

O “Sugar Tax” deve ser Servido no Cardápio Tributário Brasileiro?

Should a “Sugar Tax” be Served on the Brazilian Tax Menu?

Leonardo Thomaz Pignatari

Mestrando em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). *Advanced LL.M. Student* em International Tax Law pela Universidade de Amsterdam (UVA) e pelo International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD). Especialista em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Especialista em Direito Tributário Brasileiro pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Graduado em Direito pela Universidade de São Paulo (USP). Professor-assistente dos Cursos de Especialização do IBDT. Advogado em São Paulo. *E-mail*: leonardopignatari@hotmail.com.

Recebido em: 26-8-2021 – Aprovado em: 6-4-2022
<https://doi.org/10.46801/2595-6280.51.9.2022.1258>

Resumo

A obesidade e a diabetes são doenças diretamente relacionadas à alta ingestão de açúcar, representando um problema de saúde pública nacional e internacional. Como forma de conter o crescimento dessas doenças e melhorar a saúde da população, algumas alternativas são discutidas, entre elas a instituição de um tributo específico sobre bebidas açucaradas e demais produtos com alto teor de açúcar (“sugar tax”). Nesse sentido, o presente estudo visa analisar se esse tributo deve ser incluído no cardápio tributário brasileiro, seja sob a forma de uma nova e específica incidência, seja através da tributação majorada desses produtos. Inicialmente, examinam-se o conceito de “sugar tax”, as diferentes experiências internacionais bem-sucedidas com essa medida e as propostas existentes no Brasil, bem como os argumentos contrários a essa alternativa. Na sequência, apresentam-se os dois principais fundamentos para a adoção desse tributo no sistema brasileiro: a concretização do princípio da seletividade em função da essencialidade; e a finalidade extrafiscal da norma tributária. Ao cabo, conclui-se que o “sugar tax” deve ser implementado no Brasil como um dos instrumentos garantidores dos direitos constitucionais à saúde e à alimentação saudável.

Palavras-chave: “sugar tax”, consumo, tributação, essencialidade, extrafiscalidade.

Abstract

Obesity and diabetes are diseases directly related to high sugar intake, representing a national and international public health concern. To contain the growth of these diseases and improve the health of the population, some al-

ternatives are discussed, including the institution of a specific tax on sugary drinks and other products with a high sugar content (“sugar tax”). In this sense, this study aims to analyze whether this tax should be included in the Brazilian tax menu, either in the form of a new and specific incidence, or through the increased taxation of these products. Initially, the concept of “sugar tax”, the different successful international experiences with this measure, and the existing proposals in Brazil, are examined, as well as the arguments against this alternative. Next, the two main foundations for the adoption of this tax in the Brazilian system are presented: the implementation of the principle of selectivity as a function of essentiality; and the extrafiscal purpose of the tax rule. In the end, it is concluded that the “sugar tax” should be implemented in Brazil as one of the instruments that guarantee the constitutional rights to health and healthy food.

Keywords: “sugar tax”, consumption, taxation, essentiality, extrafiscality.

Introdução

O presente artigo pretende examinar o “sugar tax” – tributo incidente sobre bebidas açucaradas e outros produtos com alto teor de açúcar – e sua adequação à realidade brasileira. Apesar de sua instituição por diversos países como importante medida para a proteção da saúde pública, este tributo não fugiu de polêmicas e críticas, principalmente relacionadas à suposta ausência de impactos efetivos na diminuição do consumo de bebidas açucaradas.

A fim de verificar a pertinência deste tributo no sistema tributário brasileiro, este estudo está dividido em quatro partes. De início, busca-se, a partir de diferentes experiências internacionais, compreender a noção de “sugar tax” e os elementos que justificariam sua introdução. A primeira seção apresenta, ainda, os principais problemas identificados quanto à instituição deste tributo, buscando oferecer respostas a eles, bem como expõe as propostas existentes no Congresso Nacional para a sua criação no Brasil.

Uma vez compreendidas a estrutura, as experiências, as deficiências e as propostas relacionadas ao “sugar tax”, a segunda parte apresenta o primeiro fundamento para a introdução deste tributo no Brasil: a concretização do princípio da seletividade em função da essencialidade. Dessa forma, o presente estudo analisa tal princípio e sua relevância para a tributação do consumo em uma perspectiva de justiça fiscal.

A terceira seção identifica, por sua vez, o segundo fundamento para a instituição do “sugar tax”: a finalidade extrafiscal das normas tributárias. Nesta parte, o presente estudo trata das noções gerais de extrafiscalidade no Direito Tributário Brasileiro, encontrando nela mais uma justificativa para a tributação sobre produtos açucarados. Ao cabo, apresentam-se algumas conclusões quanto à introdução de um “sugar tax” no Brasil como medida associada a outras políticas públicas de proteção à saúde da população brasileira.

1. “Sugar tax”: noção, problemas e propostas

A Organização Mundial de Saúde – OMS – identifica uma relação direta entre a obesidade e a ingestão de açúcares, apontando o excesso de consumo dessa substância como uma das principais causas de obesidade e de diabetes, especialmente entre crianças e adolescentes¹. Para combater o crescimento dessas doenças, a organização estabeleceu um plano de ação, que inclui a obtenção de maiores receitas através da tributação de produtos considerados prejudiciais à saúde (refrigerantes e alimentos gordurosos).

Na realidade brasileira, constata-se o mesmo problema. Consoante a pesquisa Vigitel 2019 (Vigilância de Fatores de Risco e Proteção para Doenças Crônicas por Inquérito Telefônico²), o Ministério da Saúde traçou o perfil das doenças crônicas mais presentes na população brasileira: (i) diabetes (7,4%); (ii) hipertensão (24,5%); e (iii) obesidade (20,3%). O Vigitel é uma pesquisa telefônica realizada com maiores de 18 (dezoito) anos, nas 26 (vinte e seis) capitais e no Distrito Federal, sobre diversos assuntos relacionados à saúde, cujo objetivo é diagnosticar a saúde da população para orientar ações e programas que reduzam a ocorrência e a gravidade de doenças.

O aludido estudo identificou que, entre 2006 e 2019, a obesidade representa a doença que mais ganhou espaço na população brasileira – passou de 11,8% em 2006 para 20,3% em 2019 (crescimento de 72%), sendo que metade dos brasileiros apresenta excesso de peso (55,4%). Interessante destacar que a pesquisa concluiu que a obesidade é maior para as pessoas com até oito anos de escolaridade (24,2%), em comparação com aquelas com 12 anos ou mais (17,2%), demonstrando o impacto social na expansão da doença.

A pesquisa apontou também que o excesso de peso diminui com a escolaridade: para as pessoas com até oito anos de estudo, a prevalência foi de 61,0%, e de 52,2% entre aquelas com 12 anos ou mais de estudo. Entre 2006 e 2019, a diabetes passou de 5,5% para 7,4%, enquanto a hipertensão arterial subiu de 22,6% para 24,5%.

O Brasil se comprometeu com metas específicas para a Década de Ação em Nutrição da ONU (2016-2025), incluindo a diminuição em 30% (trinta por cento) do consumo regular de refrigerantes e sucos artificiais³.

¹ OMS. Global action plan for the prevention and control of non-communicable diseases 2013-2020 (OMS, 2013). Disponível em: https://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/94384/9789241506236_eng.pdf;jsessionid=4DF0F87A6496107A21B8DEECAC91147D?sequence=1. Acesso em: 25 jun. 2021.

² BRASIL. Ministério da Saúde. Vigitel Brasil 2019: vigilância de fatores de risco e proteção para doenças crônicas por inquérito telefônico: estimativas sobre frequência e distribuição sociodemográfica de fatores de risco e proteção para doenças crônicas nas capitais dos 26 estados brasileiros e no Distrito Federal em 2019 [recurso eletrônico]. Brasília: Ministério da Saúde, 2020. Disponível em: https://bvsms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/vigitel_brasil_2019_vigilancia_fatores_risco.pdf. Acesso em: 25 jun. 2021.

³ Disponível em: <https://g1.globo.com/bemestar/noticia/ministerio-da-saude-determina-metas-para-diminuir-obesidade-no-brasil.ghtml>. Acesso em: 27 jun. 2021.

Diante deste cenário alarmante, diversas alternativas foram propostas para o combate a doenças crônicas como obesidade e diabetes. Além das campanhas de prevenção e de estímulo à alimentação saudável e à prática de atividades físicas, propôs-se, em diferentes países, a imposição de carga tributária sobre produtos prejudiciais à saúde, surgindo, assim, expressões como “fat taxes” e “sugar taxes”.

A OMS sugere a adoção dos chamados “sugar taxes” – tributos sobre as bebidas e demais produtos açucarados – como mecanismo de combate à obesidade e à diabetes. Essa recomendação está baseada em quatro fatores principais: (i) esses tributos ajudam na redução do consumo de açúcares (um aumento de 20% no preço das bebidas açucaradas levaria a uma redução de 20% no consumo); (ii) diminuição dos custos suportados pelo sistema de saúde; (iii) a receita tributária gerada por este tributo pode ser direcionada a iniciativas de combate à obesidade e à diabetes; e (iv) experiência internacional positiva⁴.

Com base no próprio entendimento da OMS, o Conselho Nacional de Saúde – CNS, por meio da Recomendação n. 21/2017, indica a aplicação de um tributo adicional de 20% (vinte por cento) sobre as bebidas processadas adicionadas de açúcar. O excedente seria empregado no financiamento de políticas de enfrentamento à obesidade. A mesma posição foi adotada em recente relatório produzido pelo Banco Mundial⁵.

