

Entre Cila e Caríbdis: Impactos Econômicos e Sociais na Implementação do Imposto Seletivo sobre Bebidas Açucaradas

Between Scylla and Charybdis: Economic and Social Impacts of Implementing the Selective Tax on Sugar-sweetened Beverages

Túlio Venturini

Mestre e doutorando no departamento de direito econômico e financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (FDUSP). MBA em normas internacionais de contabilidade (IFRS) pela Fipecafi. Advogado. *E-mail:* tuliovs@icloud.com.

Recebido em: 4-3-2026 – Aprovado em: 26-6-2026
<https://doi.org/10.46801/2595-6280.63.16.2026.3002>

Resumo

O artigo analisa a adequação do imposto seletivo sobre bebidas açucaradas como instrumento de promoção da saúde pública. Com base na distinção entre tributos pigouvianos e *sin taxes*, examina se o desenho jurídico-econômico do imposto seletivo brasileiro é apto a corrigir externalidades negativas ou se apenas desestimula o consumo de determinados produtos. Mediante abordagem jurídico-dogmática e diálogo com a literatura de Direito Tributário e Economia, sustenta-se que o imposto seletivo se aproxima estruturalmente dos *sin taxes*, apresentando limitações quanto à eficiência, à justiça horizontal e à justiça vertical. Conclui-se que seu desenho normativo restringe a consecução dos objetivos extrafiscais que justificaram sua instituição.

Palavras-chave: imposto seletivo, tributação indutora, *sin taxes*, tributos pigouvianos, externalidades.

Abstract

This article examines the suitability of the selective tax on sugar-sweetened beverages as an instrument for promoting public health. Drawing on the distinction between Pigouvian taxes and *sin taxes*, it assesses whether the Brazilian selective tax effectively addresses negative externalities or merely discourages the consumption of specific products. Adopting a doctrinal legal approach informed by Tax Law and Economics, the study argues that the selective tax is structurally closer to a *sin tax*, raising concerns regarding efficiency, horizontal equity, and vertical equity. It concludes that its current legal design limits the achievement of the extrafiscal objectives underlying its adoption.

Keywords: selective tax, regulatory taxation, *sin taxes*, Pigouvian taxes, externalities.

1. Entre Cila e Caríbdis: qual o objeto de nossa análise?

Na obra *Odisseia*, uma das passagens mais simbólicas ocorre quando o herói Odisseu se vê forçado a atravessar um estreito marítimo guardado por duas feras: de um lado, *Cila* (“Skylla”), um monstro de seis cabeças que ataca vorazmente os navios, causando inevitáveis baixas à tripulação; de outro, *Caríbdis* (“Charybdis”), descrito como um redemoinho monstruoso capaz de engolfar embarcações inteiras. A travessia só é possível através de um estreito rochoso, mantendo uma equidistância desses seres monstruosos. Contudo, mesmo com total cautela, tragédias (ainda que mais pontuais) necessariamente ocorreriam.

Por mais poético que seja, a alegoria tratada por *Homero* serve para ilustrar o fato de que – em muitas situações – determinadas ações exigem “escolhas trágicas”: de modo a alcançarmos certos objetivos, algumas baixas tornam-se mandatórias.

Essa dinâmica é um arquétipo que transcende a literatura e se revela útil para a compreensão de estruturas institucionais complexas, como o Direito e a Economia, tal como já demonstrado desde autores clássicos como Adam Smith e em formulações contemporâneas, como as de Thomas Piketty¹.

É justamente na interface entre o Direito e a Economia que se articulam os elementos essenciais da política tributária e financeira de um Estado. A conjugação dessas duas áreas permite a formulação de políticas fiscais orientadas à realização de estratégias específicas, seja pela correção de *externalidades negativas*, seja pela promoção de maior justiça distributiva e retributiva².

O desafio central, contudo, reside em definir *como* mobilizar esses instrumentos – especialmente os de natureza tributária – de maneira tecnicamente adequada e socialmente eficiente, de modo a maximizar a consecução desses objetivos normativos e econômicos.

Nesse contexto, a Emenda Constitucional n. 132/2023 (“EC n. 132/2023”), decorrente da PEC n. 45/2019, introduziu em nosso ordenamento a figura do imposto seletivo, que possui como fato gerador a “produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde [...]”³, sendo que, por sua vez, o art. 409, § 1º, V da Lei Complementar n. 214/2025 delimitou como hipótese de bens prejudiciais à saúde as bebidas açucaradas.

¹ Cf. SMITH, Adam. *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*. [s/d], p. 118, v. 1; PIKETTY, Thomas. *Capital e ideologia*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2020 [ebook], p. 867.

² Cf. MCCAFFERY, Edward J.; SLEMROD, Joel B. *Toward an Agenda for Behavioral Public Finance*: CLEO Research Paper Series: University of Southern California, 2004, p. 18-19.

³ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

VIII – produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar.”

De fato, ao nos depararmos com a exposição de motivos da PEC n. 45/2019 tem-se que o próprio perfil do tributo vislumbrado pelo constituinte derivado era altamente *extrafiscal*⁴, tendo sido concebido como uma ferramenta de implementação de políticas públicas voltadas à área da saúde, especialmente no combate à obesidade e a outras doenças associadas ao consumo excessivo de açúcar, razão pela qual optou-se pela inclusão de bebidas açucaradas nesse rol de tributação pelo imposto seletivo⁵.

Apesar de seu declarado perfil extrafiscal, a compreensão dos efeitos reais dos tributos indutores – sobretudo em sociedades estruturalmente desiguais como a brasileira – ainda é limitada e, em grande medida, inconclusiva, sendo que sua efetiva aplicabilidade deve se dar em um contexto crítico que envolve a contraposição entre as *vantagens visadas* e os eventuais *riscos passíveis de serem gerados*. Adicione-se ainda o fato de países subdesenvolvidos normalmente possuírem sistemas tributários *ineficientes* e *regressivos*⁶, razão pela qual a própria doutrina especializada tem dificuldades em criar panoramas conclusivos e universais sobre essa questão.

Em virtude desse impasse, a pergunta central deste artigo consiste em saber se o imposto seletivo é realmente efetivo para fomentar a saúde pública. Mas não apenas: além de verificarmos se esse imposto cumpre com sua função, é necessário ainda perquirir se sua implementação não causa *outras externalidades negativas* ainda mais graves, como por exemplo o encarecimento de produtos alimentícios que são comuns na alimentação de parcelas mais carentes da sociedade ou ainda a concessão de vantagens indevidas a outros setores alimentares que são tão (ou até mais) maléficos à saúde pública⁷.

A mitologia de *Homero*, a que fizemos menção, guarda profunda relação com o objeto de nossa análise: assim como Odisseu teve a necessidade de recalibrar sua rota, evitando danos colaterais mais severos à sua embarcação e tripulação, é fundamental avaliar em que medida um tributo é apto a corrigir externalidades negativas de modo *adequado*, *eficiente* e sem agravar outras externalidades. É dizer: implementar políticas guiadas pelo *efeito indutor* dos tributos guarda uma série de sofisticações e cuidados tão sutis quanto navegar entre os monstros da mitologia grega. A dificuldade não está em reconhecer o problema, mas em encontrar um *ponto ótimo* em sua implementação.

⁴ Cf. ANDRADE, José Maria Arruda. *Imposto seletivo e pecado*: juízos críticos sobre a tributação saudável. São Paulo: IBDT, 2024, p. 85-87.

⁵ Cf. ANDRADE, José Maria Arruda. *Imposto seletivo e pecado*: juízos críticos sobre a tributação saudável. São Paulo: IBDT, 2024, p. 78-79.

⁶ Cf. ORAIR, Rodrigo. *The Brazilian tax system: a diagnostic review and reform possibilities*: Policy Documents Series. [S.l.]: UNDP Latin America and the Caribbean, 2023, p. 8 e 9.

⁷ Cf. FLEISCHER, Victor. Curb Your Enthusiasm for Pigouvian Taxes. *Vanderbilt Law Review* v. 68, 2015, p. 23-24 e 41-43.

O objetivo aqui proposto consiste em avaliar se o desenho jurídico-econômico do imposto seletivo brasileiro é compatível com a evidência empírica e teórica disponível sobre tributos de natureza indutora, ou se é apenas um recurso frágil para a consecução de seus objetivos institucionais. Para tanto, essa análise será dividida em três blocos: (i) em um primeiro momento, serão traçadas colocações introdutórias acerca dos objetivos econômicos da tributação; (ii) em seguida, serão revisitadas as teorias acerca das *externalidades negativas*, traçando uma separação clara entre tributos de natureza *pigouviana* e *sin taxes*; e, por fim, (iii) serão apresentadas as dificuldades decorrentes da utilização do imposto seletivo como forma de fomentar a saúde pública em um país com as peculiaridades regionais e econômicas do Brasil.

2. As justificativas constitucionais do imposto seletivo e os objetivos de um sistema tributário: a tríade “justiça”, “simplicidade” e “eficiência”

A EC n. 132/23 trouxe, dentre suas inovações, a figura do imposto seletivo no art. 153, VIII, da Carta Magna, inaugurando a prerrogativa da União em estabelecer um imposto que tenha como antecedente material a tributação sobre bens e serviços que sejam, dentre outras hipóteses, prejudiciais à saúde.

Nesses moldes, em termos estritamente dogmáticos, não há margem de dúvidas de que estamos diante de uma norma constitucional que não apenas define as hipóteses de incidência, mas igualmente predetermina o conteúdo material do tributo⁸, estabelecendo uma norma que atribui um *poder* à União e, consequentemente, *justifica e valida* – em termos legais e constitucionais – a imposição de um tributo com essas exatas características⁹.

O ponto de maior interesse não é, contudo, sua *justificativa* dogmática, isto é, se há a competência da União em assim proceder, mas sim em que medida o próprio sistema constitucional *legítima* a institucionalização de um tributo com essas características.

Essa perspectiva de *legitimidade* de um tributo vocacionado a combater externalidades decorrentes do consumo de determinados produtos (em especial, bebidas açucaradas), perpassa por dois blocos de análise: (i) em primeiro lugar, a possibilidade de uma Constituição com características dirigentes assim atuar; e, em segundo lugar, (ii) a possibilidade de assim fazê-lo por meio de tributos indutores.

Acerca do primeiro ponto, desde a doutrina clássica há um posicionamento praticamente unânime acerca do protagonismo do constituinte em dirimir as ações do Estado moderno por meio de uma Constituição de feições dirigentes,

⁸ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 165.

⁹ Cf. SPAAK, Torben. *The concept of legal competence – an essay in conceptual analysis*. Brookfield: Dartmouth Publishing Co., 1994, p. 17.

que – nos termos utilizados por Luiz Mélega – deve assumir um papel de não apenas gerir as despesas públicas, mas de intervir na vida pessoal de seus súditos, exercendo pressões sobre os cidadãos e, em última análise, guiando a sociedade para os desígnios desenvolvimentistas previstos na Carta Magna¹⁰.

Gilberto Bercovici, do mesmo modo, ao refletir acerca dos objetivos da nossa Constituição Federal, entende que a intervenção estatal em diversos segmentos econômicos e sociais é justificável em uma ótica de garantia de igualdade e outros valores constitucionalmente estabelecidos como objetivos da nação¹¹.

