



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Rachel Delvecchio da Cunha

Health taxes: uma manifestação regulatória e paternalista dos tributos

Rio de Janeiro

2023

Rachel Delvecchio da Cunha

Health taxes: uma manifestação regulatória e paternalista dos tributos



Dissertação apresentada, como requisito parcial à aprovação para a obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Estado.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos

Rio de Janeiro

2023

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

C972

Cunha, Rachel Delvecchio da.

Health taxes: uma infestação regulatória e paternalista dos tributos
/ Rachel Delvecchio da Cunha. - 2023.

267 f.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos.

Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro,
Faculdade de Direito.

1. Tributos - Teses. 2. Neutralidade – Teses. 3. Autonomia – Teses.

I. Campos, Carlos Alexandre de Azevedo. II. Universidade do Estado do Rio
de Janeiro. Faculdade de Direito. IV. Título.

CDU 347.73

Bibliotecária: Marcela Rodrigues de Souza CRB7/5906

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Rachel Delvecchio da Cunha

Health taxes: uma manifestação regulatória e paternalista dos tributos

Dissertação apresentada, como requisito parcial à aprovação para a obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Direito Tributário.

Aprovada em 27 de março de 2023

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos (Orientador)
Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Marcus Livio Gomes
Faculdade de Direito – UERJ

Profa. Dra. Betina Treiger Gruppenmacher
Universidade Federal do Paraná

Rio de Janeiro

2023

DEDICATÓRIA

A todas as mulheres que me
antecederam, especialmente a
Ana, a Evangelina e a Nylce.

AGRADECIMENTOS

Esta dissertação é fruto de um período muito especial da minha vida, marcado pelo mestrado na tão admirada Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Com a conclusão do mestrado, realizo dois sonhos: o de iniciar a minha vida acadêmica e o de ter sido discente dessa querida Universidade.

Os últimos anos foram de muita dedicação, mas foram marcados sobretudo por momentos de conexão com o Direito e de imenso crescimento pessoal e profissional. Por isso, agradeço ao meu orientador, Professor Carlos Alexandre de Azevedo Campos, pelo convite para me dedicar ao estudo desse tema tão interessante, pela orientação, pelas críticas e sugestões feitas a este trabalho e, principalmente, pela agradável convivência acadêmica. Agradeço, também, aos Professores Luís Roberto Barroso, Marcus Lívio Gomes, Marcus Abraham e José Vicente Santos de Mendonça pela dedicação ao ensino, pela generosidade com que transmitem o seu conhecimento e por serem fonte inesgotável de inspiração. Sou grata aos meus amigos de mestrado, principalmente ao Lucas Boechat, Leonel Pittzer, Priscila Sakalem e Isabela Leão, pelo companheirismo e leveza que trouxeram a essa jornada.

Por fim, mas não menos importante, agradeço aos meus pais Adilson e Ana; ao meu irmão Guilherme; ao meu avô Abilio cujo sobrenome carrego com orgulho; às minhas avós Evangelina e Nylce; por terem contribuído, cada um a seu modo, para a minha educação e formação. Agradeço, finalmente, às irmãs que a vida me deu Camila, Daniela, Livia, Niandra e Yasmin por todo o afeto e incentivo nessa caminhada.

RESUMO

DELVECCHIO, Rachel. *Health taxes*: uma manifestação regulatória e paternalista dos tributos, 2023. 267 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2023.

Há um movimento global de expansão da utilização de tributos com finalidade regulatória para promover resultados ligados à saúde pública e a proteção do meio ambiente. O objeto desta dissertação é a análise da legitimidade dos *health taxes*, manifestação regulatória e paternalista dos tributos incidentes sobre produtos considerados prejudiciais à saúde, mais especificamente dos incidentes sobre os produtos feitos com tabaco, as bebidas alcóolicas e as bebidas não alcóolicas açucaradas. Em síntese, serão examinados os conflitos dessa incidência tributária paternalista com as noções de autonomia individual, elemento da dignidade humana, e de neutralidade fiscal; bem como a compatibilidade da finalidade a que se destinam os *health taxes* com as garantias do sistema constitucional brasileiro. Por fim, este trabalho colherá inspirações na experiência internacional, principalmente nas da Colômbia, dos Estados Unidos, da França, do México e do Reino Unido, para propor modificações ao cenário doméstico atual.

Palavras-chave: Tributos regulatórios; *health taxes*; neutralidade; autonomia individual.

ABSTRACT

DELVECCHIO, Rachel. *Health taxes: a regulatory and paternalist manifestation of taxes*, 2023. 267 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2023.

There is a worldwide movement of creation of taxes with regulatory purposes specially related to the pursue of health and environmental goals. The object of this thesis is the analysis of the legitimacy of the health taxes, a regulatory and paternalistic tax levy on products that are damaged to the health, especially the ones that levies on tobacco products, alcoholic beverages and non-alcoholic sweetened beverages. In summary, this thesis will address how the health taxes impacts on the individual autonomy, which is part of the broader concept of human dignity, and on the fiscal neutrality; as well as whether the regulatory purpose of promoting the health is supported by the Brazilian constitutional system. Finally, this thesis will propose amendments in the domestic legislation based on the international experience, especially on the legislation from Colombia, United States, France, Mexico and United Kingdom.

Key-words: Regulatory taxes; health taxes; neutrality; individual autonomy.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 –	Participação de cada subespécie dos tributos incidentes sobre o consumo total da arrecadação entre 1965-2020.....	68
Gráfico 2 –	Comparação da arrecadação dos <i>health taxes</i> incidentes sobre o tabaco, o álcool e outros itens em países desenvolvidos em 2017.....	74
Gráfico 3 –	Comparação da arrecadação dos <i>health taxes</i> incidentes sobre o tabaco, o álcool e outros itens em países em desenvolvimento em 2017.....	74
Gráfico 4 –	Mudanças na estrutura de tributação, 2008-2018	112
Gráfico 5 –	Comparação entre as alíquotas de ICMS incidentes sobre as operações com produtos de tabaco	169
Gráfico 6 –	Comparação entre as alíquotas de ICMS incidentes sobre as operações com bebidas alcoólicas	170
Gráfico 7 –	Comparação entre estados que adotam alíquotas específicas para refrigerantes e os que aplicam as alíquotas gerais	171
Gráfico 8 –	Comparação entre as alíquotas de ICMS incidentes sobre as operações com refrigerantes	171
Gráfico 9 –	Relação entre aumento de impostos e consumo de cigarros.....	174

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Pacotes vendidos e receita tributária do tabaco antes e depois do aumento de impostos, Colômbia, 2016-2018	116
---	-----

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Alíquotas norte-americanas do tributo seletivo incidente sobre produtos feitos com tabaco	118
Tabela 2 – Alíquotas francesas do tributo seletivo incidente sobre produtos feitos com tabaco	121
Tabela 3 – Quadro comparativo entre a tributação do tabaco na experiência internacional.....	126
Tabela 4 – Alíquotas francesas do tributo seletivo incidente sobre bebidas alcóolicas.....	136
Tabela 5 – Quadro comparativo entre a tributação das bebidas alcóolicas na experiência internacional	140
Tabela 6 – Quadro comparativo entre a tributação das bebidas não alcóolicas açucaradas na experiência internacional.....	156
Tabela 7 – Projetos de lei que visam à criação de novos tributos incidentes sobre produtos de tabaco	196
Tabela 8 – Projetos de lei que visam à criação de novos tributos incidentes sobre bebidas alcóolicas	204
Tabela 9 – Projetos de lei que visam à criação de novos tributos incidentes sobre bebidas não alcóolicas açucaradas	213

LISTA DE ABREVIATURAS

ACP	Ação Civil Pública
ADPF	Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AGU	Advocacia Geral da União
CTN	Código Tributário Nacional
CQCT	Convenção-Quadro para o Controle do Tabaco
COVID-19	Coronavírus
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CBS	Contribuição sobre Bens e Serviços
CQCT	Convenção-Quadro para o Controle do Tabaco
EC	Emenda Constitucional
FRAEF	Fundo de Reversão das Atividades Econômicas dos Fumicultores
FNF	Fundo Nacional de Fumicultura
II	Imposto de Importação
IE	Imposto de Exportação
IRPF	Imposto de Renda sobre a Pessoa Física
IRPJ	Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
VAT	Imposto Sobre Valor Agregado
INCA	Instituto Nacional de Câncer
INSEE	Índice de Crescimento dos Preços no Comércio

MEI	Microempreendedores Individuais
OMS	Organização Mundial da Saúde
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
MPE	Pequenas e Microempresas
PIS	Programa de Integração Social
PL	Projeto de Lei
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
SENAD	Secretaria Nacional de Políticas sobre Drogas
STF	Supremo Tribunal Federal
STPS	Impuesto Especial Sobre Producción Y Servicios
TIPI	Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados
UFRJ	Universidade Federal do Rio de Janeiro
ZFM	Zona Franca de Manaus

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	15
1	A RELAÇÃO ENTRE A AUTONOMIA INDIVIDUAL E OS TRIBUTOS	22
1.1	A Influência na Escolha Individual por Meio da Regulação	26
1.2	A Influência na Escolha Individual por Meio da Tributação	29
1.3	A Dignidade da Pessoa Humana: Dimensões, Elementos, Dignidade Como Heteronomia e a Aplicação Concreta na Jurisprudência Brasileira	31
1.3.1	<u>Dimensões da Dignidade Humana</u>	32
1.3.2	<u>Elementos da Dignidade Humana</u>	33
1.3.3	<u>A Dignidade Como Heteronomia e Como “Valor Comunitário”</u>	37
1.3.4	<u>A Aplicação Concreta do Princípio da Dignidade Humana pelo Supremo Tribunal Federal</u>	40
1.4	Neutralidade Fiscal: Um Ponto de Partida, Não Um Ponto de Chegada	51
1.4.1	<u>Dimensões da Neutralidade Fiscal</u>	54
1.4.2	<u>Classificação da Neutralidade Fiscal</u>	55
1.4.2.1	Neutralidade Fiscal Como Manifestação da Igualdade	55
1.4.2.2	Neutralidade Fiscal como Ausência de Barreiras.....	57
1.4.2.3	Neutralidade Fiscal Como Abstenção Estatal.....	59
1.5	Síntese Conclusiva	60
2	OS TRIBUTOS REGULATÓRIOS E O DEBATE FILOSÓFICO-POLÍTICO	63
2.1	Tipos de Tributos Precipuaente Regulatórios	63
2.1.1	<u>Tributos Aduaneiros ou Alfandegários</u>	64
2.1.2	<u>Os Tributos Seletivos Sobre o Consumo (<i>Excise Taxes</i>)</u>	67
2.1.3	<u>Tributos Sobre o Pecado (<i>Sin Taxes</i>)</u>	71
2.1.4	<u><i>Health Taxes</i></u>	72
2.2	Os <i>Health Taxes</i> São Paternalistas?	76
2.2.1	<u>Tipos de Paternalismo</u>	80
2.2.2	<u>O Paternalismo Libertário e os <i>Nudges</i></u>	85
2.2.3	<u>Algum Grau de Paternalismo Seria Inevitável? Os <i>Nudges</i> São Naturalmente Paternalistas?</u>	87
2.3	Os <i>Health Taxes</i> e os Tributos Regulatórios Paternalistas São <i>Nudges</i>?	90
2.4	Críticas aos Tributos Regulatórios	94

2.4.1	<u>O Viés Político Institucional</u>	95
2.4.2	<u>O Viés Normativo</u>	98
2.4.3	<u>O Viés da Eficiência</u>	102
2.5	Síntese Conclusiva	103
3	<i>HEALTH TAXES NA EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL</i>	107
3.1	O Tabaco e Outros Produtos da Indústria do Fumo	107
3.1.1	<u>Colômbia</u>	113
3.1.2	<u>Estados Unidos</u>	117
3.1.3	<u>França</u>	120
3.1.4	<u>México</u>	122
3.1.5	<u>Reino Unido</u>	123
3.1.6	<u>Conclusão Parcial</u>	125
3.2	As bebidas Alcólicas	127
3.2.1	<u>Colômbia</u>	131
3.2.2	<u>Estados Unidos</u>	132
3.2.3	<u>França</u>	135
3.2.4	<u>México</u>	137
3.2.5	<u>Reino Unido</u>	137
3.2.6	<u>Conclusão Parcial</u>	139
3.3	As Bebidas Não Alcólicas Açucaradas	142
3.3.1	<u>Colômbia</u>	143
3.3.2	<u>Estados Unidos</u>	146
3.3.3	<u>França</u>	150
3.3.4	<u>México</u>	151
3.3.5	<u>Reino Unido</u>	153
3.3.6	<u>Conclusão Parcial</u>	155
3.4	Síntese Conclusiva	158
4	<i>HEALTH TAXES NA EXPERIÊNCIA NACIONAL</i>	160
4.1	Seletividade: o Instrumento Constitucional para a Instituição dos <i>Health Taxes</i>	160
4.2	Seletividade: o Cenário Legislativo Atual dos <i>Health Taxes</i>	168
4.2.1	<u>A Seletividade do ICMS na Tributação do Tabaco, das Bebidas Alcólicas e das Bebidas Não Alcólicas Açucaradas</u>	168

4.2.2	<u>A Seletividade do IPI na Tributação do Fumo, das Bebidas Alcolólicas e das Bebidas Não Alcolólicas Açucaradas</u>	172
4.2.2.1	Distorções na Tributação dos Refrigerantes	176
4.3	O Caminho dos Tributos Existentes: a Majoração das Alíquotas e a Vinculação das Receitas Como Forma de Influenciar o Comportamento Individual	178
4.3.1	<u>Tabaco</u>	178
4.3.1.1	Majoração das Alíquotas	178
4.3.1.2	Destinação de Receitas	183
4.3.2	<u>As Bebidas Alcolólicas</u>	184
4.3.2.1	Majoração das Alíquotas	184
4.3.2.2	Destinação de Receitas	187
4.3.3	<u>As Bebidas Não Alcolólicas Açucaradas</u>	187
4.3.3.1	Majoração das Alíquotas	188
4.3.3.2	Destinação de Receitas	190
4.4	A Rota Alternativa: Novos Tributos	190
4.4.1	<u>Os Impostos Seletivos Objeto das Propostas de Emenda à Constituição n. 45/2019 e 110/2019</u>	190
4.4.2	<u>Tabaco</u>	195
4.4.3	<u>Bebidas Alcolólicas</u>	204
4.4.4	<u>Bebidas Não Alcolólicas Açucaradas</u>	212
4.5	Síntese Conclusiva	217
5	HEALTH TAXES: LEGITIMIDADE E PROPOSTAS	221
5.1	Paternalismo x Autonomia: Legitimidade dos <i>Health Taxes</i>	221
5.2	Desenho dos <i>Health Taxes</i>	227
5.2.1	<u>Perceptibilidade do Tributo: <i>Hidden Taxes</i> ou <i>Salient Taxes</i>?</u>	227
5.2.2	<u>Fato Gerador: <i>Nudge</i> ou <i>Shove</i>?</u>	234
5.2.3	<u>Destinação da Arrecadação: Vinculada ou Desvinculada?</u>	236
5.3	Proposta Conclusiva	239
	CONSIDERAÇÕES FINAIS	242
	REFERÊNCIAS	244

INTRODUÇÃO

Em 2016, Bernie Sanders, então pré-candidato democrata à disputa presidencial norte-americana, se manifestou contrariamente à implementação do *sweetened beverages tax* pela cidade da Filadélfia¹. Hillary Clinton, que disputava a candidatura pelo partido democrata com Sanders, já havia se manifestado favoravelmente à criação desse tributo. Deve-se adicionar a esse contexto a informação de que o Prefeito da Filadélfia na época, Jim Kenney, pretendia destinar os recursos arrecadados com a cobrança do *sweetened beverages tax* a um projeto que garantisse o acesso à pré-escola a todas as crianças de até 4 (quatro) anos que viviam na cidade.

A *American Beverage Association*, grupo que representa empresas como a Coca-Cola e a PepsiCo, divulgou a posição de Sanders – contrária à imposição tributária – durante votações legislativas de propostas semelhantes nas cidades de São Francisco e Oakland, como se todos estivessem do mesmo lado pelos mesmos motivos². Daí surgiu uma polêmica: o candidato não gostou dessa visão simplista de sua posição e pediu à Associação que parasse de usar o seu nome nas aludidas campanhas publicitárias³.

Sanders não era contrário ao propósito paternalista de influenciar os indivíduos ao desenvolvimento de hábitos mais saudáveis e muito menos à política pública promotora de acesso à pré-escola, mas se opunha à criação de outro tributo incidente sobre o consumo. Na visão de Sanders, essa tributação é regressiva e onera mais gravemente os contribuintes que possuem menor capacidade contributiva. Tamanha foi a repercussão que o próprio Sanders

¹ O *sweetened beverages tax* foi instituído na cidade da Filadélfia por meio do *City Council Bill* n. 160.176, em 16 de junho de 2016. O tributo incide à alíquota de US\$ 0,015 (quinze milavos de dólar norte-americano) por *ounce* – equivalente a 29,57 ml – de bebidas açucaradas, que são definidas como as bebidas não alcoólicas e qualquer xarope ou outro concentrado utilizado na preparação de bebidas que possuem como ingrediente (a) qualquer forma de adoçante calórico que contenha açúcar, incluindo sacarose, glucose ou xarope de milho rico em frutose; e (b) qualquer forma de substituto artificial ao açúcar, incluindo stevia, aspartame, sucralose, neotame, acessulfame de potássico, sacarina e *advantame*. O tributo é cobrado mensalmente dos distribuidores de bebidas açucaradas destinadas à comercialização na Filadélfia. (FILADÉLFIA. *Philadelphia Beverage Tax (PBT)*. Disponível em: <<https://www.phila.gov/services/payments-assistance-taxes/business-taxes/philadelphia-beverage-tax/>>. Acesso em: 30 jul. 2022; FILADÉLFIA. *Bill n. 160.176*. Disponível em: <<https://www.phila.gov/media/20170209150802/CertifiedCopy16017601-1.pdf>>. Acesso em: 30 jul. 2022.)

² EVICH, Helenna Bottemiller. Bernie's beef with Big Soda. *POLITICO*, 21 out. 2016. Disponível em: <<https://www.politico.com/story/2016/10/bernie-sanders-big-soda-230119>>. Acesso em: 23 jul. 2022.

³ HUEHNERGARTH, Nancy Fink. Bernie Sanders to soda industry: Stop using my name to fight soda taxes. *Forbes*, 21 out. 2016. Disponível em: <<https://www.forbes.com/sites/nancyhuehnergarth/2016/10/21/bernie-sanders-to-soda-industry-stop-using-my-name-to-fight-soda-taxes/?sh=60b7dc783ed8>>. Acesso em: 23 jul. 2022.

publicou um artigo em que discorreu sobre os pontos positivos e negativos da instituição do *sweetened beverages tax* pela cidade da Filadélfia⁴.

O mal entendido foi posteriormente esclarecido, mas trouxe à tona o objeto principal deste estudo – a utilização de tributos com propósito regulatório – e uma crítica sobre a regressividade desta política fiscal.

Além das funções arrecadatória e redistributiva, os tributos podem exercer uma função indutora do comportamento individual, que será designada de regulatória neste trabalho.

Reuven S. Avi-Yonah afirma que a maioria dos países desenvolvidos já se vale dos tributos com essa finalidade⁵. Todavia, isso não é nenhuma novidade. São diversos os exemplos de impostos seletivos implementados ao longo da história mundial com finalidade regulatória. No século XVII, o Reino Unido e os Estados Unidos instituíram tributos sobre os fósforos brancos, que eram associados ao desenvolvimento de problemas ósseos, para que a população os substituísse pelos fósforos vermelhos, que eram produzidos artificialmente e não representavam qualquer risco à saúde⁶. No século XVIII, o Parlamento britânico criou um tributo sobre cães de estimação com a justificativa de preservar a saúde pública e controlar uma possível epidemia de raiva⁷. No final do século XVIII, na Inglaterra, muitos associaram a majoração do tributo incidente sobre o papel utilizado por jornais ao controle da liberdade de expressão e da manifestação dos opositores políticos⁸.

Neste estudo, os tributos regulatórios serão divididos em 4 (quatro) tipos: (i) tributos aduaneiros e alfandegários; (ii) tributos seletivos (*excise taxes*); (iii) tributos sobre o pecado (*sin taxes*); e (iv) *health taxes*.

⁴ SANDERS, Bernie. Bernie Sanders Op-Ed: A Soda Tax would hurt Philly's low-income families. *Philadelphia*, 24 abr. 2016. Disponível em: <<https://www.phillymag.com/citifed/2016/04/24/bernie-sanders-soda-tax-op-ed/>>. Acesso em: 23 jul. 2022.

⁵ AVI-YONAH, Reuven S. Taxation as regulation: Carbon tax, health care tax, bank tax and other regulatory taxes. *Acct., Econ. & L.*, n. 1, 2011. Disponível em: <<https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2643&context=articles>>. Acesso em: 23 jul. 2022.

⁶ MOREIRA, Armando Rodrigues Gadelha. *Aumentar o tributo reduz o consumo?* Análise de (in)viabilidade. Fortaleza: [S.l.: s.n.], 2019, posição 19 de 173. Edição Kindle.

⁷ TAGUE, Ingrid H. Eighteenth-Century english debates on a God Tax. *The Historical Journal*, v. 51, n. 4, dez. 2008, p. 901-920. Disponível em: <<https://www.jstor.org/stable/20175208>>. Acesso em: 02 fev. 2022.