O Plano de Ação 2014-2019 para Prevenção da Obesidade em Crianças e Adolescentes da Organização Pan-Americana da Saúde – OPAS, referendado pelo Brasil, previa políticas fiscais como uma das estratégias de combate a essas doenças, tais como a instituição de impostos sobre as bebidas açucaradas e de produtos com alto valor energético e pobres em nutrientes⁶.

Mais recentemente, o CNS publicou a Recomendação n. 47/2020, dirigida à Presidência da República, que pede a extinção dos subsídios fiscais de IPI para refrigerantes e demais bebidas adoçadas. A recomendação do órgão pleiteia também que seja zerada a alíquota de IPI sobre as preparações utilizadas para elaboração de bebidas e que sejam revogadas as reduções das alíquotas de IPI para extratos concentrados de sementes de guaraná, extrato de açaí e sucos de frutas destinados à elaboração de refrigerantes e refrescos.

Observa-se que diversos organismos nacionais e internacionais apontam como importante medida de prevenção e combate à obesidade e à diabetes a implementação de um imposto sobre bebidas açucaradas e outros produtos com elevado teor de açúcar. Não obstante este tributo tenha sido instituído por diver-

⁴ OMS. Taxes on sugary drinks: why do it? (OMS, 2017). Disponível em: <https://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/260253/WHO-NMH-PND-16.5Rev.1-eng.pdf;jsessionid=4351A3ACBB-DBE6798280697A0326530D?sequence=1>. Acesso em: 27 jun. 2021.

⁵ BANCO MUNDIAL. Taxes on sugars-weetened beverages: international evidence and experiences. 2020. Disponível em: <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/33969/Support-for-Sugary-Drinks-Taxes-Taxes-on-Sugar-Sweetened-Beverages-Summary-of-International-Evidence-and-Experiences.pdf?sequence=6>. Acesso em: 26 jun. 2021.

⁶ Disponível em: <https://www.paho.org/hq/dmdocuments/2017/paho-strategic-plan-por-2014-2019.pdf>. Acesso em: 27 jun. 2021.

soos países, sua introdução ainda é cercada por muitas polêmicas e dúvidas, especialmente quanto a sua efetividade, isto é, seu real impacto na redução do consumo de açúcar.

Dessa forma, é importante examinar o escopo deste tributo, as iniciativas tomadas ao redor do mundo, os principais problemas derivados de sua introdução, e as propostas existentes para sua instituição no Brasil.

1.1. A noção de “sugar tax” e sua introdução ao redor do globo

O “sugar tax” se justifica como medida de proteção à saúde pública. A lógica é de que esse tributo contribuiria para a diminuição do consumo de bebidas açucaradas e, por consequência, impactaria positivamente no combate à obesidade e à diabetes.

Nesse sentido, a própria OMS considera o “sugar tax” como um “Pigovian tax” (expressão cunhada pelo economista inglês Arthur Cecil Pigou), isto é, um imposto sobre qualquer atividade de mercado que gere externalidades negativas (custos não incluídos no preço de mercado)⁷. Trata-se de um imposto que se destina a corrigir um resultado de mercado indesejável ou ineficiente (falha de mercado), tal como a crise na saúde pública.

Assim, a instituição de um tributo sobre bebidas açucaradas objetiva atingir dois efeitos principais: (i) estimular os produtores a reduzirem a quantidade de açúcar em seus produtos; e (ii) reduzir o consumo de bebidas açucaradas pela população. A partir das experiências internacionais, dois métodos são identificados – direto (valor fixo por litro do produto) e indireto (tributação com alíquotas progressivas de acordo com a quantidade, em gramas, de açúcar na bebida) – para a concretização desses efeitos. Poucos países optam por um imposto sobre o valor agregado em cada etapa da cadeia de abastecimento, desde a produção até o ponto de venda (Arábia Saudita e Emirados Árabes Unidos⁸).

Vale destacar que não existe uma definição uniforme de bebidas açucaradas nem mesmo da quantidade de açúcar necessária em um produto para considerá-lo altamente açucarado. Geralmente, são definidas como bebidas não alcoólicas contendo açúcares adicionados, incluindo refrigerantes, refrigerantes de frutas, águas com sabor, bebidas energéticas e bebidas esportivas⁹.

Consoante o *Guia alimentar para a população brasileira*¹⁰, divulgado pelo Ministério da Saúde, classificam-se as bebidas ultraprocessadas e demais produtos

⁷ TAVERNISE, Sabrina. W. H. O. urges tax on sugary drinks to fight obesity. *The New York Times*. Disponível em: https://www.nytimes.com/2016/10/12/health/sugar-drink-tax-world-health-organization.html?_r=0. Acesso em: 27 jun. 2021.

⁸ Cf. Countries that have taxes on sugar-sweetened beverages (SSBs). Obesity Evidence Hub (14 Mai. 2021). Disponível em: <https://www.obesityevidencehub.org.au/collections/prevention/countries-that-have-implemented-taxes-on-sugar-sweetened-beverages-ssbs>. Acesso em: 29 jun. 2021.

⁹ Cf. HAMMER, Mike. Taxing sugar-sweetened beverages: a bittersweet solution. *Bulletin for International Taxation* v. 72, n. 3, 2018. Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

¹⁰ BRASIL. Ministério da Saúde. *Guia alimentar para a população brasileira*. 2. ed., 1ª reimpr. Brasília: Ministério da Saúde, 2014, p. 41.

ultraprocessados como formulações industriais produzidas, total ou parcialmente, a partir de substâncias extraídas de alimentos (açúcar e extrato de guaraná) e de constituintes de alimentos ou produtos sintetizados em laboratório (corantes e edulcorantes), que conferem propriedades sensoriais para atrair consumidores. De todo modo, a quantidade-limite de açúcar e o escopo do tributo variam de acordo com o país que o instituiu.

Como aponta Mike Hammer¹¹, Dinamarca (1930, com extinção do tributo em 2014), Finlândia (1940 – tributo extinto em 2017), Samoa (1984), Ilhas Marianas do Norte (1995) e a Polinésia Francesa (2002) foram os primeiros países a instituir “sugar taxes” como medida de combate às altas taxas de obesidade.

Na última década, muitos países resolveram adotar essa iniciativa, motivados especialmente pelas recomendações da OMS referidas anteriormente. Em 2011, a Hungria introduziu um imposto sobre bebidas açucaradas como parte de um imposto mais amplo sobre produtos adoçados pré-embalados, salgadinhos e condimentos¹². Um estudo húngaro aponta que, em 2016, o imposto promoveu a redução de 22% (vinte e dois por cento) no consumo de bebidas energéticas e 19% (dezenove por cento) das pessoas reduziram a ingestão de bebidas açucaradas¹³.

Em 2012, a França passou a cobrar dos fabricantes um valor fixo por litro para qualquer bebida contendo açúcar adicionado ou adoçantes artificiais, possibilitando expressamente o repasse desse montante aos consumidores¹⁴. O imposto francês não se aplica à água mineral e aos sucos naturais de frutas.

Este movimento foi seguido por Chile, que reduziu, inclusive, a tributação sobre bebidas menos açucaradas¹⁵, Barbados¹⁶ e Berkeley – Califórnia nos Estados

¹¹ HAMMER, Mike. Taxing sugar-sweetened beverages: a bittersweet solution. *Bulletin for International Taxation* v. 72, n. 3, 2018. Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, sec. 3.

¹² PFINDER, M.; HEISE, T. L.; HILTON BOON, M.; PEGA, F.; FENTON, C.; GRIEBLER, U.; GARTLEHNER, G.; SOMMER, I.; KATIKIREDDI, S. V.; LHACHIMI, S. K. Taxation of unprocessed sugar or sugar-added foods for reducing their consumption and preventing obesity or other adverse health outcomes. *The Cochrane Database of Systematic Reviews*. NCBI, 2020, p. 47. Disponível em: <https://www.cochranelibrary.com/cdsr/doi/10.1002/14651858.CD012333.pub2/epdf/full>. Acesso em: 28 jun. 2021.

¹³ THE GUARDIAN. Sugar tax: financially regressive but progressive for health? Disponível em: <https://www.theguardian.com/society/2016/mar/18/sugar-tax-financially-regressive-but-progressive-for-health>. Acesso em: 28 jun. 2021.

¹⁴ Cf. BERARDI, Nicoletta; SEVESTRE, Patrick; TEPAUT, Marine; VIGNERON, Alexandre. The impact of a “soda tax” on prices: evidence from French micro data. Banque de France (December 2012, revised May 2016). Disponível em: https://publications.banque-france.fr/sites/default/files/medias/documents/working-paper_415_2012.pdf. Acesso em: 28 jun. 2021; CAPACCI, Sara; ALLAIS, Olivier; BONNET, Celine; MAZZOCCHI, Mario. The impact of the French soda tax on prices, purchases and tastes: an ex post evaluation (15 Apr. 2016). Disponível em: <https://www.tse-fr.eu/sites/default/files/TSE/documents/sem2017/food/mazzocchi.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2021.

¹⁵ Cf. NAKAMURA, Ryota; MIRELMAN, Andrew J.; CUADRADO, Cristóbal; SILVA-ILLANES, Nicolas; DUNSTAN, Jocelyn; SUHRCKE, Marc. Evaluating the 2014 sugar-sweetened beverage tax in Chile: an observational study in urban areas. *PLOS Medicine*, 2018. Disponível em: <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC6029775/>. Acesso em: 28 jun. 2021.

