

TRIBUTAÇÃO E EXTRAFISCALIDADE DE ALIMENTOS COM ALTAS QUANTIDADES DE AÇÚCAR: ANÁLISES A PARTIR DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE E IMPACTOS SOBRE A GESTÃO PÚBLICA

GUSTAVO FREDERICO RIBEIRO PEÃO

Mestrado em Engenharia de Alimentos pela Universidade Estadual de Campinas, UNICAMP, São Paulo (Brasil). Instrutor do curso de Gestão da Qualidade junto à Escola Fazendária do Estado de São Paulo – FAZESP (Brasil).
gfrpeao@fazenda.sp.gov.br

ÂNGELA LIMONGI ALVARENGA ALVES

Pós-Doutora em Direito pela Universidade de São Paulo - USP São Paulo (Brasil).
Professora do Departamento de Direito do Estado da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP São Paulo (Brasil).
angelalimongi2005@hotmail.com

Resumo: As doenças crônicas não transmissíveis, de acordo com a Organização Mundial da Saúde, atualmente são as principais causas de óbito, principalmente nas economias em desenvolvimento e subdesenvolvidas. Os principais fatores de risco modificáveis para a ocorrência de tais doenças são o estresse, a falta de exercício físico e a má alimentação, que se relaciona com a ingestão excessiva de alimentos ricos em açúcares, como doces, refrigerantes, massas alimentícias e biscoitos. O presente artigo teve por objetivo analisar o uso do caráter extrafiscal dos tributos como ferramenta de desestímulo ao consumo de alimentos ricos em açúcar em prol da melhoria da qualidade de vida através da redução das chamadas doenças crônicas não transmissíveis, como a obesidade, o câncer e o diabetes. Através de pesquisa qualitativa exploratória, baseada em pesquisa bibliográfica e estudo de casos, o tema foi desenvolvido tomando como base o princípio constitucional da seletividade tributária, a análise de experiências internacionais nessa matéria e do projeto de lei nº 8.541/2017, em andamento na Câmara dos Deputados, donde se conclui que o alto índice de sucesso de medidas similares adotadas em outros países indica que a implementação de políticas públicas nessa seara podem auxiliar no combate aos problemas existentes na saúde pública brasileira como também à receita tributária, se apresentando como um potencial instrumento legislativo e fiscal governamental.

Palavras-chave: Tributação e extrafiscalidade; Seletividade e política tributária; Alimentos açucarados.

Abstract: Chronic non-communicable diseases, according to the World Health Organization, are currently the main causes of death, especially in developing and underdeveloped economies. The main modifiable risk factors for the occurrence of such diseases are stress, lack of physical exercise and poor diet, which is related to the excessive intake of foods rich in sugars, such as sweets, soft drinks, pasta and cookies. The purpose of this article was to analyze the use of the extrafiscal nature of taxes as a tool to discourage the consumption of foods rich in sugar in order to improve the quality of life by reducing the so-called chronic non-communicable diseases, such as obesity, cancer and diabetes. Through exploratory qualitative research, based on bibliographic research and case studies, the theme was developed based on the constitutional principle of tax selectivity, the analysis of international experiences in this matter and the Bill no. 8,541 / 2017, underway in the Brazilian House of Representatives, from which it can be concluded that the high success rate of similar measures adopted in other countries indicates that the implementation of public policies in this area can help in combating the existing problems in Brazilian public health as well as in tax revenue, presenting itself as a potential governmental legislative and fiscal instrument.

Keywords: Taxation and extrafiscality; Selectivity and tax policy; Sugary foods.

Resumén: Las enfermedades crónicas no transmisibles, según la Organización Mundial de la Salud, son actualmente las principales causas de muerte, especialmente en las economías en desarrollo y subdesarrolladas. Los principales factores de riesgo modificables para la aparición de este tipo de enfermedades son el estrés, la falta de ejercicio físico y la mala alimentación, que se relaciona con la ingesta excesiva de alimentos ricos en azúcares, como dulces, refrescos, pastas y galletas. El propósito de este artículo fue analizar el uso del carácter extrafiscal de los impuestos como herramienta para desalentar el consumo de alimentos ricos en azúcar con el fin de mejorar la calidad de vida mediante la reducción de las llamadas enfermedades crónicas no transmisibles, como obesidad, cáncer y diabetes. A través de una investigación cualitativa exploratoria, basada en investigaciones bibliográficas y estudios de casos, se desarrolló la temática con base en el principio constitucional de selectividad tributaria, el análisis de experiencias internacionales en esta materia y el proyecto de ley no. 8.541 / 2017, en trámite en la Cámara de Diputados, de lo cual se puede concluir que la alta tasa de éxito de medidas similares adoptadas en otros países indica que la implementación de políticas públicas en esta área puede ayudar a combatir los problemas existentes en la salud pública brasileña, así como en la recaudación tributaria, presentándose como un potencial instrumento legislativo y fiscal gubernamental.

Palabras clave: Tributación y extrafiscalidad; Política de selectividad y fiscalidad; Comida azucarada.

INTRODUÇÃO

De acordo com a Organização Mundial da Saúde (OMS) as chamadas doenças crônicas não transmissíveis são as principais causas de morte no mundo, em especial nos países subdesenvolvidos ou em desenvolvimento, como o Brasil. De acordo com a própria OMS, os principais fatores de risco modificáveis para a ocorrência de tais doenças são o estresse, a falta de exercício físico e a má alimentação, fator que está totalmente associado à ingestão elevada de alimentos ricos em açúcares, como doces, refrigerantes, massas alimentícias e biscoitos (OMS, 2015).

Estudos recentes desenvolvidos pela Faculdade de Medicina da Universidade de São Paulo (USP), demonstraram que cerca de 3,8% dos casos de câncer registrados no Brasil, ou seja, em torno de 15.000 episódios por ano, estariam associados com a obesidade e o sobrepeso (INCA, 2018). Tais resultados trazem preocupação para estudiosos e profissionais da área da Saúde Pública, tendo em vista que, de acordo com o Ministério da Saúde (2017), o índice de obesidade no seio da população brasileira cresceu em um número próximo a 60% no período compreendido entre 2006 e 2016, atingindo aproximadamente 19% dos brasileiros. No mesmo período, o mesmo estudo afirma que taxas de aumento similares foram observadas para os casos de diabetes e de hipertensão, igualmente doenças crônicas não transmissíveis associadas à má alimentação.

A Pesquisa Nacional de Saúde 2019, realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), indicou a partir da coleta de medidas antropométricas em uma amostra de 108.525 pessoas, que a obesidade na população brasileira com 20 anos de idade ou mais atingiu 26,8%, com crescimento superior a 100%, quando comparado com o índice de 12,2% observado em 2003 (IBGE, 2020).