⁸ OATS, Lynne; SADLER, Pauline. Political suppression or revenue raising? Taxing newspapers during the french revolutionary war. *The Accounting Historians Journal*, v. 31, n. 1, jun. 2004, p. 93-128. Disponível em: <<https://www.jstor.org/stable/40698294>>. Acesso em: 02 fev. 2022.

Os *sin taxes* e os *health taxes* são subespécies de tributos seletivos, mas diferem-se destes na medida em que são instituídos com o propósito paternalista de direcionar a conduta individual para escolhas consideradas mais benéficas ao próprio indivíduo. Tradicionalmente, os tributos sobre o pecado incidiam sobre o tabaco, as bebidas alcóolicas e os jogos de azar, comportamentos considerados contrários à moralidade cristã⁹. Atualmente, o tabaco e as bebidas alcóolicas estão sob o “guarda-chuva” dos *health taxes*, tributos instituídos sobre produtos considerados prejudiciais à saúde, junto com outros produtos como as bebidas não alcóolicas açucaradas. Assim, vislumbra-se uma intersecção entre os *sin taxes* e os *health taxes*.

Já a criação de tributos seletivos pode fundamentar-se em diversas razões não paternalistas como a concretização da capacidade contributiva por meio da tributação de produtos supérfluos; o combate à escassez de recursos naturais, etc. Inclusive, percebe-se um movimento atual crescente de instituição de tributos seletivos vinculados à promoção de objetivos ambientais, a exemplo dos tributos sobre o gás carbônico¹⁰ e o plástico¹¹.

É por conta dessa multiplicidade de interesses que nem toda tributação regulatória seletiva será instrumentalizada por meio dos *sin taxes* ou dos *health taxes*.

Em seguida, serão apresentadas as principais críticas formuladas contra a tributação regulatória.

Acusam-na de ser paternalista, termo que é usualmente associado a um aspecto negativo e a uma conduta que deveria ser evitada. Agir de modo paternalista é interpretado, na maioria das vezes, como infantilizar o destinatário da conduta paternal. Esta resistência é fundada principalmente em duas crenças. A primeira é a de que as pessoas têm mais

⁹ VASQUES, Sérgio. *Os impostos do pecado: O álcool, o tabaco, o jogo e o fisco*. Coimbra: Almedina, 2019, p. 17.

¹⁰ O Reino Unido formalizou consulta pública sobre a instituição do *carbon emissions tax* com incidência sobre as emissões de dióxido de carbono e outros gases de efeito estufa produzidas por instalações sediadas no Reino Unido. (REINO UNIDO. HM Treasury. HM Revenue & Customs. *Carbon emissions tax: Summary of responses to the consultation*. [S.l.], mar. 2021. Disponível em: <https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/971509/2012_02_CET_Summary_of_Responses_2021.pdf>. Acesso em: 24 dez. 2022.)

¹¹ No Reino Unido, desde 1º de abril de 2022, é devido o *plastic packaging tax* por pessoas que produzem ou importam mais de 10 (dez) toneladas de componentes de plástico para embalagens. A alíquota específica é de 200 (duzentas) libras por tonelada. Segundo informações disponibilizadas pelo próprio governo britânico, trata-se de um evidente incentivo econômico à utilização de materiais recicláveis na produção de embalagens plásticas como forma de aumentar a demanda por plástico reciclado e, por conseguinte, estimular a coleta seletiva de lixo e a reciclagem de plásticos. (REINO UNIDO. HM Revenue & Customs. *Plastic packaging tax: Steps to take*. [S.l.], 4 nov. 2021. Disponível em: <<https://www.gov.uk/guidance/check-if-you-need-to-register-for-plastic-packaging-tax>>. Acesso em 24 dez. 2022.)

condições de saber o que é melhor para si do que o Estado, a segunda é a de que as políticas paternalistas envolvem algum tipo de coerção.

Adicionalmente, são formuladas críticas referentes (i) à falta de capacidade institucional das autoridades fiscais para a definição de estratégias regulatórias; (ii) à mudança na fundamentação para a cobrança de tributos que representam importante fonte de arrecadação há séculos; (iii) à regressividade dessa política fiscal – como, aliás, apontado por Bernie Sanders por ocasião da instituição do *soda tax* pela cidade da Filadélfia –; e (iv) à ineficiência dessa medida para a redução do consumo dos itens tributados ou a substituição por itens considerados melhores.

Nesse contexto, o presente estudo examinará a legitimidade dos *health taxes* – mais especificamente, dos tributos incidentes sobre o tabaco, as bebidas alcóolicas e as bebidas não alcóolicas açucaradas – sob as perspectivas individual e coletiva.

No que se refere às relações travadas entre o Estado e os administrados isoladamente, esta dissertação analisará se a tributação regulatória paternalista representa violação à dignidade humana, especialmente na esfera de sua autonomia individual. Se “para a livre expansão da natureza de cada um é essencial que se permita a pessoas diferentes viverem vidas diferentes”¹², a incidência tributária sobre preferências individuais – que, tradicionalmente, são inofensivas a terceiros – é uma restrição indevida no Estado Democrático de Direito?

Por outro lado, mesmo no contexto de informação ilimitada e acessível sobre os malefícios causados pelo fumo e por dietas cada vez menos nutritivas que a “internet das coisas” proporcionou, permanecem elevados os índices de tabagismo e de obesidade. Será, então, que a tutela da dignidade humana deve avançar para a proteção de “valores comunitários”¹³ ou de padrões sociais compartilhados?

Na perspectiva da coletividade, o presente estudo examinará, ainda, se a tributação de itens prejudiciais à saúde representa uma violação à neutralidade fiscal, isto é, à noção de intervenção estatal mínima na esfera privada por meio da tributação. Neste ponto, defende-se que os tributos regulatórios paternalistas não são neutros, mas nem por isso são ilegítimos. Afinal, a neutralidade absoluta é uma utopia. A incidência tributária produz efeitos sociais e

¹² MILL, John Stuart. *Sobre a liberdade*. São Paulo: L&PM, 2016, p. 109.

¹³ BARROSO, Luís Roberto. *A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo: A construção de um conceito jurídico à luz da jurisprudência mundial*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 88.

econômicos antevistos ou não. Além disso, a neutralidade não é um fim em si mesmo, de modo que nem toda tributação interventiva será ilegítima ou vice-versa.

Ainda na perspectiva coletiva, suscita-se a possibilidade de a tributação regulatória paternalista maximizar os direitos de terceiros. Direitos são custos¹⁴ e a Constituição Federal é conhecida como “constituição cidadã”, dentre outras razões, por seu rol abrangente de direitos fundamentais.

A propósito, desde 2013 é possível a realização de cirurgias bariátricas e de cirurgias plásticas reparadoras posteriores no âmbito do Sistema Único de Saúde (SUS)¹⁵. Segundo dados do Instituto Nacional de Câncer (INCA), 90% (noventa por cento) dos diagnósticos de câncer de pulmão são em fumantes¹⁶. Uma das diretrizes da Política Nacional para a Prevenção e Controle do Câncer é o “desenvolvimento de ações e políticas públicas para o enfrentamento do tabagismo, do consumo de álcool, do sobrepeso, da obesidade e do consumo alimentar inadequado, considerado os fatores de risco relacionados ao câncer”¹⁷.

Como o “cobertor” estatal é curto, os recursos deslocados para o tratamento de doenças ou condições decorrentes dos hábitos alimentares de uma pessoa poderiam ser suficientes para o tratamento de uma condição congênita de outra, por exemplo. Nessa toada, o fumo e o consumo de bebidas alcóolicas ou de bebidas não alcóolicas açucaradas deixam de ser condutas que prejudicam exclusivamente o fumante e o consumidor e colocam em risco direitos de terceiros.

Ao fim e ao cabo, este trabalho defende a possibilidade da utilização da tributação como ferramenta para influenciar comportamentos individuais desde que respeitados limites que serão oportunamente apresentados. Vislumbra-se, ainda, a capacidade de a tributação representar um incentivo para que as empresas busquem a diversificação de seus portfólios e

¹⁴ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *O custo dos direitos: Por que a liberdade depende dos impostos?* São Paulo: Editora Martins Fontes, 2019.

¹⁵ BRASIL. Ministério da Saúde. Gabinete do Ministro. *Portaria n. 424, de 19 de março de 2013*. Disponível em <https://bvsm.sau.gov.br/bvs/saudeflegis/gm/2013/prt0424_19_03_2013.html>. Acesso em: 16 fev. 2023; BRASIL. Ministério da Saúde. Gabinete do Ministro. *Portaria n. 425, de 19 de março de 2013*. Disponível em: <https://bvsm.sau.gov.br/bvs/saudeflegis/gm/2013/prt0425_19_03_2013.html#:~:text=PORTARIA%20N%C2%BA%20425%2C%20DE%2019,Complexidade%20ao%20Indiv%C3%ADduo%20com%20Obesidade>. Acesso: 16 fev. 2023.

¹⁶ ANVISA – Agência Nacional de Vigilância Sanitária. *Danos à saúde*. [S.l.]: 21 set. 2020. Disponível em: <<https://www.gov.br/anvisa/pt-br/assuntos/tabaco/danos-a-saude>>. Acesso em: 16 fev. 2023.

¹⁷ BRASIL. Ministério da Saúde. Gabinete do Ministro. *Portaria n. 874, de 16 de maio de 2013*. Disponível em: <<https://www.inca.gov.br/sites/ufu.sti.inca.local/files//media/document//portaria-874-16-maio-2013.pdf>>. Acesso em: 16 fev. 2023.

o aperfeiçoamento de seus produtos, especialmente diante da crescente demanda dos consumidores por responsabilidade social.

No entanto, a intervenção estatal para conformar comportamentos prejudiciais aos próprios indivíduos poderá ser realizada por meio da tributação, da regulação ou da combinação de ambas de acordo com um juízo político e discricionário.

Destaca-se, finalmente, que a presente dissertação é dividida em cinco capítulos: **(capítulo 1)** A relação entre a autonomia individual e os tributos; **(capítulo 2)** Os tributos regulatórios e a sua dificuldade filosófico-política; **(capítulo 3)** Os *health taxes* na experiência internacional; **(capítulo 4)** Os *health taxes* na experiência nacional; e **(capítulo 5)** *Health taxes*: legitimidade e propostas.

No primeiro capítulo, após introdução sobre a evolução do papel do Estado na história mundial, discorre-se sobre a assunção de centralidade pelos tributos no Estado Democrático de Direito. Explica-se que o tributo deixou de ser uma cobrança pontual e esporádica para tornar-se uma das principais fontes de receita das sociedades modernas. Comenta-se que, na atualidade, a arrecadação tributária permite que os Estados promovam os fins desejados pelo ordenamento jurídico, sobretudo no que se refere à concretização dos direitos fundamentais.

Diante disso, ressalta-se que os Estados modernos tiveram que superar a visão clássica de neutralidade, que defendia a mínima intervenção possível no domínio econômico, para participar diretamente na vida social-econômica principalmente por meio da regulação e da tributação. Esta dissertação conclui que, na maioria das situações interventivas, caberá ao gestor político escolher uma das duas formas ou mesmo combiná-las. Todavia, todo ato estatal que resultar em restrição à liberdade deverá ser confrontado à luz da dignidade humana – especialmente sob os prismas da autonomia privada e da heteronomia – e de outros valores tutelados pelo ordenamento jurídico.

No segundo capítulo, adentra-se no papel regulatório dos tributos e na sua dificuldade filosófico-política, a teoria paternalista. Assim, são enumerados e classificados os tipos de tributos primordialmente regulatórios: os tributos aduaneiros e alfandegários; os impostos seletivos (*excise taxes*); os tributos sobre o pecado (*sin taxes*); e os *health taxes*. Embora tenham as suas peculiaridades, os *sin taxes* e os *health taxes* são subespécies de tributos seletivos instituídos com o propósito paternalista de reduzir a prática de atividades ou o consumo de itens considerados prejudiciais ao próprio indivíduo que os pratica ou os consome. Em razão disto, neste capítulo são apresentados os diversos elementos conceituais e os principais tipos de paternalismo, definindo-se em quais categorias os *health taxes* estão

enquadrados. Outrossim, discorre-se brevemente sobre a possibilidade de os tributos regulatórios paternalistas classificarem-se como *nudges* no contexto do paternalismo libertário desenvolvido por Richard Thaler e Cass Sunstein. Em seguida, as críticas formuladas aos tributos regulatórios paternalistas serão apresentadas sob três vieses principais: (i) o viés político institucional; (ii) o viés normativo; e (iii) o viés da eficiência.

O terceiro capítulo se propõe ao exame da experiência internacional, concentrando-se nas iniciativas globais que recomendam a tributação dos produtos feitos com tabaco, das bebidas alcóolicas e das bebidas não alcóolicas açucaradas. Neste capítulo, serão examinadas a legislação da Colômbia, dos Estados Unidos, da França, do México e do Reino Unido.

No quarto capítulo, apresenta-se o cenário dos *health taxes* no Brasil. Este estudo identifica a seletividade como o instrumento disponível no ordenamento constitucional atual para a tributação diferenciada do tabaco, das bebidas alcóolicas e das bebidas não alcóolicas açucaradas. Assim, apresenta-se como esta vem sendo utilizada no contexto da tributação do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Em seguida, são analisadas as propostas legislativas que pretendem aproximar a legislação doméstica das iniciativas internacionais citadas no capítulo 3. Para fins didáticos, os projetos de lei são segregados entre (i) os que pretendem instituir novos tributos e (ii) aqueles que visam modificar a estrutura dos tributos existentes.

Por fim, no quinto e derradeiro capítulo, serão apresentadas as conclusões acerca do debate filosófico-político por trás da restrição imposta ao exercício da autonomia individual pelos *health taxes*. Em síntese, este trabalho concluirá que o grau de restrição ao exercício da autonomia individual decorrente da cobrança desses tributos regulatórios paternalistas não é excessivo, especialmente porque a finalidade que justifica a sua instituição – a tutela da saúde – encontra fundamento no texto constitucional. Superada essa dificuldade filosófico-política, serão apresentados os possíveis contornos dessa relação jurídico-tributária levando-se em consideração dados das experiências internacional e nacional descritas nos capítulos 3 e 4. Ao fim, será apresentada a proposta conclusiva de *health taxes*.

1. A RELAÇÃO ENTRE A AUTONOMIA INDIVIDUAL E OS TRIBUTOS

O papel do Estado sofreu grandes transformações ao longo dos últimos séculos na história mundial, passando do Estado Patrimonial ao Estado Democrático de Direito. Ricardo Lobo Torres detalhou essa evolução com maestria, tratando especificamente dos Estados Patrimonial, de Polícia, do Fiscal, do Social Fiscal e do Democrático Fiscal¹⁸.

O Estado Patrimonial abrangeu o período histórico entre o fim do feudalismo e o advento dos regimes absolutistas. Segundo Lobo Torres, a sua principal característica era a fusão entre o “público e o privado, o *imperium* e o *dominium*, a fazenda do príncipe e a fazenda pública”¹⁹. A imagem do Estado se confundia com a do príncipe. As receitas estatais decorriam, principalmente, do patrimônio individual do monarca. Sérgio Vasquez reforça essa ideia ao afirmar que “do ponto de vista econômico, a consequência era a de que o Príncipe tinha de fazer face às suas despesas com os seus próprios meios: *the King must live of his own*”²⁰. Tributos até eram cobrados, mas de modo insuficiente para a manutenção do que, hoje, conhecemos como o Estado. Lobo Torres esclareceu que “o tributo não ingressou plenamente na esfera da publicidade, eis que passou a ser apropriado nos casos de necessidade, quando fossem insuficientes os rendimentos patrimoniais do monarca, mediante ‘pedido’, transitoriamente”²¹.

Além disso, a capacidade tributária ativa era tripartite, dividida entre o rei, a Igreja e os senhorios. A nobreza e o clero eram imunes, em regra, aos tributos diretos. Os privilégios reais, que representavam renúncias à imposição de tributos indiretos e o pagamento de auxílios e pensões, custavam caro aos cofres do monarca. O autor destacou que a ideia de “tributo como preço da liberdade”²², nesse momento histórico, ainda não era plena. Ao contrário, essa noção se restringia “praticamente à substituição das obrigações militares”²³.

¹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: Valores e princípios constitucionais tributários*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, v. II, p. 60.

¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 14.

²⁰ VASQUES, Sérgio. *Os impostos do pecado: O álcool, o tabaco, o jogo e o fisco*. Coimbra: Almedina, 2019, p. 100.

²¹ TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 28.

²² TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 37.

Além disso, Lobo Torres narrou que, “ao revés de se tributarem os rendimentos do capital e do trabalho”, “desvalorizavam-se a riqueza individual e o trabalho que a produzia, e se proibiam o luxo e a usura”²⁴.

No Estado de Polícia, iniciou-se a separação entre o público e o privado. Para Lobo Torres, “o Estado de Polícia é modernizador, intervencionista, centralizador e paternalista”²⁵. Surgiram as críticas ao jusnaturalismo, aos privilégios do clero e da nobreza e à capacidade tributária da Igreja. Segundo Lobo Torres, “o tributo passa da forma de opressão da liberdade a preço da liberdade”, assumindo a função de “fiador da conquista da riqueza e da felicidade, da liberdade de trabalho e do incentivo ao lucro no comércio e no câmbio”²⁶.

No Estado Fiscal, o processo de separação entre o público e o privado foi concluído. Lobo Torres apontou que “a diferença essencial entre o Estado Patrimonial [...] e o Estado Fiscal reside na transformação do imposto em coisa pública. [...] o tributo cobrado pelo Estado deixa de emanar de relações de privacidade e ingressa na esfera da publicidade”²⁷. O Estado, em sentido amplo, passou a ser o único dotado de capacidade tributária ativa. O tributo começou a ser visto como o preço da liberdade, justamente por incidir sobre o acréscimo patrimonial decorrente das iniciativas individuais. Ricardo Lobo Torres ponderou que se, por um lado, o tributo assumiu o papel de preço da liberdade, por outro, a função arrecadatória foi limitada para a preservação da própria liberdade individual e da propriedade privada.

Marcus Abraham destaca que as primeiras constituições modernas foram marcadas pelo liberalismo econômico e pela noção principal de que o equilíbrio seria alcançado espontaneamente, sem a intervenção estatal, como resultado da atuação das leis naturais do

²³ TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 37.

²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 38.

²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 52.

²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 83.

²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 121.

mercado. Marcus Abraham recorda que o lema desse período consistia no “deixar fazer”: “*laissez-faire, laissez-passer, le monde va de lui-même*”²⁸.

A Constituição de 1824, que marcou o nascimento do Estado Fiscal brasileiro para Ricardo Lobo Torres, possuía diversos exemplos dessas mudanças: (i) a competência privativa da Câmara dos Deputados sobre impostos; (ii) a criação do Tesouro Nacional com a função de controlar as receitas e despesas da Fazenda Nacional (artigo 170); (iii) o dever do Ministro de Estado da Fazenda apresentar, anualmente, à Câmara de Deputados “balanço geral” das receitas e despesas do ano anterior e um “orçamento geral” das receitas e despesas do ano seguinte (artigo 172); bem como (iv) a instituição do princípio geral da legalidade (artigo 179, I)²⁹.

No século XX, principalmente no período marcado pelo fim da 2ª Guerra Mundial, surgiram os Estados Democráticos de Direito. Os direitos fundamentais foram consolidados muito por conta dos horrores da guerra. Passou a existir maior intervenção estatal na economia. A noção de democracia se fortaleceu. O direito constitucional assumiu a centralidade no ordenamento jurídico. A Declaração de Direitos Humanos, aprovada em 1948, assegurou o direito à liberdade de todo ser humano (artigo 3º); o direito à igualdade (artigo 7º); e que ninguém estará sujeito à interferência em sua vida privada (artigo 12).

Ricardo Lobo Torres distinguiu, nesse ponto, o Estado do Bem-Estar Social, também denominado de Estado Social Fiscal (século XX), e o Estado Democrático Fiscal (na virada do século XX ao XXI)³⁰.

Lobo Torres apontou que, no Estado Social Fiscal, a ideia de liberdade adquiriu a feição de “igual liberdade”, que, em suas palavras, “marca o momento da retomada da discussão sobre os valores, com a reaproximação entre direito e ética e com a recuperação da importância da filosofia política”³¹.

A Constituição Federal de 1988 assegurou valores importantes como a dignidade da pessoa humana (artigo 1º, III); a livre iniciativa (artigos 1º, IV, e 170, parágrafo único); a livre

²⁸ ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2022, p. 9.

²⁹ BRASIL. Constituição (1824). *Constituição Política do Império do Brasil, de 25 de março de 1824*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em: 14 maio 2022.

³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: Valores e princípios constitucionais tributários*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, v. II, p. 70-78.

³¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e princípios constitucionais tributários*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, v. II, p. 83.

concorrência (artigo 170, IV); e a liberdade de expressão de atividade intelectual, artística, científica e de comunicação (artigo 5º, VIII). Especificamente na seara tributária, a Constituição limitou o poder tributário à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (artigo 145); estabeleceu a necessidade de gradação, sempre que possível, dos impostos segundo a capacidade contributiva (artigo 145, §1º); e criou limitações ao poder de tributar, a exemplo da necessidade de observância da isonomia, da legalidade e da anterioridade (artigo 150, I, II e III).

Noberto Bobbio sintetizou que o “Estado de direito significa não só subordinação dos poderes públicos de qualquer grau às leis gerais do país, [...], mas também subordinação das leis ao limite material do reconhecimento de alguns direitos fundamentais considerados constitucionalmente”³². Entretanto, diante da multiplicidade de valores no Estado Democrático de Direito, é evidente que nem todos poderão ser concretizados em seu grau máximo, sobretudo nas situações em que princípios de mesmo grau hierárquico colidirem uns com os outros.