¹⁶ Cf. ALVARADO, M.; UNWIN, N.; SHARP, S. J. *et al.* Assessing the impact of the Barbados sugar-sweetened beverage tax on beverage sales: an observational study. *International Journal of Beha-*

Unidos¹⁷ em 2015; Ilhas Maurício e Bélgica¹⁸ em 2016. Em 2017, Portugal, Catalunha, Emirados Árabes Unidos, Arábia Saudita, Brunei e Tailândia introduziram as suas próprias versões, seguidas pela África do Sul¹⁹.

Mais recentemente, a Polônia implementou um “sugar tax” que entrou em vigor em janeiro de 2021²⁰, e as Províncias de Newfoundland e Labrador no Canadá anunciaram, em maio desse ano, um imposto de 20 centavos por litro para bebidas adoçadas com açúcar, implementado em 1º de abril de 2022²¹.

Entre as diversas experiências internacionais, o caso mais emblemático é o do México, que introduziu um imposto sobre bebidas adoçadas com açúcar em janeiro de 2014 para combater sua enorme crise de obesidade (mais de 70% da população com sobrepeso ou obesidade). O governo mexicano passou a cobrar um peso por litro em todas as bebidas açucaradas (método direto), bem como um imposto de 8% (oito por cento) sobre os alimentos ricos em açúcar, sal e gordura.

Consoante estudo publicado no *British Medical Journal*²², no primeiro ano de introdução do imposto, os mexicanos estavam comprando 6% (seis por cento) menos bebidas açucaradas do que nos 12 meses anteriores, constatando-se um aumento dos efeitos ao longo do ano (até 12% em dezembro de 2014). Além disso, as compras de água e bebidas não tributadas aumentaram cerca de 4% (quatro por cento). Tal efeito positivo foi confirmado também por outro estudo publicado em 2017²³.

Outro caso importante se refere ao “sugar tax” britânico. Em abril de 2018, o Reino Unido introduziu um imposto sobre os produtores de refrigerantes con-

vioral Nutrition and Physical Activity v. 16, n. 13, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1186/s12966-019-0776-7>. Acesso em: 28 jun. 2021.

¹⁷ Cf. New Berkeley soda tax costs 68 cents per two-liter bottle. Disponível em: <https://money.cnn.com/2014/11/05/news/economy/berkeley-soda-tax/>. Acesso em: 28 jun. 2021.

¹⁸ Cf. Soda taxes in Europe. Disponível em: <https://taxfoundation.org/soda-taxes-europe-2019/>. Acesso em: 28 jun. 2021.

¹⁹ Cf. Countries that have taxes on sugar-sweetened beverages (SSBs). *Obesity Evidence Hub* (14 Mai. 2021). Disponível em: <https://www.obesityevidencehub.org.au/collections/prevention/countries-that-have-implemented-taxes-on-sugar-sweetened-beverages-ssbs>. Acesso em: 29 jun. 2021.

²⁰ Disponível em: https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/poland-implements-new-charge-on-certain-beverages-from-1-january-2021. Acesso em: 29 jun. 2021.

²¹ CANADÁ. Promoting a healthier newfoundland and labrador. Budget 2021. Disponível em: <https://www.gov.nl.ca/budget/2021/what-you-need-to-know/promoting-a-healthier-newfoundland-and-labrador/>. Acesso em: 29 jun. 2021.

²² COLCHERO, M. A.; POPKIN, B. M.; RIVERA, J. A.; NG, S. W. Beverage purchases from stores in Mexico under the excise tax on sugar sweetened beverages: observational study. *British Medical Journal*, 2016. Disponível em: <https://www.bmj.com/content/352/bmj.h6704>. Acesso em: 29 jun. 2021.

²³ COLCHERO, M. A.; MOLINA, Mariana; GUERRERO-LÓPEZ; Carlos M. After Mexico implemented a tax, purchases of sugar-sweetened beverages decreased and water increased: difference by place of residence, household composition, and income level. *The Journal of Nutrition* v. 147, n. 8, ago. 2017, p. 1.552-1.557. Disponível em: <https://doi.org/10.3945/jn.117.251892>. Acesso em: 29 jun. 2021.

tendo mais de 5 g de açúcar por 100 ml, no valor de 0,18 libras por litro, ou 0,24 libras por litro para teor de açúcar acima de 8 g por 100 ml (“Soft Drinks Industry Levy – SDIL”), isentando as bebidas à base de leite, bebidas alcoólicas e sucos de frutas sem adição de açúcar. Nota-se que o governo britânico adotou o método indireto, na medida em que fixou alíquotas progressivas de acordo com a quantidade de açúcar, a fim de estimular os próprios produtores a reduzirem a quantidade de açúcar em seus produtos.

Um estudo de modelagem do Reino Unido²⁴, que defende uma redução gradual no teor de açúcar em bebidas adoçadas, estimou que uma redução de 40% (quarenta por cento) nos açúcares adicionados ao longo de cinco anos reduziria o número de adultos obesos em cerca de meio milhão e os novos casos de diabetes tipo 2 em cerca de 300.000.

Em outro estudo sobre o imposto britânico²⁵, publicado recentemente pela Universidade de Cambridge, os pesquisadores descobriram que as vendas de bebidas açucaradas, contendo mais de 8 g de açúcar por 100 ml, caíram 44% (quarenta e quatro por cento) por família por semana. Para bebidas açucaradas contendo entre 5 g e 8 g de açúcar por 100 ml, os volumes caíram 177 ml (86%) por família por semana, com a quantidade de açúcar caindo 12,5 g (redução de 86%).

Mais importante: os pesquisadores concluíram que o “sugar tax” britânico promoveu uma redução na quantidade de açúcar consumida pela população em refrigerantes, sem afetar o volume geral de refrigerantes vendidos. Trata-se de uma dupla vitória – saúde pública e indústria – derivada, provavelmente, da reformulação dos produtos pelos fabricantes com redução da concentração de açúcar, bem como da mudança de hábitos dos consumidores para alternativas com menos açúcar.

Nos Estados Unidos, a primeira cidade a instituir um “sugar tax” foi Berkeley, na Califórnia, em 2014. Segundo estudo publicado no *American Journal of Public Health*²⁶, houve queda de 21% (vinte e um por cento) no consumo de bebidas açucaradas e um aumento de 63% (sessenta e três por cento) no consumo de água na cidade.

No entanto, ainda permanecem dúvidas quanto ao efetivo impacto da tributação nos preços das bebidas açucaradas e na própria redução do consumo desses produtos. Na Filadélfia, constatou-se que o imposto levou a reduções estatística-

²⁴ Sweet success: will sugar taxes improve health. *Lancet* v. 5, abr. 2017. Disponível em: [https://www.thelancet.com/pdfs/journals/landia/PIIS2213-8587\(17\)30070-0.pdf](https://www.thelancet.com/pdfs/journals/landia/PIIS2213-8587(17)30070-0.pdf). Acesso em: 30 jun. 2021.

²⁵ PELL, D.; MYTTON, O.; PENNEY, Tarra L.; BRIGGS, A.; CUMMINS, S.; PENN-JONES, C. *et al.* Changes in soft drinks purchased by British households associated with the UK soft drinks industry levy: controlled interrupted time series analysis. *British Medical Journal* n. 254, 2021. Disponível em: <https://www.bmj.com/content/372/bmj.n254>. Acesso em: 29 jun. 2021.

²⁶ FALBE, Jennifer; THOMPSON, Hannah R.; BECKER, Christina M.; ROJAS, Nadia; MCCULLOCH, Charles E.; MADSEN, Kristine A. Impact of the Berkeley excise tax on sugar-sweetened beverage consumption. *American Journal of Public Health* v. 106, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.2105/AJPH.2016.303362>. Acesso em: 28 jun. 2021.

mente significativas de compras de bebidas tributadas nos primeiros seis meses, mas não na marca de 12 meses, de acordo com um estudo de 2020 publicado no *American Journal of Clinical Nutrition*²⁷. Outro estudo constatou que os impostos nas cidades americanas de Seattle, Washington, São Francisco, Califórnia, e Oakland não resultaram em nenhuma redução no consumo²⁸.

Deste modo, é importante analisar os problemas e as críticas comumente apontados como obstáculos à introdução de um imposto sobre bebidas açucaradas e outros produtos prejudiciais à saúde.

1.2. Os principais problemas decorrentes da introdução de um “sugar tax”

Entre os problemas apontados em relação ao “sugar tax”, destacam-se: (i) ineficácia na redução do consumo de bebidas açucaradas; (ii) consequências indesejadas (por exemplo, impostos cobrados sobre o teor de açúcar podem aumentar o consumo de gordura saturada); (iii) regressividade; e (iv) evasão tributária²⁹.

Em relação ao *primeiro problema*, as experiências internacionais apresentadas no tópico anterior demonstram claramente o importante potencial desse tributo no combate à obesidade e à diabetes, sendo que estudos contrários são bastante minoritários. Embora esses tributos não representem, por si só, uma resposta a essas doenças, existem importantes evidências de que sua introdução, em diversos países, trouxe resultados positivos para a saúde pública. O objetivo final deste tributo não consiste na alteração do preço dos produtos, mas simplesmente no estímulo para que os fabricantes reduzam o açúcar em seus produtos, existindo também evidências de que um imposto com base na quantidade de açúcar é mais eficaz na redução do consumo dessa substância³⁰.