Diante desse cenário, observa-se que não só a qualidade, mas a expectativa de vida das pessoas piora. Assim, é evidente que o aumento na incidência de tais doenças refletem nos gastos governamentais com saúde pública. O documento “*World Obesity Day 2017*” (WORLD OBESITY, 2017) estima que no Brasil em 2014 os gastos relacionados com o tratamento da obesidade e doenças associadas chegaram a 16,7 bilhões de dólares.

Diante disso, torna-se necessário que governos elaborem e implementem políticas públicas que enfrentem os efeitos deletérios da má alimentação. De toda sorte de iniciativas que possam ser colocadas em prática, inclui-se a aplicação do caráter extrafiscal dos tributos onde, por meio do aumento da carga tributária, *in casu*, dos alimentos açucarados.

Nesse sentido, o objetivo do presente artigo é analisar o uso do caráter extrafiscal dos tributos como ferramenta de desestímulo ao consumo de alimentos ricos em açúcar, utilizando como parâmetros o princípio constitucional da seletividade tributária, experiências internacionais e o projeto de lei nº 8541/2017, atualmente em andamento na Câmara dos Deputados (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2017).

REFERENCIAL TEÓRICO

DA SELETIVIDADE E EXTRAFISCALIDADE DOS TRIBUTOS

Os tributos, historicamente, conceituam-se como uma prestação pecuniária devida por uma pessoa, seja ela física ou jurídica, que tem por objetivo suprir a necessidade de recursos financeiros pelo Estado para a consecução de suas atividades. O ato de tributar encontra guarida no monopólio fiscal do Estado, e conforme ensina Amaro (2014, p. 38 e 39), possui relação com a distribuição do ônus estatal por entre seus súditos, que historicamente, se baseava na vontade do Monarca e que, nos Estados modernos, democráticos e de direito, encontra fundamentação na lei.

Nesse condão, o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), assim define tributo:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Os tributos quando utilizados como instrumentos do Estado, por meio de seu poder de império, de garantia de recursos suficientes para cobertura dos gastos públicos, assumem o seu caráter fiscal. Por outro lado, o tributo assume caráter extrafiscal quando é instituído e criado com o intuito de interferir no chamado domínio econômico, o que Alves (2014) chama de finalidade secundária dos tributos, de modo a induzir a sociedade a adotar ou não determinados comportamentos diversos do que em uma situação de não-existência do tributo assim criado.

De acordo com Baleeiro (2010, p. 914), um tributo possui caráter extrafiscal quando a sua instituição e cobrança não buscam, em primeiro lugar, prover o erário público de recursos para a execução de suas mais diversas funções e, sim, atuar sobre o patrimônio, as atividades econômicas e até mesmo sobre a rotina dos particulares, interferindo em interesses existentes na

sociedade, seja favorecendo-os, seja desfavorecendo-os. Ainda sobre as finalidades da fiscalidade e da extrafiscalidade, Alves (2014) assevera que:

Portanto, pela fiscalidade, o Estado é impelido à tributação a fim de suprir-se de meios necessários para financiar suas finalidades constitucionalmente estabelecidas e, pela extrafiscalidade, tributa-se, afastando o objetivo arrecadatório para promover políticas sociais e econômicas.

Por seu turno, Machado (2017, p. 68), também diferencia tais características:

Diz-se que um imposto é fiscal, ou que tem finalidade fiscal, quando ele é utilizado especialmente para a arrecadação de recursos financeiros. E que é extrafiscal, ou que tem finalidade extrafiscal quando é utilizado com qualquer outra finalidade, isto é, quando a sua finalidade é outra, é diversa da arrecadação. Os impostos fiscais, ou arrecadatórios, submetem-se plenamente às limitações do poder de tributar. Já os impostos extrafiscais, ou regulatórios, constituem exceções às referidas limitações, ou a algumas delas. Por isto mesmo foram encartadas na Constituição Federal regras que estabelecem expressamente exceções no que diz respeito a determinados princípios delimitadores do poder de tributar.

Nas palavras de Baleeiro (2010, p. 915), apesar de toda a celeuma que reside em torno da discussão de, como é sensível a percepção de que o sujeito ativo da relação jurídico-tributária possa, ao utilizar a extrafiscalidade de um tributo, estar na verdade buscando novas fontes de receita tributária, não se deve afastar o poder que o caráter extrafiscal possui de estimular ou desestimular comportamentos, sejam eles meramente econômicos ou não.

Nesse ponto, Alves (2014) destaca, igualmente, que todo o tributo com caráter extrafiscal, também terá consequências arrecadatórias, tendo em vista que mesmo tendo a obrigação tributária surgido com o objetivo de modificar, atuar, interferir no domínio econômico, buscando modificar conduta dos particulares, a sua cobrança “irá desaguar na arrecadação, como consequência principal da relação tributária”. Igualmente, Silva (2015) afirma que é indiscutível que todo e qualquer tributo instituído e cobrado, mesmo que criado com finalidade meramente fiscal, também interfere no comportamento dos agentes econômicos, daí a dificuldade apontada no autor em fazer essa diferenciação.

A extrafiscalidade, de acordo com Paulsen (2014, p. 27 e 28) acaba por interferir nas escolhas dos diferentes agentes econômicos em função da oneração ou desoneração do objeto da tributação, devendo se pautar pela “eficácia potencial para dissuadir as atividades indesejadas ou estimular as atividades ideais”.

É importante ainda destacar que na Constituição Federal de 1988 não há qualquer óbice para que um tributo instituído seja utilizado com finalidades extrafiscais (SILVA, 2015), o que não poderia ser diferente em virtude da inviabilidade de se distinguir os fins fiscais e extrafiscais de um tributo aqui já discutida.

A EXTRAFISCALIDADE DOS TRIBUTOS E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio constitucional da capacidade contributiva é estabelecido no artigo 145, §1º da Constituição Federal (BRASIL, 1988):

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º *Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (grifo dos autores), facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.*

Nesse contexto, Baleeiro (2010, p. 691) diferencia o princípio da capacidade contributiva em duas dimensões: a primeira, denominada objetiva, em que o legislador define a capacidade contributiva em função de fatos que indicam a capacidade econômica do contribuinte para arcar com o tributo como, por exemplo, no caso do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), que define a incidência em relação à propriedade de veículo automotor sem a preocupação de que o proprietário possua ou não disponibilidade econômica para seu pagamento; e a outra dimensão, a subjetiva, essa sim ligada à capacidade financeira do contribuinte do tributo, o que se verifica no caso da incidência do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), intimamente vinculada à percepção de renda do sujeito passivo.