Nesse contexto, a noção de liberdade – cuja importância na concretização da dignidade humana será abordada em tópico próprio – tampouco seria absoluta. Via de regra, os Estados modernos podem intervir nos comportamentos individuais por dois modos: pela regulação e pela tributação. Em muitos casos, será possível valer-se tanto de uma quanto da outra. A escolha por uma delas ou, eventualmente, pela combinação das duas será, essencialmente, discricionária e política. E, não raro, esse processo decisório será baseado em avaliações a respeito da conveniência e dos custos financeiros e políticos para a implementação das medidas, assim como em estudos acerca dos resultados possivelmente alcançáveis.

Embora não se possa desconsiderar que a imposição tributária é capaz de gerar receitas aos cofres públicos, a tributação regulatória não é o único caminho para se alcançar os objetivos coletivos desejados. Comumente, o gestor público estará diante de um cenário fático em que a intervenção estatal poderá ser concretizada tanto pela regulação quanto pela tributação³³.

³² BOBBIO, Noberto. *Liberalismo e democracia*. São Paulo: Brasiliense, 2022, p. 47.

³³ No mesmo sentido, Avi-Yonah esclarece que geralmente a escolha entre a tributação e a regulação depende do contexto político particular. Para ele, os tributos incidentes sobre o tabaco e o álcool demonstram que a tributação é uma opção melhor do que a regulação direta no que se refere ao propósito de redução do consumo de álcool e dos níveis de tabagismo. (AVI-YONAH, Reuven S. *Taxation as regulation: Carbon tax, health care tax, bank tax and other regulatory taxes*. *Acct., Econ. & L.*, n. 1, 2011. Disponível em: <<https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2643&context=articles>>. Acesso em: 23 jul. 2022.)

1.1. A Influência na Escolha Individual por Meio da Regulação

Os governos são capazes de estimular, ou desestimular, o comportamento individual mediante a implementação de medidas regulatórias, que limitam ou induzem o desempenho de determinada conduta ou, ainda, impõem a disponibilização de informações com o fito de conscientizar a população a respeito das consequências, prejudiciais ou positivas, de seus atos. Esses são tipos de instrumentos regulatórios cuja escolha, feita pelo legislador ou pelo administrador, envolverá, segundo Gustavo Binbenojm, “sempre um exame pragmático, de viés contextual e consequencialista, diante das possibilidades e limites presentes no ordenamento jurídico”³⁴.

Para Leonardo Coelho Ribeiro, o direito administrativo deve ser aplicado como uma “caixa de ferramentas”³⁵. Segundo o autor, essa metáfora traduz a importância de testar os instrumentos disponíveis como forma de aprimorar a gestão pública³⁶.

Exemplos não faltam. No Brasil, a Lei n. 9.503/1997 tornou obrigatório o uso do cinto de segurança em veículos automotores; a Lei n. 9.605/1998 proibiu a fabricação, a venda e o ato de soltar balões; a Lei n. 11.705/2008 vedou a direção após o consumo de bebidas alcóolicas; a Lei n. 12.546/2014 proibiu o fumo em ambientes fechados; e a Lei n. 14.019/2020 estabeleceu a obrigatoriedade do uso de máscaras durante a pandemia do coronavírus. Na Cidade do Rio de Janeiro, a Lei n. 4.893/2008 definiu que cabe a quem frequenta ambientes públicos com animais de estimação recolher as fezes desses; a Lei n. 6.458/2019 obrigou restaurantes, bares, ambulantes e outros estabelecimentos comerciais a fornecerem canudos feitos de materiais biodegradáveis ou recicláveis; e o Decreto n. 50.671/2022 proibiu a utilização de caixas de som nas praias cariocas, com exceção aos casos de atividades de práticas esportivas e durante a realização de eventos.

³⁴ BINENBOJM, Gustavo. *Poder de polícia, ordenação e regulação: Transformações político-jurídicas, econômicas e institucionais do direito administrativo ordenador*. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 163.

³⁵ RIBEIRO, Leonardo Coelho. O direito administrativo como caixa de ferramentas e suas estratégias. *RDA – Revista de direito administrativo*, Rio de Janeiro, v. 272, p. 209-249, maio/ago. 2016. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/64303/62514>>. Acesso em: 14 maio 2022.

³⁶ RIBEIRO, Leonardo Coelho. O direito administrativo como caixa de ferramentas e suas estratégias. *RDA – Revista de direito administrativo*, Rio de Janeiro, v. 272, p. 209-249, maio/ago. 2016. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/64303/62514>>. Acesso em: 14 maio 2022.

Essas são medidas regulatórias mais intrusivas em relação à vontade individual, visto que, por meio da imposição de sanções, pretendem determinar o comportamento. Dos exemplos citados, depreende-se que os interesses coletivos são múltiplos: a redução dos índices de acidentes de trânsito graves e dos níveis de tabagismo; a prevenção aos incêndios ocasionados pela prática de soltar balões; e o desenvolvimento de consciência em relação à poluição ambiental e sonora. Trata-se, pois, de atos de regulação por meio de normas de comando e controle.

A divulgação de informações ou a veiculação de campanhas de conscientização, a seu turno, são medidas regulatórias mais brandas do que as restrições ao desempenho de determinada atividade, mas também vêm sendo utilizadas com o propósito de direcionar o comportamento dos cidadãos. No Brasil, a Lei n. 9.294/1996 instituiu a obrigatoriedade de inserção de mensagens de advertência sobre os malefícios do fumo nas embalagens de cigarros; o Decreto n. 4.680/2003 estipulou a obrigatoriedade de constar no rótulo a informação de que os produtos alimentícios contêm itens geneticamente modificados sempre que esses ultrapassarem o percentual de 1% (um por cento) da composição total; e a Lei n. 12.471/2012 criou a necessidade de indicação, nas notas fiscais de vendas de mercadorias e de prestação de serviços, do valor aproximado dos tributos federais, estaduais e municipais incidentes nas referidas operações. No Chile, passou a ser obrigatória a adição de avisos indicativos da presença elevada de açúcares, sódio, gorduras saturadas ou de calorias na parte frontal do rótulo de produtos alimentícios³⁷. Esses são atos de regulação de informação que possuem o propósito de, preservando o direito de escolha individual, assegurar que os indivíduos terão à sua disposição todos os elementos importantes para o seu processo decisório³⁸.

³⁷ Dentre os rótulos implementados pela Lei n. 20.606/2019 do Chile, destaca-se o seguinte que indica a presença elevada de açúcares, calorias, gorduras saturadas e sódio:



Fonte das imagens: BARAHONA, Nano; OTERO, Cristóbal; OTERO, Sebastián. Ley de etiquetado: Evaluando sus efectos em consumidores y empresas de alimentos. *Ciper*, [S.l.], 24 maio 2021. Disponível em: <<https://www.ciperchile.cl/2021/05/24/ley-de-etiquetado-evaluando-sus-efectos-en-consumidores-y-empresas-de-alimentos/>>. Acesso em: 26 fev. 2023.

³⁸ BINENBOJM, Gustavo. *Poder de polícia, ordenação e regulação*: Transformações político-jurídicas, econômicas e institucionais do direito administrativo ordenador. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 211.

As normas de comando e controle e a regulação da informação, como as citadas anteriormente, são as medidas mais utilizadas para substituir a tributação regulatória. Contudo, há outras formas de estimular, ou desestimular, determinado comportamento, como por meio das normas de indução (normas de incentivo). Nesses casos, o ato regulamentador não se vale do binômio prescrição-sanção, mas sim do binômio prescrição-prêmio. É nesse contexto que surgem os *nudges*³⁹ ou “empurrõezinhos”. Exemplos são a alteração da regra padrão para a inclusão do cidadão no programa de doação de órgãos⁴⁰ e a mudança na ordem de disposição de alimentos nos refeitórios escolares de modo que os alimentos saudáveis sejam apresentados aos alunos antes dos doces e dos alimentos ultraprocessados⁴¹.

Não raro, o direito tributário se vale desses instrumentos criativos para induzir o comportamento dos contribuintes. Diego Fernandes Ximenes cita que, para incentivar que os consumidores solicitassem a emissão de nota fiscal, o governo da China disponibilizou a possibilidade de inclusão de números para concorrer na loteria no referido documento⁴². O resultado foi positivo: o imposto sobre o consumo arrecadado nas regiões em que a mencionada política pública foi implementada superou em até 17% (dezessete por cento) o arrecadado em outras áreas.

Apesar de ser um ramo de estudo bastante interessante, as normas tributárias de incentivo se distanciam da lógica por trás dos *health taxes*, que é justamente a de reduzir determinado consumo por meio da incidência tributária.

³⁹ SUNSTEIN, Cass; THALER, Richard. *Nudge: como tomar melhores decisões sobre saúde, dinheiro e felicidade*. Tradução: Ângelo Lessa. 1 ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2019, p. 12.

⁴⁰ Em “*Nudge: como tomar melhores decisões sobre saúde, dinheiro e felicidade*”, Richard H. Thaler e Cass R. Sunstein detalham a diferença entre os percentuais de pessoas inscritas como doadores de órgãos nos lugares que exigem o consentimento explícito e nos que exigem o consentimento implícito. Os autores citam uma pesquisa realizada no estado norte-americano do Iowa – onde se exige o consentimento explícito – demonstrando que apenas 43% (quarenta e três por cento) dos 97% (noventa e sete por cento) entrevistados favoráveis à doação de órgãos possuíam essa informação em suas carteiras de motorista. Por outro lado, os autores citam que o percentual de doadores na Áustria – onde aplica-se o consentimento implícito e a regra-padrão pela doação – o percentual é de 99% (noventa e nove por cento). (SUNSTEIN, Cass R.; THALER, Richard H. *Nudge: Como tomar melhores decisões sobre saúde, dinheiro e felicidade*. 1. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2019, p. 191-216.)

⁴¹ Richard H. Thaler e Cass R. Sunstein. em “*Nudge: como tomar melhores decisões sobre saúde, dinheiro e felicidade*”, descrevem o experimento fictício feito em refeitórios escolares que demonstraria a influência da forma de disposição e da ordem de apresentação de alimentos no aumento ou na redução do seu consumo pelos estudantes. (SUNSTEIN, Cass R.; THALER, Richard H. *Nudge: Como tomar melhores decisões sobre saúde, dinheiro e felicidade*. 1. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2019, p. 9-12.)

⁴² XIMENES, Diego Fernandes. *Análise do contribuinte sob a perspectiva da economia comportamental*. 2016. 145 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 2016, p. 110.

1.2. A Influência na Escolha Individual por Meio da Tributação

A tributação permite que os estados também incentivem, ou desincentivem, o consumo de determinado produto ou a exploração de alguma atividade pelos agentes econômicos. Nessa toada, Betina Grupenmacher leciona que as exonerações tributárias “se prestam a cumprir objetivos economicamente relevantes, no sentido de que assumem função regulatória da economia”⁴³ (grifo nosso). Para a autora, “as figuras desonerativas podem ser importantes instrumentos de regulação e adequação da carga tributária”⁴⁴(grifo nosso). Se as exonerações servem ao desempenho de função regulatória visando ao incentivo de determinada atividade, os *health taxes* objeto deste trabalho exercem a mesma função para o propósito oposto de inibir o consumo de produtos prejudiciais à saúde.

Há outros exemplos de utilização regulatória dos tributos. No Brasil, desde dezembro de 2011, passou-se a adotar uma alíquota efetiva de 45% (quarenta e cinco por cento) do IPI incidente sobre cigarros, resultado da incidência da alíquota específica de 300% (trezentos por cento) repercutida sobre 15% (quinze por cento) do preço de venda dos cigarros a varejo⁴⁵.

Durante a pandemia do coronavírus, ponderou-se que a legalização dos jogos de azar promoveria um aumento estimado na arrecadação de R\$ 30 (trinta) bilhões por ano decorrente da tributação incidente sobre a exploração econômica de cassinos⁴⁶. Os defensores desta medida sustentavam que essa receita poderia ampliar o Bolsa Família para beneficiar 22 (vinte e dois) milhões de famílias no lugar das 14 (quatorze) milhões até então alcançadas

⁴³ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das exonerações tributárias, incentivos e benefícios fiscais. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger, CAVALCANTE, Denise Lucena. RIBEIRO, Maria de Fátima. QUEIROZ, Mary Elbe. (Coord.) *Novos Horizontes da Tributação: um diálogo luso-brasileiro*. Coimbra: Editora Almedina, 2012, p. 9-94, p. 10.

⁴⁴ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das exonerações tributárias, incentivos e benefícios fiscais. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger, CAVALCANTE, Denise Lucena. RIBEIRO, Maria de Fátima. QUEIROZ, Mary Elbe. (Coord.) *Novos Horizontes da Tributação: um diálogo luso-brasileiro*. Coimbra: Editora Almedina, 2012, p. 9-94, p. 12.

⁴⁵ Alternativamente, o fabricante ou o importador de cigarros pode optar por um regime diferenciado de tributação que envolve, simultaneamente, uma alíquota *ad valorem* de 66,7% (sessenta e seis inteiros e sete décimos por cento) e a alíquota específica de R\$ 1,50 (um real e cinquenta centavos) por *box*. (RECEITA FEDERAL. *Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)*. [S.l.]: 26 mar. 2015. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/regimes-e-controles-especiais/cigarros-tributacao>>. Acesso em: 21 maio 2022.)

⁴⁶ LIBERAÇÃO de jogos de azar opõe Centrão a evangélicos. *ANFIP*, 14 out. 2021. Disponível em: <<https://www.anfip.org.br/artigo-clipping-e-imprensa/liberacao-de-jogos-de-azar-opoe-centrao-a-evangelicos/>>. Acesso em: 21 maio 2022.

pelo programa⁴⁷. Considerou-se, assim, a revogação da proibição atual. Em síntese, planejou-se substituir as ferramentas regulatórias típicas pelos instrumentos tributários regulatórios.

Além da tradicional tributação do cigarro, das bebidas alcóolicas, dos jogos de azar e de armas com o propósito paternalista, nas últimas décadas a tributação passou a ser considerada como um mecanismo viável para a redução dos índices de obesidade, para o incentivo de hábitos alimentares mais saudáveis e para promover avanços na proteção ao meio ambiente.

Berkeley, situada no Estado da Califórnia, foi a primeira cidade norte-americana a instituir o denominado *soda tax*, mediante o Decreto n. 7.388, com a finalidade específica de reduzir o custo econômico de doenças associadas ao consumo de bebidas açucaradas, como a diabetes, a obesidade e as cáries dentárias⁴⁸. O referido tributo incide sobre as bebidas não alcóolicas açucaradas com alto índice calórico e baixo índice nutritivo como os refrigerantes, os energéticos e os chás adoçados artificialmente. Na prática, para cada litro de bebida açucarada comercializada, há a cobrança adicional de aproximadamente US\$ 0,34 (trinta e quatro centavos de dólar) a título do referido tributo.

Todos esses exemplos envolvem normas indutoras utilizadas no âmbito tributário. Além destas previsões atenderem ao interesse financeiro estatal por incrementarem a arrecadação, são normas que induzem o comportamento individual em prol de interesses coletivos. A esse respeito, Bruno Sartori de C. Barbosa, Rômulo J. Martins Jr. e Marcos Moura explicam que “a imposição de determinado tributo pode afastar da finalidade precipuamente arrecadatória em prol da promoção de outros fins públicos específicos como o progresso, a estabilidade, a justiça e a liberdade econômica”⁴⁹.

No entanto, surgem críticas quanto aos limites da utilização de tributos com o propósito de desestimular o consumo de bens prejudiciais à saúde. Sérgio Vasques menciona

⁴⁷ CONGRESSO pode mudar status dos jogos de azar no país ainda em 2021. *Gazeta Esportiva*, São Paulo, 22 abr. 2021. Disponível em: <<https://www.gazetaesportiva.com/institucional/congresso-pode-mudar-status-dos-jogos-de-azar-no-pais-ainda-em-2021/>>. Acesso em: 21 maio 2022.

⁴⁸ BERKELEY. *Decreto n. 7388-NS, 2014*. Dispõe sobre a tributação sobre a distribuição de bebidas açucaradas. Disponível em: <<https://berkeley.municipal.codes/enactments/Ord7388-NS>>. Acesso em: 13 mar. 2022.

⁴⁹ BARBOSA, B. S. de C.; MARTINS JR., R. J.; MOURA, M. As normas tributárias indutoras e a importância do controle interno e externo pelos poderes. In: LOBATO, Valter de Souza (Coord.). *Extrafiscalidade*. Conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 69-86, p. 70. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5671136/mod_resource/content/1/Valter%20Souza%20%20Lobato_Extrafiscalidade_MIOLO_COORD.pdf>. Acesso em: 19 fev. 2023.

a “natureza proibitória” dos tributos instituídos com essa finalidade e pondera sobre o risco desses se tornarem “impostos de estrangulamento”⁵⁰.

É justamente por isso que a incidência tributária indutora de comportamentos será confrontada primordialmente à luz da autonomia privada, sendo esta entendida como a capacidade que cada ser humano dispõe de realizar as suas escolhas de acordo com as suas preferências e as suas vontades.

1.3. A Dignidade da Pessoa Humana: Dimensões, Elementos, Dignidade Como Heteronomia e a Aplicação Concreta na Jurisprudência Brasileira

A Constituição Federal correlacionou, logo em seu primeiro artigo, a dignidade da pessoa humana entre os princípios fundamentais da República juntamente com a soberania, a cidadania, o pluralismo político e os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa. A centralidade reservada no texto constitucional é típica de uma garantia que, de tão importante, é considerada como pré-existente ao próprio Direito⁵¹.

A dignidade da pessoa humana representa o valor inerente a cada ser humano. Para Carlos Ayres Britto, a dignidade é inata ao humano, isto é, toda pessoa é “titular do ‘inalienável’ direito de se assumir tal como é: um microcosmo. Devendo-se lhe assegurar todas as condições de busca da felicidade terrena”⁵².

Ao afirmar que a dignidade é “inata” e “inalienável”, Ayres Britto pretende reforçar a ideia de que não se pode concedê-la e tampouco renunciá-la ou revogá-la. Em suas palavras: “a circunstância do humano em nós é que nos confere uma dignidade primaz”⁵³. No mesmo

⁵⁰ VASQUES, Sérgio. *Os impostos especiais de consumo*. Lisboa: Almedina, 2001, p. 72-73.

⁵¹ Em “Poder Constituinte e Poder Popular”, José Afonso da Silva ressalta que a dignidade humana não é uma criação constitucional. No mesmo sentido, Ana Paula de Barcellos afirma que “a dignidade humana pode ser descrita como um desses fenômenos cuja existência é anterior e externa à ordem jurídica, havendo sido por ela incorporado”. (SILVA, José Afonso da. *Poder constituinte e poder popular: Estudos sobre a Constituição*. São Paulo: Martins Fontes, 2000; BARCELLOS, Ana Paula de. *A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: O princípio da dignidade da pessoa humana*. 3. ed. rev. e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 237.)

⁵² BRITTO, Carlos Ayres. *O Humanismo como categoria constitucional*. Belo Horizonte: Fórum, 2017, posição 76 de 936. Edição Kindle.

⁵³ BRITTO, Carlos Ayres. *O Humanismo como Categoria Constitucional*. Belo Horizonte: Fórum, 2017, posição 111 de 936. Edição Kindle.

sentido, Daniel Sarmento assegura que “ninguém se despe da dignidade humana, ainda que cometa crimes gravíssimos, que pratique os atos mais abomináveis. O homicida e o torturador têm o mesmo valor intrínseco que o herói e que o santo”⁵⁴.

Sarmento avalia que, no pensamento constitucional contemporâneo, há um “consenso sobreposto”⁵⁵ sobre a dignidade humana como valor intrínseco de cada indivíduo, mas que as discordâncias se referem aos atos que o violariam⁵⁶. Na visão de Sarmento, o reconhecimento do valor intrínseco é desafiado principalmente (i) pelas discordâncias sobre o próprio conceito de dignidade humana; (ii) pelo organicismo, que percebe o ser humano como parte de um todo social; e (iii) pelo utilitarismo, que defende a maximização dos interesses da maioria em detrimento dos direitos individuais⁵⁷.

Portanto, a dignidade humana é característica vinculada ao existir humano e que independe do Direito para ser reconhecida. Ainda que a pluralidade seja condição da ação humana, como bem notado por Hanna Arendt⁵⁸, todos os indivíduos são dignos independentemente de suas singularidades.

1.3.1. Dimensões da Dignidade Humana

Luís Roberto Barroso destaca a “dupla dimensão” da dignidade da pessoa humana. Barroso denomina a dimensão correspondente ao valor intrínseco de cada ser humano de interna. Em suas palavras, esta dimensão da dignidade alude à “capacidade individual de ter acesso à razão, de fazer escolhas morais e determinar seu próprio destino”⁵⁹. Já a dimensão

⁵⁴ SARMENTO, Daniel. *Dignidade da pessoa humana: Conteúdo, trajetórias e metodologia*. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 104.

⁵⁵ MCCRUDDEN, Christopher. Human dignity and judicial interpretation of human rights. *European Journal of International Law*, Firenze, v. 19, n. 4, p. 655-724, 2008 *apud* SARMENTO, Daniel. *Dignidade da pessoa humana: Conteúdo, trajetórias e metodologia*. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 105..

⁵⁶ SARMENTO, Daniel. *Dignidade da pessoa humana: Conteúdo, trajetórias e metodologia*. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 105.