Compartilhando da visão sobre um Estado dirigente por intermédio da própria Constituição, Luís Roberto Barroso contribui ao debate arguindo que nos modelos constitucionais adotados pelos Estados Sociais (incluindo-se aqui o brasileiro), há a incorporação de prestações positivas ao cidadão, que incluem não apenas serviços públicos, mas medidas sociais positivas entendidas como essenciais¹².

É nesse contexto que surge a possibilidade da utilização de tributos com feições indutoras: ante a necessidade da intervenção estatal por meio de medidas de atuação específicas no mercado, os tributos assumem papel de destaque nessa empreitada, fomentando ou restringindo determinadas atividades dos particulares.

O perfil *indutor* ou “extrafiscal” de um tributo é explicado por F. Javier Martín Fernández como sendo uma finalidade distinta da financeira. Em que pese o autor entenda que mesmo nessas situações o caráter financeiro nunca é absolutamente afastado, seu ponto é mais sutil e explora a nuance de que há, nos tributos dessa natureza, um objetivo principal distinto do meramente arrecadatório¹³.

Na mesma linha, Luís Eduardo Schoueri é o grande expoente nacional no que se refere ao estudo dos efeitos indutores dos tributos, afirmando que o “mito da neutralidade fiscal” não mais se sustenta: na visão do autor, por mais que os efeitos arrecadatórios não devam ser desconsiderados, é fato que cabe ao Estado ponderar os efeitos indutores de seus tributos, dando maior ênfase àqueles que gerem, idealmente, um maior ganho ao mercado¹⁴, ou, em termos mais amplos, um maior ganho social.

¹⁰ Cf. MÉLEGA, Luiz. O poder de tributar e o poder de regular. *Revista Direito Tributário Atual* v. 7/8. São Paulo: Resenha Tributária, 1987/1988, p. 1774.

¹¹ Cf. BERCOVICI, Gilberto. A Constituição e o papel do Estado no domínio econômico. *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional* v. 2, 2002, p. 120.

¹² Cf. BARROSO, Luís Roberto. Intervenção do Estado no domínio econômico. *Boletim de Direito Administrativo* n. 4. São Paulo, 1996, p. 190-191.

¹³ Cf. FERNÁNDEZ, F. Javier Martín. Los fines de los tributos. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, libro-homenaje al profesor Sainz de Bujanda*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1991. v. 1, p. 455.

¹⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 148.

O ponto crucial, é que a doutrina já se convenceu que os tributos não possuem uma função estagnada no ordenamento, voltando-se exclusivamente ao abastecimento dos cofres públicos. Deveras, o direito tributário consolidou-se também enquanto um ramo do direito positivo que serve de instrumento à promoção de políticas públicas e sociais¹⁵.

A análise do próprio art. 153, VIII, não deixa dúvidas de seu perfil indutor e do desiderato do constituinte em se reduzir o consumo de determinados produtos, induzindo os padrões médios de compra para viabilizar práticas mais saudáveis. Assim, é importante salientar que o imposto seletivo, de fato, reveste-se de legitimidade para sua criação, revelando-se um tributo de forte apelo indutor. Isso, todavia, não é suficiente para se averiguar a *eficiência* do imposto.

Para que seja feita uma análise adequada do imposto seletivo sobre bebidas açucaradas enquanto um tributo *efetivamente apto* a corrigir externalidades negativas é necessário que se tenha de forma clara quais os aspectos cruciais na determinação de sistemas fiscais e tributários eficientes: sem que essa análise preliminar seja feita, as considerações acerca dos acertos e desacertos de qualquer medida tributária entrariam em um campo de subjetivismo.

A doutrina econômica aponta, usualmente, a existência de uma trinca de valores entendidos como o alicerce de qualquer política fiscal, quais sejam: (i) simplicidade, (ii) eficiência e (iii) justiça¹⁶ (“fairness”, também comumente traduzida como *equidade* por parcela da doutrina¹⁷). Esses fatores sempre orientaram, desde expressões clássicas como a de Adam Smith¹⁸, a tônica de um ponto ótimo da tributação, baseado em uma construção coesa de um sistema tributário que seja capaz de onerar os contribuintes sem que problemas distributivos se evidenciem¹⁹.

Em que pese *simplicidade*, *justiça* e *eficiência* serem comumente indicados como basilares em qualquer sistema, a *forma* como eles interagem não é necessariamente unânime na literatura especializada. Dessa feita, alguns autores entendem que tais elementos se relacionam enquanto componentes integrantes de um todo, verificando-se enquanto estruturas autônomas que permitem qualificar um sistema em *adequado* (eficiente) ou *inadequado* (ineficiente)²⁰. Essa é, por exemplo, a visão endossada por S. H. McMahon, que conjuga *simplicidade*, *justiça* e *eficiência* enquanto predicados organicamente independentes na conjugação de um sistema tributário saudável.

¹⁵ Cf. BOMFIM, Diego. *Tributação e livre concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 129-130.

¹⁶ Cf. MCMAHON, Stephanie Hunter. *Principles of tax policy*. St. Paul: West Academic, 2018, p. 95.

¹⁷ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 49.

¹⁸ Cf. MUSGRAVE, R. A.; MUSGRAVE, P. B. *Public finance in theory and practice*. 5. ed. New York: McGraw-Hill, 1989, p. 216-217.

¹⁹ Cf. BARRY, Brian. *Political argument*. New York: Routledge and Kegan Paul, 1965, p. 43 e ss.

²⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 42-43.

Já outros autores, sobretudo aqueles de índole *neo-keynesiana*, como é o caso de Joseph Stiglitz e Jay Rosengard, assumem uma postura ligeiramente distinta, qualificando as noções de *simplicidade* e *eficiência* em uma perspectiva mais *instrumental*, ao passo que a *justiça* seria vista sob uma ótica mais *finalística*, reforçando assim a noção de que simplicidade e eficiência têm como escopo principal a formação de um sistema fiscal mais justo²¹.

No contexto da economia, ao tratarmos da noção de simplicidade, S. H. McMahon afirma que dentre todos os aspectos fundamentais de um sistema econômico *ótimo*, a simplicidade talvez seja o mais prosaico de todos²², sendo até mesmo complexo formatar uma definição dotada de uma carga axiológica restrita à economia e à teoria das finanças: um sistema simples é, pois, *praticável* e *inteligível* por todos.

Apoiando-se nesses mesmos termos, Jonathan Gruber define a simplicidade em uma perspectiva econômico-tributária como sendo o grau de restrições e dificuldades administrativas associadas ao pagamento dos tributos: quanto mais fácil for para que o cumprimento das obrigações fiscais ocorra, mais simples é o sistema²³.

Essa percepção – atrelada agora a uma perspectiva tributária – implica em redução de *custos de conformidade* por parte do contribuinte, de tal sorte que um sistema simples tem como tônica principal a clareza na percepção de *quanto* se paga, *a quem* se paga e *como* se paga²⁴. É por isso que parcela da doutrina – sobretudo de estirpe mais jurídico-tributária – vale-se do termo *praticabilidade* como um sinônimo de simplicidade²⁵, conotando a sua definição como relativa a um aspecto instrumental que garanta exequibilidade das regras jurídicas²⁶.

Aprofundando-se nessa análise, alguns autores como Tamer Budak, Simon James e Adrian Sawyer trouxeram um grau de sofisticação maior ao ponto da *simplicidade* ao elencarem objetivos institucionais que congregariam de forma mais evidente a busca por esse ideal sob três movimentos institucionais que, dentre os listados, soam como os principais: (i) redução do número de tributos, tornando a matriz tributária mais enxuta; (ii) maior clareza na estrutura normativa

²¹ Cf. STIGLITZ, Joseph E.; ROSENGARD, Jay K. *Economics of the public sector*. 4. ed. New York: W. W. Norton & Company, 2015, p. 511-512 e 523-525.

²² Cf. MCMAHON, Stephanie Hunter. *Principles of tax policy*. St. Paul: West Academic, 2018, p. 105-106.

²³ Cf. GRUBER, Jonathan. *Public finance and public policy*. 5. ed. New York: Worth Publishers, 2016, p. 785.

²⁴ Cf. MCMAHON, Stephanie Hunter. *Principles of tax policy*. St. Paul: West Academic, 2018, p. 106-107.

²⁵ Cf. ROCHA, Eduardo Moraes da. *Teoria institucional da praticabilidade tributária*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 93 e 106.

²⁶ Cf. ROCHA, Eduardo Moraes da. *Teoria institucional da praticabilidade tributária*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 106.

dos tributos; e (iii) melhoria nos canais de comunicação entre Fisco e particulares²⁷.

Tal como se pode notar, as considerações acerca da simplicidade convergem em torno de uma análise sistêmica, voltada a elementos e técnicas que criem ambientes globalmente mais cognoscíveis e menos complexos, sem que sejam feitas análises pontuais acerca do desenho normativo de um tributo em específico.

Em que pese a simplicidade isoladamente possuir pouca relevância para as investigações acerca do perfil do imposto seletivo, *eficiência* e *justiça* destacam-se enquanto elementos mais nodais a nossa análise, razão pela qual aprofundamentos teóricos em torno da definição de cada um desses signos se mostra relevante para nosso estudo.

Isso se dá pelo fato de tanto *eficiência* quanto *justiça* serem nuances que podem ser examinadas casuisticamente, permitindo avaliar – ainda que em uma perspectiva *potencial* – se o imposto seletivo sobre bebidas açucaradas atinge seu objetivo extrafiscal no combate aos males causados pelo consumo de açúcar e outras externalidades negativas associadas aos gastos públicos com saúde.

Eficiência, dentro da teoria econômica da tributação se relaciona de forma direta ao conceito de “deadweight loss” (“DWL”) que, em linhas gerais, pode ser definido como uma perda de bem-estar social decorrente de situações nas quais o mercado é incapaz de realizar trocas benéficas e que tenham relevância no ponto de vista econômico e social²⁸.

Nesse cenário, é importante distinguir que o *deadweight loss* mensura perdas de eficiência alocativa decorrentes de distorções entre preço e custo marginal, ao passo que eficiência *alocativa* (típica de tributos que assumem forte feição extrafiscal), relaciona-se à correção de externalidades. Embora conectadas, trata-se de dimensões analíticas distintas, e o imposto seletivo opera, primordialmente, na segunda delas.

Por essa razão, para fins deste estudo, a *eficiência* será compreendida a partir de um viés econômico-tributário, com destaque aos mecanismos pelos quais determinadas exações fiscais são aptas a corrigirem externalidades negativas por intermédio de influências em determinados comportamentos.

Resgatando algumas lições clássicas da economia, Ronald Coase fornece um arcabouço teórico robusto para caracterizar o signo *eficiência*, ressaltando que sua estrutura é notadamente *dinâmica*, isto é, deve ser vista enquanto uma típica ex-

²⁷ Cf. BUDAK, Tamer; JAMES, Simon; SAWYER, Adrian. The complexity of tax simplification: experiences from around the world. In: BUDAK, Tamer; JAMES, Simon; SAWYER, Adrian (ed.). *The complexity of tax simplification: experiences from around the world*. New York: Palgrave Macmillan, 2016, p. 1-2 (2).