Quanto à capacidade contributiva, vale trazer o que Amaro (2014, p. 163) entende como sua origem, no sentido de que “o princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir impostos, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água”.

A partir dessas lições, percebe-se claramente que a capacidade contributiva caminha intimamente ligada com outro princípio constitucional tributário: o princípio do não-confisco, que se encontra no bojo do artigo 150, IV da Constituição Federal (BRASIL, 1988):

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Percebe-se que a capacidade contributiva, pelo menos em sua dimensão subjetiva, explicitada no texto constitucional do artigo 145, §1º da Constituição Federal já citado, concorre para o não-confisco. Contudo, cabe dizer que o próprio dispositivo constitucional se inicia com a expressão “sempre que possível”, conforme ensina Amaro (2014, p. 163), indicando que a graduação dos impostos poderá ser feita afora o critério pessoal da capacidade contributiva, abrindo espaço para que os mesmos atinjam os objetivos de extrafiscalidade.

Paulsen (2014, p. 27) expõe que há, dentre outros, comandos constitucionais autorizadores da extrafiscalidade tributária, como nas exceções aos princípios da anterioridade anual e nonagesimal (artigo 150, § 1º), na tributação diferenciada do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e do Imposto Territorial Rural (ITR), para atendimento à função social da propriedade (artigos 170, III e 182, § 4º, III, respectivamente), na concessão de incentivos fiscais regionais em busca do almejado objetivo constitucional da redução das desigualdades regionais (artigo 151, I) e no tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte (artigo 146, III, “d”).

Desses exemplos, fica evidente que o próprio texto constitucional já estabelece pontos dentro do sistema tributário em que a extrafiscalidade não necessariamente corre em conjunto com a capacidade contributiva. Isso fica claro, por exemplo, nos impostos que incidem sobre o comércio exterior, em especial, o Imposto de Importação (II) e o Imposto de Exportação (IE), nos quais a definição das alíquotas encontra alta relação com a atuação governamental no estímulo ou desestímulo a determinadas condutas por parte dos sujeitos passivos.

Nesse ponto, Alves (2014) assevera que é indispensável que a extrafiscalidade obedeça aos princípios da capacidade contributiva e do não confisco, a fim de impedir excessos do Estado em seu poder de tributar.

DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA

De acordo com Baleeiro (2010, p. 26 e 71), a Constituição Federal, promulgada em 1988, alçou os princípios constitucionais tributários e as limitações estatais ao poder de tributar em direitos fundamentais individuais, tornando-se cláusulas pétreas à luz do disposto no artigo 60, § 4º da Carta Magna, impassíveis de serem extintos ou suprimidos em face de Emenda Constitucional. Some-se a isto que, por se tratar de normas de grau superior às leis, influenciam diretamente o controle jurisdicional da constitucionalidade de normas e atos oficiais afetos às matérias de que cuidam tais princípios.

Assim, o caráter de cláusula pétrea associado à característica apontada pelo mesmo autor, de se tratarem de normas atributivas de poder (BALEIRO, 2010, P. 33), conferem aos princípios constitucionais tributários uma importância basilar no ordenamento jurídico constitucional brasileiro, com reflexos na segurança jurídica, no ambiente de negócios, na relação das pessoas com o Estado e, no que mais importa ao presente trabalho, no poder de império estatal de, ao criar e instituir tributos, afetar a liberdade de seus administrados nas mais diversas dimensões da vida cotidiana.

Dentre os princípios constitucionais tributários, observa-se o princípio da seletividade tributária, que incide especificamente sobre dois impostos: o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias, Serviços e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), conforme estabelecido nos artigos 153, §3º, I e 155, §2º da Constituição Federal, respectivamente (BRASIL, 1988):

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

(...)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - *será seletivo (grifo dos autores)*, em função da essencialidade do produto.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

III - *poderá ser seletivo (grifo dos autores)*, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Do ponto de vista conceitual, Paulsen (2014, p. 27) define a seletividade tributária como o princípio que fundamenta a aplicação de alíquotas diferenciadas em face de aspectos qualitativos do objeto da tributação propriamente dita. Cabe dizer que, à luz do texto constitucional e de doutrinadores como Baleeiro (2010, p. 1097) e Paulsen (2014, p. 64), a seletividade em matéria tributária está relacionada à essencialidade do bem sob tributação. Nisso, Silva (2015) destaca que a seletividade se configura em comando constitucional que impõe a “gradação do ônus fiscal” dos tributos a esta atingidos em função da “espécie de produto ou serviço que se está tributando”.

Nesse diapasão, a seletividade tributária se aproxima ao princípio da capacidade contributiva, o que conforme Alves (2014), a aproxima do respeito à dignidade humana, à busca pela redução das desigualdades sociais latentes em nosso país, quando determina a gradação de alíquotas em face à natureza do que é objeto da tributação.

Em uma visão crítica, Moreira e Motta (2017, p. 33) expõem que a seletividade não deve ser enxergada como uma forma de atingimento dos princípios que regem a capacidade contributiva, principalmente quando aplicável nos impostos indiretos, que incidem sobre o consumo, que por sua natureza regressiva, não são capazes de atingir de modo proporcional indivíduos com disponibilidades financeiras distintas. Assim, Silva (2015) afirma que, no âmbito da seletividade, não necessariamente é a capacidade contributiva que irá funcionar como norte, podendo ser eleitos outros critérios que não sejam a riqueza dos sujeitos passivos, ao mesmo tempo, que a seletividade, por si só, não traz consigo peso normativo que defina a tributação, mas sim se trata de instrumento de discriminação da carga tributária, que estabelece que dois produtos ou serviços possam ter *quantum debeatur* diferentes para um determinado tributo em virtude de suas naturezas, aplicações ou outros atributos.

SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA E EXTRAFISCALIDADE

Considerando que a seletividade em matéria tributária busca impor ônus fiscal diversos sobre produtos ou serviços que distinguem em relação a sua essencialidade, pode se concluir que daí reside, nas palavras de Silva (2015), uma extrafiscalidade seletiva, que acaba por interferir no comportamento dos sujeitos passivos da tributação determinada por critérios de essencialidade, como exaustivamente aqui exposto, mas de maneira diferente da extrafiscalidade pautada na capacidade contributiva.

Desse modo, assevera Silva (2015), a extrafiscalidade tem o condão de interferir no consumo de produtos e serviços, negativamente para aqueles considerados menos necessários ou indesejáveis, ou por outro lado, positivamente para produtos e serviços que contribuam para a redução de desigualdades ou que contribuam para a dignidade humana, o que assim justificaria a implementação de gradações de carga tributária para alimentos em função de sua saudabilidade, com vistas a impulsionar ou conter o seu consumo.