⁵⁷ SARMENTO, Daniel. *Dignidade da pessoa humana: Conteúdo, trajetórias e metodologia*. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 106.

⁵⁸ Em suas palavras, “a pluralidade é condição do existir humano”. (ARENDR, Hanna. *A condição humana*. 10. ed. São Paulo: Gen, 2007, posição 75 de 468. Edição Kindle.)

equivalente aos direitos, às aspirações e aos deveres de terceiros é denominada de externa⁶⁰. Para o autor, a dimensão interna é inviolável, enquanto a externa pode sofrer ofensas e violações⁶¹.

Outrossim, é possível afirmar que a dignidade da pessoa humana possui uma dimensão negativa e uma positiva. Segundo Ingo Wolfgang Sarlet, a dimensão negativa representa o dever do Estado de abster-se da prática de atos que resultem na violação ou na restrição indevida da dignidade humana, enquanto a dimensão positiva refere-se ao dever de promoção e de concretização de um ambiente que permita que todos vivam de modo digno⁶². Segundo Robert Alexy, uma pessoa é detentora de liberdade, no sentido negativo, se não lhe são vedadas alternativas de ação⁶³. Em suas palavras, “o conceito negativo de liberdade nada diz acerca daquilo que uma pessoa que é livre em sentido negativo deve fazer ou, sob certas condições, irá fazer; ele diz apenas algo sobre suas possibilidades de fazer algo”⁶⁴.

Embora as prestações estatais positivas sejam importantíssimas, sobretudo no aspecto da concretização dos direitos e das garantias constitucionais, as prestações estatais negativas possuem maior relação com o tema objeto deste estudo.

1.3.2. Elementos da Dignidade Humana

A tutela fornecida pela garantia da dignidade humana é tão abrangente que a doutrina enumera diversos elementos integrantes deste valor.

Na visão de Ana Paula de Barcellos, a liberdade em sentido amplo, a autonomia individual, a participação política, a integridade física e moral são elementos indissociáveis do

⁵⁹ BARROSO, Luís Roberto. *A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo: A construção de um conceito jurídico à luz da jurisprudência mundial*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 61-62.

⁶⁰ BARROSO, Luís Roberto. *A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo: A construção de um conceito jurídico à luz da jurisprudência mundial*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 61-62.

⁶¹ BARROSO, Luís Roberto. *A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo: A construção de um conceito jurídico à luz da jurisprudência mundial*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 61-62.

⁶² SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na constituição federal de 1988*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 110.

⁶³ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 222.

⁶⁴ ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 222.

conceito de dignidade humana⁶⁵. Além da autonomia, Daniel Sarmiento cita o valor intrínseco, a igualdade, o mínimo existencial e o reconhecimento como elementos da dignidade humana. Em suas palavras, esses valores decorrem da compreensão de que cada ser humano é um fim em si mesmo:

Dessa compreensão, emergem, *prima facie*, os seguintes componentes do princípio da dignidade da pessoa humana: *o valor intrínseco da pessoa*, que veda a sua instrumentalização em proveito de interesses de terceiros ou de metas coletivas; *a igualdade*, que implica a rejeição das hierarquias sociais e culturais e impõe que se busque a sua superação concreta; *a autonomia*, tanto na sua dimensão privada, ligada à autodeterminação individual, como na pública, relacionada à democracia; *o mínimo existencial*, que envolve a garantia das condições materiais indispensáveis para a vida digna; e *o reconhecimento*, que se conecta com o respeito à identidade individual e coletiva das pessoas nas instituições, práticas sociais e relações intersubjetivas.⁶⁶

Naturalmente, todos os elementos da dignidade são relevantíssimos ao estudo do Direito. As noções de igualdade e de reconhecimento são base teórica para os fundamentais e necessários movimentos afirmativos de igualdade étnico-racial e de gênero, bem como para a defesa dos direitos das lésbicas, gays, bissexuais, transexuais, *queer*, intersexuais e assexuais (LGBTQIA+). O direito ao mínimo existencial é de extrema importância para uma sociedade tão desigual como a brasileira sobretudo no contexto da escassez de recursos e da reserva do possível. A liberdade em sentido amplo e a participação política são valores caros à democracia.

Contudo, no que se refere à tributação regulatória, a atuação estatal – representada pela incidência tributária – poderá restringir a dignidade humana, principalmente no eixo da autonomia. Por esta razão, o presente trabalho limita-se a definir este elemento para que então possa avaliar se o tributo instituído com o fito de desestimular condutas específicas representa uma limitação indevida à dignidade humana.

Segundo Immanuel Kant, a dignidade da pessoa humana fundamenta-se na autonomia da vontade, ou seja, na capacidade racional que cada ser humano detém de decidir o que é melhor para si e de agir conforme determinadas leis⁶⁷. Daniel Sarmiento destaca a necessidade de cada indivíduo ser percebido como um fim em si mesmo “e não como mero instrumento a serviço do Estado; [...] e não como uma ovelha a ser conduzida por qualquer pastor”⁶⁸. Gilmar

⁶⁵ BARCELLOS, Ana Paula de. *A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: O princípio da dignidade da pessoa humana*. 3ª ed. rev. e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 237.

⁶⁶ SARMENTO, Daniel. *Dignidade da pessoa humana: Conteúdo, trajetórias e metodologia*. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 92.

⁶⁷ KANT, Immanuel. *Fundamentos da metafísica dos costumes*. Lisboa: Edições70, 2007, p. 134 e 141.

Mendes e Paulo Gustavo Branco discorrem sobre a “potencialidade do homem de se autodeterminar e de ser livre”⁶⁹. Ingo Sarlet comenta a “liberdade que o ser humano possui de, ao menos potencialmente, formatar a sua própria existência”⁷⁰. Para Luís Roberto Barroso, a autodeterminação representa “o poder de realizar as escolhas morais relevantes, assumindo a responsabilidade pelas decisões tomadas”⁷¹. Ou seja, a capacidade de cada indivíduo decidir o que é melhor para si.

Para Daniel Sarmiento, a relação entre o princípio da dignidade e a autonomia é um tema controvertido e delicado. Ao mesmo tempo em que há concordância sobre a necessidade de que as escolhas individuais sejam respeitadas para a concretização da dignidade humana, alguns doutrinadores consideram legítima a limitação da autonomia individual para evitar que pessoas conscientes e racionais se submetam a situações consideradas indignas⁷².

Exemplo dessa oposição diz respeito à possibilidade de recusa ao recebimento de transfusão de sangue por pacientes testemunhas de Jeová. Trata-se de um conflito complexo entre o direito à vida e à autonomia individual manifestada no exercício da liberdade religiosa. O então procurador do Estado do Rio de Janeiro, Luís Roberto Barroso, elaborou parecer se manifestando pela legitimidade da recusa no recebimento do tratamento. Em sua visão, não caberia ao Estado avaliar o mérito da crença religiosa, já que é assegurado a todos o direito de “orientar a sua própria vida segundo esse padrão ético ou abandoná-lo a qualquer momento, segundo sua própria convicção”⁷³.

Por outro lado, nenhuma liberdade é absoluta. John Stuart Mill já defendia que “o único propósito com o qual se legitima o exercício do poder sobre algum membro de uma

⁶⁸ SARMENTO, Daniel. *Dignidade da pessoa humana: conteúdo, trajetórias e metodologia*. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 192.

⁶⁹ BRANCO, P. G. G.; MENDES, G. F. *Curso de direito constitucional*. 17ª edição. [S.l.]: Saraiva Jur, 2022, posição 254 de 3455. Edição Kindle.

⁷⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na constituição federal de 1988*. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, posição 3.014 de 5.837. Edição Kindle.

⁷¹ PROCURADORIA GERAL DO RIO DE JANEIRO. *Parecer n. 01/2010, 6 abr. 2010*. Relator: Proc. Luís Roberto Barroso. Disponível em: <<https://documentacao.pge.rj.gov.br/scripts/bnweb/bnmapi.exe?router=upload/1853>>. Acesso em: 26 jul. 2022, p. 11.

⁷² SARMENTO, Daniel. *Dignidade da pessoa humana: Conteúdo, trajetórias e metodologia*. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 135-136.

⁷³ PROCURADORIA GERAL DO RIO DE JANEIRO. *Parecer n. 01/2010, 6 abr. 2010*. Relator: Proc. Luís Roberto Barroso. Disponível em: <<https://documentacao.pge.rj.gov.br/scripts/bnweb/bnmapi.exe?router=upload/1853>>. Acesso em: 26 jul. 2022, p. 28.

comunidade civilizada contra a sua vontade é impedir dano a outrem”⁷⁴. Logo, há um limite claro e evidente à autonomia individual consubstanciado no dever de respeitar os direitos fundamentais de terceiros. Nesse ponto, as divergências doutrinárias são menores. Até mesmo os libertários não se opõem à intervenção estatal para resguardar os direitos de terceiros assegurados pelo pacto social que sustenta a vida em sociedade, particularmente a liberdade.

As divergências doutrinárias sobre os limites da intervenção estatal são mais expressivas nas situações em que a conduta individual pode ser considerada prejudicial ao próprio indivíduo, mas não resulta em dano direto a terceiro. John Stuart Mill defendia que o bem do próprio indivíduo não é razão suficiente para a interferência estatal⁷⁵ e que “na parte que diz respeito unicamente a ele próprio, a sua independência, de direito, é absoluta. Sobre si mesmo, sobre o seu próprio corpo e espírito, o indivíduo é soberano”⁷⁶. Nas palavras do próprio autor:

O único propósito com o qual se legitima o exercício do poder sobre algum membro de uma comunidade civilizada é impedir dano a outrem. **O próprio bem do indivíduo, seja material, seja moral, não constitui justificção suficiente. O indivíduo não pode legitimamente ser compelido a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, porque tal seja melhor para ele, porque tal o faça mais feliz, porque na opinião dos outros tal seja mais sábia ou reto. Essas são boas razões para o admoestar, para com ele discutir, para o persuadir, para o aconselhar, mas não para o coagir, ou para lhe infringir um mal caso aja de outra forma.** Para justificar a coação ou a penalidade, faz-se mister que a conduta de que se quer desviá-lo tenha em mira causar dano a outrem. **A única parte da conduta por que alguém responde perante a sociedade é a que concerne aos outros. Na parte que diz respeito unicamente a ele próprio, a sua independência é, de direito, absoluta. Sobre si mesmo, sobre o seu próprio corpo e espírito, o indivíduo é soberano.**⁷⁷ (Grifo nosso)

Segundo Luís Roberto Barroso, a autonomia individual apenas poderá ser exercida se atendidas as seguintes condições: (i) capacidade de tomar decisões informadas; (ii) ausência de coerção e manipulação; e (iii) possibilidade de uma escolha entre alternativas existentes⁷⁸. Na sua visão, sem estas condições a autonomia existiria apenas formalmente ou se transformaria em uma justificativa à violação de outros direitos fundamentais⁷⁹.

⁷⁴ MILL, John Stuart. *Sobre a liberdade*. São Paulo: L&PM, 2016, p. 35.

⁷⁵ MILL, John Stuart. *Sobre a liberdade*. São Paulo: L&PM, 2016, p. 35.

⁷⁶ MILL, John Stuart. *Sobre a liberdade*. São Paulo: L&PM, 2016, p. 35-36.

⁷⁷ MILL, John Stuart. *Sobre a liberdade*. São Paulo: L&PM, 2016, p. 35-36.

⁷⁸ BARROSO, Luís Roberto. *A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo: A construção de um conceito jurídico à luz da jurisprudência mundial*. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

⁷⁹ BARROSO, Luís Roberto. *A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo: A construção de um conceito jurídico à luz da jurisprudência mundial*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 10-11.

Os *health taxes*, objeto deste estudo, têm sua legitimidade desafiada exatamente na medida da autonomia individual. Se a capacidade de os indivíduos tomarem as suas próprias decisões é elemento nodal do conceito de dignidade humana, então a imposição tributária com o propósito paternalista de influenciar as escolhas individuais baseada na percepção de que essas preferências lhes impõem efeitos indesejados – sem, tradicionalmente, ocasionar prejuízos a terceiros – será colocada em xeque.

1.3.3. A Dignidade Como Heteronomia e Como “Valor Comunitário”

Como visto, a autonomia como manifestação da dignidade humana está relacionada à capacidade de autodeterminação. Entretanto, a dignidade humana pode ser compreendida em favor da heteronomia, concepção na qual admite-se a intervenção estatal quando as escolhas individuais se contrapuserem a valores morais.

Para Sarmento, tal interpretação da dignidade humana se aproxima das teorias perfeccionista e do moralismo jurídico. A primeira pretende “ajustar a vida e a conduta do indivíduo a modelos de virtude e vida boa”⁸⁰; a segunda, assegurar a observância de valores morais⁸¹. O autor é contrário à visão da dignidade como heteronomia, mas admite restrições à autonomia individual feitas com base em propósitos paternalistas, tema que será aprofundado adiante⁸². Confira-se a sua ponderação a respeito do tema:

Mais problemáticas são as medidas perfeccionistas. A não ser hipóteses excepcionalíssimas, elas não constituem fundamento válido para restrições à autonomia individual de pessoas capazes. **Impor restrições perfeccionistas à liberdade das pessoas é deixar de tratá-las como agentes morais, ignorando a sua independência ética, o seu direito de eleger os seus próprios caminhos existentes. O Estado não pode impedir escolhas e atos de natureza autorreferente, porque considera que isto fará as pessoas melhores, mais virtuosas, mais felizes.** [...] Não pode proibir jogos de azar – como se faz no Brasil

⁸⁰ SARMENTO, Daniel. *Dignidade da pessoa humana: Conteúdo, trajetórias e metodologia*. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 167.

⁸¹ SARMENTO, Daniel. *Dignidade da pessoa humana: Conteúdo, trajetórias e metodologia*. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 175.

⁸² SARMENTO, Daniel. *Dignidade da pessoa humana: Conteúdo, trajetórias e metodologia*. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 171.

– por considerar que este seja um hábito prejudicial para as pessoas, ligado a um estilo de vida que se deseja combater.⁸³ (Grifo nosso)

Nas palavras de Luís Roberto Barroso, a dignidade humana como heteronomia ou como “**valor comunitário**” autoriza a restrição da autonomia individual para a concretização da proteção (i) dos direitos e da dignidade de terceiros; (ii) dos direitos e da dignidade do próprio indivíduo; e (iii) dos valores sociais compartilhados⁸⁴.

Todavia, na opinião de Barroso, mesmo nestes casos, a referida limitação exigiria um “consenso social forte”⁸⁵. Em livro publicado em 2012, Barroso citou como exemplo a proibição da pornografia infantil. Em sua visão, essa seria uma restrição heterônoma à autonomia individual potencialmente legítima e apoiada por um consenso social forte⁸⁶. Sarmiento, por sua vez, discorda da necessidade de consenso para a legitimidade de intervenção heterônoma, ponderando que injustiças graves podem ser aceitas e naturalizadas nas sociedades em que são praticadas⁸⁷. Para este autor, no lugar do consenso seria mais apropriada a intervenção no exercício da autonomia privada fundada na verificação de “risco de gravíssimos danos a terceiros vulneráveis”⁸⁸.

Para Luís Roberto Barroso, predomina, no ordenamento jurídico brasileiro, a noção de dignidade como autonomia, porém isto não significa a rejeição absoluta ao conceito de dignidade como heteronomia:

Trazendo o debate para o âmbito do sistema jurídico brasileiro, não parece possível adotar, de forma excludente, um ou outro viés da dignidade humana. No entanto, tendo como ponto de partida a Constituição, afigura-se fora de dúvida o predomínio da ideia de dignidade como autonomia. Dentro de uma perspectiva histórica, a Carta de 1988 representou uma ruptura com o modelo ditatorial intervencionista, constituindo o marco inicial da reconstrução democrática do Brasil. Daí a sua ênfase nas liberdades pessoais, parte essencial de um longo elenco de

⁸³ SARMENTO, Daniel. *Dignidade da pessoa humana: Conteúdo, trajetórias e metodologia*. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 171.

⁸⁴ BARROSO, Luís Roberto. *A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo: A construção de um conceito jurídico à luz da jurisprudência mundial*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 88.

⁸⁵ BARROSO, Luís Roberto. *A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo: A construção de um conceito jurídico à luz da jurisprudência mundial*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 79 *apud* SARMENTO, Daniel. *Dignidade da pessoa humana: Conteúdo, trajetórias e metodologia*. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 179.

⁸⁶ BARROSO, Luís Roberto. *A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo: A construção de um conceito jurídico à luz da jurisprudência mundial*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 97.

⁸⁷ SARMENTO, Daniel. *Dignidade da pessoa humana: Conteúdo, trajetórias e metodologia*. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 179.

⁸⁸ SARMENTO, Daniel. *Dignidade da pessoa humana: Conteúdo, trajetórias e metodologia*. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 180.

direitos individuais e garantias procedimentais. **A dignidade como heteronomia obteve menos ênfase.** [...]

Em suma: à luz do sistema jurídico brasileiro, **é possível afirmar uma certa predominância da dignidade como autonomia, sem que se deslegitime o conceito de dignidade como heteronomia.** O que significa dizer que, como regra geral, devem prevalecer as escolhas individuais. Para afastá-las, fora dos casos expressos ou inequívocos, impõe-se um especial ônus argumentativo. O tema da (in)disponibilidade dos direitos fundamentais situa-se na fronteira entre as duas vertentes da dignidade.⁸⁹ (Grifo nosso)

Daniel Sarmento avalia que a interpretação da dignidade humana como heteronomia pode legitimar discursos “antiquados e pré-modernos”, funcionando como “uma porta aberta para autoritarismos e moralismos desnecessários”⁹⁰. O autor cita como exemplos de decisões heterônomas (i) a da Corte Constitucional da África do Sul que pronunciou a constitucionalidade da criminalização da prostituição e da exploração de casas de prostituição com o intuito de combater “doenças sociais”; e (ii) a do Supremo Tribunal Administrativo alemão que proibiu o *laserdrome* – atividade semelhante ao *paintball* em que pessoas tentam atingir umas às outras com raios *laser* – por considerar que a violência fictícia poderia violar o respeito à dignidade humana⁹¹.

Mais recentemente, a questão da dignidade humana como heteronomia e como **valor comunitário** ressurgiu em voto apresentado pelo Ministro Luís Roberto Barroso durante o julgamento acerca da constitucionalidade da imposição de vacinação obrigatória para a prevenção do coronavírus (COVID-19), que será apreciado no próximo subtópico.

Tradicionalmente, diante das premissas de que a tributação regulatória paternalista pretende moldar o comportamento individual e de que esta justifica-se pela tutela do próprio indivíduo, vislumbra-se a sua evidente contraposição com a manifestação da autonomia privada.

No entanto, como será demonstrado oportunamente, os *health taxes* são igualmente fundamentados pela necessidade de arrecadação de receitas para o custeio de despesas com o tratamento das condições médicas e das doenças associadas às condutas consideradas prejudiciais ao indivíduo especificamente ou ao equilíbrio das contas públicas. Sob este

⁸⁹ PROCURADORIA GERAL DO RIO DE JANEIRO. *Parecer n. 01/2010, 6 abr. 2010*. Relator: Proc. Luís Roberto Barroso. Disponível em: <<https://documentacao.pge.rj.gov.br/scripts/bnweb/bnmapi.exe?router=upload/1853>>. Acesso em: 26 jul. 2022, p. 16-17.

⁹⁰ SARMENTO, Daniel. *Dignidade da pessoa humana: Conteúdo, trajetórias e metodologia*. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 183 e 186.

⁹¹ SARMENTO, Daniel. *Dignidade da pessoa humana: Conteúdo, trajetórias e metodologia*. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 183 e 185.

prisma, a validade da tributação regulatória paternalista também será examinada à luz da dignidade como valores compartilhados (heteronomia).

1.3.4. A Aplicação Concreta do Princípio da Dignidade Humana pelo Supremo Tribunal Federal

Nas últimas duas décadas, o Supremo Tribunal Federal (STF) foi instado a se manifestar, em sede de controle concentrado de constitucionalidade e sob o regime de Repercussão Geral, a respeito dos limites da autonomia individual em contextos bastante diversos. Percebe-se que, nestes casos, a Corte Constitucional brasileira confrontou-se com a colisão entre princípios e aplicou a técnica da ponderação entre eles.

Define-se, por meio da ponderação entre princípios, qual dos interesses em jogo é o mais relevante no caso concreto⁹². Robert Alexy já lecionava que, diante da colisão entre dois princípios, um deles terá que ceder. Todavia, o autor ressaltava que a opção por um dos princípios em conflito em determinado contexto fático não equivaleria à declaração de invalidade do princípio preterido ou a inserção de uma cláusula de exceção⁹³.

No julgamento do Recurso Extraordinário n. 898.450/SP, sob o regime de Repercussão Geral, a controvérsia submetida à Corte tratava da possibilidade de impedir a participação de cidadão que possui tatuagens, visíveis ou não, em concurso público⁹⁴. Nesta oportunidade, o Ministro Relator, Luiz Fux, identificou que a liberdade de expressão e a dignidade como a capacidade de autodeterminação estavam contrapostas ao interesse público na realização do certame, afirmando expressamente que “a máxima de que cada um é feliz à sua maneira deve ser preservada e incentivada em grau máximo pelo Estado”:

Essas comprovações empíricas trazem a certeza de que, hodiernamente, as tatuagens, ou outras formas de marcas permanentes realizadas intencionalmente no corpo do indivíduo por sua livre escolha, passaram por intensa transformação quanto ao seu aceitação social, de forma que, características que estigmatizavam determinados setores da sociedade, tornaram-se sinais que retratam valores, ideias e sentimentos. Hodiernamente, consistem em autêntica forma de liberdade de

⁹² ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 95.