²⁸ Cf. GRUBER, Jonathan. *Public finance and public policy*. 5. ed. New York: Worth Publishers, 2016, p. 628 e ss.

pressão de um *trade-off*²⁹: na senda tributária, um tributo pautado pela eficiência é, portanto, aquele que é apto a causar mais *externalidades positivas* do que *negativas*. Não se trata, portanto, de um juízo *absoluto*, mas sim *relativo*, de tal sorte que se for mais benéfico do que maléfico é, muito provavelmente, eficiente.

No mesmo sentido ao proposto por R. Coase, Luís Eduardo Schoueri³⁰ apresenta um entendimento bastante didático acerca da tributação orientada pelo vetor da eficiência econômica: na visão do autor, os tributos necessariamente apresentam um caráter indutor, isto é, a prerrogativa de incentivarem determinados comportamentos em prol de outros. Isso significa que, na medida em que se rompe com a neutralidade, os tributos inevitavelmente superam sua feição arrecadatória e assumem – em maior ou menor grau – uma faceta regulatória³¹.

Essa possibilidade de um tributo gerar *externalidades positivas* através do (des)incentivo de determinadas ações dos particulares é chamada de “duplo dividendo” da tributação³², expressão que revigora a percepção de *trade-off* nos exatos moldes elaborados por Ronald Coase.

Diferentemente da análise acerca da *simplicidade*, que é mais adequadamente feita em um contexto sistêmico, a *eficiência* é averiguável de modo mais singular, identificando em que medida as externalidades negativas foram mitigadas em decorrência de um aumento das externalidades positivas. Isto é, sendo a eficiência um *trade-off* entre benefícios e malefícios causados com a instituição de um *determinado* tributo, torna-se mais adequada uma investigação do imposto seletivo sobre bebidas açucaradas sobre essa específica rubrica.

Resta, contudo, o último alicerce da *tributação ótima*: a *justiça*.

Em termos gerais, concepções acerca da justiça têm sido objeto de debates que perfazem as mais complexas pautas de estudiosos de todas as áreas do conhecimento: da filosofia aristotélica até as mais sofisticadas contribuições contemporâneas como a de John Rawls³³, o tema da justiça é constantemente invocado.

Apesar de não termos as pretensões de traçar comentários aprofundados acerca de seu conteúdo filosófico, é fundamental que se faça, ao menos, um recorte específico do conceito de *justiça* no que se refere à metodologia comumente utilizada nas ciências econômicas para a sua definição, de modo a evitar as ambiguidades e os erros de definição e alcance causados por parte da doutrina econômica³⁴.

²⁹ Cf. COASE, Ronald. The problem of social cost. *The Journal of Law & Economics* v. 3, 1960, p. 2 e 15.

³⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 43.

³¹ Cf. ANDRADE, José Maria Arruda. *Imposto seletivo e pecado*: juízos críticos sobre a tributação saudável. São Paulo: IBDT, 2024, p. 219.

³² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 44.

³³ Cf. RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 150-151.

³⁴ Cf. AKERLOF, G. A.; SHILLER, R. J. *Animal spirits* – how human psychology drives the economy, and why it matters for global capitalism. New Jersey: PUP, 2009, p. 45.

Em relação a isso, a literatura especializada comumente faz uma distinção entre a *justiça horizontal* e a *justiça vertical*, entendidas como facetas complementares de um ideal mais amplo de justiça e/ou equidade.

Nesse sentido, Jonathan Gruber nos traz uma aproximação preliminar interessante: para o autor, *justiça horizontal* seria aquela na qual um critério de tributação entre indivíduos e demais agentes de direito que estejam em situação comparável se dê de forma isonômica³⁵. Em outras palavras, o ponto central da definição de Gruber é a de que a *justiça horizontal* só é perceptível quando não há nenhum critério de distinção entre sujeitos que apresentam mesma *capacidade contributiva*, mas que, por alguma razão, apresentam comportamentos ou preferências de consumo que sejam distintas. É dizer: *preferências e hábitos, per se*, não podem alterar a lógica da tributação.

Justiça vertical, ao seu turno, compreende a necessidade de se onerar de forma mais gravosa aqueles que apresentam determinados signos presuntivos de riqueza em maior intensidade (e.g. patrimônio ou renda) do que aqueles não os apresentam em tanta força³⁶. Em termos mais simples, é possível sintetizar *justiça vertical* como sendo um corolário da capacidade contributiva enquanto elemento justificador dos impostos: quanto mais capacidade contributiva alguém possui, mais se deve pagar³⁷.

A questão mais delicada acerca da justiça e/ou equidade consiste justamente no adequado recorte para tratarmos de grupos que se encontram em mesma situação e, portanto, demandam critérios de tributação equânimes (*justiça horizontal*); bem como na adequada aplicação de critérios de averiguação da capacidade contributiva para que extratos sociais distintos sejam onerados de forma adequada. Daí ter surgido a colocação atribuída a Richard Musgrave de que *índices objetivos de isonomia e discrimen são necessários*³⁸.

Por essa razão que *justiça* – enquanto critério de avaliação de políticas tributárias – exige uma investigação de distribuição de encargos entre grupos sociais distintos, exigindo-se um recorte apurado e apto a equacionar *igualdade de tratamento e capacidade contributiva*.

Tal como exposto, *eficiência e justiça* são exatamente os critérios pelos quais será possível se averiguar pela *adequação* aos fins propostos do imposto seletivo. De fato, conjugando essa breve exposição acerca dos critérios orientadores da *tributação economicamente ótima* com o desenho institucional do imposto seletivo

³⁵ Cf. GRUBER, Jonathan. *Public finance and public policy*. 5. ed. New York: Worth Publishers, 2016, p. 560.

³⁶ Cf. GRUBER, Jonathan. *Public finance and public policy*. 5. ed. New York: Worth Publishers, 2016, p. 560.

³⁷ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 152-154.

³⁸ Cf. MCMAHON, Stephanie Hunter. *Principles of tax policy*. St. Paul: West Academic, 2018, p. 112.

(mormente quanto à sua incidência sobre bebidas açucaradas), teremos critérios científicos suficientemente robustos para se verificar se tal tributo é eficiente e justo.

Nesse diapasão, a *eficiência* do imposto seletivo sobre bebidas açucaradas será medida ao se identificar em que proporção um tributo incidente sobre alimentos calóricos é apto a corrigir *externalidades* relacionadas ao gasto público com saúde.

Noutro giro, a *justiça* respalda-se em uma investigação de cunho bilateral: na sua dimensão *horizontal*, será avaliado o possível impacto do imposto seletivo sobre bebidas açucaradas em face de outros produtos de características semelhantes que, porventura, não tenham sido arrolados como hipóteses de incidência do tributo; ao passo que em sua vertente *vertical*, a justiça será avaliada enquanto impacto causado por essa modalidade de imposto seletivo sobre as faixas mais pobres da população.

3. Como reduzir externalidades negativas: a implementação de técnicas tributárias para a atuação sobre o domínio econômico

Ao trazermos o conceito econômico de eficiência, um dos termos-chave relacionados à definição desse signo foi justamente o de *deadweight loss*, entendido como sendo a perda de bem-estar social que se origina do afastamento do preço ofertado aos agentes econômicos em contraposição ao custo marginal³⁹. Esse afastamento entre o preço e o custo marginal tem como efeito impedir que trocar eficientes e racionais ocorram, levando a um mercado menos coeso.

A própria definição proposta pela ciência econômica acerca do *deadweight loss*, permite-nos concluir, por dedução, que reduzir o *DWL* implica em diminuir essas distorções entre preço e custo marginal. Ademais, fundamental ressaltar que essas distorções podem decorrer de *externalidades* já existentes⁴⁰, que por sua vez exigem para sua correção o alinhamento entre o custo social e o privado.

É justamente nesse ponto que surge com autonomia a noção de “externalidades negativas”. Com efeito, o conceito de *externalidades* possui uma importância não apenas estrutural no campo da econômico, mas, sobretudo, histórico, já que tal ideia pode ser averiguada como sendo uma noção central que reverbera desde teorias *neoclássicas* da economia acerca da organização dos mercados até as conjecturas contemporâneas⁴¹.

³⁹ Cf. GRUBER, Jonathan. *Public finance and public policy*. 5. ed. New York: Worth Publishers, 2016, p. 628 e ss.

⁴⁰ Cf. GRUBER, Jonathan. *Public finance and public policy*. 5. ed. New York: Worth Publishers, 2016, p. 628.

⁴¹ Cf. BUCHANAN, J. M.; STUBBLEBINE. Externality. *Economica* (New Series) v. 29, n. 116, 1962, p. 371-372.

Nesse sentido, a respeito das possíveis definições encontradas na literatura especializada acerca do que se depreende por *externalidades*, reportamo-nos ao rigor técnico empregado por J. M. Buchanan e M. Stubblebine que, em texto clássico sobre o assunto, indicam a existência de três requisitos necessários para a caracterização de uma externalidade (seja ela positiva ou negativa)⁴²:

- i. Um comportamento de um indivíduo *A*, que afeta *B*;
- ii. Sendo que tal influência se dá independentemente de qualquer troca de mercado;
- iii. E que reverbera em impactos positivos ou negativos (o que se chama de “diseconomy”).

Ademais, a sofisticação da teoria proposta por Buchanan & Stubblebine é a colocação de que *externalidades* não representam necessariamente *ineficiências*: em algumas situações, a correção de uma *externalidade negativa* necessariamente evoca o agravamento de outro problema, de tal forma que – em termos estritamente econômicos – é válido observarmos *externalidades negativas* mesmo em cenários de “ótimo de Pareto”.⁴³

Trazendo esse viés para a influência da tributação, é possível então vislumbrarmos a utilização de tributos como *instrumentos* aptos a corrigirem externalidades e, conseqüentemente, reduzirem o *DWL*. Essa correção pode ser buscada através de uma implementação dos custos sociais e/ou majoração dos custos marginais privados, aproximando os custos privados e os sociais e, assim, “diluindo” as externalidades negativas causadas por certos agentes.

A utilização de tributos com esse intuito implica obrigatoriamente em uma atuação dos Estados *sobre* o domínio econômico⁴⁴: esse tipo de intervenção ocorre quando o Estado se utiliza de sua roupagem jurídica de agente regulador, direcionando o mercado de forma *prescritiva* (e.g. regras proibitivas) ou *indutivas* (e.g. incentivos ou ônus fiscais)⁴⁵.

A utilização de tributos enquanto mecanismos jurídicos e políticos aptos a determinarem (ou ao menos influenciarem) tomadas de decisão dos agentes de direito é um aspecto amplamente reconhecido pela doutrina especializada.

Deveras, Reuven Avi-Yonah bem definiu que dentre as funções do tributo em um Estado de Direito, não estão apenas as funções arrecadatórias e distribu-

⁴² Cf. BUCHANAN, J. M.; STUBBLEBINE. Externality. *Economica* (New Series) v. 29, n. 116, 1962, p. 372.

⁴³ Cf. BUCHANAN, J. M.; STUBBLEBINE. Externality. *Economica* (New Series) v. 29, n. 116, 1962, p. 371-377 (374).

⁴⁴ Cf. GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988* – interpretação e crítica. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 141-142.

⁴⁵ Cf. ANDRADE, José Maria Arruda de. *Imposto seletivo e pecado: juízos críticos sobre a tributação saudável*. São Paulo: IBDT, 2024, p. 220.

tivas, figurando-se nesse rol também a função regulatória; isto é, a utilização de tributos de modo a alcançar determinados objetivos entendidos como relevantes em uma dada sociedade⁴⁶.