Dessa visão, conforme Alselmini e Buffon (2018), a seletividade tributária seria aplicável, principalmente, de dois modos: em uma primeira via, a seletividade acarretaria na redução drástica ou até mesmo na isenção de tributos sobre produtos mais básicos, os chamados bens inferiores, na ciência econômica; no outro extremo, no caso de produtos mais luxuosos, supérfluos, de maior valor agregado, a seletividade possibilitaria uma gradação da carga tributária em níveis elevados sobre esses bens superiores, sendo, por óbvio, limitada pelo princípio do não-confisco.

A ESSENCIALIDADE NA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA

Nesse condão de que se utilize a ideia do não-confisco para estabelecer limites à seletividade tributária, Carrazza (2011, p. 361) afirma que a essencialidade utilizada como parâmetro definidor da alíquota do tributo deve se basear em aspectos qualitativos do bem e nunca em função de aspectos pessoais dos contribuintes. Baleeiro (2010, p. 917) ressalta que, para os impostos que recaem sobre o consumo, como no caso do IPI e do ICMS, a aplicação do princípio da seletividade não agride a regra constitucional do não-confisco, bem como, do fundamento constitucional da livre concorrência, celebrado no artigo 1º, inciso IV in fine (BRASIL, 1988).

Quanto à previsão constitucional da aplicação do princípio da seletividade tributária há que se mencionar que para o IPI essa aplicação é impositiva, já que o inciso I do artigo 153 estabelece que o imposto “será seletivo”, ou seja, ser seletivo na definição das alíquotas do IPI não é uma faculdade do legislador. Nesse ponto, Paulsen (2014, p. 64) explica que a “Constituição é categórica ao determinar a observância da técnica da seletividade na instituição do IPI”, respeitando-se, por óbvio, a essencialidade do produto.

Por outro lado, de acordo com o mesmo autor, em relação ao ICMS, o comando constitucional do artigo 155, § 2º, III também utiliza a essencialidade como parâmetro definidor da seletividade tributário, que nesse caso, possui natureza discricionária, tendo em vista que o ICMS “poderá ser seletivo”. Opinião diversa tem Carraza (2011, p. 382), ao afirmar que a “este singelo ‘poderá’ equivaler, na verdade, a um peremptório “deverá””, o que transformaria, na visão desse doutrinador, a aplicação da seletividade no ICMS uma norma de caráter cogente.

Ainda sobre a essencialidade, como elemento norteador da seletividade tributária, deve se ressaltar que o seu conceito não pode ser enxergado unicamente sob o aspecto monetário. A essencialidade pode e deve abranger outros aspectos. Nisso, Xavier *apud* Paulsen (2014, p. 64) afirma que a essencialidade não pode ficar restrita ao preço do bem sob tributação, mas deve se fundar em “critérios éticos, sanitários, estéticos, humanitários ou em função de considerações de política econômica”. Do mesmo modo Moreira e Motta (2017, p. 32) destacam que a essencialidade também depende de aspectos associados ao contexto histórico-cultural existente.

Gigante, Aleixo, Roimão e Komatsu (2010) afirmam que a aplicação da seletividade sobre um tributo pode se dar de diversas formas. Os autores, que estudaram especificamente o ICMS, demonstraram que a seletividade nesse tributo se aplica pela concessão de incentivos fiscais, pelo aumento ou redução da base de cálculo do imposto e pela própria manipulação das alíquotas.

Assim, conforme observa Silva (2015), resta demonstrado que a essencialidade, como parâmetro indutor da seletividade, não viola a igualdade e a isonomia desde que se utilizem “critérios de distinção de situações e contribuintes que sejam constitucionalmente justificados”.

METODOLOGIA

Considerando que o presente trabalho objetivou estudar a seletividade e extrafiscalidade de tributos sobre alimentos ricos em açúcar e seus potenciais impactos sobre a gestão pública e, por se tratar de tema nascente no Brasil, ainda carente de uma abordagem teórica mais aprofundada e

com poucas experiências na literatura, optou-se pela realização de pesquisa qualitativa exploratória, baseada em pesquisa bibliográfica e no estudo de casos obtidos na literatura científica, buscando assim tomar contato e analisar, a partir das experiências internacionais, o potencial uso da extrafiscalidade dos tributos para a elaboração de políticas públicas visando a melhoria, nesse caso em especial, dos indicadores de qualidade de vida e de saúde da população em relação às doenças crônicas não transmissíveis associadas à má alimentação.

RESULTADOS E DISCUSSÃO

ANÁLISE DA APLICAÇÃO DA SELETIVIDADE NA TRIBUTAÇÃO DE PRODUTOS CONSIDERADOS POUCO SAUDÁVEIS NO BRASIL

A Organização Mundial da Saúde, no relatório intitulado “Fiscal Policies for Diet and Prevention of Noncommunicable Diseases” (OMS, 2016) indica, em linhas gerais, que as políticas de natureza tributária desenvolvidas pelos diversos governos em prol da melhoria da dieta da população devem buscar a redução dos níveis de consumo com alta densidade calórica, em regra, ricos em açúcares e gorduras de modo a atacar, principalmente, a tendência de aumento dos casos de diabetes e de obesidade, seja pelo aumento da taxaçoão desses produtos e/ou pela concessão de benefícios a produtos alimentícios mais saudáveis, tais como frutas e legumes, o que é claramente uma aplicação prática do conceito de seletividade, se enxergarmos a essencialidade dos produtos como concorrentes com os benefícios ou malefícios proporcionados pelo consumo de alimentos.

A Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (RECEITA FEDERAL, 2019) é o instrumento definidor das alíquotas do IPI. Da análise da tabela, observa-se que diversos produtos associados ao consumo mais básicos e quotidianos, tais como gêneros alimentícios básicos e produtos de higiene pessoal possuem alíquota zero ou próxima disso. Por outro lado, para produtos de maior valor agregado ou de caráter supérfluo, as alíquotas começam a assumir valores significativos, como no caso de perfumes (alíquota de 42%) e de vinhos tipo espumante” (alíquota de 20%). Na mesma tabela, igualmente se verifica que há aplicação de alíquotas maiores de modo a desestimular o consumo de alimentos considerados prejudiciais à saúde, como é o caso de cervejas (40%) e uísque (60%).

Por fim, é importante trazer o exemplo da pronunciada seletividade na alíquota do IPI de 300% sobre cigarros que contenham tabaco (RECEITA FEDERAL, 2019). A altíssima alíquota

não se fundamenta somente na pouca essencialidade do produto como também dos malefícios comprovados à saúde com o seu consumo e os gastos em saúde pública decorrentes, e, ainda, no desestímulo ao consumo.