A *segunda crítica* se refere ao potencial de substituição dos produtos. Sustenta-se que a instituição de um “sugar tax” estimularia os consumidores a comprarem outros produtos prejudiciais à saúde (alimentos gordurosos, por exemplo). Apesar de a crítica parecer pertinente, inexistem estudos científicos que demons-

²⁷ LAWMAN, H. G.; BLEICH, S. N.; YAN, J.; HUA, S. V.; LOWERY, C. M.; PETERHANS, A.; LEVASSEUR, M. T. *et. al.* One-year changes in sugar-sweetened beverage consumers' purchases following implementation of a beverage tax: a longitudinal quasi-experiment. *American Journal of Clinical Nutrition*. 2020. Disponível em: <https://academic.oup.com/ajcn/article-abstract/112/3/644/5867025?redirectedFrom=fulltext>. Acesso em: 28 jun. 2021.

²⁸ CAWLEY, J.; FRISVOLD, D.; JONES, D. The impact of sugar-sweetened beverage taxes on purchases: evidence from four city-level taxes in the United States. *Health Econ.* 2020, p. 1.289-1.306. Disponível em: <https://www.nber.org/papers/w26393#:~:text=Sugar%2DSweetened%20Beverage%2E2%80%A6-,The%20Impact%20of%20Sugar%2DSweetened%20Beverage%20Taxes%20on%20Purchases%3A%20Evidence,Level%20Taxes%20in%20the%20U.S.&text=We%20find%20that%20an%20increase,per%20month%20or%2012.2%20percent>. Acesso em: 28 jun. 2021.

²⁹ Cf. BASHAM, P.; LUIK, J. Hard truths about soda taxes. Cato Institute (2010). Disponível em: www.cato.org/publications/commentary/hard-truths-about-soda-taxes. Acesso em: 26 jun. 2021.

³⁰ Cf. BONNET, Céline; RÉQUILLART, Vincent. Tax incidence with strategic firms in the soft drink market. *Journal of Public Economics* v. 106, 2013, p. 77-88. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.jpube.2013.06.010>. Acesso em: 26 jun. 2021.

trem o aumento do consumo de outros produtos prejudiciais à saúde após a instituição de um “sugar tax”.

Na visão do presente estudo, a crítica correta recairia na base restrita desse tipo de tributo, o qual abarca apenas produtos com elevado teor de açúcar. Isso porque, se o açúcar foi identificado por diferentes organizações internacionais como um dos principais agentes causadores da obesidade e da diabetes (isto é, a externalidade negativa que se pretende corrigir), o imposto deveria alcançar todos os produtos açucarados, não apenas bebidas, incluindo também produtos gordurosos.

No mesmo sentido, Ulrik Boesen se vale de interessante comparação para estressar a base limitada de um “sugar tax”. O autor afirma que apenas tributar o açúcar nas bebidas seria equivalente a tributar o álcool na cerveja, mas não no vinho, ou apenas tributar o tabaco quando fumado em charutos³¹.

Com efeito, a introdução de um imposto semelhante sobre lanches açucarados e doces, além de bebidas, pode promover um maior impacto na saúde da população, de modo que o campo de aplicação do “sugar tax” não se limite a bebidas açucaradas. Além disso, é salutar que essa medida esteja associada a campanhas e programas de saúde pública, destinados a aumentar a consciência do consumidor sobre alimentação saudável e prática de atividades físicas, com informações claras sobre o conteúdo nutricional dos alimentos comercializados³².

A fim de maximizar os impactos na saúde da população, o “sugar tax” deve idealmente ser implementado como parte de um pacote de medidas destinadas a melhorar a alimentação, incluindo restrições à comercialização de alimentos não saudáveis, rotulagem nutricional clara e transparente, e alocação de investimentos públicos para a produção e o consumo de alimentos saudáveis.

No que tange à *terceira crítica* – regressividade – alega-se que o consumo de açúcar aumenta de acordo com a diminuição da renda, de modo que a instituição de um imposto sobre bebidas açucaradas levaria a uma maior regressividade na tributação sobre o consumo, e, por consequência, a problemas de equidade vertical³³.

Cumprido ressaltar, todavia, que a obesidade, diabetes e doenças cardíacas são doenças regressivas, ou seja, grupos de baixa renda sofrem taxas desproporcionalmente maiores destas doenças³⁴. Assim, pelo fato de que esses grupos possuem

³¹ BOESEN, Ulrik. Sugar taxes back on the menu. Disponível em: <https://taxfoundation.org/sugar-taxes/>. Acesso em: 27 jun. 2021.

³² Cf. CORNELSEN, Laura; SMITH, Richard D. Viewpoint: soda taxes – four questions economists need to address. *Food Policy* v. 74, 2018, p. 138-142. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.foodpol.2017.12.003>. Acesso em: 29 jun. 2021.

³³ Cf. SANDERS, Bernie. A soda tax would hurt Philly's low-income families. Philadelphia, 2016. Disponível em: <http://www.phillymag.com/citifed/2016/04/24/bernie-sanders-soda-tax-op-ed/>. Acesso em: 26 jun. 2021.

³⁴ Cf. American Public Health Association. Taxes on sugar-sweetened beverages. *APHA Policy Statement* (30 Out. 2012). Disponível em: <https://www.apha.org/policies-and-advocacy/public-health->

menos dinheiro para gastar em mantimentos, os “sugar taxes” podem ter um efeito maior sobre o consumo nessa população, produzindo maiores benefícios para a saúde.

No contexto brasileiro, interessante notar que, em pesquisa do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE³⁵, foi constatado que o consumo de refrigerantes é maior na faixa mais alta de renda, diferentemente do que se pensava. O estudo do IBGE identificou que, na primeira faixa de renda, o consumo de refrigerantes é de 11,5%; na segunda, de 15,8%; na terceira, de 17,8%; e na última faixa, 17,7%.

O IBGE evidenciou, ainda, que, de maneira geral, os brasileiros no quarto de renda mais baixo tinham maior consumo médio diário *per capita* de feijão, arroz, feijão verde/corda, preparações à base de feijão, milho e preparações à base de milho, pão de sal, peixes frescos e farinha de mandioca. Por outro lado, os brasileiros no quarto mais alto de renda tinham frequência de consumo e valores diários *per capita* maiores para a maioria das frutas, verduras e legumes, mas também para produtos de baixo valor nutricional, como doces, pizzas, salgados fritos e assados e sanduíches.

Observa-se, assim, que, o consumo de produtos prejudiciais à saúde (refrigerantes, frituras, doces) é maior nas classes de renda mais alta, o que afasta o argumento da regressividade gerada por um imposto que alcance esses produtos. De qualquer forma, ainda que pudesse se falar em regressividade no caso, os efeitos positivos da introdução de um “sugar tax” para a saúde pública, com subsídios a produtos mais saudáveis, compensa eventuais efeitos negativos.

Por fim, a *quarta crítica* contra a instituição de impostos sobre bebidas açucaradas diz respeito à evasão tributária. A título exemplificativo, como reação aos impostos sobre refrigerantes, os dinamarqueses foram para a Suécia e a Alemanha, onde os preços eram mais baixos, para comprar manteiga, sorvete e refrigerante³⁶. Essa migração do consumo levaria a uma perda arrecadatória para o país que instituiu o tributo, bem como dificultaria a produção de resultados positivos na saúde pública local.

No entanto, o presente estudo acredita que a potencial e pontual evasão tributária não representa argumento suficiente para barrar a introdução de um imposto sobre bebidas açucaradas e outros produtos prejudiciais à saúde. Os benefícios, já comprovados cientificamente, e a urgência na adoção de medidas para

-policy-statements/policy-database/2014/07/23/13/59/taxes-on-sugar-sweetened-beverages. Acesso em: 26 jun. 2021.

³⁵ IBGE. Pesquisa de orçamentos familiares 2017-2018: análise do consumo alimentar pessoal no Brasil. IBGE, Coordenação de Trabalho e Rendimento. Rio de Janeiro: IBGE, 2020, p. 88-90. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101742.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2021.

³⁶ HAMMER, Mike. Taxing sugar-sweetened beverages: a bittersweet solution. *Bulletin for International Taxation* v. 72, n. 3, 2018. Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, sec. 4.6.

o combate à obesidade e à diabetes justificam a instituição de um imposto dessa natureza.

A despeito de algumas críticas direcionadas à implementação do “sugar tax” guardarem, à primeira vista, certa pertinência, verifica-se que, quando examinadas com mais cuidado, não encontram suporte e são incapazes de obstar a instituição deste tributo. Acompanhado de políticas públicas efetivas e dotado de um campo de aplicação mais amplo, esse tributo pode ter seus efeitos potencializados e contribuir ainda mais para a saúde pública.

Cumpre, agora, examinar as propostas existentes para a introdução desse tributo no Brasil.

1.3. As propostas de implementação do “sugar tax” no Brasil

Diante do crescimento de doenças crônicas no país, como obesidade e diabetes, e de sua relação direta com a maior ingestão de açúcar, o Poder Legislativo tem se movimentado para a tributação majorada desses produtos.

Na Câmara dos Deputados, o Projeto de Lei n. 8.541/2017 (autoria do Deputado Paulo Teixeira – PT/SP) prevê a majoração da alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI de 4% (quatro por cento) para 5% (cinco por cento) sobre bebidas não alcoólicas que contenham açúcares adicionados. Atualmente, aguarda-se parecer do Deputado Luiz Antônio Teixeira Jr. (PP-RJ), relator da Comissão de Seguridade Social e Família – CSSF.