⁹³ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 93.

⁹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 898.450/SP*. Relator: Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Julgamento em: 17 ago. 2016.

expressão de um indivíduo que se expressa por meio de uma marca em seu corpo.
[...]

Como anteriormente dito, a opção pela tatuagem relaciona-se, diretamente, com as liberdades de manifestação do pensamento e de expressão (CRFB, artigo 5º, IV e IX). Assim, ninguém pode, ressalvadas hipóteses muito excepcionais que mais adiante serão expostas, ser punido por tal fato, sob pena de flagrante ofensa aos mais diversos princípios constitucionais inerentes a um Estado Democrático de Direito.

[...] Consectariamente, a lei que restringe o acesso a cargo público somente se revela constitucional, caso plenamente justificável para o pertinente desempenho das atividades do servidor.⁹⁵

Como razão de decidir, o Ministro Luiz Fux destacou a existência de “um espaço individual sobre o qual o Estado não pode interferir, na medida em que representa um sentido afirmativo da personalidade”⁹⁶. Esse espaço individual é justamente o que denomina-se autonomia privada. A ideia de que a autonomia, nas palavras do Ministro Luiz Fux, “representa um sentido afirmativo da liberdade” é a de que esse conjunto de escolhas sobre as quais o Estado ou outros indivíduos não podem se intrometer – sobretudo moralmente – é importantíssimo para o desenvolvimento do existir de cada um. Entre as exceções que poderiam obstaculizar o ingresso em cargo público, o Ministro Luiz Fux mencionou aquelas atentatórias aos valores democráticos e aos direitos fundamentais:

Conclui-se, portanto, que o critério de exclusão de um certame sob o fundamento da visibilidade de uma tatuagem não possui, por si, qualquer amparo constitucional, na medida em que não cumpre a imperiosa missão de auxiliar na aferição da capacidade de atuação do candidato no cumprimento de seu futuro mister. Apenas justifica-se a restrição, sem prejuízo do inafastável *judicial review*, em relação àquelas pigmentações definitivas que façam apologia a ideias discriminatórias ou ofensivas aos valores extremistas, incitem a violência e a criminalidade, ou incentivem a discriminação de raça e sexo ou qualquer outra força de preconceito, mormente porque evocam ideias e representações diretamente contrárias à Constituição, às leis e às atividades e valores das Instituições.⁹⁷

Nas exceções descritas, a autonomia individual não se contrapõe ao interesse público adstrito ao desenvolvimento da função pública, mas à dignidade humana de terceiros, especialmente nos elementos da igualdade e do reconhecimento. Dessa forma, a solução dada ao caso demonstra que não há hierarquia pré-existente entre os valores e que, dependendo dos arranjos fáticos, o mesmo princípio que prevalece em contexto específico poderá ter que ceder espaço à maximização de outro princípio em cenário diverso.

⁹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 898.450/SP*. Relator: Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Julgamento em: 17 ago. 2016.

⁹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 898.450/SP*. Relator: Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Julgamento em: 17 ago. 2016.

⁹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 898.450/SP*. Relator: Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Julgamento em: 17 ago. 2016.

A Corte Suprema reforçou a necessidade de “tutela da dignidade e da autonomia da mulher para eleger seus projetos de vida” ao decidir que os prazos de licença-maternidade das mães adotantes não podem ser inferiores aos da licença gestante no bojo do Recurso Extraordinário n. 778.889/PE⁹⁸, sob o regime de Repercussão Geral. Nesse ponto, o Ministro Relator, Luís Roberto Barroso, destacou a necessidade de respeito à autonomia da mulher que opta por exercer a maternidade por meio da adoção

Mas não é tudo. Um último ponto deve ser abordado sobre a matéria; um argumento tão relevante quanto a proteção da criança, porque lida, igualmente, com a defesa de uma minoria, sobre a qual, curiosamente, silencia grande parte da academia brasileira e da jurisprudência. Os desafios da família que adota uma criança não são pequenos, mas, devido a razões culturais, o membro da família mais onerado pela experiência é a mulher. E o não desenvolvimento de um discurso feminino sobre a questão é, por si só, sinal da naturalização da desigualdade e do estigma. [...]

Assim, o art. 7º, XVIII, da Constituição deve ser interpretado em consonância com os direitos à dignidade, à autonomia e à igualdade das mulheres, bem como tendo em vista o respeito à proporcionalidade, em sua vertente de vedação à proteção deficiente. Não há justificativa plausível para conferir uma licença de 120 dias, prorrogável por 60 dias, à mãe que gera seu próprio bebê e, ao mesmo tempo, conferir licença de apenas 30 dias, prorrogável por mais 15 dias, para a mãe que abraça o desafio de receber uma criança mais velha, com a qual precisará construir, pedra por pedra, uma relação de afeto desejada, mas temida.⁹⁹ (Grifo nosso)

Diante disso, foi formulada a tese de que “os prazos da licença adotante não podem ser inferiores aos prazos da licença gestante, o mesmo valendo para as respectivas prorrogações. Em relação à licença adotante, não é possível fixar prazos diversos em função da idade da criança adotada”¹⁰⁰.

Durante o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 4. 277/DF e da Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) n. 132/RO, a Suprema Corte pronunciou o direito à aplicação do mesmo regime jurídico das relações heterossexuais às uniões estáveis homoafetivas. No aludido julgamento, a Ministra Cármen Lúcia reforçou a necessidade de se respeitar a capacidade de autodeterminação, rejeitando, assim, a concepção de qualquer nível de controle de ordem moral sobre as escolhas individuais:

Mas é exato que a referência expressa a homem e mulher garante a eles, às expressas, o reconhecimento da união estável como entidade familiar, com os consectários jurídicos próprios. **Não significa, a meu ver, contudo, que se não for**

⁹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 778.889/PE*. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Tribunal Pleno. Julgamento em: 10 mar. 2016.

⁹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 778.889/PE*. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Tribunal Pleno. Julgamento em: 10 mar. 2016.

¹⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 778.889/PE*. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Tribunal Pleno. Julgamento em: 10 mar. 2016.

um homem e uma mulher, a união não possa vir a ser também fonte de iguais direitos. Bem ao contrário, o que se extrai dos princípios constitucionais é que todos, homens e mulheres, qualquer que seja a escolha do seu modo de vida, têm os seus direitos fundamentais à liberdade, a ser tratado com igualdade em sua humanidade, ao respeito, à intimidade devidamente garantidos.

Para ser digno há que ser livre. E a liberdade perpassa a vida de uma pessoa em todos os seus aspectos, aí incluído o da liberdade de escolha sexual, sentimental e de convivência com outrem. [...]

Realça-se, aqui, o princípio da igualdade, porque se tem o direito de ser tratado igualmente no que diz com a própria humanidade e o direito de ser respeitado como diferente em tudo é a individualidade de cada um. [...]

Ninguém pode ser tido como cidadão de segunda classe porque, como ser humano, não aquiesceu em adotar modelo de vida não coerente com o que a maioria tenha como certo ou válido ou legítimo.¹⁰¹ (Grifo nosso)

Posteriormente, durante o julgamento da ADI n. 4.275/DF e do Recurso Extraordinário n. 670.422/RS, este sob o regime de Repercussão Geral, o Supremo se pronunciou sobre a possibilidade de mudança de gênero no registro civil de pessoa transexual independentemente da realização de procedimento cirúrgico de redesignação de sexo. O artigo 58 da Lei n. 6.015/1973, que dispunha que o prenome é definitivo e que seria substituível apenas por apelidos públicos notórios, estava sendo utilizado por magistrados para o indeferimento da mudança do prenome e do gênero de transexuais.

O Ministro Relator da ADI, Marco Aurélio Mello, afirmou que “é inaceitável, no Estado Democrático de Direito, inviabilizar a alguém a escolha do caminho a ser percorrido, obstando-lhe o protagonismo, pleno e feliz, da própria jornada”¹⁰². O valor com o qual se preocupa o Ministro Marco Aurélio sobre o “protagonismo da própria jornada” é justamente o da capacidade de autodeterminação, ou seja, a dignidade humana como autonomia¹⁰³. Destaca-se, adiante, trecho em que o Ministro Marco Aurélio afasta a noção de dignidade como heteronomia ao afirmar que não se deve “admitir o crivo da maioria sobre escolhas exclusivamente morais”¹⁰⁴:

¹⁰¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.277/DF*. Relator: Min. Carlos Ayres Britto. Julgamento em: 10 mar. 2016; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 132/RO*. Relator: Min. Carlos Ayres Britto. Julgamento em: 5 maio 2011.

¹⁰² BRASIL. Superior Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.275/DF*. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgamento em: 01 mar. 2018; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 670.422/RS*. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento em: 15 ago. 2018.

¹⁰³ *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.275/DF*. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgamento em: 01 mar. 2018. *Recurso Extraordinário n. 670.422/RS*. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento em: 15 ago. 2018.

¹⁰⁴ *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.275/DF*. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgamento em: 01 mar. 2018. *Recurso Extraordinário n. 670.422/RS*. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento em: 15 ago. 2018.

Surge relevante a autonomia da vontade, na vivência desimpedida do autodescobrimento, condição de plenitude do ser humano. É dever do Poder Público, no Estado Democrático de Direito, promover a convivência pacífica com o outro, na seara do pluralismo, sem admitir o crivo da maioria sobre escolhas exclusivamente morais, sobretudo quando decorrem de inafastáveis circunstâncias próprias à constituição somática da pessoa. **Cabe a cada qual trilhar a respectiva jornada, arcando com a responsabilidade imposta pela própria consciência, na busca pelos objetivos que se propôs a cumprir.**

Consectário lógico desse raciocínio é a autorização da mudança no registro civil, independentemente da cirurgia de transgenitalização. Observem a organicidade do Direito. A alteração no assentamento decorre da dignidade da pessoa humana, presente incompatibilidade da morfologia sexual com a identidade de gênero. Legitima-se a modificação para permitir que a pessoa possa viver plenamente em sociedade, tal como se percebe.¹⁰⁵ (Grifo nosso)

O Ministro Relator, Dias Toffoli, afirmou que “qualquer tratamento jurídico discriminatório sem justificativa razoável e proporcional importa em limitação à liberdade do indivíduo e ao reconhecimento de seus direitos como ser humano, como cidadão”. Asseverou nessa oportunidade “a necessidade de se reconhecer o direito ao desenvolvimento pleno da personalidade do indivíduo, observados os conteúdos mínimos que compõem a dignidade do ser humano, a saber, a autonomia, a liberdade, a conformação interior e os componentes social e comunitário”¹⁰⁶.

A autonomia e a liberdade foram, mais uma vez, apontadas pela mais alta Corte como elementos essenciais à dignidade da pessoa humana. Assegurar que todos possam exercer a sua individualidade sem barreiras indevidas decorre, pois, da concretização desses valores.

Outro caso bastante representativo foi a ADI n. 3.510/DF, na qual o Supremo Tribunal Federal apreciou a possibilidade de utilização das células tronco-embrionárias não aproveitadas em processos de fertilização *in vitro* para pesquisas científicas. Entre os embates presentes no exame desse caso difícil, destacava-se o da autonomia da vontade dos doadores do material genético. O Ministro Joaquim Barbosa ressaltou que ninguém pode ser obrigado a agir de forma contrária aos seus valores:

A conjugação da laicidade do Estado e do primado da autonomia privada conduz a uma importante conclusão: **os genitores dos embriões produzidos por fertilização in vitro, têm a sua liberdade de escolha, ou seja, a sua autonomia privada e as suas convicções morais e religiosas respeitadas pelo dispositivo ora impugnado. Ninguém poderá obrigá-los a agir de forma contrária aos seus interesses, aos**

¹⁰⁵ *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.275/DF*. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgamento em: 01 mar. 2018. *Recurso Extraordinário n. 670.422/RS*. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento em: 15 ago. 2018.

¹⁰⁶ *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.275/DF*. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgamento em: 01 mar. 2018. *Recurso Extraordinário n. 670.422/RS*. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento em: 15 ago. 2018.

seus sentimentos, às suas ideias, aos seus valores, à sua religião e à sua própria convicção acerca do momento em que a vida começa.¹⁰⁷ (Grifo nosso)

Ao examinar a possibilidade de interrupção da gravidez de feto anencefálico no julgamento da ADPF n. 54/DF, o Supremo privilegiou o direito à autodeterminação da mulher. Para o Ministro Marco Aurélio, a controvérsia envolvia valores como a dignidade humana, a liberdade e a autodeterminação. Em sua visão, não era o caso de verificar a possibilidade de interrupção da gravidez, mas sim de analisar se haveria qualquer justificativa para compelir a mulher a manter a gestação até o fim mesmo diante da impossibilidade de vida do feto¹⁰⁸. Destaca-se um trecho do voto em que o Ministro Marco Aurélio assevera que a avaliação acerca da melhor decisão não cabe ao Estado, mas sim a cada mulher e que todas – as que optarem por prosseguir com a gestação e as que optarem por interrompê-la – merecem igual respeito:

Em resposta a essas objeções, vale ressaltar caber à mulher, e não ao Estado, sopesar valores e sentimentos de ordem estritamente privada, para deliberar pela interrupção, ou não, da gravidez. **Cumpra à mulher, em seu íntimo, no espaço que lhe é reservado – no exercício do direito à privacidade –, sem temor de reprimenda, voltar-se para si mesma, refletir sobre as próprias concepções e avaliar se quer, ou não, levar a gestação adiante.**

Ao Estado não é dado intrometer-se. Ao Estado compete apenas se desincumbir do dever de informar e prestar apoio médico e psicológico à paciente, antes e depois da decisão, seja ela qual for, o que se mostra viável, conforme esclareceu a então Ministra da Secretaria Especial de Políticas para as Mulheres, Nilcéa Freire.

Não se trata de impor a antecipação do parto do feto anencefálico. De modo algum. O que a arguente pretende é que “se assegure a cada mulher o direito de viver as suas escolhas, os seus valores, as suas crenças”. **Está em jogo o direito da mulher de autodeterminar-se, de escolher, de agir de acordo com a própria vontade num caso de absoluta inviabilidade de vida extrauterina. Estão em jogo, em última análise, a privacidade, a autonomia e a dignidade humana dessas mulheres.** Hão de ser respeitadas tanto as que optem por prosseguir com a gravidez – por sentirem-se mais felizes assim ou por qualquer outro motivo que não nos cumpre perquirir – quanto as que prefiram interromper a gravidez, para pôr fim ou, ao menos, minimizar um estado de sofrimento.¹⁰⁹ (Grifo nosso)

Todos esses precedentes se ativeram ao exame das medidas impugnadas à luz da noção da autonomia privada como manifestação da dignidade humana. Ainda que o Ministro Marco Aurélio Mello tenha rechaçado a imposição de moralismo jurídico na restrição à mudança de nome por transexuais durante o julgamento da ADI n. 4.275/DF, afastando,

¹⁰⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.510-0/DF*. Relator: Min. Ayres Britto. Tribunal Pleno. Julgamento em: 28 maio 2008.

¹⁰⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 54/DF*. Relator: Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Julgamento em: 27 abr. 2005.

¹⁰⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 54/DF*. Relator: Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Julgamento em: 27 abr. 2005.

assim, a noção de dignidade humana como heteronomia, trata-se de hipótese em que claramente não estavam em risco direitos de terceiro. Portanto, a resolução se ateve mais à capacidade de autodeterminação dos indivíduos do que à ponderação entre a autonomia individual e os direitos de terceiros em jogo.

Todavia, durante a pandemia do coronavírus, o STF precisou se pronunciar sobre a dignidade humana como manifestação da heteronomia e a possibilidade de se restringir o exercício da autonomia privada em situações que, aparentemente, punham em risco apenas o próprio indivíduo.

As ADI n. 6.586/DF¹¹⁰ e 6.587/DF¹¹¹ desafiaram a constitucionalidade da vacinação obrigatória nos casos de enfrentamento de emergência internacional de saúde pública prevista no artigo 3º, III, “d”, da Lei n.º 13.979/2020. Nestes casos, estavam em colisão (i) a intangibilidade do corpo humano, parte indissociável da autonomia individual; e (ii) o direito à saúde, com a especificidade de que a eventual opção individual pela não vacinação promoveria danos a terceiros no contexto de uma pandemia global de um vírus altamente contagioso.

É nessa medida que esse julgado se difere dos demais analisados. Nos casos da opção pela maternidade por meio da adoção, das uniões homoafetivas, da mudança de nome pelos transexuais e da utilização de células-tronco embrionárias para pesquisas, as condutas exercidas pelos indivíduos não se confrontavam aos direitos de terceiros. Contrapunham-se apenas a uma avaliação moral – quiçá dominante – distinta.

É verdade que, durante os julgamentos sobre a inconstitucionalidade da restrição à participação de pessoas tatuadas em concursos públicos e a possibilidade de interrupção da gestação de feto anencefálico, o Supremo precisou sopesar a autonomia individual com direitos de terceiros. No primeiro, a Corte proibiu a participação em certame público de pessoas com tatuagens ofensivas que violam a dignidade de outras pessoas, restringindo, desse modo, a autonomia individual em prol da tutela de direitos de terceiros. No segundo, foram ponderados o direito à vida da criança (direito de terceiro) e a vontade da mãe de manter ou interromper a gestação (autonomia individual).

¹¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.586/DF*. Tribunal Pleno. Rel.: Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento em: 17 dez. 2020.

¹¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.587/DF*. Tribunal Pleno. Rel.: Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento em: 17 dez. 2020.

Entretanto, o prejuízo a terceiros era inegavelmente mais latente no contexto da vacinação durante a pandemia do coronavírus do que nas aludidas manifestações pretéritas. No momento da apreciação do tema pelo STF, os índices de contágio pelo COVID-19 no Brasil estavam em 70 (setenta) mil por dia e já haviam sido identificados mais de 183 (cento e oitenta e três) mil óbitos desde o início da pandemia¹¹².

Inicialmente, o Ministro Relator, Ricardo Lewandowski, identificando que estavam em jogo a intangibilidade do corpo humano e a inviolabilidade do domicílio, pronunciou imediatamente a impossibilidade de o Estado compelir alguém a tomar uma vacina à força e contra a sua vontade (vacinação forçada). Entretanto, ressaltou a possibilidade de tornar a vacinação obrigatória¹¹³.

O Ministro Luís Roberto Barroso apontou que o caráter compulsório da vacina se justificava por três fundamentos: (i) o primeiro, de viés paternalista, de que o Estado pode proteger as pessoas mesmo contra a sua vontade em situações excepcionais com base no elemento da dignidade humana como heteronomia ou no valor comunitário; (ii) a importância da vacinação para a proteção de toda a sociedade, de modo que a recusa individual afetaria gravemente a direitos de terceiros; e (iii) a prevalência de outros direitos sobre a liberdade de consciência nesse caso específico, especialmente no poder de os pais impedirem que seus filhos menores de idade se vacinassem (objeto do Recurso Extraordinário n. 1.267.879/SP)¹¹⁴. Em comentário à noção de dignidade humana como heteronomia, o Ministro Luís Roberto Barroso defendeu a necessidade de proteger as pessoas contra si mesmas:

Nessa terceira dimensão, a dignidade – como valor comunitário ou, como muitos autores denominam, como heteronomia – se justifica por três objetivos legítimos que o ordenamento jurídico visa a alcançar. **O primeiro é a proteção dos direitos e da dignidade de terceiros. Portanto, as pessoas têm dignidade, têm autonomia e podem exercer a sua autonomia na maior extensão possível, estancando, todavia, em primeiro lugar, diante dos direitos fundamentais de terceiros. Em segundo lugar, em certos casos excepcionais, a dignidade também precisa estancar diante da proteção da dignidade do próprio indivíduo e, em terceiro lugar, da proteção de valores sociais compartilhados.**

Na situação que nós estamos tratando aqui, da vacinação obrigatória, **a dignidade protege também – e esse é o primeiro ponto que eu destaco – o próprio**

¹¹² BRASIL. Ministério da Saúde. *Covid-19 no Brasil*. Disponível em: <https://infoms.saude.gov.br/extensions/covid-19_html/covid-19_html.html>. Acesso em: 14 ago. 2022.

¹¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.586/DF*. Tribunal Pleno. Rel.: Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento em: 17 dez. 2020.

¹¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.586/DF*. Tribunal Pleno. Rel.: Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento em: 17 dez. 2020.

indivíduo, eventualmente, contra a sua desinformação ou a sua escolha equivocada, impondo a ele a imunização que irá preservar a sua vida ou a sua saúde. Esse é um dos raros casos, na vida jurídica, a meu ver, em que o paternalismo se justifica. Paternalismo entendido como o Estado se sobrepondo à vontade individual relativamente a condutas autorreferentes. **Essa é a primeira razão pela qual não prevalece a liberdade de crença ou de consciência: proteção do próprio indivíduo contra as suas escolhas equivocadas.** [...]

Portanto, Presidente, há direitos fundamentais contrapostos em jogo, a saber: liberdade de convicção filosófica, de um lado; direito à vida e à saúde da coletividade e melhor interesse da criança, do outro. Ao fazer a ponderação entre esses direitos, que não são hierarquizados abstratamente, mas que, em concreto, para decidir a questão, é preciso definir qual vai ter precedência, estou decidindo pela precedência do direito à vida e à saúde coletivas e à proteção prioritária da criança, por essas três razões que enunciei: **porque é possível, em certos casos – e este é um deles –, proteger a pessoa contra si mesma; porque, aqui, o interesse da coletividade deve prevalecer, posto que, no fundo, estamos falando do direito à vida e à saúde de cada pessoa individualmente; e, por fim, a Constituição manda cuidar prioritariamente do interesse da criança, e toda a ciência médica entende que a vacinação é vital ou altamente relevante para a proteção da saúde das crianças.**¹¹⁵ (Grifo nosso)

Segundo o Ministro Luís Roberto Barroso, essa seria uma das raras circunstâncias em que o paternalismo é justificado. Em sua opinião, não se vacinar não é uma decisão autorreferente – que diz respeito apenas a si próprio – na medida em que impacta no direito à saúde da coletividade. Como transcrito, Barroso discorre sobre a necessidade de **“proteção do próprio indivíduo contra as suas escolhas equivocadas”**.