Nesse sentido, Pinto et al (2017) demonstraram que o tabaco no Brasil provocou, em 2015, gastos em saúde pública na ordem de 56,9 bilhões de reais, sendo que a arrecadação de tributos federais e estaduais com a venda dos produtos associados foi de cerca de 13 bilhões de reais, em muito insuficientes, portanto, para cobrir tais gastos, causando um prejuízo econômico de cerca de 44 bilhões de reais aos cofres públicos, sem que se considere ainda todos os males por demais já divulgados à saúde humana.

No que se refere ao ICMS, pelo pronunciado caráter regressivo desse imposto, tendo em vista que a sua incidência sobre as operações e prestações definidas como fatos geradores não consideram a capacidade contributiva do indivíduo, Silva (2014) conclui pela necessária aplicação do princípio da seletividade na definição das alíquotas, vinculado à essencialidade do objeto de tributação, ora discutida.

Assim, de acordo com o autor, a seletividade do ICMS se funda em uma “presunção de que determinada operação implica numa manifestação de capacidade contributiva” o que, por óbvio, carece de maior precisão, mas que busca a justiça fiscal. Dessa premissa, os Estados e o Distrito Federal como sujeitos ativos competentes em face desse tributo definem uma graduação das alíquotas das operações e prestações, em regra, pela essencialidade.

No estado de São Paulo, o Regulamento do ICMS, instituído pelo Decreto 45.490/2000 (SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO, 2019), estabelece um espectro de alíquotas do imposto, principalmente entre os artigos 52 e 56-C, variando entre zero (no caso de gêneros alimentícios componentes da cesta básica) até 30% (fumo e seus sucedâneos manufaturados).

Da leitura desse decreto regulamentador paulista, também se destacam maiores alíquotas do ICMS (25%) sobre outros produtos nocivos ou que ofereçam à saúde, como no caso das bebidas alcoólicas, dos fogos de artifício e das armas e munições.

Nessa esteira, importante mencionar o trabalho desenvolvido por Pereira (2011) que propôs alternativas para a graduação das alíquotas do ICMS em função de aspectos associados à saudabilidade de diferentes alimentos, sugerindo inclusive a aplicação de uma “alíquota especial do ICMS para alimentos industrializados considerados não-saudáveis”, como forma de compensação e fonte de custeio aos gastos públicos em saúde no tratamento das doenças decorrentes de seu consumo.

ANÁLISE DE EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS ENVOLVENDO O AUMENTO DA CARGA TRIBUTÁRIA DE ALIMENTOS COM ALTAS QUANTIDADES DE AÇÚCAR

O tema da tributação de alimentos açucarados vem despertando muito interesse em todo o mundo. Um exemplo disso foi a recomendação feita pela OMS para que os países instituíam um “imposto especial” sobre produtos alimentícios ricos em açúcares, como refrigerantes e sucos industrializados, como forma de combate à obesidade e outras desordens, como doenças dentárias e diabetes (EXAME, 2016), sugerindo alíquotas superiores a 20% para obter o impacto almejado, dentro do ponto de vista da ONU (2016), de que os países devem elaborar políticas de tributação de alimentos e bebidas em que existam tecnologias e produtos alternativos e mais saudáveis.

A taxação de alimentos açucarados, entretanto, remonta ao ano de 1933, quando o estado americano da Califórnia implantou uma alíquota de 7% sobre o preço de venda de tais produtos (Capacci et al, 2016). Conforme os autores, a tributação de alimentos açucarados, em especial de refrigerantes, como um meio de redução dos riscos atinentes à obesidade e suas consequências, tem sido objeto da ação de diversos governos a partir da primeira década do século atual.

Nessa seara, a OMS (2016) explica que há diversas razões de ordem econômica e de saúde pública para a implantação de políticas fiscais governamentais visando a tributação de alimentos pouco saudáveis, que desaguam, em regra, na sobretaxação dos ditos alimentos pouco saudáveis e a instituição de subsídios, para estímulo ao consumo de alimentos mais saudáveis. Esse relatório indica que as análises a serem feitas levem em conta, por exemplo, a elasticidade do consumo de tais alimentos frente ao preço, de modo a entender o quanto a oneração ou a desoneração de um produto interfere no seu consumo, a existência de eventuais produtos substitutos, dentre outros aspectos, o que indica que a gradação prevista na seletividade na Constituição Federal brasileira, para que alcance maior sucesso, precisará ainda considerar a aplicação de conceitos da Teoria Econômica.

Bodo e Wals (2017) mencionam que mais de 20 países já implantaram ou pelo menos anunciaram a tributação de alimentos ricos em açúcares, seguindo a tendência relatada pela Oxford Economics (2016) de crescimento global na taxação específica de alimentos e bebidas, como mecanismos de redução de gastos em saúde pública e igualmente de incremento na arrecadação. Nesse estudo, são colocadas em evidência as experiências, nessa matéria, em países

como Dinamarca, Hungria, França, México, Estados Unidos e Grã-Bretanha, as quais, serão apresentadas na sequência.

A EXPERIÊNCIA NORTE-AMERICANA

De acordo com Chriqui (2014), em janeiro de 2014 havia 34 estados norte-americanos que tributavam de modo adicional os refrigerantes, bebidas ricas em açúcares, com uma alíquota média de 5,2%, que é entendida como baixa por Capacci et al (2016), e, portanto, incapaz de gerar efeitos inibitórios de consumo (finalidade extrafiscal) e sim de gerar recursos para os Estados (finalidade fiscal).

A despeito disso, há que destacar a iniciativa da cidade californiana de Berkeley ao introduzir, no ano de 2015, uma tributação adicional de 10% para refrigerantes. De acordo com os dados apresentados por Boseley (2017) ocorreu uma queda nas vendas de tais produtos de cerca de 9%, havendo por outro lado um aumento de cerca de 15% nas vendas de água engarrafada. No entendimento da autora, a introdução de tributos dessa natureza em locais com menor renda per capita pode provocar uma diminuição das vendas de refrigerantes em até 15%.

Por outro lado, observa-se que em diversos locais nos Estados Unidos, como por exemplo, em Santa Fé (Califórnia) e nos Estados de Michigan e da Pensilvânia, foram aprovadas normas legislativas que impedem a sobretaxação dos refrigerantes (Wan; Watson; Arthur, 2017), muitas das vezes como resultado de intensos investimentos publicitários dos fabricantes, como os 19 milhões de dólares americanos gastos para conseguir convencer a população da cidade de São Francisco (Califórnia) a se posicionar contra lei local que propunha a sobretaxação de refrigerantes (Roach; Gostin, 2017).