Considerando o conteúdo comum das propostas (desestimular o consumo de bebidas açucaradas), outros três projetos foram pensados ao Projeto de Lei n. 8.541/2017:

- PL n. 8.675/2017 (Deputado Sérgio Vidigal – PDT/ES) – institui Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Cide – sobre a comercialização de bebidas processadas adicionadas de açúcar, com alíquotas variáveis entre 0,5% e 3%, cuja arrecadação seria destinada ao Fundo Nacional de Saúde;
- PL n. 10.075/2018 (Deputado Aureo – SD/RJ) – prevê a duplicação e mesmo a triplicação de alíquotas do IPI sobre bebidas não alcoólicas adoçadas com açúcar, a depender do nível de concentração; e
- PL n. 250/2019 (Deputado Assis Carvalho – PT/PI) – propõe a elevação da tributação aplicável às bebidas adicionadas de açúcar, majorando de um a dois terços as alíquotas de PIS/Cofins, PIS-Importação e Cofins-Importação sobre produtos que tenham açúcar adicionado. Fixa, ainda, alíquotas mínimas de IPI no valor de 10% e 18% sobre tais bebidas, a depender do nível de concentração de açúcar.

Na mesma linha, destaca-se o PL n. 2.183/2019, proposto pelo Senador Rogério Carvalho (PT/SE), que prevê a criação de uma Cide sobre a comercialização e importação de refrigerantes e bebidas açucaradas (“Cide-Refrigerantes”), apli-

cando-se uma alíquota de 20% (vinte por cento). A proposta aguarda providências na Comissão de Assuntos Sociais – CAS – para emissão de relatório pela Senadora Zenaide Maia (PROS-RN).

De qualquer forma, o cenário mudou bastante com as PECs n. 45/2019, da Câmara dos Deputados (Deputado Baleia Rossi – MDB/SP), e n. 110/2019, do Senado Federal, sendo que os projetos referidos anteriormente podem ser deixados de lado. Elas propõem a extinção de uma série de tributos, consolidando as bases tributáveis em dois novos impostos: (i) imposto sobre bens e serviços – IBS; e (ii) imposto específico sobre alguns bens e serviços (imposto seletivo). Para fins do presente estudo, interessa examinar esse segundo imposto, o qual possui contornos diferentes em cada proposta.

No âmbito da PEC n. 45/2019, o imposto seletivo tem natureza extrafiscal, na medida em que seria cobrado sobre determinados bens, serviços ou direitos com o objetivo de desestimular o consumo. Contudo, a proposta não lista os produtos ou serviços sujeitos a esse tributo, delegando a competência para definir essa lista ao legislador infraconstitucional, sem estabelecer parâmetros específicos, o que confere margem ao legislador para incluir quaisquer outros bens e serviços nessa categoria.

De outro lado, a PEC n. 110 propõe um imposto de natureza arrecadatória, cobrado sobre 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, da Constituição Federal, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos. A proposta também delega ao legislador complementar a definição de quais os produtos e serviços estarão incluídos no imposto seletivo.

Por fim, o Poder Executivo encaminhou o PL n. 3.887/2020 ao Congresso Nacional, por meio do qual propõe a instituição da Contribuição Social sobre Bens e Serviços – CBS, com alíquota geral de 12% (doze por cento), unificando a contribuição ao PIS e a Cofins. No entanto, a proposta não demonstra preocupação com os efeitos negativos de determinados produtos à saúde pública.

Dentro deste contexto, tomado por uma miríade confusa de propostas e pela indefinição quanto a uma ampla reforma na tributação sobre o consumo, uma conclusão pode ser extraída: a instituição de um imposto sobre bebidas açucaradas e demais produtos prejudiciais à saúde deve ser objeto de pauta nas discussões de reforma tributária, especialmente no âmbito das PECs n. 45/2019 e n. 110/2019. Seja sob a forma de um novo imposto seletivo, cujos contornos devem estar expressamente definidos no texto, seja através da majoração de impostos já existentes (IPI, ICMS e PIS/Cofins), o “sugar tax” possui espaço no sistema tributário brasileiro e encontra fundamento, notadamente, no princípio da seletividade em função da essencialidade, e na extrafiscalidade.

2. A seletividade em função da essencialidade como fundamento para o “sugar tax”

Nesta seção, apresenta-se o primeiro fundamento para a introdução de um imposto sobre bebidas açucaradas no Brasil: a concretização do princípio constitucional da seletividade em função da essencialidade, atrelado a uma perspectiva de justiça fiscal.

O legislador constituinte estabeleceu expressamente que o IPI será “seletivo, em função da essencialidade do produto”, enquanto, no caso do ICMS, conferiu, a princípio, uma faculdade ao legislador ordinário (“poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”). Segundo Henry Tilbery³⁷, essa distinção deriva de características históricas do sistema brasileiro, especialmente a existência de “dois impostos paralelos sobre o movimento econômico de mercadorias”, as quais, contudo, não se justificam mais diante da realidade atual e da importância desse imposto estadual no nosso sistema.

Geralmente, os tributos sobre o consumo são considerados regressivos, uma vez que indivíduos com menor renda destinariam uma parcela maior de sua renda ao consumo. Nesse sentido, examinar o conteúdo da seletividade, cujo critério está pautado na essencialidade dos produtos ou serviços, é fundamental para verificar sua relação com a tributação sobre o consumo e a própria capacidade contributiva.

Fábio Canazaro aduz que a essencialidade tem como fundamento exclusivo a igualdade³⁸. Considerar a igualdade como fundamento da seletividade demonstra que esta não é mera técnica de tributação, mas sim mecanismo de concretização de finalidades inerentes ao sistema tributário constitucional, tais como redistribuição de renda, justiça fiscal e redução de desigualdades sociais, o que explica sua ligação com o princípio da capacidade contributiva³⁹.

Assim, a seletividade atua como ferramenta de justiça distributiva (campo fiscal), intimamente conectada à isonomia e à capacidade contributiva, para apenas depois consagrar a função indutora da norma tributária. A seletividade deve ser vista, portanto, como um subprincípio ligado à capacidade contributiva, exercendo função predominantemente fiscal, sendo que deve ser considerada, para fins da tributação do consumo, a capacidade contributiva do próprio consumidor.

Na mesma toada, Leonardo Buissa acrescenta que a capacidade contributiva se realiza na tributação do consumo através da seletividade em função da essencialidade, possibilitando a desoneração ou baixa oneração de produtos considerados essenciais para a população brasileira, bem como a oneração de bens tidos

³⁷ TILBERY, Henri. O conceito de essencialidade como critério de tributação. *Revista Direito Tributário Atual* v. 10. São Paulo: IBDT, 1990, p. 3.024-3.025.

³⁸ CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 61.

³⁹ Cf. TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 108-109.

por supérfluos⁴⁰. Neste ponto, já é possível verificar a relação entre a seletividade em função da essencialidade e a instituição de um “sugar tax” como medida para o combate à obesidade e à diabetes, compreendendo não apenas a tributação majorada de bebidas açucaradas (bens supérfluos e prejudiciais), mas também a tributação reduzida de produtos saudáveis e com baixo teor de açúcar (bens essenciais, imprescindíveis à saúde coletiva).

Como sustentado por Ruy Barbosa Nogueira⁴¹, a seletividade impõe uma limitação ao legislador que não deve onerar bens considerados essenciais à população, sob pena de consolidar a regressividade na tributação sobre o consumo. Contudo, é inequívoca a dificuldade de conceituar a essencialidade, critério adotado pelo legislador constituinte para a concretização da seletividade na tributação sobre o consumo, na medida em que o que é essencial está sujeito a circunstâncias históricas, econômicas e sociais que variam com o tempo⁴².

Com o advento da economia digital e o amplo acesso a internet, a ideia de essencialidade sofreu, sem dúvida, fortes impactos que não foram devidamente absorvidos pelo legislador. O que era considerado essencial 10 anos atrás não é essencial nos dias atuais.

A título exemplificativo, menciona-se a pesquisa *Tecnologia da Informação e Comunicação – TIC* realizada pelo IBGE⁴³, a qual identificou que 79,9% da população brasileira possui conexão com a internet, sendo que 97% (noventa e sete por cento) das pessoas acessam a internet pelo smartphone. A Pesquisa Anual de Administração e Uso de Tecnologia da Informação nas Empresas, realizada pela Fundação Getúlio Vargas de São Paulo (FGV-SP) divulgou que o Brasil possui 420 milhões de aparelhos digitais ativos⁴⁴.

Observa-se, pois, que a aquisição de aparelhos digitais (celulares, *tablets*, computadores, televisões) se tornou algo essencial para a população brasileira, e vem crescendo largamente. Todavia, os aparelhos celulares (item 8517.12.11 da TIPI) e as televisões (item 8521.10) possuem uma alíquota de 15% (quinze por cento) e 25% (vinte por cento), respectivamente.

A mesma lógica se aplica ao consumo de alimentos. Consoante o IBGE⁴⁵, o consumo alimentar brasileiro combina a dieta tradicional à base de arroz e feijão

⁴⁰ FREITAS, Leonardo Buiça. *Tributação sobre o consumo, indução econômica e seletividade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 219-250.

⁴¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. ICMS: leite, crediário e micro-empresa. *Revista Direito Tributário Atual* v. 10. São Paulo: IBDT, 1990, p. 2.947.

⁴² TILBERY, Henri. O conceito de essencialidade como critério de tributação. *Revista Direito Tributário Atual* v. 10. São Paulo: IBDT, 1990, p. 2.972-2.981.

⁴³ IBGE. Pesquisa sobre o uso das tecnologias de informação e comunicação nas empresas. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv62955.pdf>. Acesso em: 23 jun. 2021.

⁴⁴ Disponível em: <https://exame.abril.com.br/tecnologia/brasileiros-estao-cada-vez-mais-viciados-no-celular/>. Acesso em: 23 jun. 2021.