Essa amplitude de funções de um tributo é o que justifica a frase de Joel Slemrod e Michael Keen, que afirmam que em certas situações, os tributos não têm o escopo de gerarem receita para o Estado; mas sim de ajustarem determinadas condutas sociais, em uma típica relação de *engenharia social*⁴⁷.

Trazendo essas reflexões para o Brasil, tem-se que – em sentido convergente – a doutrina de Luís Eduardo Schoueri entende que os tributos, assim como qualquer norma, possuem naturalmente efeitos indutores que podem ser mais ou menos proeminentes⁴⁸.

Sob essa égide, o autor apresenta a questão da *causa* dos tributos enquanto elemento apto a justificar a seus efeitos indutores: sendo a ideia de *participação nos custos sociais* um tópico sensível ao nosso Estado, só se obtém a solidariedade quando todos participam dos custos da existência social, o que justifica que o Estado intervenha para direcionar de forma mais adequada quais situações merecem ser *endossadas* e quais necessitam de *entraves*⁴⁹.

Como se nota, a literatura sugere que os tributos – enquanto instrumental do Estado regulador – *devem* ser utilizados como mecanismo de internalização de custos não refletidos nos preços de mercado.

Usualmente, ao se traçar a noção de um tributo empregado com o objetivo de correção de uma externalidade negativa, destacam-se dois tipos de exações: (i) aquelas de cunho *pigouviano*; e (ii) as arquitetadas sob a forma de *sin taxes* (“tributos sobre o pecado”). Distinguir entre *pigouvianos* e *sin taxes* é imprescindível para compreender noções como o alcance da norma indutora e a própria lógica econômica do tributo.

Fundamental ter em mente que – apesar de não serem as únicas espécies do gênero *tributo extrafiscal* – a dicotomia “sin-tax – pigouviano” assume uma dimensão relevante para os fins propostos em nosso estudo, sobretudo no que se refere a uma mais adequada conceituação do imposto seletivo sobre bebidas açucaradas, razão pela qual os tópicos seguintes dedicam-se exclusivamente a isso.

⁴⁶ Cf. AVI-YONAH, Reuven. *Taxation as regulation: carbon tax, health care tax, bank tax and other regulatory taxes. Public law and legal theory (working paper series)*. Michigan: University of Michigan, 2010, [s/p].

⁴⁷ Cf. KEEN, Michael; SLEMRD, Joel. *Rebellion, rascals, and revenues*. New Jersey: PUP, 2021, p. 173.

⁴⁸ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 16-17.

⁴⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 151-152 e 167.

3.1. A calibração do efeito indutor dos tributos: entre tributos pigouvianos e sin taxes

Conforme tratado no tópico anterior, dentre as espécies de tributos de perfil declaradamente indutores destacam-se duas espécies: *pigouvian taxes* e *sin taxes*.

Confusões acerca da qualificação de ambas as espécies em questão são comuns pelo fato de tanto tributos *pigouvianos* quanto os *sin taxes* serem associados aos chamados *excise taxes*, isto é, *tributos especiais de consumo* que, em última análise, recaem sobre produtos específicos como combustíveis, bebidas e fumígenos⁵⁰.

Essa correlação com os *excise taxes* decorre do fato de que esses tributos especiais de consumo são notoriamente relacionados a algum tipo de produto que tenha como resultado colateral algum efeito nocivo ou indesejável para a sociedade⁵¹.

Ao levarmos em consideração o fato de que o imposto seletivo sobre bebidas açucaradas incide especificamente sobre um tipo de produto avaliado como maléfico ao panorama geral da saúde pública, é bastante intuitivo concluir que o desenho institucional do imposto seletivo segue fielmente o de um *excise tax*.

No mais, importa ressaltar que qualificar o imposto seletivo enquanto um *excise tax* não é suficiente já que, conforme dito, os *excise taxes* configuram-se enquanto um *gênero* tributário, e não em uma *espécie* dotada de peculiaridades institucionais e estruturais. Recapitulando James Hines Jr., o autor afirma que quatro motivações distintas perfazem os *excise taxes*, sendo que elas podem ser elencadas da seguinte maneira⁵²: (i) geração de receita; (ii) aplicação do *princípio do benefício*; (iii) controle de externalidades; e (iv) desencorajamento ao consumo de substâncias potencialmente danosas.

A classificação entre tributos pigouvianos e *sin taxes* pode ser adequadamente explicada através do quadro de motivo esquematizado por J. Hines Jr.: assim, enquanto os tributos *pigouvianos* se relacionam de forma imediata ao controle de externalidades; os *sin taxes* voltam-se ao desencorajamento de consumo, assumindo ainda uma feição de tributos de natureza mais arrecadatória.

Em que pese a dicotomia *controlar externalidades* e *desencorajar o consumo de certos itens* guarde algum grau de convergência, o desenho estrutural de ambos os tributos aptos a resolverem cada um desses problemas é sensivelmente distinto.

⁵⁰ Cf. HINES JR., James R. *Excise taxes*. University of Michigan – OTPR Working Paper WP, 2007, p. 1.

⁵¹ Cf. RUBINSTEIN, Flávio. *Sin taxes* e o novo imposto seletivo brasileiro: entre a tributação do pecado e o pecado da tributação. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUERA, Roberto Quiroga; PURETZ, Tadeu (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Professor Luís Eduardo Schoueri*, por ocasião de seus 20 anos como Professor Titular de Direito na Universidade de São Paulo. São Paulo: IBDT, 2023, p. 34.

⁵² Cf. HINES JR., James R. *Excise taxes*. University of Michigan – OTPR Working Paper WP, 2007, p. 2.

Iniciando nossa análise com os tributos caracterizados como *sin tax*, sua definição mais escorreita é a de que se trata de um tributo, notadamente sobre o consumo, instituído para *limitar* o acesso a determinados bens nocivos que, sem uma tributação expressiva, tenderiam a ter seu consumo mais exacerbado. Em vista disso, o *design* de um *sin tax* seguiria uma proposta de um tributo linear (*ad valorem* ou unitário) e de alíquota notoriamente mais agravada, limitando o espaço para ofertantes e consumidores ajustarem seus comportamentos de mercado⁵³.

Já sobre os *pigouvianos*, Eric Posner e Jonathan Masur fornecem um exemplo didático para a compreensão de seu padrão⁵⁴: se um determinado sujeito *A* polui uma região, causando um prejuízo de R\$ 100,00 por *unidade de poluição* a um sujeito *B*, um tributo *pigouviano* teria o condão de corrigir exatamente essa externalidade, forçando o poluidor a pagar R\$ 100,00 por cada unidade efetivamente poluída.

A situação descrita por Posner e Masur denota que um tributo *pigouviano* é desenhado exclusivamente com o objetivo de corrigir uma externalidade, tomando como pressuposto necessário que se individualize *quem causa* a externalidade e, sobretudo, *qual o valor* dessa externalidade negativa.

Em termos econômicos, o mérito de uma tributação nesses moldes decorre do fato de que, na prática, externalidades negativas são de natureza ampla, atingindo uma determinada comunidade como um todo, e não propriamente indivíduos identificáveis de forma singular⁵⁵.

Ademais, tendo em vista que os valores das externalidades seriam *internalizados* pela imposição de uma exação, isso configuraria um “net welfare gain”, ou seja, um aumento de bem-estar social, sem que houvesse um necessário efeito arrecadatório proeminente do tributo destinado a esse objetivo⁵⁶.

A própria correlação direta entre tributos *pigouvianos* e internalização dos custos de conformidade denota duas importantes distinções entre essa espécie e os *sin taxes*: (i) em primeiro lugar, uma vez que os *pigouvianos* corrigem *externalidades* e não *comportamentos* (*sin taxes*), apenas aqueles conseguem, efetivamente, garantir um *net welfare gain*; (ii) em segundo lugar, na medida em que os (des)in-

⁵³ Cf. RUBINSTEIN, Flávio. *Sin taxes* e o novo imposto seletivo brasileiro: entre a tributação do pecado e o pecado da tributação. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUERA, Roberto Quiroga; PURETZ, Tadeu (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Professor Luís Eduardo Schoueri*, por ocasião de seus 20 anos como Professor Titular de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: IBDT, 2023, p. 43-44.

⁵⁴ Cf. POSNER, Eric A.; MASUR, Jonathan S. Toward a Pigouvian State. *Univ. of Pennsylvania Law Review* v. 164, 2015, p. 95.

⁵⁵ Cf. BUCHANAN, J. M.; STUBBLEBINE. Externality. *Economica* (New Series) v. 29, n. 116, 1962, p. 372-375.

⁵⁶ Cf. AVI-YONAH, Reuven. Taxation as regulation: carbon tax, health care tax, bank tax and other regulatory taxes. *Public law and legal theory (working paper series)*. Michigan: University of Michigan, 2010, [s/p].

centivos a determinados padrões de consumo por meio dos *sin tax* se dão através da tributação de bens de consumo massificados, há uma forte tendência de tais tributos serem estruturalmente regressivos⁵⁷.

Há, pois, duas dificuldades imediatas em se classificar o imposto seletivo (mormente sobre bebidas açucaradas): a primeira delas, estritamente econômica, relaciona-se com a dificuldade de se *efetivamente* instituir um tributo corretivo que impeça a passagem de danos à sociedade.

Como exposto por José Maria Arruda, a noção mais adequada de tributo pigouviano encamparia a ideia de uma tributação corretiva, apta a trazer de forma clara o preço do custo social repassado aos terceiros; o que significaria que a internalização do tributo – desde que ajustado ao nível da oferta e da demanda – seria feita de tal forma que seus efeitos negativos não seriam perpetuados⁵⁸.

Isso, contudo, não ocorre: da maneira como foi idealizado, o imposto seletivo não encampa uma fórmula apta a *internalizar* esse custo social, sendo, outrossim, uma mera cobrança *ad valorem* sobre as bebidas açucaradas⁵⁹. Para que atingisse esse objetivo, a alíquota deveria ser igual ao dano marginal externo calculado com base em cada uma das “unidades” produzidas ou consumidas, o que é claramente inverossímil.

Por outro lado, há ainda um problema jurídico: de acordo com a estruturação formulada por Paulo Ayres Barreto, os impostos não assumem em nosso ordenamento a prerrogativa de serem tributos com destinação específica, isto é, a receita decorrente da exação por impostos não é, em regra, dirigida para objetivos específicos e constitucionalmente ou legalmente determinados⁶⁰.

Esse problema da estrutura normativa do imposto seletivo – que não vincula a sua receita a nenhum objetivo institucional específico (*in casu*, a correção de problemas relacionados ao consumo de açúcar) – demonstra que há um problema lógico incontornável para sua caracterização como *pigouviano*: a ausência de uma correlação imediata entre a externalidade e uma contraprestação voltada a internalizá-la.

⁵⁷ Cf. D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. *Entre a transparência e a ilusão: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira* (Tese de Doutorado – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo). São Paulo: FDUSP, 2021, p. 100.

⁵⁸ Cf. ANDRADE, José Maria Arruda de. *Imposto seletivo e pecado: juízos críticos sobre a tributação saudável*. São Paulo: IBDT, 2024, p. 75.