A EXPERIÊNCIA MEXICANA

No México, desde janeiro de 2014, é feita a cobrança de uma sobretaxa *ad valorem* de consumo equivalente a 1 peso mexicano por litro de bebidas ricas em açúcar o que, à luz de Colchero et al (2017), acarretou em uma redução anual média nas vendas entre 2014 e 2015 de 7,6% o que, sem dúvida, acabou por encorajar outros países a adotarem medidas similares.

Quanto aos resultados fiscais dessa medida, o relatório publicado pela Oxford Economics (2016) indica que a arrecadação foi de cerca de 1,3 bilhão de dólares americanos apenas no primeiro ano de cobrança, qual seja, 2014, o que é coerente, pelo fato de serem os mexicanos os

maiores consumidores per capita de refrigerantes no mundo, de acordo com Diep (2016). Nesse ponto, vale dizer que, de acordo com os dados da ONU (2016), o México gasta cerca de 5,5 bilhões de dólares por ano somente com o tratamento de doenças associadas à diabetes e à obesidade.

Quanto ao *case* mexicano, importante mencionar que, por ser um país em desenvolvimento, os impactos tanto em redução no consumo como também na arrecadação tributária indicam o sucesso da aplicação desse tributo seletivo em países de menor grau de desenvolvimento, o que pode trazer grandes impactos na saúde da população e nas contas públicas dessas nações (Diep, 2016).

A EXPERIÊNCIA BRITÂNICA

Na Grã-Bretanha, em março de 2016, o governo anunciou a cobrança, a partir de 2018, de uma sobretaxa para as bebidas ricas em açúcares (Diabetes UK, 2018), inovando quanto à gradação dos valores cobrados em função das quantidades de açúcares. Como resultado disso, Roache e Gostin (2017) assinalam que uma importante consequência disso foi o anúncio por parte dos maiores fabricantes de refrigerantes britânicos em reduzir pela metade a quantidade de açúcares nesses produtos, de modo a ficarem isentos da cobrança da sobretaxa, indicando claramente o sucesso dessa medida governamental, de caráter eminentemente extrafiscal em influenciar o comportamento dos diversos agentes econômicos envolvidos e atingir objetivos esperados.

Com relação ao impacto sobre a saúde da população, o relatório da Oxford Economics (2016) faz menção a estudos que projetam uma redução em torno de 6.000 mortes por ano na Grã-Bretanha caso se instituísssem tributos sobre todos os tipos de alimentos pouco saudáveis, não só os açucarados, como também os ricos em sal ou em gorduras saturadas.

A EXPERIÊNCIA DINAMARQUESA

Desde a década de 1930, o governo dinamarquês sobretaxou os refrigerantes ricos em açúcares, até a decisão de abolir tal cobrança a partir de 2013. Contudo, se mantém a cobrança em face de outros produtos, como sorvetes e produtos de confeitaria (Scott-Thomas, 2013). De acordo com as autoridades daquele país, a decisão se baseou no caráter regressivo desse tributo, que afetava principalmente as populações de menor renda. Em referência a tal fato, uma

dificuldade relatada por Nardelli e Arnett (2016) é que os dinamarqueses atravessavam as fronteiras com a Alemanha para adquirirem refrigerantes e outros alimentos similares sobre os quais incidia a tributação.

Para se ter uma ideia dos efeitos fiscais desse tributo dinamarquês, estima-se que a sua arrecadação correspondia a valores próximos de 34 milhões de euros no período compreendido entre novembro de 2011 e agosto de 2012 (OXFORD ECONOMICS, 2016).

Ainda sobre a Dinamarca deve se destacar a implantação em outubro de 2011 de um imposto sobre produtos gordurosos, que em função de toda a celeuma provocada pela sua criação, foi rapidamente abolido em janeiro de 2013. Apesar da OMS (2016) indicar que tal tributo seria efetivo para reduzir os níveis de ingestão de gorduras saturadas na população dinamarquesa, contribuíram para sua revogação problemas associados ao seu planejamento, à coordenação dos diversos atores públicos e, principalmente, a falta de estudos que demonstrassem os benefícios atinentes ao tributo criado em relação à saúde da população e seus efeitos globais na economia.

A EXPERIÊNCIA HÚNGARA

Em 2011, o governo húngaro instituiu a cobrança de um “imposto para financiamento da saúde pública”, incidente sobre produtos considerados pouco saudáveis, em geral, alimentos industrializados e que contém quantidades significativas de açúcar, sal, aditivos químicos e até mesmo cafeína. Diep (2016) afirma que estudos demonstraram que um ano após a medida governamental, provocaram uma queda nas vendas de cerca de 10% nas vendas de produtos ricos em sal e açúcar (OXFORD ECONOMICS, 2016). Além disso, um em cada três húngaros declararam que diminuíram a ingestão dos produtos objeto de tal tributação, indicando que a diminuição não ocorreu somente pelo inerente aumento nos preços e sim por estarem mais informados acerca dos malefícios provocados pelos alimentos pouco saudáveis. Do lado dos fabricantes, 70% das empresas pesquisadas relataram que trabalhavam com a diminuição desses ingredientes indesejáveis, sendo um indicativo da aplicação da seletividade tributária na cobrança desse imposto.

Ainda de acordo com a Oxford Economics (2016), somente em 2013, o “imposto para financiamento da saúde pública” foi responsável por uma arrecadação de 61,5 milhões de euros. A partir disso, a OMS (2015) conclui que o desafio dos defensores desse imposto é o de demonstrar a sua efetividade em relação à saúde da população.

ANÁLISE DE PROJETO DE LEI Nº 8541/2017

Em 12 de setembro de 2017 foi apresentado pelo Deputado Paulo Teixeira (SP), o projeto de lei em epígrafe, que tem por objetivo aumentar a alíquota do IPI já incidente sobre a importação ou sobre as operações de saídas de bebidas não alcoólicas adicionadas de açúcar no país (CAMARA DOS DEPUTADOS, 2017).

De acordo com a TIPI vigente (RECEITA FEDERAL, 2019), para essa classe de produtos, a alíquota é de 4%, em atendimento à lei 13.097/2015, que dispõe dentre outros assuntos, sobre a tributação de cervejas, refrigerantes e outras bebidas frias (BRASIL, 2015). Conforme a referida proposta legislativa, a alíquota deverá ser majorada para 5%, ao mesmo tempo em que estabelece que o IPI cobrado em outras fases da cadeia produtiva deverá ser, no mínimo, 25% maior para as bebidas não alcoólicas adicionadas de açúcares quando comparadas com as alíquotas aplicáveis às demais bebidas não alcoólicas.