A Ministra Cármen Lúcia, por sua vez, ponderou que nenhuma liberdade é absoluta a ponto de violar os direitos à liberdade, à vida e à saúde de todas as demais pessoas:

Não entendo liberdade como soberania absoluta de um ser humano contra tudo e contra todos, como se ele fosse o único que fosse livre, e, portanto, pudesse comprometer a liberdade, a vida e a saúde de todas as outras pessoas. Os limites são postos exatamente porque somos limitados, vivemos em sociedade, somos todos responsáveis, à maneira de John Donne: “Não perguntem por quem os sinos dobram, eles dobram por mim”. Eles dobram por cada um que tenha atuado de maneira responsável ou não tenha atuado. No caso do Estado, é dever; não é, portanto, faculdade, cogitação, nem aviso.

Neste caso, relativamente à possibilidade de obrigatoriedade da vacinação – algo que vem desde 1904, como também já foi lembrado, tantas vezes, aqui –, não tenho nenhuma dúvida quanto à legitimidade de poder, sim, com base nos princípios constitucionais, manter-se o sistema normativo infraconstitucional de ser possível restringir a liberdade das pessoas impondo sua obrigatoriedade, na forma do que já aqui realçado: não por uma vacinação forçada, porque já dissemos que não é possível a condução coercitiva, que dirá coerção física para levar alguém a ser vacinado! Mas, evidentemente, medidas indiretas são possíveis de ser, como são adotadas, o tempo todo, em relação a uma série de providências. Nunca ninguém disse que o voto obrigatório seria inconstitucional – até porque está na Constituição – ou que a exigência de determinados cumprimentos para sair do País, ou para entrar

¹¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.586/DF*. Tribunal Pleno. Rel.: Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento em: 17 dez. 2020.

nesse ou naquele país, fossem contrários à ordem democrática de preservação das liberdades.¹¹⁶ (Grifo nosso)

A Ministra Rosa Weber reputou que a vacinação obrigatória preservava o núcleo essencial da autonomia individual e maximizava os direitos à saúde e à vida dos demais cidadãos. Citando Richard Posner, a Ministra afirmou que “a Constituição não se presta a ser interpretada como um pacto suicida”. Weber equiparou maximizar a autonomia individual para declarar a inconstitucionalidade da vacinação obrigatória ao reconhecimento do direito de dirigir embriagado independentemente do risco imposto à vida e à segurança de terceiros¹¹⁷. Nos dois exemplos citados pela Ministra, há uma conduta paternal praticada pelo Estado de impedir um comportamento individual que não representa a melhor decisão justamente por violar direitos de terceiros.

O referido julgamento é bastante emblemático, mas o Supremo permitiu intervenções heterônomas ao exercício da autonomia individual em outras oportunidades.

Por exemplo, durante o julgamento do Habeas Corpus n. 82.424-2/RS¹¹⁸, o Tribunal Pleno do STF reputou legítima a restrição à liberdade de expressão – manifestação da dignidade humana – utilizada para a promoção de ideias antissemitas.

Após ponderação entre os valores em conflito, o Ministro Maurício Corrêa concluiu que deveriam “preponderar os direitos de toda a parcela da sociedade atingida com a publicação das obras sob a responsabilidade do paciente, sob pena de colocar-se em jogo a dignidade [...] dos que se acham sob a mira desse eventual risco”¹¹⁹. Assim, assegurar a dignidade de terceiros é um limite proporcional ao exercício da autonomia individual.

O Ministro Gilmar Mendes, por sua vez, mencionou a prevalência “dos valores inerentes a uma sociedade pluralista, da dignidade humana” em detrimento da “liberdade de expressão do paciente”. Muito embora o Ministro não tenha afirmado isso expressamente, os “valores [de] uma sociedade pluralista” são os valores de terceiros e os partilhados pela sociedade. Trata-se, pois, de hipótese em que foi reconhecida a proporcionalidade de

¹¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.586/DF*. Tribunal Pleno. Rel.: Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento em: 17 dez. 2020.

¹¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.586/DF*. Tribunal Pleno. Rel.: Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento em: 17 dez. 2020.

¹¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus n. 82.424-2/RS*. Tribunal Pleno. Rel.: Min. Moreira Alves. Julgamento em: 17 set. 2003.

¹¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus n. 82.424-2/RS*. Tribunal Pleno. Rel.: Min. Moreira Alves. Julgamento em: 17 set. 2003.

intervenção heterônoma na liberdade de expressão (autonomia individual). Destaca-se, adiante, o referido trecho de seu voto-vista:

Nesse plano, é necessário aferir a existência de proporção entre o objetivo perseguido, **qual seja a preservação dos valores inerentes a uma sociedade pluralista, da dignidade humana, e o ônus imposto à liberdade de expressão do paciente**. Não se contesta, por certo, a proteção conferida pelo constituinte à liberdade de expressão. Não se pode negar, outrossim, o seu significado inexcitável para o sistema democrático. Todavia, é inegável que essa liberdade não alcança a intolerância racional e o estímulo à violência, tal como afirmado no acórdão condenatório. Há inúmeros outros bens jurídicos de base constitucional que estariam sacrificados na hipótese de se dar uma amplitude absoluta, intangível, à liberdade de expressão na espécie.¹²⁰ (Grifo nosso)

Por fim, a Corte Suprema já decidiu pela possibilidade de coleta de material genético da placenta para a realização de exame de ácido desoxirribonucleico (DNA) contra a vontade da própria gestante no julgamento da Reclamação n. 2.040¹²¹. Entre os pormenores do caso, destaca-se que a mulher engravidou enquanto estava detida e acusou publicamente os policiais de a terem estuprado.

Para a gestante, ninguém poderia promover a coleta de seu material genético ou do seu filho contra a sua vontade e, no futuro, seu filho poderia propor ação para a investigação da paternidade se assim desejasse. De outro lado, o estupro carcerário e a gravidez não consentida foram noticiados na imprensa, inclusive com a divulgação dos nomes dos policiais que teriam participado do ato.

Neste caso, o Supremo entendeu que era proporcional a coleta do material genético contra a vontade individual da gestante em prol do esclarecimento dos fatos e da proteção da dignidade da instituição e dos funcionários que foram acusados.

Tais manifestações alinham-se com a posição doutrinária apresentada no subcapítulo 1.2. A autonomia individual é valor extremamente importante no ordenamento jurídico brasileiro e sua restrição apenas se justifica em circunstâncias em que o seu exercício livre de quaisquer restrições promova danos a terceiros ou contraponha-se a valores compartilhados pela coletividade. Nestes raros casos, tutela-se a dignidade como heteronomia.

1.4. Neutralidade Fiscal: Um Ponto de Partida, Não Um Ponto de Chegada

¹²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus n. 82.424/RS*. Tribunal Pleno. Rel.: Min. Maurício Corrêa. Julgamento em: 17 set. 2003.

¹²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Reclamação n. 2.040/DF*. Tribunal Pleno. Rel.: Min. Néri da Silveira. Julgamento em: 21 fev. 2002.

Se por um lado, sob a perspectiva individual, a tributação regulatória deve ser examinada à luz da autonomia privada, sob a perspectiva coletiva deve-se fazê-lo a partir da neutralidade fiscal, noção definida, por André Mendes Moreira, como “a mínima interferência possível da tributação no mercado”¹²².

A neutralidade é um atributo do sistema tributário, cujo grau pode ser mensurado a partir das interações entre o ordenamento jurídico e a economia. Em regra, uma economia liberal pressupõe um sistema tributário mais neutro e que interfira menos no desempenho das atividades econômicas pelos agentes privados.

Aline Vitalis pondera que, se a visão clássica da neutralidade fiscal ressaltava o dever de abstenção do Estado para que esse não desestabilizasse o equilíbrio econômico existente no mercado¹²³, a atual abrange também o dever do Estado de evitar que essas distorções sejam criadas pelos próprios agentes econômicos¹²⁴. Em relação à ordem constitucional brasileira, Martha Leão avalia que a intervenção estatal por meio da tributação é permitida e estimulada. Segundo a autora, o constituinte preferiu o intervencionismo em vez do neutralismo¹²⁵.

O tributo absolutamente neutro é uma falácia¹²⁶. A tributação impactará, de modo antevisto ou não, a vida econômica das pessoas e das empresas. Isso quer dizer que, conscientes da possibilidade de sofrer a cobrança tributária, os agentes econômicos poderão se organizar com vistas a otimizar os seus lucros e a reduzir a tributação incidente sobre as suas atividades. Betina Grupenmacher sintetiza que “a tributação, não se pode negar, tem efetivo impacto no resultado das empresas”¹²⁷. Há, também, o risco sinalizado por Marco Aurélio

¹²² MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, valor acrescido e tributação*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 21.

¹²³ VITALIS, Aline. *Justiça fiscal, neutralidade e compliance: Desafios atuais de regulação e política tributária*. 1 ed. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2018, p. 12.

¹²⁴ VITALIS, Aline. *Justiça fiscal, neutralidade e compliance: desafios atuais de regulação e política tributária*. 1 ed. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2018, p. 75.

¹²⁵ LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2015, p. 42.

¹²⁶ Segundo Thomas Malthus, o tributo neutro seria utópico. (MALTHUS, Thomas. *Principles of political economy considered with a view to their practical application*. Londres: Elibron Classics, 2005, p. 19 *apud* MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, valor acrescido e tributação*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 42.)

¹²⁷ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das exonerações tributárias, incentivos e benefícios fiscais. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger, CAVALCANTE, Denise Lucena. RIBEIRO, Maria de Fátima. QUEIROZ,

Greco de que um tributo mal formulado impacte no regime de competição entre as empresas¹²⁸.

Exemplo curioso dos efeitos causados pela imposição tributária na vida social é o do *window tax*, instituído na Inglaterra em 1696 pelo Rei William III. O tributo era cobrado inicialmente no valor de 2 (dois) *shillings*¹²⁹ sobre cada imóvel, mas acrescido de 4 (quatro) *shillings* nos casos de propriedades cujo número de janelas variasse entre 10 (dez) e 20 (vinte) e de 8 (oito) *shillings* no caso de imóveis cujo total ultrapassasse 20 (vinte) janelas¹³⁰. Entretanto, como os cortiços da época eram avaliados como um único imóvel, o tributo incidente sobre as janelas era cobrado diretamente do proprietário¹³¹ e repassado pelos proprietários dos imóveis aos locatários.

O imposto afetou negativamente a saúde da população. Muitas janelas de imóveis pré-existentes foram fechadas e os novos edifícios passaram a ser construídos com um número reduzido de janelas¹³². Estudos apontavam o maior risco de epidemias de tifo, disenteria, gangrena, varíola e cólera entre os que viviam em espaços com pouca iluminação e pouca ventilação¹³³. Em 1766, quando a incidência do imposto foi ampliada para incluir imóveis

Mary Elbe. (Coord.) *Novos Horizontes da Tributação: um diálogo luso-brasileiro*. Coimbra: Editora Almedina, 2012, p. 9-94, p. 15.

¹²⁸ Nesse sentido, Marco Aurélio Greco assevera que “[...] além de suas características próprias, o tributo, na atualidade, apresenta outra feição toda peculiar na medida em que onera certas atividades ou pessoas, o tributo pode causar interferências no regime de competição entre as empresas, se não estiver adequadamente formulado ou não for devidamente exigido. Interferências na competição podem surgir tanto em razão de as leis fiscais gerarem distorções ou desigualdades num mesmo setor, como também podem surgir se as leis estão adequadamente formuladas, mas sua aplicação concreta não fizer com que sua potencialidade se efetive. A existência de ‘vazios’ ou o surgimento de situações individuais não atingidas pelo tributo em razão de ‘conformações peculiares’ podem se apresentar como comprometedoras do equilíbrio da competição no mercado”. (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 4. ed. São Paulo: Imprensa, 2019, p. 58.)

¹²⁹ Unidade de moeda utilizada na Inglaterra até 1971. (SHILLING. In: DICTIONARY CAMBRIDGE. Cambridge: Cambridge University Press, 2022. Disponível em: <<https://dictionary.cambridge.org/pt/dicionario/ingles/shilling>>. Acesso em: 05 jul. 2022.)

¹³⁰ OATES, Wallace; SCHWAB, Robert. The window tax: A case study in excess burden. *Journal of Economic Perspectives*, vol. 29, n. 1, p. 163-180, 2015, p. 164. Disponível em <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5341424/mod_resource/content/1/artigo%20JEP.pdf>. Acesso em: 05 jul. 2022.

¹³¹ OATES, Wallace; SCHWAB, Robert. The window tax: A case study in excess burden. *Journal of Economic Perspectives*, vol. 29, n. 1, p. 163-180, 2015, p. 164. Disponível em <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5341424/mod_resource/content/1/artigo%20JEP.pdf>. Acesso em: 05 jul. 2022.

¹³² WINDOW Tax. *Parlamento Britânico*. Disponível em: <<https://www.parliament.uk/about/living-heritage/transformingsociety/towncountry/towns/tyne-and-wear-case-study/about-the-group/housing/window-tax/>>. Acesso em: 04 jun. 2022.

com 7 (sete) janelas ou mais, o número de casas na Inglaterra com exatamente essa quantidade de janelas foi reduzido em quase dois terços¹³⁴.

O caso dos tributos regulatórios paternalistas é diametralmente antagônico. Nos *health taxes*, a ausência de neutralidade é proposital. Se a pretensão é reduzir o consumo de itens considerados prejudiciais à saúde, então o tributo não poderá ser neutro sob o risco de já nascer contaminado pela ineficiência. Não há – e nem deve haver – qualquer esforço de atender ao requisito da neutralidade.

No entanto, isto não deslegitima os tributos regulatórios paternalistas. Tal como a simplicidade¹³⁵, a neutralidade não é um fim em si mesmo. Um sistema tributário dotado de maior grau de neutralidade não é necessariamente superior ao que é dotado de menor grau. Afinal, a tributação deve ser um instrumento para a busca da concretização de valores como a equidade e a eficiência¹³⁶, não da neutralidade ou da simplicidade isoladamente. Betina Grupenmacher e Maria Angélica Feijó concordam que o sistema tributário deve ser compreendido como um instrumento para a promoção da justiça e da eficiência, conceituando a última como a maximização do bem-estar social com a utilização dos recursos financeiros escassos:

Como instrumento de arrecadação estatal, o sistema tributário pátrio deve ser pensado pelo legislador de modo a promover justiça e eficiência. [...]

[...] A conexão dessas ideias clássicas de eficiência e justiça, quando ligadas ao campo fiscal, nos remetem ao desafio de estabelecermos um sistema tributário atento às necessidades da justiça fiscal – isto é, que promova uma redistribuição de riquezas de forma igualitária – ao mesmo tempo que seja eficiente – ou seja, capaz

¹³³ OATES, Wallace; SCHWAB, Robert. The window tax: A case study in excess burden. *Journal of Economic Perspectives*, vol. 29, n. 1, p. 163-180, 2015, p. 167. Disponível em <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5341424/mod_resource/content/1/artigo%20JEP.pdf>. Acesso em: 05 jul. 2022.

¹³⁴ WINDOW Tax. *Parlamento Britânico*, [S.l.: s.n.]. Disponível em: <<https://www.parliament.uk/about/living-heritage/transformingsociety/towncountry/towns/tyne-and-wear-case-study/about-the-group/housing/window-tax/>>. Acesso em: 04 jun. 2022.

¹³⁵ Carlos Alexandre ensina que “bons sistemas tributários são desenhados levando-se em conta os necessários trade-offs entre simplicidade/complexidade, de um lado, equidade e eficiência, de outro – daí o surgimento da noção de complexidade necessária”. (CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. O futuro da tributação no Brasil e a complexidade tributária. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo (Coord.). *Complexidade tributária: teoria e prática*. No prelo, 1 ed. Rio de Janeiro: Angramma, 2023, p. 4.)

¹³⁶ Carlos Alexandre destaca que “maior simplicidade ou complexidade são atributos positivos ou negativos dos sistemas; equidade e eficiência são objetivos fundamentais – não há, desse modo, simetria. Portanto, deve-se ter em mente que a questão não é a de ser obter a pura simplicidade do sistema, pois essa é não só inalcançável, como indesejável. O desafio deve ser ‘como identificar e opor a complexidade desnecessária à complexidade necessária a assegurar que o sistema tributário seja realmente justo, eficiente e certo’ – que permita ao sistema alcançar seus objetivos fundamentais”. (CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. O futuro da tributação no Brasil e a complexidade tributária. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo (Coord.). *Complexidade tributária: teoria e prática*. No prelo, 1 ed. Rio de Janeiro: Angramma, 2023, p. 16-17.)

de promover um maior estado de bem-estar social com a utilização dos escassos recursos financeiros.¹³⁷ (Grifo nosso)

Ademais, a neutralidade do sistema tributário dependerá das características de todos os tributos existentes, permitindo-se o equilíbrio entre tributos mais interventivos e tributos mais neutros.

1.4.1. Dimensões da Neutralidade Fiscal

A Constituição Federal asseverou que a ordem brasileira é fundada na livre iniciativa (artigo 170, caput) e que essa é regida pelo princípio da livre concorrência (artigo 170, IV), dentre outros.

Na seara tributária, a Emenda Constitucional (EC) n.º 42/2003 inseriu o artigo 146-A na Constituição da República, facultando à lei complementar a definição de “critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”¹³⁸. Depreende-se, pois, que o poder constituinte derivado admitiu que o tributo não seja neutro com o fito específico de evitar situações de desequilíbrio entre os agentes econômicos¹³⁹. Esta é a dimensão positiva da neutralidade. A promoção da igualdade no sistema dependerá da tributação interventiva.

Contudo, haverá situações em que a neutralidade exigirá uma abstenção estatal. Esta é a dimensão negativa da neutralidade. A Constituição fornece exemplos dessa dimensão da neutralidade nos dispositivos que preveem que (i) os tributos interestaduais ou

¹³⁷ GRUPENMACHER, Betina Treiger. FEIJÓ, Maria Angélica. Recentes avanços na justiça e eficiência fiscal por meio da atuação do Supremo Tribunal Federal. In: SCAFF, Fernando Facury, TORRES, Heleno Taveira, DERZI, Misabel Abreu Machado, BATISTA JR, Onofre Alves. (Coord.) *Supremos acertos*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022, p. 107-114, p. 108.

¹³⁸ Até o momento, a referida lei complementar não foi editada. Entre os projetos de lei, destaca-se o projeto de lei n.º 284/17, que prevê a possibilidade de implementação de medidas como (a) a manutenção de fiscalização ininterrupta; (b) a instalação compulsória de equipamentos de controle de produção, comercialização e estoque; e (c) a adoção de regime de estimativa, todas como forma de coibir que o não recolhimento de tributos indiretos resultem em distorções comerciais, sobretudo nos setores em que os tributos são componentes relevantes na definição dos preços. (BRASIL. Senado Federal. *Projeto de Lei n. 7.165, de 2017*. Regula o art. 146-A da Constituição Federal. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7110875&ts=1647895083917&disposition=inline>>. Acesso em: 07 jul. 2022.)

¹³⁹ Na opinião de Marco Aurélio Greco, essa alteração no texto constitucional referenda a importância da “sadia competição”. (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 4. ed. São Paulo: Imprensa, 2019, p. 58.)

intermunicipais não podem limitar o tráfego de bens (artigo 150, V); (ii) a imunidade dos templos de qualquer culto, dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos é restrita às suas atividades principais, evitando, assim, que tais pessoas, ao desempenhar atividades econômicas secundárias, estejam em posição mais favorecida do que a dos demais agentes econômicos (artigo 150, VI, “b” e “c”, §4º); e (iii) é vedada a instituição de tratamento desigual pelos estados, pelo Distrito Federal e pelos municípios em razão da procedência ou do destino de bens e serviços (artigo 152).

1.4.2. Classificação da Neutralidade Fiscal

No que se relaciona à classificação da neutralidade, Fellipe Cianca Fortes sugere “três perspectivas não excludentes, mas complementares”: (i) a de “igualdade de condições no jogo de mercado”; (ii) a de “ausência de barreiras estatais de ingresso e permanência no mercado”; e (iii) a de “interferência nula ou mínima do Estado no jogo de mercado”¹⁴⁰.

1.4.2.1. Neutralidade Fiscal Como Manifestação da Igualdade

Inicialmente, a neutralidade fiscal pode ser um fator para assegurar a igualdade de condições. Nesta dimensão, são permitidas distinções entre os agentes econômicos desde que sejam destinadas a reduzir ou a extinguir as desigualdades pré-existentes entre eles. Trata-se, portanto, da incorporação da noção aristotélica de igualdade no sentido de que os iguais devem ser tratados de forma igualitária e os diferentes de modo desigual na medida de suas desigualdades.