⁵⁹ Cf. RUBINSTEIN, Flávio. Sin taxes e o novo imposto seletivo brasileiro: entre a tributação do pecado e o pecado da tributação. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUERA, Roberto Quiroga; PURETZ, Tadeu (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Professor Luís Eduardo Schoueri, por ocasião de seus 20 anos como Professor Titular de Direito da Universidade de São Paulo*. São Paulo: IBDT, 2023, p. 43.

⁶⁰ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições – regime jurídico, destinação e controle*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 71.

Tendo em vista todo o exposto, não há dúvidas de que o perfil do imposto seletivo não corresponde a um tributo *pigouviano*⁶¹: seu desenho institucional indica que não se trata de um tributo arquitetado para corrigir externalidades em uma perspectiva *corretiva*, isto é, em nenhum momento se *quantifica* os danos causados pelo consumo de bebidas açucaradas em um contexto de saúde pública e, tampouco, *identifica-se* de forma clara qual o adequado ônus individual de cada um dos agentes de direito supostamente relacionados a essa externalidade.

Sua adequação enquanto um *sin tax*, ou seja, um tributo de perfil mais arrecadatório, instituído sob um pressuposto *in abstracto* de ofertar um mecanismo de regulação visando ao combate à obesidade é muito mais factível e condizente com sua própria estrutura normativa (tributo não vinculado e não destinado).

O fato de não estarmos diante de um tributo *pigouviano* retira em grande medida seu potencial de *eficácia*. Isso porque, ao tratarmos a eficácia relacionada à implementação de um tributo enquanto a redução de externalidades, tomada por sua vez como critério preliminar para a equalização de preços e custos marginais em determinados contextos mercadológicos, a ausência de uma correlação imediata entre um *custo adicional* derivado da externalidade e sua consequente medida de apaziguamento mostra que a *internalização* da externalidade não é o objetivo mais tangível do imposto seletivo.

No mais, conforme expusemos, a própria matriz tributária brasileira torna dificultosa a tarefa de se instituir um tributo que seja por excelência *pigouviano*, já que os tributos vinculados – característica necessariamente presente em tributos *pigouvianos* – excluem, automaticamente, a possibilidade da espécie *imposto*.

Tributos *pigouvianos* internalizam danos marginais; *sin taxes*, apenas mudam preços de produtos nocivos. O imposto seletivo sobre bebidas açucaradas claramente se encontra no segundo grupo.

Em síntese, o que se nota é que, por mais que as intenções originárias do imposto seletivo sobre bebidas açucaradas sejam a de corrigir externalidades, tem-se que, estruturalmente, estamos diante de um tributo que dificilmente alcançará esse objetivo.

4. As dificuldades na implementação de um *sin tax* sobre alimentos hipercalóricos: entre Cila e Caríbdis

O tópico anterior solidificou a classificação estrutural do imposto seletivo sobre bebidas açucaradas como um *sin tax*, ou seja, um tributo que tem como único intuito influenciar comportamentos de consumo através de uma tributação mais rigorosa; sem se preocupar com o equacionamento dos danos sociais sobre

⁶¹ Cf. ROCHA, Sergio André. Art. 153. In: GAETA, Flávia Holanda (coord.). *Comentários à EC 132/23 – reforma tributária*. São Paulo: RT, 2024, p. 139-140.

determinado consumo e, tampouco, internalizando esses danos de modo a criar *net welfare gain*.

Os pontos subsequentes analisarão especificamente o possível impacto do imposto sobre a dimensão da justiça, com ênfase na sua feição horizontal e vertical.

Com isso, se procurará demonstrar dois pontos: (i) o primeiro deles é o de que a escolha do legislador em tributar excessivamente bebidas açucaradas e, concomitantemente, deixar livre dessa tributação majorada outros produtos que, supostamente, são tão ou até mais impactantes para a saúde pública, decorre apenas de um corolário básico dos *sin taxes*, que ao não se preocuparem com a internalização de danos sociais, apenas oneram alguns produtos em detrimento de outros, gerando um cenário de *perdedores* e *ganhadores* igualmente nocivos ao desconsiderarem critérios básicos como heterogeneidade de preferências, elasticidades e vieses comportamentais⁶².

Já em um segundo momento, (ii) será demonstrado que o consumo de alimentos hipercalóricos (incluindo-se nesse rol, por óbvio, bebidas açucaradas) é mais comum em famílias de extrato social mais baixo, de tal forma que a oneração desses produtos por um *sin tax* mostra-se especialmente regressivo no contexto brasileiro.

4.1. Cila: a quebra da isonomia horizontal na escolha de critérios jurídico-econômicos aptos a qualificar um alimento hipercalórico como prejudicial à saúde

O estreito entre Cila e Caríbdis, alegoria formulada na introdução deste trabalho, revigora o embate entre *justiça horizontal* e *vertical* enfrentada com o *design* do imposto seletivo sobre bebidas açucaradas: como se manter fiel a esses parâmetros sem que problemas estruturais se verifiquem?

A escolha do legislador nacional acerca da tributação pelo imposto seletivo sobre as bebidas açucaradas revela, conforme já amplamente indicado, o objetivo de se implementar uma política pública capaz de combater a obesidade e problemas relacionados com o consumo excessivo de açúcar.

Não há dúvidas de que problemas dessa estirpe têm assumido um holofote especial na atualidade: Zarko Kalamov e Marco Runkel, analisando estudos apresentados pela OCDE no ano de 2017, mostram que uma a cada seis crianças está acima do peso ou já apresenta grau de obesidade⁶³, o que qualifica a obesidade como uma epidemia de nível global.

⁶² Cf. LOCKWOOD, Benjamin; TAUBINSKY, Dmitry. *Regressive sin taxes, with an application to the optimal soda tax*. Cambridge: National Bureau of Economic Research (NBER), 2017, p. 4-8 e 15.

⁶³ Cf. KALAMOV, Zarko; RUNKEL, Marco. Taxes on unhealthy food and externalities in the parental choice of children's diet. *Health Economics* v. 29, n. 12, 2020, p. 1.

Em sentido semelhante, trabalhos recentes como o de Ricardo García Antón e Cihat Öner indicam que o vício em açúcar tem efeitos semelhantes aos verificados em drogas ilícitas⁶⁴, o que apenas reforça a necessidade de se combater – ainda que indiretamente – o consumo dessa substância.

Ao analisarmos a obesidade enquanto um problema de saúde, sua complexidade em relação a outras doenças decorre das múltiplas causas que podem dar azo a seu surgimento. De fato, em que pese o consumo de alimentos hipercalóricos ser comumente associado a uma das principais causas dos quadros globais de obesidade (com destaque especial às bebidas açucaradas)⁶⁵, não se trata de um valor isolado: (i) desnutrição precoce com a consequente falta de crescimento; (ii) redução do gasto calórico médio em virtude do surgimento de novas tecnologias e implementação de novos hábitos; e (iii) fatores ligados a alimentação são apenas algumas das mais notórias razões para o aumento dos quadros de obesidade⁶⁶.

Entendendo a obesidade como um problema multifacetado, é evidente que as soluções possíveis para enfrentar esse quadro também são plurais. Algumas das soluções listadas pela literatura especializada incluem, além de uma melhoria na alimentação geral, (i) o incentivo a rotulagem de produtos (indicando a tabela nutricional e os riscos ao consumo); (ii) pesquisa em agricultura, (iii) planejamento urbano; (iv) bem-estar no trabalho e; (v) incremento de preço pela via tributária (imposto seletivo)⁶⁷.

Os *sin taxes* são mencionados pela doutrina como apenas *uma* das hipóteses aptas a combaterem a obesidade e o consumo de alimentos hipercalóricos e açucarados: ante a complexidade do problema da obesidade, é evidente que seu combate deve se dar em múltiplas fontes, não podendo se limitar a políticas públicas isoladas ou a intervenções pontuais no domínio econômico por meio de imposto seletivos que especificamente recaem sobre alimentos qualificados como nocivos.

A bem da verdade, dentre todas essas possibilidades de se enfrentar o problema, a utilização de um imposto seletivo é alvo de duras críticas, destacando-se dentre as oposições mais comuns a sua implementação o ceticismo de parcela da doutrina, que entende que o esse tipo de imposto acabaria por apenas restringir o alcance de certos produtos aos extratos mais pobres da população⁶⁸, bem como

⁶⁴ Cf. GARCÍA ANTÓN, Ricardo; ÖNER, Cihat. Public health taxes: should sugar-sweetened beverages be taxed? If so, how? *World Tax Journal* v. 15, n. 4, 2023, p. 648.

⁶⁵ Cf. GARCÍA ANTÓN, Ricardo; ÖNER, Cihat. Public health taxes: should sugar-sweetened beverages be taxed? If so, how? *World Tax Journal* v. 15, n. 4, 2023, p. 648.

⁶⁶ Cf. ANDRADE, José Maria Arruda de. *Imposto seletivo e pecado*: juízos críticos sobre a tributação saudável. São Paulo: IBDT, 2024, p. 44.

⁶⁷ Cf. ANDRADE, José Maria Arruda de. *Imposto seletivo e pecado*: juízos críticos sobre a tributação saudável. São Paulo: IBDT, 2024, p. 45-47.

⁶⁸ Cf. FLORIANO, Daniela. Art. 153. In: GAETA, Flávia Holanda (coord.). *Comentários à EC 132/23 – reforma tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2024, p. 120.

a incapacidade técnica de se formular um tributo que incida sobre todos os alimentos que são potencialmente danosos à saúde e/ou contribuem para o aumento dos níveis de obesidade.

Aqui reside um dos principais pontos que atingem a *justiça horizontal* na implementação de um tributo seletivo sobre alimentos que estão associados ao aumento dos níveis de obesidade: a eleição dos alimentos que implicam de forma *imediata* no aumento dos níveis de obesidade e de doenças relacionadas é muito mais sofisticada do que aquelas relacionadas, por exemplo, a doenças hepáticas (*e.g.* bebidas alcóolicas em geral) ou pulmonares (*e.g.* produtos fumígenos)⁶⁹.

Essa dificuldade decorre da própria dificuldade em se averiguar quais são efetivamente as causas diretamente associadas a esse tipo de problema. Evidentemente, no entanto, que outros produtos ricos em açúcares – como chocolates, bolachas recheadas e biscoitos – estariam, em tese, no mesmo patamar patológico de bebidas açucaradas. Todavia, pelo próprio campo de incidência do imposto seletivo, tais produtos estariam, em um primeiro momento, fora do campo de incidência.

Procurando contornar esse primeiro aspecto, García Antón e Öner justificam que a tributação sobre as bebidas açucaradas em primazia a outros produtos que contenham adoçantes ou açúcar se justifica sob o argumento de que esse tipo de produto teria características de consumo únicas se comparadas com outros alimentos hipercalóricos, destacando-se dentre essas peculiaridades (i) o fato de comumente serem ingeridas em grandes quantidades; (ii) e o fato de serem disponibilizadas em frascos de “porção única” (“single serving containers”)⁷⁰. Esse perfil mercadológico seria o responsável por colocar tais elementos em um patamar patológico diferenciado, o que justificaria essa tributação prioritária.

Todavia, argumentos dessa estirpe falham em ao menos dois aspectos conceituais: (i) em primeiro lugar, García Antón e Öner conferem, isoladamente ao açúcar, um protagonismo que não pode ser simplesmente presumido no que se diz respeito às causas de problemas de saúde como a obesidade e a diabetes: em que pese seja inegável a influência do açúcar nesse quadro, é leviano desconsiderar que transtornos alimentares podem e são causados por fatores plurais e que não necessariamente encontram guarida no consumo de açúcar.