⁴⁵ IBGE. Pesquisa sobre o uso das tecnologias de informação e comunicação nas empresas. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv62955.pdf>. Acesso em: 23 jun. 2021, p. 106-107.

com alimentos de teor reduzido de nutrientes e de alto teor calórico. A evolução do consumo de alimentos entre 2008 e 2019 mostra que o consumo de preparações (sanduíches) aumentou em todas as regiões do país e em todas as classes de renda.

Além disso, a pesquisa constatou a participação importante dos refrigerantes, cerveja, salgados fritos e assados, outras bebidas não alcoólicas, salgadinhos industrializados e bolos na alimentação fora de casa. Alimentos ultraprocessados somam cerca de um quinto das calorias consumidas, os quais possuem, inegavelmente, um efeito prejudicial à saúde individual e coletiva.

Nesse sentido, a evolução do conceito de essencialidade integra um processo natural que acompanha (ou, pelo menos, deveria) as movimentações sociais, políticas e econômicas, de modo que as dificuldades na definição de seu escopo não representam justificativa apta a desconsiderar a força normativa-constitucional da essencialidade⁴⁶. Isso também quer dizer que a essencialidade está restrita aos princípios e valores consagrados no Texto Constitucional, tais como a proteção à saúde pública, ao meio ambiente, entre outros, o que representa uma limitação ao legislador ordinário na definição de alíquotas mais pesadas ou mais leves, a depender do produto ou serviço destinado ao consumidor.

Com efeito, a essencialidade, como medida da capacidade contributiva na tributação sobre o consumo, deve partir do consumidor ou de um grupo de consumidores. A definição de determinado produto ou serviço como essencial depende, sob uma perspectiva da capacidade contributiva do consumidor, da elasticidade da demanda, a qual, por sua vez, varia de acordo com a faixa de renda e classe social dos indivíduos. A seletividade em função da essencialidade não olha para o produtor, isto é, um produto ou serviço é essencial para o consumidor final, não para seu produtor ou vendedor.

Importante destacar, ainda, que a essencialidade de um produto ou serviço não se restringe às necessidades individuais, mas também coletivas. Essencial compreender a indispensabilidade de determinados produtos ou serviços à satisfação de uma ou várias necessidades, individuais ou coletivas, sociais ou econômicas, legitimadas em valores constitucionalmente protegidos, e medidas a partir da capacidade contributiva do consumidor e da elasticidade da demanda daquele produto ou serviço⁴⁷.

De um lado, a essencialidade, como o critério da seletividade constitucionalmente escolhido, atua como garantidora do acesso a produtos necessários e indispensáveis à população, e, de outro, atua como limitador do consumo de produtos indesejáveis ou menos necessários, buscando promover em ambos os casos a redistribuição de renda e a concretização da justiça fiscal.

⁴⁶ CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 106.

⁴⁷ TILBERY, Henri. O conceito de essencialidade como critério de tributação. *Revista Direito Tributário Atual* v. 10. São Paulo: IBDT, 1990, p. 3.030.

Dessa maneira, a tributação mais gravosa de bens considerados nocivos à saúde (não essenciais sob uma perspectiva coletiva), e a tributação reduzida de produtos saudáveis e com baixo teor de açúcar (essenciais coletivamente) concretizam o princípio constitucional da seletividade em função da essencialidade na tributação sobre o consumo. Na visão do presente estudo, está, aqui, o primeiro fundamento para a implementação de um “sugar tax” no Brasil.

A instituição de um imposto específico sobre bebidas açucaradas, que pode ser ampliado para demais produtos prejudiciais à saúde, mostra-se ainda mais indispensável e necessária quando se analisa a legislação tributária atual. Isso porque, o legislador brasileiro concede diversos benefícios fiscais à indústria de bebidas açucaradas e alimentos processados, cuja tributação possui regulamentação específica na Lei n. 13.097/2015 e no Decreto n. 8.442/2015⁴⁸.

A título exemplificativo, o Decreto n. 8.950/2016 alterou a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, estabelecendo uma alíquota de 20% (vinte por cento) sobre concentrados utilizados na fabricação de refrigerantes. A Nota Complementar NC 22-1 reduz, ainda, a alíquota de IPI para refrigerantes em 50% (cinquenta por cento) quando há extrato de sementes de guaraná ou açaí, e em 25% (vinte e cinco por cento) quando há suco de frutas.

Como resultado do lobby realizado pelas indústrias do setor, foi publicado o Decreto n. 9.514/2018, que estabeleceu a redução gradual das alíquotas de IPI a partir de 2019, sendo que, entre janeiro e julho, seria de 12% (doze por cento), e, entre julho e dezembro, 8% (oito por cento). No entanto, sobreveio o Decreto n. 9.897/2019 que alterou essa redução gradual, de modo que a alíquota de 8% (oito por cento) seria aplicada até o fim do mês de setembro, e de 10% (dez por cento) entre outubro e dezembro. O Decreto n. 9.394/2018, por sua vez, retornou a alíquota para o patamar de 4% (quatro por cento) em 2020.

Com a edição dos Decretos n. 10.254/2020 e n. 10.523/2020, a alíquota do IPI para concentrados passou de 4% (quatro por cento) para 8% (oito por cento), o que representa um aumento do crédito tributário e, portanto, dos benefícios fiscais para a indústria de bebidas açucaradas. Isso porque, apesar da isenção de IPI para a compra de produtos fabricados na Zona Franca de Manaus – ZFM, as empresas adquirentes dos concentrados lá produzidos, localizadas em sua maioria fora da região, têm direito a crédito. Atualmente, a situação está bastante confusa, na medida em que outros atos reduziram as alíquotas de IPI aplicáveis, tais como os Decretos n. 10.923/2022, 11.047/2022, 11.052/2022, 11.055/2022 e 11.158/2022. Como tal redução acaba retirando os benefícios concedidos aos pro-

⁴⁸ Cf. PISCITELLI, Tathiane. O Brasil na contramão e os incentivos fiscais às bebidas açucaradas. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2019/07/o-brasil-na-contramao-e-os-incentivos-fiscais-as-bebidas-acucaradas.ghtml>. Acesso em: 26 jun. 2021; CORREIA NETO, Celso de Barros. *Tributação das bebidas açucaradas no Brasil: caminhos para sua efetivação*. Consultoria Legislativa – Câmara dos Deputados, 2020.

duto na Zona Franca de Manaus, a discussão chegou ao STF que suspendeu, liminarmente, os efeitos dessa redução⁴⁹.

Tal situação contribui para a redução do preço final e o aumento no consumo de produtos nocivos à saúde, tendo em vista que uma alíquota menor significaria menos créditos de IPI passíveis de apropriação na próxima etapa da cadeia⁵⁰. Segundo o Relatório de Gastos Tributários, elaborado pela Receita Federal, a ZFM representa um gasto tributário de R\$ 30,2 bilhões, dentre os quais R\$ 3,8 bilhões estão relacionados à indústria de refrigerantes⁵¹.

Ademais, existem benefícios fiscais concedidos fora da ZFM para a produção de bebidas adoçadas, tais como o tratamento favorecido para o IPI incidente sobre refrigerantes, chás, refrescos e energéticos, e para PIS/Cofins incidentes sobre varejistas, industriais e distribuidores, nos termos da Lei n. 13.097/2015.

Observa-se, assim, um claro descompasso entre o tratamento tributário conferido pelo legislador aos fabricantes de bebidas açucaradas e o próprio princípio da seletividade em função da essencialidade, afora os movimentos internacionais relativos à implementação de imposto específico sobre esses produtos.

Deste modo, o Brasil deveria, em homenagem ao princípio da seletividade em função da essencialidade, aos direitos constitucionais à saúde e à alimentação saudável e adequada, instituir um imposto específico sobre bebidas açucaradas e outros produtos prejudiciais à saúde, ou, dentro do sistema tributário atual, majorar a tributação desses bens. Essa medida pode levar a uma maior arrecadação tributária, com destinação dos recursos a políticas públicas efetivas de prevenção e proteção da saúde pública, bem como à redução do consumo e, por consequência, a melhorias na saúde da população.

3. A extrafiscalidade como segundo fundamento do “sugar tax”

Além de sua justificativa na concretização do princípio da seletividade em função da essencialidade, a instituição de um imposto sobre bebidas açucaradas no Brasil encontra suporte na própria finalidade extrafiscal da norma tributária enquanto concretizadora dos direitos constitucionais à saúde e à alimentação saudável.

O economista alemão Adolph Wagner, apontado como um dos precursores da noção de extrafiscalidade, demonstrou que o Direito Tributário pode ter finalidades políticas e sociais distintas da mera arrecadação. Essa visão surgiu diante das desigualdades sociais no final do século 18 e início do século 19, de modo que

⁴⁹ STF. ADI n. 7.153/DF, rel. Min. Alexandre de Moraes. As cautelares foram concedidas em 06.05.2022 e 08.08.2022.

⁵⁰ Cf. Nota SEI n. 26/2018/CASTF/PGACETIPGFN-MF.

⁵¹ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Análise da tributação do setor de refrigerantes e outras bebidas açucaradas. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/sobre/acoes-e-programas/simplificacao-tributaria/operacao-deflagrada/arquivos-e-imagens/nota-imprensa-bebidas-kit-e-royalties-substituir-26-11-18.pdf>. Acesso em: 26 jun. 2021.

se passou a discutir a função conformadora (*Gestaltungsfunktion*) das espécies tributárias, não apenas de financiamento estatal, transbordando a visão liberal de Adam Smith para atingir um conceito duplo de imposto⁵².

Anteriormente, vigia a Regra de Edimburgo da máxima neutralidade (“leave them as you find them”), restringindo-se a atuação fiscal com finalidades não arrecadatórias às questões aduaneiras e de comércio internacional. Com o novo pensamento introduzido por Wagner, o Direito Tributário adquiriu “função de regulador do bem-estar social e alavanca das reformas sociais”⁵³.