A autorização prevista no artigo 146, III, d, da Constituição Federal para a “definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte”¹⁴¹ é um exemplo de tratamento desigual entre contribuintes que estão em

¹⁴⁰ FORTES, Fellipe Cianca. *Neutralidade fiscal: Tributação e livre concorrência*. Londrina: Editora Thoth, 2020, p. 83.

situações díspares admitido pelo texto constitucional. Reconhecendo as dificuldades que os pequenos empresários têm para atuar no mercado de modo competitivo, a Constituição e o legislador complementar permitiram que esses fossem beneficiados por um regime unificado de apuração e de recolhimento de tributos e simplificado no que diz respeito ao cumprimento de obrigações acessórias tributárias.

Outro exemplo foi a declaração de inconstitucionalidade dos artigos 47 e 48 da Lei n.º 11.196/2005, os quais vedavam a apropriação de créditos do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) nas aquisições de materiais recicláveis, como resíduos de plásticos e de alumínio, pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário n. 607.109/PR¹⁴², sob a sistemática de Repercussão Geral. Concluiu-se que os referidos dispositivos acabavam por beneficiar o contribuinte industrial que adquirisse insumos extraídos diretamente da natureza ao conceder-lhe o direito à apuração de créditos de PIS e de COFINS sobre essas despesas, enquanto o contribuinte industrial que adquirisse insumos feitos de produtos reciclados não teria direito ao crédito e sujeitava-se a uma tributação efetiva maior.

O Ministro Gilmar Mendes apresentou voto-vista afirmando que a legislação, no esforço de beneficiar as cooperativas de catadores, acabou criando “maiores incentivos econômicos para os produtores que investem em tecnologias convencionais, assentadas no manejo florestal, do que para aqueles que adotam alternativas menos agressivas ao meio ambiente”:

Salta aos olhos que, embora o legislador tenha visado a beneficiar os catadores de papel, a legislação provocou graves distorções que acabam por desestimular a compra de materiais reciclados. **Hoje, do ponto de vista tributário, é economicamente mais vantajoso comprar insumos da indústria extrativista do que adquirir matéria-prima de cooperativas de catadores de materiais recicláveis.**

Trata-se, portanto, de legislação que, na tentativa de beneficiar as cooperativas de catadores, introduziu externalidades negativas na indústria de reciclagem, obliterando as vantagens competitivas dos agentes econômicos que a integram. Dito de outro modo, os dispositivos impugnados espriam efeitos nocivos na indústria da celulose, fomentando as produtoras de celulose a migrarem para o método extrativista, o qual, mesmo quando promovido de forma sustentável produz maior grau de degradação ambiental.

Veja que, nesse contexto, para ganharem sobrevivência no mercado, as cooperativas de materiais reciclados são obrigadas a reduzir o valor de seus produtos, na proporção necessária à neutralização das externalidades geradas pelos arts. 47 e 48 da Lei

¹⁴¹ Dispositivo que, posteriormente, lastreou a edição da Lei Complementar n.º 123/2006 e a criação do Simples Nacional.

¹⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 607.109/PR*. Rel. Min.: Rosa Weber. Tribunal Pleno. Julgamento em: 08 jun. 2021.

11.196/2005. Do contrário, perdem espaço para a indústria extrativista, que, por um descuido do legislador, é favorecida pela legislação tributária.¹⁴³ (Grifo nosso)

Em suas palavras, “não há lógica nem coesão em uma legislação que, de um lado, incita as empresas a desenvolverem ‘projetos relacionados à responsabilidade pelo ciclo de vida dos produtos, [...] e, de outro, penaliza os contribuintes que utilizam insumos recicláveis”.¹⁴⁴

A neutralidade fiscal também será concretizada por meio da implementação das mesmas condições para contribuintes que estão em situações semelhantes. Por exemplo, o Ministro Relator, Dias Toffoli, concluiu que o artigo 17 da Lei Complementar n. 123/2006, que proibia a adesão ao Simples Nacional de empresas que tivessem débitos exigíveis perante as Fazendas Públicas Federal, Estadual, Municipal e o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, observava a neutralidade fiscal durante o julgamento do Recurso Extraordinário n. 627.543/RS. Em sua visão, a restrição “não se caracteriza, a priori, como fator de desequilíbrio concorrencial, pois se constitui em exigência imposta a todas as pequenas e microempresas (MPE), bem como a todos os microempreendedores individuais (MEI)” e corresponde a uma forma de “se garantir a neutralidade, com enfoque maior na livre concorrência”¹⁴⁵ justamente por se tratar de norma aplicável de forma igualitária a todos os contribuintes que estão na mesma situação.

1.4.2.2. Neutralidade Fiscal como Ausência de Barreiras

Na segunda dimensão, a neutralidade fiscal pressupõe que a tributação não imponha restrições ao acesso e à permanência no mercado. Fellipe Cianca Fortes avalia que a restrição de acesso ao mercado pode ocorrer diretamente por meio de uma carga tributária elevada ou indiretamente por meio da burocracia e da complexidade do sistema:

Esse embaraço estatal-tributário ao ingresso ou permanência de agentes econômicos no mercado pode se dar tanto de forma direta, como, por exemplo, na hipótese de a

¹⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 607.109/PR*. Rel. Min.: Rosa Weber. Tribunal Pleno. Julgamento em: 08 jun. 2021.

¹⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 607.109/PR*. Rel. Min.: Rosa Weber. Tribunal Pleno. Julgamento em: 08 jun. 2021.

¹⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 627.543/RS*. Rel.: Min. Dias Toffoli. Tribunal Pleno. Julgamento em: 30 out. 2013.

carga tributária inviabilizar a atividade econômica, quanto indireta, que se verifica quando os elementos que circunscrevem a tributação dificultam o exercício da atividade, tais como deveres instrumentais ou burocracia em excesso, regimes tributários diferentes de acordo com a origem ou o destino de produtos, a complexidade da legislação; todos esses elementos demandam custosas estruturas administrativas para serem acompanhadas e, em decorrência, aumentam os custos da atividade.¹⁴⁶

É positiva a distinção formulada por Fellipe Cianca Fortes entre os casos em que a tributação pode, direta ou indiretamente, afetar o desempenho de atividades econômicas.

Entre as suas máximas da tributação, Adam Smith já listava que “todo imposto deve ser planejado de tal forma que possa retirar e manter fora dos bolsos das pessoas o mínimo possível além daquilo que ele traz para o tesouro público do Estado”¹⁴⁷. O autor defendia que os tributos elevados poderiam “obstruir a atividade das pessoas e desestimulá-las de se aplicarem em certos ramos de negócio que poderiam dar manutenção e emprego a grandes multidões”¹⁴⁸. Neste ponto, é correta a preocupação manifestada por Fellipe Cianca Fortes de que uma carga tributária agressiva pode impedir o acesso ou a permanência de agentes econômicos em determinados ramos de atividade.

Por outro lado, é evidente que a burocracia excessiva e a complexidade desnecessária não são valores que, *per si*, contribuem para o livre exercício econômico. Entretanto, não se pode afirmar que tais características do sistema tributário isoladamente restringem o exercício da livre atividade econômica. As sanções políticas¹⁴⁹ são exemplos mais latentes de utilização da tributação como obstáculos indiretos à exploração de atividade econômica pelos agentes particulares.

Aliás, a Suprema Corte já (i) asseverou que a Fazenda Pública não pode interditar estabelecimentos comerciais com o propósito de compelir os agentes econômicos ao pagamento de tributos¹⁵⁰; (ii) pronunciou a inconstitucionalidade de dispositivos normativos que vinculavam o registro ou o arquivamento de contrato social e distrato social em Cartórios de Registros de Títulos e Documentos ou Registro de Imóveis à quitação de créditos

¹⁴⁶ FORTES, Fellipe Cianca. *Neutralidade fiscal: tributação e livre concorrência*. Londrina: Editora Thoth, 2020, p. 85.

¹⁴⁷ SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. São Paulo: Nova Cultural, 1988, p. 640.

¹⁴⁸ SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. São Paulo: Nova Cultural, 1988, p. 640.

¹⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Sanções políticas no direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 30, p. 46-49, mar. 1998, p. 46.

¹⁵⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n. 9.698*. Min. Rel. Henrique D’Ávila. Julgamento em: 11 jul. 1962.

tributários exigíveis¹⁵¹; e (iii) declarou a inconstitucionalidade de dispositivo legal do Rio Grande do Sul que condicionava a emissão de notas fiscais à apresentação de carta de fiança, garantia real ou fidejussória pelo contribuinte que, autuado pelo não recolhimento de ICMS, não tenha interposto Impugnação na instância administrativa ou cuja cobrança tenha sido mantida por decisão definitiva¹⁵².

Trata-se, assim, de uma situação mais nítida em que o sistema tributário viola os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência para constranger o particular ao cumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias na forma de barreiras ao exercício da atividade econômica.

1.4.2.3. Neutralidade Fiscal Como Abstenção Estatal

A terceira dimensão da neutralidade fiscal pressupõe que o Estado não interfira ou interfira o mínimo possível nas relações econômicas, sobretudo na definição dos preços dos produtos e dos serviços. É natural que os tributos incidentes sejam repassados, por meio do preço, aos consumidores finais, mas esta vertente da neutralidade fiscal defende a mínima interferência estatal nesse aspecto. Para Fernando Scaff, é importante que os tributos não distorçam os preços praticados pelas empresas dentro de um mesmo mercado relevante¹⁵³. Para Fellipe Cianca Fortes, o tributo não pode impactar os preços praticados pelo mercado mais do que o necessário¹⁵⁴.

Ricardo Lobo Torres arrematou que é “inevitável a influência do imposto sobre a composição do preço”, mas mencionou a não cumulatividade do ICMS como um instrumento

¹⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 173/DF*. Tribunal Pleno. Rel.: Min. Joaquim Barbosa. Julgamento em: 25 set. 2008.

¹⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 565.048/RS*. Rel.: Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Julgamento em: 28 maio 2014.

¹⁵³ SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da coisa julgada em matéria tributária e livre concorrência. *Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais da UniBrasil*, vol. 1, n. 5, p. 155-177, jan./dez. 2005.

¹⁵⁴ FORTES, Fellipe Cianca. *Neutralidade fiscal: Tributação e livre concorrência*. Londrina: Editora Thoth, 2020, p. 87.

que impede a distorção da formação do preço causado pelas múltiplas incidências no decorrer da cadeia produtiva, respeitando, desse modo, a neutralidade fiscal¹⁵⁵.

Uma mudança relativamente recente que visava a promoção da neutralidade fiscal foi a convergência do padrão contábil brasileiro para as normas do *International Financial Reporting Standards* (IFRS). Sérgio André Rocha sintetiza que a neutralidade fiscal das IFRS correspondia à “obrigatoriedade de ajustes, na base de cálculo dos tributos, a fim de se afastar os efeitos de registros contábeis feitos com base em algumas orientações”¹⁵⁶. Aliás, o §7º do artigo 177 inserido na Lei n. 6.404/1976 pela Lei n. 11.638/2007 foi expresso ao dispor que “os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis [...] não poderão ser base de incidência de impostos e de contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários”. Para Sérgio André Rocha, essa era uma regra geral de neutralidade¹⁵⁷, na medida em que o legislador foi expresso ao afastar qualquer efeito, antevisto ou não, na apuração tributária decorrente da mudança nas normas contábeis.

Como antecipado, a neutralidade fiscal absoluta é inalcançável. No entanto, a tributação seletiva concretizada por meio dos *health taxes* sequer foi concebida para ser neutra. Muito pelo contrário, o intuito paternalista é justamente o de influenciar as relações travadas entre os agentes econômicos e os consumidores por meio do aumento dos preços, criando distinções entre produtos para que uns sejam preteridos em favor de outros. Trata-se de tributação regulatória e intervencionista que nada tem e jamais terá de neutra. Todavia, isso não é razão suficiente para deslegitimar o referido instrumento fiscal.

1.5. Síntese Conclusiva

Este capítulo apresentou como os *health taxes* se relacionam com os valores da dignidade humana e da neutralidade fiscal.

¹⁵⁵ FORTES, Fellipe Cianca. *Neutralidade fiscal: Tributação e livre concorrência*. Londrina: Editora Thoth, 2020, p. 334.

¹⁵⁶ ROCHA, Sérgio André. Neutralidade fiscal do padrão IFRS pós-lei n. 12.973/2014. *Controvérsias Jurídico-Contábeis*, v. 12, p. 341-382, 2019, p. 341.

¹⁵⁷ ROCHA, Sérgio Andre. Neutralidade fiscal do padrão IFRS pós-lei n. 12.973/2014. *Controvérsias Jurídico-Contábeis*, v. 12, p. 341-382, 2019, p. 345.

No contexto da evolução do papel do Estado Patrimonial ao Estado Democrático de Direito, a visão clássica de neutralidade, que defendia a intervenção estatal mínima no domínio social-econômico, precisou ser abandonada para que o Estado passasse a participar diretamente da vida dos indivíduos fornecendo-os direitos positivos e negativos. O mesmo movimento ocorreu na seara tributária. O tributo passou de uma cobrança esporádica para o “preço da liberdade” e, então, para o eixo central do Estado. Esta dissertação concluiu que, na maioria das situações interventivas, caberá ao gestor escolher entre a regulação e a tributação ou mesmo por combiná-las, ponto que será retomado nos próximos capítulos.

No que se refere à interação entre os *health taxes* e a noção de neutralidade fiscal, demonstrou-se que inexistente tributo absolutamente neutro. Toda incidência impactará, proposital ou casualmente, em maior ou menor grau, as pessoas físicas e jurídicas. Embora a Constituição Federal assegure a livre iniciativa (artigo 170), autoriza que a tributação interfira no domínio econômico com o propósito de assegurar valores e garantias constitucionais como, por exemplo, ao permitir a definição de critérios especiais para a manutenção do equilíbrio concorrencial (artigo 146-A). Desse modo, adotou-se a premissa de que a neutralidade fiscal não é um ponto de chegada, mas sim um ponto de partida.

No caso dos *health taxes*, a intervenção é proposital. Como o objetivo é de reduzir o consumo de itens prejudiciais à saúde, não há – e nem deve haver – qualquer esforço para atender ao requisito da neutralidade. Não há demérito nessa constatação, especialmente porque a neutralidade não é um fim em si mesmo. Trata-se de tributação regulatória e intervencionista que nada tem de neutra. Todavia, isso não é razão suficiente para deslegitimar o referido instrumento fiscal.

Em compensação, todo ato estatal que resultar em restrição ao exercício da liberdade deverá ser confrontado à luz da dignidade humana – especialmente sob os prismas da autonomia individual e da heteronomia – e de outros valores tutelados pelo ordenamento jurídico. Em síntese, a autonomia individual é entendida como a capacidade de autodeterminação ou de que cada pessoa dispõe de fazer as suas próprias escolhas de vida. Tal elemento da dignidade é menos controvertido do que a noção de dignidade como heteronomia ou como “valor comunitário”. Esta, como visto, envolve uma avaliação moral vinculada à proteção de valores sociais compartilhados, à tutela dos direitos de terceiros e à proteção do próprio indivíduo das consequências de suas escolhas.

Portanto, a legitimidade dos *health taxes* dependerá da proporcionalidade da restrição imposta à autonomia individual. Por isto, neste capítulo, dedicou-se ao tema da dignidade

humana, expondo-se as dimensões e os elementos que compõem este conceito, bem como os contornos da atuação do Supremo Tribunal Federal sobretudo nas últimas duas décadas.

Antes de se pronunciar definitivamente sobre esse ponto, deve-se apresentar a dificuldade filosófico-política na justificação da tributação regulatória paternalista enquanto medida que restringe, em algum grau, o exercício da autonomia individual e que pode ser percebida como uma intervenção heterônoma na liberdade dos indivíduos com o fito de tutelar o próprio indivíduo das consequências indesejadas de suas escolhas.

2. OS TRIBUTOS REGULATÓRIOS E O DEBATE FILOSÓFICO-POLÍTICO

Fincadas as premissas de que os tributos podem assumir uma função indutora do comportamento humano e de que isso implicará algum grau de restrição ao exercício da autonomia individual, é necessário avançar no estudo do tema para a apresentação dos tributos precipuamente regulatórios e de como estes se relacionam com o paternalismo, teoria filosófico-política que desafiará a sua legitimidade. Ao final deste capítulo, serão apresentadas as críticas formuladas à intervenção estatal promovida por meio desses tributos regulatórios.

2.1. Tipos de Tributos Precipuamente Regulatórios

Neste trabalho, os tributos precipuamente regulatórios serão classificados em (i) tributos aduaneiros ou alfandegários; (ii) tributos seletivos sobre o consumo (*excise taxes*); (iii) tributos sobre o pecado (*sin taxes*); e (iv) *health taxes*.

Os tributos aduaneiros ou alfandegários e os tributos seletivos sobre o consumo são grupos de tributos regulatórios autônomos. No entanto, há uma relação direta entre os impostos seletivos sobre o consumo e os *sin taxes* e os *health taxes*.

Como antecipado, neste estudo defende-se que os *sin taxes* e os *health taxes* estão compreendidos nos tributos seletivos sobre o consumo. Todavia, sustenta-se que nem toda *excise tax* será um *sin tax* ou um *health tax* em razão das diferentes finalidades que justificam a instituição de tributos daquela subespécie como as de concretização da capacidade contributiva por meio da tributação de produtos supérfluos, do combate à escassez de recursos naturais e da proteção do meio ambiente. Já os *sin taxes* e os *health taxes* são manifestações dos tributos regulatórios paternalistas de que trata este trabalho. Os primeiros, como será demonstrado, fundamentam-se por um juízo moral, enquanto os segundos por uma preocupação com a saúde individual e coletiva.

Feitos tais apontamentos iniciais, passa-se à apresentação de cada tipo dos tributos regulatórios.

2.1.1. Tributos Aduaneiros ou Alfandegários

Os tributos aduaneiros são tipicamente regulatórios e existem desde os primórdios dos Estados. Em um trecho de *A Riqueza das Nações*, Adam Smith comentou que os tributos incidentes sobre a importação de cereal estrangeiro costumavam ser elevados na Grã-Bretanha na época, tendo sido suspensos em um momento específico de escassez:

Os altos tributos sobre a importação do cereal estrangeiro, que em anos de fartura moderada chegam a ser proibitivos, bem como a proibição absoluta da importação de gado vivo ou de provisões de sal, que são praticados no estado normal da lei, e que, devido à escassez, está atualmente suspensa por um período limitado de tempo, em relação às plantações da Irlanda e das colônias britânicas, acarretam todos os efeitos negativos dos impostos cobrados dos itens de necessidade básica, além de não produzirem receita alguma para o governo.¹⁵⁸

Trata-se de uma conduta tipicamente extrafiscal. Em tempos de abundância, majora-se a tributação incidente sobre o cereal estrangeiro para que os consumidores adquiram esse item diretamente dos produtores locais. Em tempos de escassez, suspende-se a tributação para não prejudicar a população.

Adam Smith também menciona que as “taxas alfandegárias” cobradas dos mercadores estrangeiros eram superiores às dos comerciantes ingleses, prática intervencionista que buscava a manutenção do monopólio, conforme se depreende do seguinte trecho:

Os impostos alfandegários são muito mais antigos do que os de consumo. Eles parecem ter sido denominados como taxas alfandegárias por denotarem os pagamentos costumeiros que eram praticados desde tempos imemoriais. Parecem ter sido inicialmente considerados como impostos dos lucros de mercadores. [...]

Os ganhos dos mercadores estrangeiros eram vistos de modo ainda mais desfavorável do que os dos comerciantes ingleses. Era natural, portanto, que os ganhos dos mercadores estrangeiros fossem taxados de forma mais pesada do que os dos ingleses. **Essa distinção entre os encargos dos comerciantes estrangeiros e os dos ingleses, que passou a existir em função da ignorância, foi prolongada por efeito do espírito do monopólio, ou no intuito de oferecer aos nossos próprios mercadores uma vantagem tanto no mercado interno quanto no externo.**

Com essa distinção, as antigas taxas alfandegárias eram impostas da mesma forma a todas as espécies de mercadorias, fossem elas artigos de necessidade ou itens de luxo, fossem de produtos exportados ou importados. O pensamento comum da época parece ter sido o de questionar por que os comerciantes de um determinado tipo de mercadoria deveriam ser mais favorecidos do que os de outra, ou então, por que favorecer mais o exportador do que o importador.¹⁵⁹ (Grifo nosso)

¹⁵⁸ SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. São Paulo: Nova Cultural, 1988, p. 680.

¹⁵⁹ SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. São Paulo: Nova Cultural, 1988, p. 683.

Adam Smith apontou que, originalmente, as taxas alfandegárias incidiam sobre (i) a exportação da lã e do couro; (ii) o vinho; e (iii) todas as demais mercadorias. Segundo o autor, em 1359, o rei Eduardo III instituiu imposto de £ 0,6 (seis centavos de libra) sobre todas as mercadorias importadas e exportadas, com exceção apenas das lãs, dos pelegos, do couro e do vinho, que estavam sujeitos a impostos específicos¹⁶⁰. Posteriormente, esses impostos foram sendo substituídos por outros cuja incidência concentrava-se na importação. No entanto, já nessa época Adam Smith destacava o contrabando como uma externalidade negativa decorrente da elevada carga tributária aplicável às importações:

Com altos impostos sendo cobrados de quase todas as mercadorias importadas, nossos comerciantes importadores passaram a contrabandear o máximo que podem registrando oficialmente o mínimo possível. Nossos comerciantes exportadores, ao contrário, registram mais do que realmente exportam: às vezes, por simples vaidade, a fim de passarem por bons comerciantes vendedores de mercadorias que não pagam impostos e, às vezes, para se beneficiar de um subsídio ou de um ressarcimento. Nossas exportações, em consequência dessas diversas fraudes, parecem ser muito maiores do que nossas importações nos registros da alfândega, o que representa uma tranquilidade indescritível para os nossos políticos que medem a prosperidade nacional por aquilo que chamam de balança comercial.¹⁶¹

Sérgio Vasques ressalta que os tributos alfandegários foram perdendo relevância na arrecadação, mas, referindo-se ao papel extrafiscal desempenhado por estes desde sempre, atesta que “os regimes fiscais que dominaram o mundo de [mil e] oitocentos não foram, de modo algum, regimes fiscais ‘neutros’, com a exclusiva preocupação da angariação de meios”¹⁶².