O que se percebe é que defender a perspectiva de que o açúcar é o *único* elemento nocivo a ser considerado nessa equação nada mais é do que a adoção de uma visão míope, que toma como irrelevante o efeito de alimentos ultraprocessados ou gordurosos, por exemplo.

⁶⁹ Cf. ANDRADE, José Maria Arruda de. *Imposto seletivo e pecado*: juízos críticos sobre a tributação saudável. São Paulo: IBDT, 2024, p. 83.

⁷⁰ Cf. GARCÍA ANTÓN, Ricardo; ÖNER, Cihat. Public health taxes: should sugar-sweetened beverages be taxed? If so, how? *World Tax Journal* v. 15, n. 4, 2023, p. 648-649.

Apesar de ser incorreto pressupor que as bebidas açucaradas sejam as únicas causadoras de malefícios, é inegável que a tributação desses produtos não se revelaria, *per se*, inadequada, já que é inegável o seu efeito nocivo. É nesse específico ponto que reside o segundo aspecto conceitual que denota a falha da estruturação argumentativa de autores que defendem a tributação dessas mercadorias de forma irrestrita: (ii) o fato de que, comumente, as bebidas açucaradas se encontram em um nicho de mercadorias de demanda altamente elástica, de tal forma que a tributação exclusiva sobre elas não corresponderia, em última análise, a uma redução na compra de alimentos ultraprocessados ou ricos em açúcares ou gorduras.

Versando sobre a elasticidade da demanda desse tipo de produto, Jonathan Gruber, ao traçar comentários sobre a elasticidade dos mercados, afirma que o setor de *fast-food* e de comidas hipercalóricas em geral é um clássico exemplo de mercado altamente elástico: eventuais pressões de preço sobre determinado produto tem como consequência imediata a troca desses produtos por outros semelhantes⁷¹.

Esse cenário descrito por Gruber, conjugado com a dificuldade em se avaliar exatamente quais os produtos incorrem com o aumento da obesidade cria um cenário no qual há uma *escolha discricionária* acerca de quais setores serão mais onerados (bebidas açucaradas) e quais terão uma carga tributária mais suave (outros produtos hipercalóricos).

É dizer: aumentar a tributação das bebidas açucaradas viabiliza, em última análise, um mercado mais favorável para outros produtos tão danosos quanto à saúde pública. Aliás, retomando uma vez mais os pontos sustentados por Ricardo García e Cihat Öner, esse é justamente um dos pontos frágeis da análise apresentada pelos pesquisadores: sustentar a tributação em uma faixa extremamente específica de produtos adoçados⁷² não resolve a questão da substituição desses alimentos por alternativas igualmente calóricas (*e.g.* alimentos sólidos ultraprocessados ou ricos em açúcar) e que tendem, ao menos hipoteticamente, a causar os mesmos transtornos das bebidas.

Sob esse viés, Silvia Sapiro, Gerarda Caso, Azzurra Annunziata e Riccardo Vecchio indicam que singelas políticas, como a indicação de alimentos mais saudáveis substitutos àqueles mais associados aos problemas da obesidade ou incentivos de produção a alimentos orgânicos, são medidas possíveis para que hábitos de consumo sejam efetivamente melhorados⁷³.

⁷¹ Cf. GRUBER, Jonathan. *Public finance and public policy*. 5. ed. New York: Worth Publishers, 2016, p. 593-594.

⁷² Cf. GARCÍA ANTÓN, Ricardo; ÖNER, Cihat. Public health taxes: should sugar-sweetened beverages be taxed? If so, how? *World Tax Journal* v. 15, n. 4, 2023, p. 655-656.

⁷³ Cf. SAPIO, Silvia *et al.* Small changes, big impact: reducing ultra processed foods choices among low-income consumers with a swap nudge. *Food Quality and Preference* n. 130, 2025, p. 7.

Esse tipo de situação descrita pelos autores em questão é alinhado com a conceito de *nudge*, isto é, pequenas políticas públicas que funcionam como verdadeiros *empurrões* para corrigir determinados comportamentos.

Essa noção de que sutis alterações sociais surtem efeitos grandiosos é explorada de forma mais aprofundada por Cass Sunstein e Richard Thaler, que defendem que o ser humano – por basear suas respostas em aspectos de *disponibilidade*, *representatividade* e *ancoragem*⁷⁴ – tendem a basear suas respostas de acordo com as informações disponíveis sobre determinada situação.

Isso significa que, a partir do momento em que se implementam esforços associados a informação de qualidade acerca dos malefícios de uma alimentação não saudável (*nudge*), a resposta social a esses estímulos tende a ser mais coesa e racional.

Acerca disso, José Maria Arruda de Andrade ainda afirma que dentre outras políticas de viés *nudge*, a regulação do *marketing*, campanhas publicitárias e o próprio patrocínio de certas marcas de alimentos em certos eventos esportivos têm se mostrado eficientes para a alteração de hábitos alimentares⁷⁵. Em linha com essas considerações, diversos países como Alemanha, México, Estados Unidos e Chile possuem campanhas veiculadas nas grandes mídias para o incentivo do consumo de alimentos orgânicos e da prática de atividades esportivas⁷⁶.

Esse tipo de incentivo abre margem a uma ampliação do espectro regulatório do Estado, já que tornaria possível, inclusive, a firmção de acordos voluntários entre o Estado e os particulares para a formação de um ambiente mais propenso a formação de hábitos alimentares mais saudáveis e equilibrados⁷⁷.

Os *nudges* voltados a uma implementação da qualidade da alimentação mostram-se alternativas mais racionais ao simples aumento do preço de determinados produtos no que se diz respeito ao combate à obesidade: aumentar de forma pontual a tributação sobre as bebidas açucaradas em um mercado pautado pela grande elasticidade do consumo de alimentos do mesmo gênero tem como cenário mais factível um aumento do consumo de outros alimentos e bebidas igualmente prejudiciais que, eventualmente, não sofram as pressões de precificação incidentes sobre as bebidas açucaradas.

Conforme já exposto neste artigo, um dos problemas de *eficiência* dos *sin taxes* é justamente a inaptidão desses tributos enquanto instrumentos aptos a cor-

⁷⁴ Cf. SUNSTEIN, Cass; THALER, Richard. *Nudge* – como tomar melhores decisões [e-book]. Rio de Janeiro: Objetiva, 2023, p. 40-51.

⁷⁵ Cf. ANDRADE, José Maria Arruda de. *Imposto seletivo e pecado: juízos críticos sobre a tributação saudável*. São Paulo: IBDT, 2024, p. 53.

⁷⁶ Cf. OCDE. *Obesity update*. Paris: OCDE, 2017, p. 11.

⁷⁷ Cf. ANDRADE, José Maria Arruda de. *Imposto seletivo e pecado: juízos críticos sobre a tributação saudável*. São Paulo: IBDT, 2024, p. 54.

rigirem externalidades: ao aumentarem o preço de parcela dos alimentos o máximo que se observará é uma mudança de um comportamento individualizado que não necessariamente levará a um implemento da saúde pública.

A redução do consumo das bebidas açucaradas, sem a presença de mecanismos efetivos de conscientização alimentar gera apenas incentivos indiretos a outros setores igualmente danosos (*e.g. snacks* calóricos) e que não sofrem pressões tributárias no mesmo nível de intensidade: eleger *perdedores* e *ganhadores* em um contexto em que ambos são igualmente maléficos ao bem-estar social em nada melhora o quadro da saúde.

4.2. Caríbdis: o problema endêmico da alimentação no Brasil e os efeitos de uma tributação agravada dos alimentos hipercalóricos

Nas eleições presidenciais norte-americanas, Bernie Sanders afirmou que uma tributação mais elevada em refrigerantes e sucos aumentaria de forma desproporcional a carga tributária sobre as famílias mais pobres da Filadélfia⁷⁸.

Essa colocação de Sanders sintetiza de forma concisa o grande ponto a ser enfrentado neste tópico: é possível que a tributação pelo imposto seletivo onere de forma mais agravada uma parcela economicamente mais vulnerável de nossa população?

Conforme exposto no tópico anterior, os problemas evidenciados com a complexidade em se instituir mecanismos aptos a mitigarem o consumo de alimentos hipercalóricos (incluindo nesse rol as bebidas açucaradas) decorre de uma série de fatores, sendo aspectos culturais, históricos e influências étnico-culturais apenas algumas dessas facetas, razão pela qual a questão é tão complicada de ser analisada em bases puramente objetivas⁷⁹.

Em que pese a instituição de políticas públicas eficientes ser um possível projeto para dirimir comportamentos e até mesmo evitar um consumo mais excessivo de alimentos e bebidas de alta densidade calórica, há um ponto que merece ser tratado de forma mais aprofundada: o fato de tais alimentos poderem estar em maior medida associados a padrões de consumo de classes menos favorecidas economicamente e de menor acesso à informação⁸⁰⁻⁸¹.

⁷⁸ Cf. LOCKWOOD, Benjamin; TAUBINSKY, Dmitry. *Regressive sin taxes, with an application to the optimal soda tax*. Cambridge: National Bureau of Economic Research (NBER), 2017, p. 1.

⁷⁹ Cf. LOUZADA, M. L. C. *et al.* Consumption of ultra-processed foods in Brazil: distribution and temporal evolution 2008-2018. *Revista de Saúde Pública* v. 57, 2023, p. 10.

⁸⁰ Cf. CREPALDI, B. V. C. *et al.* Educational inequality in consumption of in natura or minimally processed foods and ultra-processed foods: the intersection between sex and race/skin color in Brazil. *Frontiers in Nutrition* v. 9, 2022, p. 2.

⁸¹ Cf. GARCÍA ANTÓN, Ricardo; ÖNER, Cihat. Public health taxes: should sugar-sweetened beverages be taxed? If so, how? *World Tax Journal* v. 15, n. 4, 2023, p. 655-656.

Investigações empíricas realizadas com o intuito de se medir padrões de consumo apresentam, não raras vezes, alguns resultados conflitantes. Estudos como o elaborado por Joaquín A. Marrón-Ponce *et al.*, por exemplo, concluem que alguns países latino-americanos (incluindo-se expressamente nesse rol o Brasil) tendem a precificar mais intensamente produtos ultraprocessados do que alimentos naturais e orgânicos⁸². Essa situação geraria, como consequência, uma maior predileção a alimentos mais naturais pela parcela mais pobre da população.

Bárbara dos Santos Simões *et. al.*, de modo convergente, apontam que os padrões de consumo brasileiro, muito embora tenham sido fortemente influenciados pela indústria alimentícia nos últimos anos, ainda apresentam uma maior precificação nos produtos ultraprocessados do que nos produtos orgânicos e naturais⁸³. Esses padrões, por sua vez, influenciariam a um maior consumo desse tipo de alimento pela parcela mais rica da população brasileira⁸⁴, que poderia arcar com produtos de maior valor agregado.

Por outro lado, há outros trabalhos que apontam para direções diametralmente opostas àquelas apresentadas nos parágrafos anteriores.