No âmbito da proposta legislativa são apresentadas como justificativas a iniciativa, em 2017, capitaneada pelo Conselho Nacional de Saúde de defender o aumento de impostos sobre os refrigerantes açucarados, reforçando o que conclui o relatório da OMS (2015). Além disso são utilizados como exemplos a tributação sobre produtos instituída na Hungria (também discutida nesse trabalho), bem como na África do Sul e na Irlanda. Da análise da propositura desse projeto de lei não se observa nenhuma estimativa dos efeitos arrecadatórios (fiscais) da almejada majoração do tributo.

Como esperado, a propositura desse projeto de lei já suscitou opiniões dissonantes. De plano, a proposta foi classificada como “polêmica” pela Associação Brasileira de Supermercados (ABRAS, 2018), que ponderou que o aumento no imposto acarretaria a diminuição da produção de refrigerantes, afetando a economia e a manutenção de empregos no setor. Já o Conselho Federal de Nutricionistas (CFN, 2018) classificou o projeto de lei como sendo uma “taxação do bem”. Por outro lado, no mesmo texto, a Associação Brasileira de Indústrias de Refrigerantes e de Bebidas Não-Alcoólicas opinou no sentido de que não há garantias de que a sobretaxação reduzirá o consumo de açúcares ou a obesidade.¹

¹ Em 25 de março de 2021, o projeto de lei tinha a seguinte tramitação: “Aguardando designação de relator na Comissão de Seguridade Social e Família (CSSF)” (Câmara dos Deputados, 2021).

Na esteira dessas experiências internacionais, cabe ainda informar que foi apresentado o projeto de lei número 8.541/2017, que propõe uma majoração na alíquota do IPI de bebidas não alcoólicas adicionadas de açúcar. A despeito da falta de maiores indicações quantitativas dos benefícios de ordem fiscal ou extrafiscal almejados pela proposta legislativa, trata-se de iniciativa interessante que impactará nos hábitos de consumo da população brasileira, nos rumos dos fabricantes quanto aos níveis de açúcares e sobre o *quantum* de recursos disponíveis aos órgãos de saúde pública para tratamento das doenças associadas à má alimentação.

Ainda sobre esse tema, foram apresentados os projetos de lei 8.675/2017, 10.075/2018 e 250/2019, que igualmente tratam da majoração da carga tributária de bebidas não alcoólicas adicionadas de açúcar, e que se encontram apensados ao projeto de lei 8.541/2017 para discussão conjunta. Entretanto, a discussão de tais propostas legislativas encontra-se aguardando deliberação por parte da Comissão de Seguridade Social e Família (CSSF) da Câmara dos Deputados (Câmara dos Deputados, 2021).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo se propôs a discutir, sobre a ótica central do princípio constitucional da seletividade tributária, a instituição de políticas fiscais visando a tributação de alimentos ricos em açúcares, onde ao mesmo tempo que se procura inibir o consumo de tais produtos, estimula-se o consumo de alimentos mais saudáveis e ainda se expressa como fonte de receita tributária, que poderá ser usada pelos governos para suprir as necessidades para o tratamento das doenças associadas à má alimentação, em especial a obesidade e o diabetes.

Para tanto, o artigo procurou não se afastar dos aspectos jurídicos que influenciam a aplicação da seletividade no sistema tributário nacional, em especial sobre os impostos sobre o consumo, *in casu*, o IPI e o ICMS, debatendo a seletividade frente ao caráter extrafiscal dos tributos, o conceito de essencialidade e os princípios constitucionais da capacidade contributiva e do não-confisco.

Da discussão desenvolvida foi possível concluir que a essencialidade não pode ficar adstrita ao preço do produto ou serviço, mas deve alcançar outras dimensões como a busca da melhoria da qualidade de vida da população, o que justificaria a aplicação da seletividade tributária na criação de ônus fiscal para alimentos ricos em açúcares.

Ainda nessa seara, restou demonstrado que a seletividade tributária, aplicada de forma interdisciplinar, não fere o mandamento constitucional da capacidade contributiva para

instituição e cobrança de impostos, além de igualmente não configurar hipótese de confisco patrimonial dos sujeitos passivos e ainda, se trata de uma boa prática de gestão pública na medida que contribui, por exemplo, para a redução de gastos em saúde pública decorrentes da redução no consumo de alimentos açucarados e se configura como nova fonte de receita tributária para o custeio das atividades estatais.

A análise das experiências internacionais que versam a respeito da sobretaxação de alimentos açucarados, em especial de refrigerantes, demonstram o potencial de políticas fiscais dessa natureza sobre o comportamento dos mais diversos agentes econômicos envolvidos e que podem interferir nos níveis de consumo dos produtos sob tributação e seus eventuais substitutos. Por fim, pode se afirmar que a grande maioria das experiências internacionais nessa matéria impactou no consumo desses produtos, além de proporcionarem uma fonte adicional de receita tributária, contribuindo para a execução de políticas públicas voltadas à saúde pública.

Por fim, o presente artigo não teve a pretensão de esgotar e abranger tudo que envolve a matéria, indicando que maiores estudos deverão ser feitos para avaliar não só os impactos da tributação específica nesses alimentos, como também a concessão de subsídios para alimentos mais saudáveis, além dos efeitos fiscais decorrentes e resultados associados à melhoria da qualidade de vida da população e ao comportamento dos consumidores frente às mudanças na carga tributária de alimentos dessa natureza.

AGRADECIMENTOS

Ao Programa de Pós-graduação Lato Sensu (especialização) em Gestão Pública e Gestão Pública Municipal da Universidade Federal De São Paulo – UNIFESP, em parceria com o Programa Universidade Aberta do Brasil - UAB, instituído pelo Ministério da Educação/MEC, no âmbito do Programa 1061 – Brasil Escolarizado, ação 8426 – Formação Inicial e Continuada a Distância com a Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES).