Nesse contexto, finalidades arrecadatórias e finalidades político-sociais representam ambas finalidades principais da tributação. Surgem, assim, as normas tributárias indutoras que se caracterizam como instrumentos para a concretização da ordem econômica e social definida pela Constituição Federal, subordinando-se, portanto, ao regime jurídico-constitucional (princípios, regras e valores). Ou seja, normas dessa natureza estão submetidas às exigências constitucionais, assim como as demais normas⁵⁴.

André Folloni destaca que a tributação extrafiscal divide os contribuintes em dois grupos: (i) destinatários; e (ii) não destinatários, sendo possível, inclusive, uma indução (fazer ou deixar de fazer) estatal involuntária e imprevisível (tributos intencionalmente fiscais, com efeitos indutores)⁵⁵.

É possível que um tributo, tal como o “sugar tax”, apresente uma função arrecadatória (obtenção de recursos a serem destinados a políticas públicas de prevenção e proteção da saúde pública) e extrafiscal (consagração dos direitos constitucionais à saúde e à alimentação saudável). Da mesma forma, normas fiscais podem apresentar efeitos extrafiscais, e vice-versa, sem perder sua validade, na medida em que efeitos e critérios se retroalimentam. Trata-se da velha máxima “treino é treino, jogo é jogo”, vale dizer, os efeitos normativos que justificam o critério adotado.

Contudo, como tributos extrafiscais afetam, na prática, a liberdade de opção individual (ausência de proibição normativa e inibição comportamental, e vice-versa), a capacidade contributiva não é critério adequado de comparação nos tributos com finalidade extrafiscal⁵⁶. Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri reconhece que o Direito Tributário admite a adoção de critérios diversos da capacidade

⁵² ADAMY, Pedro. Origens teóricas da extrafiscalidade. *Revista Direito Tributário Atual* v. 39. São Paulo: IBDT, 2018, p. 369.

⁵³ ADAMY, Pedro. Origens teóricas da extrafiscalidade. *Revista Direito Tributário Atual* v. 39. São Paulo: IBDT, 2018, p. 369.

⁵⁴ Cf. GONZÁLEZ, Luis Manoel Alonso. Los impuestos autonomicos de caracter extrafiscal. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 21 e 38.

⁵⁵ FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. *Revista Direito GV* v. 10, n. 1, 2014, p. 208-210.

⁵⁶ Cf. NABAIS, José Cassalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Coimbra, 1998.

de contributiva, desde que a norma tributária indutora esteja amparada em outro critério legítimo à luz dos princípios e valores constitucionais⁵⁷.

Essa observação significa que o critério eleito pelo legislador deve possuir uma relação de pertinência e coerência com a finalidade a que se destina a norma. Essa relação pode ser verificada na tributação majorada de bebidas açucaradas, comprovadamente prejudiciais à saúde, e na introdução de um imposto específico sobre esses produtos, ambas as alternativas com o objetivo de reduzir o consumo dessas substâncias e, por consequência, melhorar a saúde da população.

O direito à saúde está assegurado nos arts. 6º, 196 e seguintes, da Constituição Federal, na Lei n. 8.080/1990 e no art. 12 do Pacto Internacional dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (Decreto n. 591/1992). O direito à alimentação adequada e saudável, a seu turno, encontra suporte no art. 6º da Constituição Federal, no art. 2º da Lei n. 11.346/2006, no art. 11 do Pacto Internacional dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, no art. 12 do Protocolo de San Salvador (Decreto n. 3.321/1999), e na Declaração de Roma sobre Segurança Alimentar Mundial assinada pelo Brasil.

O efeito restritivo à capacidade contributiva deve ser justificado constitucionalmente. Por essa razão, a norma tributária indutora está submetida ao controle de proporcionalidade, a fim de verificar se a medida adotada pelo legislador se mostra adequada à finalidade almejada, necessária (ausência de outras medidas menos restritivas de direitos) e proporcional em sentido estrito (vantagens da medida)⁵⁸.

Além disso, ainda que a capacidade contributiva não seja o critério de diferenciação principal quando se está diante de normas e tributos extrafiscais⁵⁹, não se pode rejeitar sua importância como limitadora da tributação extrafiscal – mínimo existencial e confisco. A capacidade contributiva atua, assim, no controle de validade dentro da classe de destinatários, evitando a ineficácia parcial e os efeitos anti-isonômicos⁶⁰.

Nesse passo, cabe uma analogia com o “lençol de baixo” da cama, no qual se prende uma ponta (finalidade buscada pela norma e pelo tributo extrafiscal, como a proteção à saúde pública), e se solta outra (igualdade entre os contribuintes ligada diretamente à capacidade contributiva – potencial regressividade da medida). A capacidade contributiva continua atuando a fim de evitar que todas as pontas do lençol se soltem e produzam efeitos confiscatórios, ou, ainda, acarretem a perda da razão de ser da tributação extrafiscal.

⁵⁷ SCHOUBERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 281-287.

⁵⁸ Cf. ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Teoria dos direitos fundamentais em matéria tributária: restrições a direitos do contribuinte e proporcionalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 203-208.

⁵⁹ Cf. ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Fiscalidade e extrafiscalidade: uma análise crítica da classificação funcional das normas tributárias*. *Revista Direito Tributário Atual* v. 32. São Paulo: Dialética e IBDT, 2014.

⁶⁰ FOLLONI, André. *Isonomia na tributação extrafiscal*. *Revista Direito GV* v. 10, n. 1, jan. 2014, p. 211.

Portanto, a introdução de um tributo específico sobre bebidas açucaradas e outros produtos com elevado teor de açúcar (“sugar tax”) ou a tributação majorada desses produtos encontram um segundo fundamento no sistema tributário brasileiro, qual seja, a extrafiscalidade. Essa medida estimula, de um lado, os produtores a reduzirem a quantidade de açúcar em seus produtos, e, do outro, a redução do consumo de bebidas açucaradas pela população, tudo em conformidade com os direitos constitucionais à saúde e à alimentação saudável.

4. Conclusão

Consoante diversas organizações internacionais e o próprio Ministério da Saúde, o crescimento de doenças crônicas, como diabetes e obesidade, está diretamente ligado ao maior consumo de produtos com elevado teor de açúcar. Uma das alternativas colocadas sob a mesa para combater essa expansão diz respeito à instituição de um tributo específico sobre bebidas e outros produtos açucarados (“sugar tax”).

Nesse contexto, o presente estudo se propôs a analisar justamente a possibilidade de adoção dessa alternativa no Brasil. Para tanto, foram examinadas as principais experiências internacionais, as quais, diferentemente do que alguns autores acreditam, comprovam a efetividade de um tributo dessa natureza na redução do consumo de produtos açucarados pela população.

Apesar das iniciativas bem-sucedidas em diversos países, como México e Reino Unido, a desconfiança em torno desse tributo permanece. Comumente, os problemas apontados em relação ao “sugar tax” incluem: (i) ineficácia na redução do consumo de bebidas açucaradas; (ii) consequências indesejadas (por exemplo, impostos cobrados sobre o teor de açúcar podem aumentar o consumo de gordura saturada); (iii) regressividade; e (iv) evasão tributária.

Como se demonstrou no presente estudo, esses supostos obstáculos não se sustentam quando analisados com mais cuidado. De toda sorte, uma crítica pertinente se refere à sua base restrita, a qual abarca apenas bebidas açucaradas. Afinal, se o açúcar foi identificado como um dos principais agentes causadores da obesidade e da diabetes, o imposto deveria abranger todos os produtos açucarados, não apenas bebidas, incluindo também produtos gordurosos.

No cenário brasileiro, embora existam Projetos de Lei para a introdução de um “sugar tax” e para a tributação majorada desses produtos, a discussão ainda caminha a passos curtos e lentos. Essa lentidão é derivada da própria legislação tributária que concede inúmeros benefícios fiscais às fabricantes de bebidas açucaradas, caminhando, em verdade, na direção contrária aos direitos constitucionais à saúde e à alimentação saudável.

Nada obstante, a instituição desse tributo no Brasil está suportada por dois fundamentos principais. Primeiro, a concretização do princípio da seletividade em função da essencialidade, o qual é regido pela capacidade contributiva na

tributação sobre o consumo, de modo a angariar recursos a serem destinados a políticas públicas de saúde. Segundo, a própria função extrafiscal da norma tributária, na medida em que o “sugar tax” visa à proteção da saúde pública.

Dessa maneira, é importante que o Brasil caminhe na direção certa. A introdução de um “sugar tax”, com bases mais amplas, acompanhada de campanhas e programas de saúde pública, pode maximizar os impactos na saúde da população. A reforma tributária parece ser uma ótima oportunidade para corrigir essa rota.