Uma dessas visões dissonantes é a trazida por Bárbara Crepaldi *et al.*, que – ao analisarem especificamente o cenário brasileiro – trazem dois pontos que infirmam as teses de que alimentos orgânicos e naturais seriam mais baratos, mais acessíveis e, conseqüentemente, mais consumidos (sobretudo por extratos sociais mais humildes): (i) em primeiro lugar, os autores verificaram uma tendência de *substituição* de alimentos mais naturais por outros mais processados, o que naturalmente faz com que a oferta desse tipo de produto se torne mais frequente nos mercados brasileiros⁸⁵.

Em segundo lugar (ii), ao trazerem um estudo cuja estrutura metodológica apoiou-se em recortes mais especificados, atomizando a análise de hábitos alimentares e padrões de consumo entre homens e mulheres, divididos por etnia, nível de educação e nível socioeconômico, o estudo mostrou que existe um escalonamento inversamente proporcional entre renda e educação em contraposição

⁸² Cf. MARRÓN-PONCE, J. A. *et al.* Energy contribution of NOVA food groups and sociodemographic determinants of ultra-processed food consumption in the Mexican population. *Public Health Nutrition* v. 21, n. 1, 2017, p. 5-6.

⁸³ Cf. SIMÕES, B. S. *et al.* Consumption of ultra-processed foods and socioeconomic position: a cross-sectional analysis of the Brazilian Longitudinal Study of Adult Health (ELSA-Brasil). *Cadernos de Saúde Pública* v. 34, n. 3, 2018, p. 9.

⁸⁴ Cf. DICKEN, S. J.; QAMAR, S.; BATTERHAM, R. L. Who consumes ultra-processed food? A systematic review of sociodemographic determinants of ultra-processed food consumption from nationally representative samples. *Nutrition Research Reviews* v. 37, 2024, p. 449.

⁸⁵ Cf. CREPALDI, B. V. C. *et al.* Educational inequality in consumption of in natura or minimally processed foods and ultra-processed foods: the intersection between sex and race/skin color in Brazil. *Frontiers in Nutrition* v. 9, 2022, p. 2.

ao consumo de alimentos calóricos: quanto mais alta a renda e o nível de educação dos grupos analisados, menor é o consumo de alimentos ultraprocessados.

Apontar erros ou acertos de cada um desses trabalhos de modo a indicar de forma definitiva qual deles apresenta uma estrutura de conclusões e dados mais sólida fugiria do escopo deste artigo. Todavia, em que pese esse não seja o objeto de nossa análise, é importante ressaltar que os resultados apresentados no estudo capitaneado por Bárbara Crepaldi têm o mérito de realizar um recorte mais individualizado e, conseqüentemente, mais minucioso acerca dos padrões de consumo nacional.

Ademais, é válido ainda ressaltar que a percepção de que alimentos ultraprocessados seriam mais caros e, portanto, mais distantes do consumo cotidiano de classes mais pobres parece não levar em consideração alimentos e/ou bebidas que se encontrem em posição equivalente, trazendo uma análise mais panorâmica de critérios de *consumo geral*.

De fato, embora seja mais factível supor que extratos sociais mais altos consumam doces ou refrigerantes importados, a percepção de que pessoas mais pobres tenderiam a escolher uma alimentação saudável em detrimento de uma mais calórica e/ou rica em açúcares possui dois problemas: (i) em primeiro lugar – parafraseando-se aqui a colocação de Rachele Perkins – é irreal acreditar que as pessoas, de livre e espontânea vontade, tenderiam a fazer escolhas mais saudáveis na medida em que esse tipo de alimento se torna mais abundante⁸⁶.

Mas não apenas: o segundo ponto (ii) é o de que, na atualidade, é inegável que alimentos e bebidas rotulados como *orgânicos* ou *naturais* ganharam um *status* diferenciado, tornando-os mais exclusivos aos nichos sociais mais elevados.

O ponto a ser ressaltado, pois, é o de que há indícios suficientemente robustos de que alimentos hipercalóricos sejam parte relevante (ou até mesmo majoritária) dos hábitos de consumo da população mais carente.

É nesse exato aspecto que surge a ideia da *justiça vertical*: uma tributação sobre o consumo que atinge em maior medida a população mais pobre se mostra regressiva e incapaz de fomentar um cenário holístico de *justiça social e equidade*⁸⁷.

S. H. MacMahon, ao entender que um dos parâmetros da justiça (*equidade*) é precisamente a *habilidade de se pagar*, denota que os diversos grupos que compõem a sociedade devem ser tributados conforme se mostrem aptos a suportarem as exações fiscais⁸⁸.

⁸⁶ Cf. PERKINS, Rachele Holmes. Designing taxes in the new sin era. *Brigham Young University Law Review* v. 2014, n. 1, 2014, p. 136.

⁸⁷ Cf. GRUBER, Jonathan. *Public finance and public policy*. 5. ed. New York: Worth Publishers, 2016, p. 635-636.

⁸⁸ Cf. MCMAHON, Stephanie Hunter. *Principles of tax policy*. St. Paul: West Academic, 2018, p. 97.

Nessa seara, a tributação mais agressiva de grupos sociais mais vulneráveis economicamente é, inclusive, um atentado à própria concepção de *capacidade contributiva*. A rigor, as clássicas lições acerca do conceito da *capacidade contributiva*, destacando-se nesse ínterim a contribuição de Federico Maffezzoni, apoiam-se na ideia de mensuração da *idoneidade patrimonial* de um indivíduo, ou seja, o quanto esse sujeito é capaz de contribuir ante a demonstração de um signo presuntivo de riqueza⁸⁹.

Evidenciando todos os aspectos aqui defendidos fica simples perceber que a incidência do imposto seletivo sobre bebidas açucaradas teria o condão de onerar mais gravemente a parcela mais carente da população.

Com efeito, modelos de tributação sobre o consumo já se mostram próximos de tendências regressivas e pouco redistributivas⁹⁰ na medida em que oneram em maior medida aqueles incapazes de gerar renda-poupada. Esse cenário se agrava ainda mais fortemente no presente contexto na medida em que – conforme exposto ao longo deste tópico – existem fundamentos suficientemente relevantes para se concluir que as camadas mais carentes teriam predileção sobre alimentos hipercalóricos e bebidas açucaradas.

Um imposto que não leva em consideração que produtos como bebidas açucaradas estão potencialmente mais presentes nas dietas das camadas sociais mais baixas apenas aumenta um cenário de *regressividade* fiscal e desigualdade, por mais nobres que sejam as intenções do legislador em se fomentar a saúde pública através de um *sin tax*.

Em síntese, a tributação de bebidas açucaradas por intermédio do imposto seletivo traz desníveis relacionados à *habilidade de se pagar* de grupos sociais mais pobres, onerando de forma mais penosa e, conseqüentemente mais regressiva, uma parcela da população que além de denotar menor capacidade contributiva, inclina-se, supostamente, de forma mais natural ao consumo desse tipo de produto.

É bem verdade, todavia, que existem vozes que chegam a conclusões opostas a que aqui apresentamos. Um desses exemplos é o já citado estudo de Ricardo García e Cihat Öner – que amparados, sobretudo, na pesquisa desenvolvida por Rafael Claro *et al.*⁹¹ – entendem que, não obstante seja verdadeira a premissa de que a parcela mais pobre da população consuma proporcionalmente bebidas açucaradas em maior escala do que estratificações sociais mais altas, a demanda se-

⁸⁹ Cf. MAFFEZZONI, Federico. *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*. Turim: Utet, 1970, p. 3.

⁹⁰ Cf. THORNDIKE, J. J. “The unfair advantage of the few”: the new deal origins of “soak the rich” taxation. In: MARTIN, I. W.; MEHROTRA, A. K.; PRASAD, M. (ed.). *The new fiscal sociology – taxation in comparative and historical perspective*. New York: CUP, 2009, p. 33-34.

⁹¹ Cf. CLARO, Rafael M.; LEVY, Renata B.; POPKIN, Barry M.; MONTEIRO, Carlos A. Sugar-sweetened beverage taxes in Brazil. *American Journal of Public Health* v. 102, n. 1. Washington DC, 2012.

ria, a bem da verdade, elástica, o que indicaria a perspectiva de que um aumento da tributação corresponderia a uma diminuição dos padrões de consumo⁹².

O ponto que merece ser aqui destacado é o de que a percepção por parte desses autores de que o mercado de bebidas açucaradas é *elástico* parte da premissa de que uma variação de 1,00% na tributação desses produtos equivaleria a uma eventual redução de até 0,85% do consumo⁹³. Contudo, esse índice, *per se*, não corrobora com as conclusões de que se trata, efetivamente, de uma mercadoria de demanda *elástica*.

Em primeiro lugar, as conclusões delineadas por Rafael Claro *et al.* se baseiam em uma conjectura hipotética que apenas supõe os efeitos que uma tributação sobre bebidas açucaradas poderia causar no cenário de consumo brasileiro, sem que tais conclusões se baseiem efetivamente em resultados empíricos. Ademais, é importante destacar que a variação projetada foi inferior ao aumento tributário, o que indicaria um *deadweight loss* mais próximo de uma demanda inelástica do que, efetivamente, de uma demanda elástica⁹⁴.

Em segundo lugar, o suposto resultado apresentado por Ricardo García e Cihat Öner não individualiza as variadas espécies de bebidas açucaradas, englobando na conclusão tanto refrigerantes como sucos de fruta, e inclusive, indicando que os padrões de elasticidade de ambos os grupos são bastante heterogêneos (“-0.61 for soda and -1.32 for fruit drinks”)⁹⁵, de tal sorte que concluir de modo categórico que *a demanda por bebidas açucaradas é elástica* não apenas ignora as peculiaridades de cada possível bebida que compõe esse vasto espaço amostral, como também ignora as principais conclusões de Rafael Claro *et al.*, tido como o principal trabalho que sustenta suas colocações.

Por fim, é importante dizer que as conclusões – uma vez mais – são restritas ao intercâmbio entre *bebidas*, sem considerar a eventual troca das bebidas doces por alimentos sólidos que também sejam ricos em açúcares ou gordura.

Em suma, importa dizer que estamos convencidos de que a tributação de bebidas adoçadas, enquanto mecanismo de justiça tributária, traz desafios que vão desde a dificuldade em se indicar de forma clara quais os alimentos que, de fato, deveriam ser tributados – de modo a impedir com que hábitos de consumo apenas migrem de um agente nocivo para outro igualmente condenável – e, so-

⁹² Cf. GARCÍA ANTÓN, Ricardo; ÖNER, Cihat. Public health taxes: should sugar-sweetened beverages be taxed? If so, how? *World Tax Journal* v. 15, n. 4, 2023, p. 655-656.

⁹³ Cf. CLARO, Rafael M.; LEVY, Renata B.; POPKIN, Barry M.; MONTEIRO, Carlos A. Sugar-sweetened beverage taxes in Brazil. *American Journal of Public Health* v. 102, n. 1. Washington DC, 2012, p. 179-180.

⁹⁴ Cf. GRUBER, Jonathan. *Public finance and public policy*. 5. ed. New York: Worth Publishers, 2016, p. 622-623.

⁹⁵ Cf. GARCÍA ANTÓN, Ricardo; ÖNER, Cihat. Public health taxes: should sugar-sweetened beverages be taxed? If so, how? *World Tax Journal* v. 15, n. 4, 2023, p. 654.

bretudo, como proceder com a tributação exacerbada de uma espécie de mercadoria que corresponde a padrões de consumo comumente vistos em parcelas mais pobres da população.