REFERÊNCIAS

- Alves, L. F. P. R. (2014). A segurança jurídica face à (extra)fiscalidade dos tributos regulatórios. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito Milton Campos. Nova Lima. Disponível em: <[http://dissertacoes.mcampos.br/dissertacoes/dissertacoes/2014-2%20Luiz%20Alves%20seguran%C3%ADdica%20\(extra\)fiscalidade.pdf](http://dissertacoes.mcampos.br/dissertacoes/dissertacoes/2014-2%20Luiz%20Alves%20seguran%C3%ADdica%20(extra)fiscalidade.pdf)>. Acesso 17 jun. 2019.
- Anselmini, P.; Buffon, M. (2018). Tributação como instrumento de redução das desigualdades no Brasil. *Revista de Direito Público*, Londrina. 13(1):226-258. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/download/29111/23480>>. Acesso 02 jun. 2019.
- Associação Brasileira De Supermercados – ABRAS. (2018). Projeto quer aumentar os impostos sobre bebidas ricas em açúcar. Disponível em: <<http://www.abras.com.br/clipping.php?area=2&clipping=63687>>. Acesso 5 mai. 2019.
- Baleeiro, A. (2010). Limitações constitucionais ao poder de tributar. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense.
- Bodo, Y.; De Wals, P. (2017). Soda taxes: The Importance of Analysing Policy Processes. 2017. Disponível em: <<https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC5953532/>>. Acesso 20 mai. 2019.
- Boseley, S. (2017). First us sugar tax sees soft drink sales fall by almost 10%, study shows. Disponível em: <<https://www.theguardian.com/society/2017/apr/18/first-us-sugar-tax-sees-soft-drink-sales-fall-by-almost-10-study-shows>>. Acesso 18 jun. 2019.
- Brasil. Lei 5.172/1966, Código Tributário Nacional. (1966). Brasília, DF.
- Brasil. Constituição Federal. (1988). Brasília, DF.
- Brasil. Lei 13.097/2015 (2015). Brasília, DF.
- Câmara Dos Deputados. Projeto de Lei no 8.541 (2017). Brasília, DF.
- Câmara Dos Deputados. Projeto de Lei no 8.541 (2021). Acompanhamento de tramitação. Brasília, DF. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2150996>>. Acesso 31 mar. 2021.
- Capacci, S. et al. (2016). The impact of the french soda tax on prices, purchases and tastes: an ex post evaluation. Disponível em: <<https://www.tse-fr.eu/sites/default/files/TSE/documents/sem2017/food/mazzochi.pdf>>. Acesso 19 jun. 2019.

- Moreira, A. M.; Motta, T. B (2017). A seletividade como instrumento extrafiscal e seus limites. Belo Horizonte: Fórum. Disponível em: <https://49ga9f10blgreaqid23bdv7s-wpengine.netdna-ssl.com/wp-content/uploads/2017/10/2017-MOREIRA-André-Mendes_-MOTTA-Thelson-Barros.-A-seletividade-como-instrumento-extrafiscal-e-seus-limites.pdf>. Acesso: 14 jun. 2019.
- Nardelli, A.; Arnett, G. (2016). Will a sugar tax actually work? Disponível em: <<https://www.theguardian.com/news/datablog/2016/mar/16/will-a-sugar-tax-actually-work-budget>>. Acesso 21 mai. 2019.
- Organização das Nações Unidas - ONU. (2016). Aumento de imposto reduziria consumo de alimentos não saudáveis, diz OMS. Disponível em: <<https://nacoesunidas.org/aumento-de-imposto-reduziria-consumo-de-alimentos-nao-saudaveis-diz-oms/amp/>>. Acesso 31 mai. 2019.
- Organização Mundial da Saúde – OMS. (2015). Ingestão de açúcares por adultos e crianças. Disponível em: <http://www.paho.org/bra/images/stories/GCC/ingestaodeacucaresporadultosecriancas_portugues.pdf>. Acesso 01 abr. 2019.
- Organização Mundial da Saúde – OMS. (2016). Fiscal policies for diet and the prevention of noncommunicable diseases. Disponível em: <<http://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/250131/9789241511247-eng.pdf;jsessionid=41B28D174C281C4B64?sequence=1>>. Acesso 23 mai. 2019.
- Oxford Economics; (2016). The Impact of Selective Food and Non-Alcoholic Beverage Taxes. Disponível em: <https://d2rpq8wtqka5kg.cloudfront.net/341055/open20160809070100.pdf?Expires=1527020687&Signature=a7zn1-dGYo9dK9CghjDd16PpW19WpCCfgqYdEgTLaAMTnJnLy7NViu3j-GAxSuK5Sh0J7daMe9PHy1zrxSktPJJhAGspyNjbziP6oM3ywwq5yjQmyf45irpmYRUJU6s230NxOJX~1ZvvpPfLjyrkl~yk7~xE8zr2c5ju6-nldm8hQuUuP02pOYj5yfizdMrqDIgrJ0QWTEA2bQu5CaCuVe1f5eySXxvMwmUiyD42r3VIIAsniW-8r~MUtbIGzUjqXXwHGCl1jYNXKiaEz0GjW-E34y19m5IVxnq0K47LOmbwODdnDtad2w__&Key-Pair-Id=APK AJVGCNMR6FQV6 VYIA>. Acesso 03 mai. 2019.
- Paulsen, L. (2014). Curso de direito tributário completo. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado.
- Pereira, D. G. (2010). Políticas públicas de alimentação e nutrição: uma análise do ICMS na tributação de alimentos no Brasil. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Gestão de Políticas Públicas) - Escola de Artes, Ciências e Humanidades da Universidade de São Paulo. São Paulo. Disponível em: <http://www.each.usp.br/flamori/images/TCC_Danielli_2010.pdf>. Acesso 21 mai. 2019.
- PINTO, M. et al. (2017). Carga de doença atribuível ao uso do tabaco no Brasil e potencial impacto do aumento de preços por meio de impostos. Documento técnico IECS N° 21. Instituto de Efectividad Clínica y Sanitaria, Buenos Aires, Argentina. Disponível em: <https://www.inca.gov.br/sites/ufu.sti.inca.local/files//media/document/o-tabagismo-no-brasil_0.pdf>. Acesso 27 jun. 2019.

Receita Federal. (2016). Decreto no 8.950/2016. Tabela de incidência do imposto sobre produtos industrializados (TIPI). Brasília, DF.

São Paulo (Estado). (2018). RICMS 2000 - Atualizado até o Decreto 63.342, de 06-04-2018. São Paulo, SP.

Scott-Thomas, C. (2013). Denmark to scrap decades-old soft drink tax. Disponível em: <<https://www.foodnavigator.com/article/2013/04/25/denmark-to-scrap-decades-old-soft-drink-tax>>. Acesso 12 jun. 2019.

Silva, R. V. P da. (2015). A extrafiscalidade no ICMS: seletividade, essencialidade, neutralidade e efeito indutor das normas tributárias à luz da Constituição Federal de 1988. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015.

Xavier, A. (2005). A tributação do IPI sobre cigarros. RDDT 118/9, jul/05.

Wan, L.; Watson, E.; Arthur, R. (2017). Sugar taxes: The global picture in 2017. Disponível em: <<https://www.beveragedaily.com/article/2017/12/20/sugar-taxes-the-global-picture-in-2017>>. Acesso 21 jun. 2019.

World Obesity Federation. (2019). World obesity day 2017: healthcare cost of consequences of high BMI. Disponível em: <http://docs.wixstatic.com/ugd/6599c5_2a8fa0968efd4854b74f399abb3078c0.pdf?index=true>. Acesso 07 mai. 2019.

Recebido 09/08/2019
Aprovado 20/04/2020