5. Bibliografia

- ADAMY, Pedro. Origens teóricas da extrafiscalidade. *Revista Direito Tributário Atual* v. 39. São Paulo: IBDT, 2018.
- ALVARADO, M.; UNWIN, N.; SHARP, S. J. *et al.* Assessing the impact of the Barbados sugar-sweetened beverage tax on beverage sales: an observational study. *International Journal of Behavioral Nutrition and Physical Activity* v. 16, n. 13, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1186/s12966-019-0776-7>. Acesso em: 28 jun. 2021.
- BANCO MUNDIAL. Taxes on sugars-sweetened beverages: international evidence and experiences. 2020. Disponível em: <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/33969/Support-for-Sugary-Drinks-Taxes-Taxes-on-Sugar-Sweetened-Beverages-Summary-of-International-Evidence-and-Experiences.pdf?sequence=6>. Acesso em: 26 jun. 2021.
- BARRETO, Paulo Ayres. Tributação sobre o consumo: simplicidade e justiça tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- BASHAM, P.; LUIK, J. Hard truths about soda taxes. Cato Institute (2010). Disponível em: www.cato.org/publications/commentary/hard-truths-about-soda-taxes. Acesso em: 26 jun. 2021.
- BERARDI, Nicoletta; SEVESTRE, Patrick; TEPAUT, Marine; VIGNERON, Alexandre. The impact of a “soda tax” on prices: evidence from French micro data. Banque de France (December 2012, revised May 2016). Disponível em: https://publications.banque-france.fr/sites/default/files/medias/documents/working-paper_415_2012.pdf. Acesso em: 28 jun. 2021.
- BOESEN, Ulrik. Sugar taxes back on the menu. Disponível em: <https://taxfoundation.org/sugar-taxes/>. Acesso em: 27 jun. 2021.
- BONNET, Céline; RÉQUILLART, Vincent. Tax incidence with strategic firms in the soft drink market. *Journal of Public Economics* v. 106, 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2013.06.010>. Acesso em: 26 jun. 2021.
- BRASIL. Ministério da Saúde. *Guia alimentar para a população brasileira*. 2. ed., 1. reimpr. Brasília: Ministério da Saúde, 2014.

- BRASIL. Ministério da Saúde. Vigitel Brasil 2019: vigilância de fatores de risco e proteção para doenças crônicas por inquérito telefônico: estimativas sobre frequência e distribuição sociodemográfica de fatores de risco e proteção para doenças crônicas nas capitais dos 26 estados brasileiros e no Distrito Federal em 2019. Brasília: Ministério da Saúde, 2020. Disponível em: https://bvsm.sau.gov.br/bvs/publicacoes/vigitel_brasil_2019_vigilancia_fatores_risco.pdf. Acesso em: 28 jun. 2021.
- CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.
- CAPACCI, Sara; ALLAIS, Olivier; BONNET, Celine; MAZZOCCHI, Mario. The impact of the French soda tax on prices, purchases and tastes: an ex post evaluation (15 Apr. 2016). Disponível em: <https://www.tse-fr.eu/sites/default/files/TSE/documents/sem2017/food/mazzochi.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2021.
- CAWLEY, J.; FRISVOLD, D.; JONES, D. The impact of sugar-sweetened beverage taxes on purchases: evidence from four city-level taxes in the United States. *Health Econ.* 2020. Disponível em: <https://www.nber.org/papers/w26393#:~:text=Sugar%2DSweetened%20Beverage%E2%80%A6-,The%20Impact%20of%20Sugar%2DSweetened%20Beverage%20Taxes%20on%20Purchases%3A%20Evidence,Level%20Taxes%20in%20the%20U.S.&text=We%20find%20that%20an%20increase,per%20month%20or%2012.2%20percent>. Acesso em: 28 jun. 2021.
- COLCHERO, M. A.; MOLINA, Mariana; GUERRERO-LÓPEZ; Carlos M. After Mexico implemented a tax, purchases of sugar-sweetened beverages decreased and water increased: difference by place of residence, household composition, and income level. *The Journal of Nutrition* v. 147, n. 8, ago. 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.3945/jn.117.251892>. Acesso em: 29 jun. 2021.
- COLCHERO, M. A.; POPKIN, B. M.; RIVERA, J. A.; NG, S. W. Beverage purchases from stores in Mexico under the excise tax on sugar sweetened beverages: observational study. *British Medical Journal*, 2016. Disponível em: <https://www.bmj.com/content/352/bmj.h6704>. Acesso em: 29 jun. 2021.
- CORREIA NETO, Celso de Barros. *Tributação das bebidas açucaradas no Brasil: caminhos para sua efetivação*. Consultoria Legislativa – Câmara dos Deputados, 2020.
- FALBE, Jennifer; THOMPSON, Hannah R.; BECKER, Christina M.; ROJAS, Nadia; MCCULLOCH, Charles E.; MADSEN, Kristine A. Impact of the Berkeley excise tax on sugar-sweetened beverage consumption. *American Journal of Public Health* 106, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.2105/AJPH.2016.303362>. Acesso em: 28 jun. 2021.
- FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. *Revista Direito GV* v. 10, n. 1, jan. 2014.

- FREITAS, Leonardo Buissa. *Tributação sobre o consumo, indução econômica e seletividade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.
- GONZÁLEZ, Luis Manoel Alonso. *Los Impuestos Autonomicos de caracter extrafiscal*. Madrid: Marcial Pons, 1995.
- HAMMER, Mike. Taxing sugar-sweetened beverages: a bittersweet solution. *Bulletin for International Taxation* v. 72, n. 3, 2018. Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.
- IBGE. Pesquisa de orçamentos familiares 2017-2018: análise do consumo alimentar pessoal no Brasil. Rio de Janeiro: IBGE, 2020. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101742.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2021.
- LAWMAN, H. G.; BLEICH, S. N.; YAN, J.; HUA, S. V.; LOWERY, C. M.; PETERHANS, A.; LEVASSEUR, M. T. *et. al.* One-year changes in sugar-sweetened beverage consumers' purchases following implementation of a beverage tax: a longitudinal quasi-experiment. *American Journal Clinical Nutrition*. 2020. Disponível em: <https://academic.oup.com/ajcn/article-abstract/112/3/644/5867025?redirectedFrom=fulltext>. Acesso em: 28 jun. 2021.
- LYRENÁS, K.; ZÚÑIGA, M. General report of the 14th annual GREIT Conference – tax sustainability in an EU and international context. *European Taxation* v. 59, n. 12, 2019, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.
- MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, valor acrescido e tributação*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020.
- MOREIRA, André Mendes; MOTTA, T. B. Seletividade do IPI e controle jurisdicional: possibilidade e limites. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 239. São Paulo: Dialética, 2015.
- NABAIS, José Cassalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Coimbra, 1998.
- NAKAMURA, Ryota; MIRELMAN, Andrew J.; CUADRADO, Cristóbal; SILVA-ILLANES, Nicolas; DUNSTAN, Jocelyn; SUHRCKE, Marc. Evaluating the 2014 sugar-sweetened beverage tax in Chile: an observational study in urban areas. *PLOS Medicine*, 2018. Disponível em: <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC6029775/>. Acesso em: 28 jun. 2021.
- OMS. Global action plan for the prevention and control of non-communicable diseases 2013-2020 (OMS, 2013). Disponível em: https://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/94384/9789241506236_eng.pdf;jsessionid=4DF0F87A6496107A21B8DEECAC91147D?sequence=1. Acesso em: 25 jun. 2021.
- OMS. Taxes on sugary drinks: why do it? 2017. Disponível em: <https://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/260253/WHO-NMH-PND-16.5Rev.1-eng.pdf;jsessionid=4351A3ACBBDBE6798280697A0326530D?sequence=1>. Acesso em: 27 jun. 2021.

- PELL, D.; MYTTON, O.; PENNEY, Tarra L.; BRIGGS, A.; CUMMINS, S.; PENN-JONES, C. *et al.* Changes in soft drinks purchased by British households associated with the UK soft drinks industry levy: controlled interrupted time series analysis. *British Medical Journal* n. 254, 2021. Disponível em: <https://www.bmj.com/content/372/bmj.n254>. Acesso em: 29 jun. 2021.
- PFINDER, M.; HEISE, T. L.; HILTON BOON, M.; PEGA, F.; FENTON, C.; GRIEBLER, U.; GARTLEHNER, G.; SOMMER, I.; KATIKIREDDI, S. V.; LHACHIMI, S. K. Taxation of unprocessed sugar or sugar-added foods for reducing their consumption and preventing obesity or other adverse health outcomes. *The Cochrane Database of Systematic Reviews*. NCBI, 2020. Disponível em: <https://www.cochranelibrary.com/cdsr/doi/10.1002/14651858.CD012333.pub2/epdf/full>. Acesso em: 28 jun. 2021.
- PISCITELLI, Tathiane. O Brasil na contramão e os incentivos fiscais às bebidas açucaradas. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2019/07/o-brasil-na-contramao-e-os-incentivos-fiscais-as-bebidas-acucaradas.ghtml>. Acesso em: 26 jun. 2021.
- POWELL, Lisa M.; CHRIQUI, Jamie F.; WADA, Roy; CHALOUPKA, Frank J. Assessing the potential effectiveness of food and beverage taxes and subsidies for improving public health: a systematic review of prices, demand and body weight outcomes. *Obesity Reviews*, 2013; 14.
- ROCHA, Paulo Victor Vieira da. Fiscalidade e extrafiscalidade: uma análise crítica da classificação funcional das normas tributárias. *Revista Direito Tributário Atual* v. 32. São Paulo: Dialética e IBDT, 2014.
- ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Teoria dos direitos fundamentais em matéria tributária: restrições a direitos do contribuinte e proporcionalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2017.
- ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação do consumo: reflexões sobre uma reforma tributária economicamente racional e politicamente viável. In: DERZI, Misa-bel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (org.). *Estado Federal e tributação: uma perspectiva jurídico-filosófica*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- THORNTON, Jacqui. The UK has introduced a sugar tax, but will it work? Disponível em: <https://www.lshtm.ac.uk/research/research-action/features/uk-sugar-tax-will-it-work>. Acesso em: 27 jun. 2021.

- TILBERY, Henri. O conceito de essencialidade como critério de tributação. *Revista Direito Tributário Atual* v. 10. São Paulo: IBDT, 1990.
- TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.