O *design* jurídico do imposto seletivo leva, inexoravelmente, ao estreito de Cila e Caríbdis: ao fazer com que o tributo incida apenas sobre parcela dos alimentos hipercalóricos (bebidas açucaradas), a isonomia horizontal se mostra abalroada; noutro giro, ao onerar mais fortemente grupos sociais de menor renda, atinge a justiça vertical. O diagnóstico é o de um tributo que falha em ambas as dimensões de justiça.

Entre Cila e Caríbdis, a impressão é a de que o imposto seletivo incorre em uma rota mal estruturada, afastando-se em grande medida de padrões de *justiça vertical e horizontal*.

5. Conclusões

Em uma das célebres proposições de John Rawls, o papel dos sistemas econômicos e das estruturas jurídicas que os sustentam não é meramente descritivo, sendo, em maior medida, verdadeiramente propositivo, configurando-se enquanto um modo de criar e moldar necessidades no futuro⁹⁶.

É justamente nesse contexto que surgiu o imposto seletivo: fruto da reforma tributária e cujo desiderato era o de funcionar enquanto um *tributo extrafiscal por excelência*, corrigindo externalidades relacionadas à saúde e ao meio ambiente. Nesse seu duplo escopo, e com desígnios específicos à correção de problemas de saúde relacionados ao consumo de açúcar, optou o legislador nacional pela tributação das bebidas açucaradas.

Ao longo deste artigo tivemos o objetivo de avaliar o desenho institucional do imposto seletivo sobre bebidas açucaradas sobre duas das balizas que fundamentam análises econômicas de *nível ótimo de tributação*, em específico, a *eficiência* e a *justiça*.

No que se refere ao alicerce da *eficiência*, a análise – de cunho estrutural – demonstrou que tributos que seguem um desenho institucional como o afeito ao imposto seletivo são muito mais próximos de um *sin tax* do que de um tributo *pi-gouviano*, o que o afastaria de uma correlação direta entre o *custo da externalidade a que busca corrigir* e o *valor da exação tributária*. Em síntese, tem-se com esse tipo de tributação apenas gera um maior custo ao consumidor final, sem que isso reverbere necessariamente em políticas positivas de qualquer índole.

Já na perspectiva da *justiça*, parte da literatura especializada demonstrou que em países subdesenvolvidos – como é o caso do Brasil – o consumo de alimentos hipercalóricos e industrializados é típico de camadas mais carentes da popu-

⁹⁶ Cf. RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 323.

lação. Isso significa que impor esse tipo de tributação – que atinge em maior medida os mais pobres – tende a gerar um cenário de ainda maiores desigualdades alimentares: sustentar a hipótese de que o imposto seletivo *necessariamente* alteraria os hábitos dessa população não passa de uma conjectura rechaçada pela própria ciência econômica.

Além disso, há ainda uma falha de *justiça* na medida em que o imposto seletivo incide apenas sobre bebidas açucaradas, deixando outros agentes econômicos que supostamente produzem alimentos tão maléficos quanto (*e.g.* biscoitos, doces e salgadinhos) totalmente alheios a essa tributação: há uma escolha entre os *players* incentivados e os desincentivados pela tributação sem que isso se dê de forma racional.

Em suma, as conclusões aqui demonstram que nem sempre intenções nobres levam a resultados positivos: a tributação de bebidas açucaradas pelo imposto seletivo guarda problemas estruturais que se materializam na sua própria forma de um *sin tax*, descolado de forma *imediata* da correção das *externalidades* combatidas; bem como na própria dificuldade em se implementar um tributo que seja *eficiente* e/ou apto a gerar *justiça* em um plano horizontal e vertical.

Retomando nosso prólogo homérico, navegar de volta à Ítaca pode ser a mais sublime vontade de Odisseu. Isso, todavia, não significa que seja fácil passar por um estreito rochoso guardado por Cila e Caríbdis.

Bibliografia

- AKERLOF, G. A.; SHILLER, R. J. *Animal spirits* – how human psychology drives the economy, and why it matters for global capitalism. New Jersey: PUP, 2009.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. *Imposto seletivo e pecado*: juízos críticos sobre a tributação saudável. São Paulo: IBDT, 2024.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições* – regime jurídico, destinação e controle. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2020.
- BARROSO, Luís Roberto. Intervenção do Estado no domínio econômico. *Boletim de Direito Administrativo* n. 4. São Paulo, 1996.
- BARRY, Brian. *Political arguments*. New York: Routledge and Kegan Paul, 1965.
- BERCOVICI, Gilberto. A Constituição e o papel do Estado no domínio econômico. *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional* v. 2, 2002.
- BOMFIM, Diego. *Tributação e livre concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BUCHANAN, J. M.; STUBBLEBINE. Externality. *Economica* (New Series) v. 29, n. 116, 1962.
- BUDAK, Tamer; JAMES, Simon; SAWYER, Adrian. The complexity of tax simplification: experiences from around the world. In: BUDAK, Tamer; JAMES, Simon; SAWYER, Adrian (ed.). *The complexity of tax simplification: experiences from around the world*. New York: Palgrave Macmillan, 2016.

- CLARO, Rafael M.; LEVY, Renata B.; POPKIN, Barry M.; MONTEIRO, Carlos A. Sugar-sweetened beverage taxes in Brazil. *American Journal of Public Health* v. 102, n. 1. Washington DC, 2012.
- COASE, Ronald. The problem of social cost. *The Journal of Law & Economics* v. 3, 1960.
- CREPALDI, B. V. C. *et al.* Educational inequality in consumption of in natura or minimally processed foods and ultra-processed foods: the intersection between sex and race/skin color in Brazil. *Frontiers in Nutrition* v. 9, 2022.
- D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. *Entre a transparência e a ilusão: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira* (Tese de Doutorado – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo). São Paulo: FDUSP, 2021.
- DICKEN, S. J.; QAMAR, S.; BATTERHAM, R. L. Who consumes ultra-processed food? A systematic review of sociodemographic determinants of ultra-processed food consumption from nationally representative samples. *Nutrition Research Reviews* v. 37, 2024.
- FERNÁNDEZ, F. Javier Martín. Los fines de los tributos. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, libro-homenaje al profesor Sainz de Buja*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1991. v. 1.
- FLEISCHER, Victor. Curb Your Enthusiasm for Pigouvian Taxes. *Vanderbilt Law Review* v. 68, 2015.
- FLORIANO, Daniela. Art. 153. In: GAETA, Flávia Holanda (coord.). *Comentários à EC 132/23 – reforma tributária*. São Paulo: RT, 2024.
- GARCÍA ANTÓN, Ricardo; ÖNER, Cihat. Public health taxes: should sugar-sweetened beverages be taxed? If so, how? *World Tax Journal* v. 15, n. 4, 2023.
- GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988 – interpretação e crítica*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.
- GRUBER, Jonathan. *Public finance and public policy*. 5. ed. New York: Worth Publishers, 2016.
- HINES JR., James R. *Excise taxes*. University of Michigan – OTPR Working Paper WP, 2007.
- KALAMOV, Zarko; RUNKEL, Marco. Taxes on unhealthy food and externalities in the parental choice of children's diet. *Health Economics* v. 29, n. 12, 2020.
- KEEN, Michael; SLEMROD, Joel. *Rebellion, rascals, and revenues*. New Jersey: PUP, 2021.
- KELTON, Stephanie. *The deficit myth – modern monetary theory and the birth of the people's economy*. New York: Public Affairs, 2020.
- LOCKWOOD, Benjamin; TAUBINSKY, Dmitry. *Regressive sin taxes, with an application to the optimal soda tax*. Cambridge: National Bureau of Economic Research (NBER), 2017.
- LOUZADA, M. L. C. *et al.* Consumption of ultra-processed foods in Brazil: distribution and temporal evolution 2008-2018. *Revista de Saúde Pública* v. 57, 2023.

- MAFFEZZONI, Federico. *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*. Turim: Utet, 1970.
- MARRÓN-PONCE, J. A. *et al.* Energy contribution of NOVA food groups and sociodemographic determinants of ultra-processed food consumption in the Mexican population. *Public Health Nutrition* v. 21, n. 1, 2017.
- MCCAFFERY, Edward J.; SLEMROD, Joel B. *Toward an Agenda for Behavioral Public Finance*: CLEO Research Paper Series: University of Southern California, 2004.
- MCMAHON, Stephanie Hunter. *Principles of tax policy*. St. Paul: West Academic, 2018.
- MÉLEGA, Luiz. O poder de tributar e o poder de regular. *Revista Direito Tributário Atual* v. 7/8. São Paulo: Resenha Tributária, 1987/1988.
- MURPHY, Richard. *The joy of tax: how a fair tax system can create a better society*. London: Bantam Press, 2015.
- MUSGRAVE, R. A.; MUSGRAVE, P. B. *Public finance in theory and practice*. 5. ed. New York: McGraw-Hill, 1989.
- ORAIR, Rodrigo. *The Brazilian tax system: a diagnostic review and reform possibilities: Policy Documents Series. [S.l.]*: UNDP Latin America and the Caribbean, 2023.
- PERKINS, Rachelle Holmes. Designing taxes in the new sin era. *Brigham Young University Law Review* v. 2014, n. 1, 2014.
- POSNER, Eric A.; MASUR, Jonathan S. Toward a Pigouvian State. *Univ. of Pennsylvania Law Review* v. 164, 2015.
- RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016.
- ROCHA, Sergio André. Art. 153. In: GAETA, Flávia Holanda (coord.). *Comentários à EC 132/23 – reforma tributária*. São Paulo: RT, 2024.
- RUBINSTEIN, Flávio. *Sin taxes e o novo imposto seletivo brasileiro: entre a tributação do pecado e o pecado da tributação*. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUERA, Roberto Quiroga; PURETZ, Tadeu (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Professor Luís Eduardo Schoueri, por ocasião de seus 20 anos como Professor Titular de Direito da Universidade de São Paulo*. São Paulo: IBDT, 2023.
- SAPIO, Silvia *et al.* Small changes, big impact: reducing ultra processed foods choices among low-income consumers with a swap nudge. *Food Quality and Preference* n. 130, 2025.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ,

- Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- SILVEIRA, V. N. C.; DOS SANTOS, A. M.; FRANÇA, A. K. T. C. Determinants of the consumption of ultra-processed foods in the Brazilian population. *British Journal of Nutrition* v. 132, n. 8, 2024.
- SIMÕES, B. S. *et al.* Consumption of ultra-processed foods and socioeconomic position: a cross-sectional analysis of the Brazilian Longitudinal Study of Adult Health (ELSA-Brasil). *Cadernos de Saúde Pública* v. 34, n. 3, 2018.
- STIGLITZ, Joseph E.; ROSENGARD, Jay K. *Economics of the public sector*. 4. ed. New York: W. W. Norton & Company, 2015.
- SUNSTEIN, Cass; THALER, Richard. *Nudge – como tomar melhores decisões [e-book]*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2023.
- THORNDIKE, J. J. “The unfair advantage of the few”: the new deal origins of “soak the rich” taxation. In: MARTIN, I. W.; MEHROTRA, A. K.; PRASAD, M. (ed.). *The new fiscal sociology – taxation in comparative and historical perspective*. New York: CUP, 2009.