No período entre 1676 e 1680, os tributos aduaneiros representaram 38% (trinta e oito por cento) da arrecadação britânica. E, cem anos depois, 22% (vinte e dois por cento)¹⁶³.

Marcelo Reis examinou a evolução do Imposto de Importação (II) desde o período imperial brasileiro¹⁶⁴. De acordo com Reis, no período monárquico a tarifa aduaneira exercia função majoritariamente fiscal¹⁶⁵. Em 1853, representou 68% (sessenta e oito por cento) da

¹⁶⁰ SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. São Paulo: Nova Cultural, 1988, p. 683-684.

¹⁶¹ SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. São Paulo: Nova Cultural, 1988, p. 686.

¹⁶² VASQUES, Sérgio. *Os impostos do pecado: O álcool, o tabaco, o jogo e o fisco*. Coimbra: Editora Almedina, 2019, p. 42.

¹⁶³ VASQUES, Sérgio. *Os impostos especiais de consumo*. Lisboa: Almedina, 2001, p. 25.

¹⁶⁴ REIS, Marcelo. *O imposto de importação e suas alíquotas: Da tarifa do império à tarifa externa comum*. Porto Alegre: Simplíssimo, 2015, posição 535 de 1755. Edição Kindle.

¹⁶⁵ REIS, Marcelo. *O imposto de importação e suas alíquotas: Da tarifa do império à tarifa externa comum*. Ebook. Porto Alegre: Simplíssimo, 2015, posição 72 de 1755. Edição Kindle.

arrecadação total¹⁶⁶. No entanto, Reis esclarece que, desde a década de 1950, a arrecadação brasileira já não depende da arrecadação dos impostos incidentes sobre o comércio exterior. Em sua opinião, isso se deve à evolução da tributação brasileira sobre o consumo – posteriormente dividida entre o ICMS e o IPI – e à instituição do imposto sobre a renda¹⁶⁷.

Atualmente, a participação do II e do Imposto de Exportação (IE) na arrecadação é baixa. No ano de 2021, foi de apenas 3,36% (três inteiros e trinta e seis centésimos por cento)¹⁶⁸. Apesar da baixa relevância para fins arrecadatórios, Betina Grupenmacher destaca a vantagem regulatória decorrente da possibilidade de alteração das alíquotas do II e do IE por ato infra-normativo no trecho ora reproduzido:

A adoção de alíquota zero tem se mostrado de extrema utilidade nas hipóteses em que a autoridade pública tem urgência na adoção de medidas de política fiscal, com o propósito de regular determinada situação econômica que impõe solução imediata. Isto porque, conforme estabelece o artigo 153, §1º, da Constituição Federal, o Poder Executivo tem a faculdade de alterar as alíquotas dos impostos aduaneiros através de ato administrativo, ou seja, independentemente de lei, o que não se aplica à isenção, que por imposição do artigo 150, §6º, da Constituição federal, só pode ser veiculada por lei em sentido orgânico formal, demandando, portanto, demorado trâmite no âmbito do Poder Legislativo.¹⁶⁹

Durante a pandemia do coronavírus, a extrafiscalidade do II foi manuseada como forma de facilitar o acesso da população aos produtos médico-hospitalares. Em 17/03/2020, foi editada a Resolução GECEX n.º 17/20 reduzindo a zero a alíquota do Imposto incidente na importação de itens como medicamentos, luvas, máscaras, ventiladores respiratórios, etc.¹⁷⁰. Aliás, durante um dos episódios mais lamentáveis da pandemia do coronavírus em que não

¹⁶⁶ REIS, Marcelo. *O imposto de importação e suas alíquotas: Da tarifa do império à tarifa externa comum*. Ebook. Porto Alegre: Simplíssimo, 2015, p. 162 de 1755. Edição Kindle.

¹⁶⁷ REIS, Marcelo. *O imposto de importação e suas alíquotas: Da tarifa do império à tarifa externa comum*. Ebook. Porto Alegre: Simplíssimo, 2015, posição 535 de 1755. Edição Kindle.

¹⁶⁸ BRASIL. Receita Federal. *Arrecadação das Receitas Federais de 1994 a 2021*. Disponível em <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/serie-historica/arrecadacao-das-receitas-federais-1994-a-2021-1.xlsx/view>>. Acesso em: 26 jul. 2022.

¹⁶⁹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das exonerações tributárias, incentivos e benefícios fiscais. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger, CAVALCANTE, Denise Lucena. RIBEIRO, Maria de Fátima. QUEIROZ, Mary Elbe. (Coord.) *Novos Horizontes da Tributação: um diálogo luso-brasileiro*. Coimbra: Editora Almedina, 2012, p. 9-94, p. 41.

¹⁷⁰ BRASIL. Ministério da Economia. *Redução temporária (Covid-19)*. Disponível em: <https://www.gov.br/produtividade-e-comercio-externo/pt-br/assuntos/camex/estrategia-comercial/reducao-temporaria-covid-19>, Acesso em: 17 fev. 2022.

havia cilindros de oxigênio para os pacientes contaminados no estado do Amazonas, a alíquota do II, que havia sido reestabelecida um pouco antes, foi imediatamente zerada¹⁷¹.

2.1.2. Os Tributos Seletivos Sobre o Consumo (*Excise Taxes*)

Os *excise taxes* igualmente possuem um viés extrafiscal que é utilizado desde a Idade Média. Sijbren Cnossen explica que o termo tem origem nos tributos que incidiam sobre a cerveja, o açúcar, o sal e outros bens na Holanda já nos séculos XVI e XVII, então denominados de *excijzen*¹⁷². O autor sinaliza que, no século XIX, os *excise taxes* que coletavam menor volume de receitas foram substituídos pelos tributos sobre consumos e serviços, enquanto aqueles que arrecadavam maior volume de receitas – incidentes sobre o tabaco, as bebidas alcóolicas e os produtos feitos com petróleo – foram mantidos¹⁷³.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) classifica os tributos incidentes sobre o consumo em (i) tributos gerais sobre o consumo, que incluem os tributos incidentes sobre o valor agregado – dos quais o IVA é o mais conhecido – e os incidentes sobre a revenda de produtos; e em (ii) tributos incidentes sobre bens e serviços específicos, os *excise taxes*¹⁷⁴.

Entre as principais características dos impostos seletivos, a OCDE correlaciona (i) a incidência sobre um número restrito de produtos e serviços; (ii) a exigência apenas no momento em que os bens passem a ser livremente circulados; (iii) a cobrança com base no

¹⁷¹ LIS, Laís. Governo volta a zerar imposto de importação de cilindros de oxigênio. *GI*, Brasília, 15 jan. 2021. Economia. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2021/01/15/governo-volta-a-zerar-imposto-de-importacao-de-cilindros-de-oxigenio.ghtml>>. Acesso em: 26 jul. 2022; ESTADÃO Conteúdo. Com crise em Manaus, governo recua e zera impostos de cilindros de oxigênio. *Exame*, [S.l.], 16 jan. 2021. Disponível em: <<https://exame.com/brasil/com-crise-em-manauas-governo-recua-e-zera-imposto-de-cilindros-de-oxigenio/>>. Acesso em: 06 ago. 2022.

¹⁷² CNOSSEN, Sijbren. *Theory and practice of excise taxation: Smoking, drinking, gambling, polluting, and driving*. Oxford: Oxford University Press, 2005, p. 16.

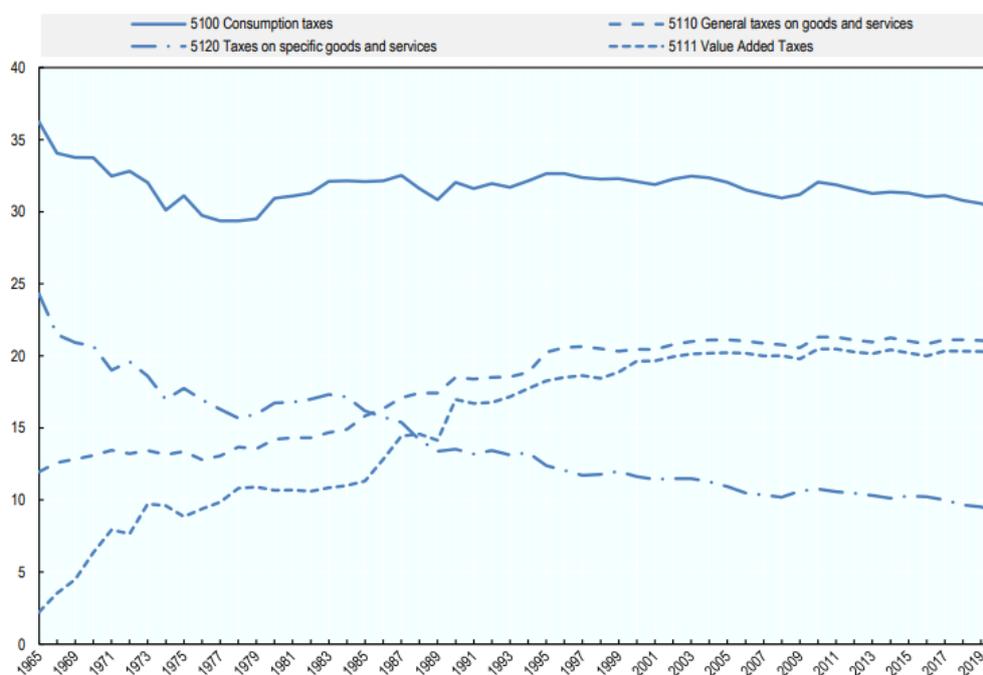
¹⁷³ CNOSSEN, Sijbren. *Theory and practice of excise taxation: Smoking, drinking, gambling, polluting, and driving*. Oxford: Oxford University Press, 2005, p. 16.

¹⁷⁴ OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. *Consumption tax trends 2022: VAT/GST and excise, core design features and trends*. Paris: OECD Publishing, 2022. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/consumption/consumption-tax-trends-19990979.htm>>. Acesso em: 24 fev. 2023, p. 11.

peso, no volume, na resistência ou na quantidade do produto; e (iv) a quantidade reduzida de contribuintes¹⁷⁵.

A OCDE divulgou, no mesmo relatório já mencionado, que os *excise taxes* representavam, em média, 6,9% (seis inteiros e nove décimos por cento) da arrecadação dos países integrantes do bloco. Há exceções, como a Turquia, em que os impostos seletivos contribuíram com 17,2% (dezesete inteiros e dois décimos por cento) da arrecadação, e a Nova Zelândia, com 1,8% (um inteiro e oito décimos por cento)¹⁷⁶. Reproduz-se, adiante, gráfico produzido pela OCDE que demonstra (i) a queda no percentual da arrecadação dos tributos seletivos e (ii) o aumento na participação dos tributos incidentes sobre valor agregado

Gráfico 1 – Participação de cada subespécie dos tributos incidentes sobre o consumo total da arrecadação entre 1965-2020



nos últimos cinco anos. Fonte: OCDE, 2022.

¹⁷⁵ OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. *Consumption tax trends 2022: VAT/GST and excise, core design features and trends*. Paris: OECD Publishing, 2022. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/consumption/consumption-tax-trends-19990979.htm>>. Acesso em: 24 fev. 2023, p. 24.

¹⁷⁶ OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. *Consumption tax trends 2022: VAT/GST and excise, core design features and trends*. Paris: OECD Publishing, 2022. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/consumption/consumption-tax-trends-19990979.htm>>. Acesso em: 24 fev. 2023, p. 16.

¹⁷⁷ OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. *Consumption tax trends 2022: VAT/GST and excise, core design features and trends*. Paris: OECD Publishing, 2022. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/consumption/consumption-tax-trends-19990979.htm>>. Acesso em: 24 fev. 2023, p. 17.

De acordo com o relatório *Consumption Tax Trends 2022*, a relação de produtos submetidos aos *excise taxes* foi reduzida com a expansão dos tributos incidentes sobre o consumo em geral. No entanto, a própria OCDE destaca que os *excise taxes* incidentes especificamente sobre o álcool, o tabaco e os produtos derivados de hidrocarbonetos são usados de forma crescente pelos países com o fito de influenciar o comportamento individual e continuam a resultar na arrecadação de quantias significativas para os governos¹⁷⁸.

Além de desestimular o consumo de produtos específicos, os *excise taxes* podem ser instituídos com o propósito de “financiar” ou “compensar” os custos causados à coletividade pelas externalidades negativas decorrentes de escolhas individuais. Essa lógica foi desenvolvida por Arthur Pigou¹⁷⁹ e será denominada, daqui em diante, de “lógica *pigouviana*”.

As externalidades negativas seriam as consequências negativas produzidas por algumas atividades, como o aumento no número de acidentes de trânsito decorrente do maior consumo de bebidas alcóolicas ou de pacientes diagnosticados com câncer no pulmão em razão do tabagismo.

Na visão de Jonathan S. Masur e Eric Posner, os tributos *pigouvianos* são mais eficientes do que a regulação por meio de normas de comando e controle, que, como destacado, concretizam o binômio prescrição-sanção. Para esses autores, a definição de normas de comando e controle envolve a análise do custo e do benefício de cada medida, enquanto a instituição de um tributo *pigouviano* depende apenas da definição do custo das externalidades negativas promovido pela atividade¹⁸⁰.

Segundo essa lógica, os *health taxes* equivaleriam ao custo social decorrente do tratamento das doenças resultantes do fumo, do consumo de bebidas alcóolicas e de bebidas não alcóolicas açucaradas; dos recursos dispendidos com a segurança e fiscalização do trânsito e com o auxílio a acidentes de trânsito causados depois do consumo de bebidas alcóolicas, etc.

¹⁷⁸ OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. *Consumption tax trends 2022: VAT/GST and excise, core design features and trends*. Paris: OECD Publishing, 2022. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/consumption/consumption-tax-trends-19990979.htm>>. Acesso em: 24 fev. 2023, p. 23-24.

¹⁷⁹ PIGOU, Arthur Cecil. *Economics of welfare*. Routledge Taylo & Francis Group.

¹⁸⁰ MASUR, Jonathan S.; POSNER, Eric. A. Toward a pigouvian state. *University of Pennsylvania Law Review*, vol. 164, n. 1, 2015, p. 93-147. Disponível em: <<http://www.jstor.org/stable/24752846>>. Acesso em: 4 fev. 2023.

Sinaliza-se que a elasticidade do consumo é outra métrica bastante utilizada no contexto de instituição de tributos seletivos. Elasticidade refere-se à constância da demanda por determinado produto ou serviço. Para Frank Ramsey, a demanda por um bem é inelástica se o aumento em 1% (um por cento) no seu preço promover queda no consumo inferior a este percentual¹⁸¹.

Logo, quanto mais elástica for a demanda, maiores serão as chances de o aumento no preço – provocado pela incidência dos tributos regulatórios – resultar na redução do consumo¹⁸². Por outro lado, quanto menos elástica for a demanda, menores serão as chances de o aumento no preço – decorrente da repercussão tributária – promover a redução do consumo¹⁸³.

A demanda pelo tabaco é mais inelástica do que a pela carne vermelha. O aumento do tributo incidente sobre o tabaco provocará proporcionalmente menos efeito sobre o nível do consumo do que o aumento do tributo incidente sobre a carne vermelha. Por exemplo, no Brasil, há pouco tempo noticiou-se que o acréscimo nos preços da carne vermelha provocou o aumento do consumo de frango e de carne suína no país¹⁸⁴. Nos bens com demanda mais elástica, é comum a substituição pelo consumidor por produtos similares.

Diante disso, a depender da finalidade pretendida, a “*Ramsey rule*” orientará a escolha pelos itens que serão sujeitos aos tributos. Se o propósito é o de incrementar a arrecadação, a opção lógica é a tributação de bens cujo consumo seja inelástico. Se, ao contrário, o propósito for a redução do consumo, será mais eficiente a tributação de bens com demanda elástica.

Nos capítulos 3 e 4, serão abordadas diversas iniciativas legislativas em âmbito internacional e nacional, respectivamente, que apresentam os seguintes elementos em sua fundamentação: (i) o propósito paternalista de reduzir o consumo; e (ii) a lógica *pigouviana*

¹⁸¹ HOFFER, Adam J.; SHUGHART II, William. The theory and practice of selective consumption taxation. In: HOFFER, J; NESBIT, Todd (orgs.). *For your own good: Taxes, paternalism, and fiscal discrimination in the twenty-first century*. Arlington: Mercatus Center at George Mason University, 2018, p. 59-76.

¹⁸² OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. *Consumption tax trends 2020: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*. Paris: OECD Publishing, 2020. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2020_152def2d-en.htm>. Acesso em: 26 jul. 2022, p. 127.

¹⁸³ OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. *Consumption tax trends 2020: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*. Paris: OECD Publishing, 2020. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2020_152def2d-en.htm>. Acesso em: 26 jul. 2022, p. 127.

¹⁸⁴ CORSINI, Iuri; JANONE, Lucas. Alta no preço das carnes faz hábito alimentar dos brasileiros mudar. *CNN*, Rio de Janeiro, 28 out. 2021. Disponível em: <<https://www.cnnbrasil.com.br/business/alta-no-preco-das-carne-faz-habito-alimentar-dos-brasileiros-mudar/>>. Acesso em: 19 fev. 2023.

de aumentar as receitas como forma de compensar as externalidades negativas decorrentes das atividades tributadas. Todavia, antes disto, é necessário conceituar os *sin taxes* e os *health taxes*.

2.1.3. Tributos Sobre o Pecado (*Sin Taxes*)

Tradicionalmente, os *sin taxes* eram conhecidos como *sumptuary taxes*¹⁸⁵. Robert Sirico recorda que, no período colonial norte-americano, as *sumptuary laws* regulavam a extravagância nas vestimentas, na alimentação e no consumo de produtos como tabaco e bebidas alcoólicas por conta de aspectos religiosos e morais¹⁸⁶, autorizando a instituição de tributos sobre esses atos¹⁸⁷.

Sérgio Vasquez reforça essa associação feita historicamente entre os *sin taxes* e a moral cristã ao ressaltar que tais tributos tinham um “propósito moralizador, condicionante da vida em sociedade e condicionado por ela mesma”¹⁸⁸. Michael Tom, por seu turno, define os *sin taxes* como os tributos pagos pela compra de um produto que o governo considera que deveria ser evitado. Em sua linguagem direta e crítica, o autor afirma que é como se “o perdão estivesse a um tributo de distância”¹⁸⁹.

Neste trabalho, adota-se o conceito de que os *sin taxes* são subespécie de tributos seletivos que se justificarão pelo propósito paternalista de tutelar o próprio indivíduo das consequências de suas escolhas moralmente “equivocadas”. Entende-se que o conceito de Michael Tom é aplicável aos tributos regulatórios paternalistas, mas incompleto no que diz respeito à definição dos tributos sobre o pecado. Afinal, como já adiantado, há um movimento crescente de tributos paternalistas regulatórios que são imbuídos desta reprovação governamental da escolha. No entanto, esses diferem-se entre si de acordo com a sua finalidade.

¹⁸⁵ THOM, Michael. *Taxing sin*. Nova Iorque: Palgrave Macmillan, 2021, p. 2.

¹⁸⁶ SIRICO, Robert. *The sin tax: Economic & Moral Considerations*. Michigan: Acton Institute, 2015, posição 19 de 369. Edição Kindle.

¹⁸⁷ THOM, Michael. *Taxing sin*. Nova Iorque: Palgrave Macmillan, 2021, p. 2.

¹⁸⁸ VASQUES, Sérgio. *Os impostos do pecado: O álcool, o tabaco, o jogo e o fisco*. Coimbra: Almedina, 2019. p. 19.

¹⁸⁹ No original: “*In other words, forgiveness is just a tax away*”. (THOM, Michael. *Taxing Sin*. Nova Iorque: Palgrave Macmillan, 2021, p. 3.)

Robert Sirico ratifica a premissa adotada por este trabalho de que não há qualquer distinção econômica entre os tributos incidentes sobre o pecado e outros desenhados com o propósito de desestimular o consumo¹⁹⁰.

Se, tradicionalmente, os impostos sobre o pecado incidiam sobre o tabaco, a bebida alcoólica e os jogos de azar com fundamento na “moralidade cristã”, na atualidade a fundamentação dos *sin taxes* supera a perspectiva cristã do certo e do errado, mas preserva a noção de moralidade para justificá-los.

Ademais, quanto aos produtos tradicionalmente sujeitos aos tributos sobre o pecado, identifica-se dois movimentos simultâneos. O primeiro é que a fundamentação para a tributação do tabaco e das bebidas alcóolicas evoluiu para a proteção da saúde, de modo que tal incidência tributária assumiu o novo “rótulo” de *health taxes*¹⁹¹. O segundo é de que surgem novos produtos sujeitos aos *sin taxes*, a exemplo da maconha e dos alimentos de origem animal.

Aliás, este movimento expansivo dos tributos sobre o pecado foi identificado por Michael Tom ao descrever a relação entre o consumo de proteína animal e os danos causados ao meio ambiente:

Alguns paternalistas estão apreensivos sobre os impactos negativos do consumo de proteína animal ao meio ambiente. Produtos feitos de gados, que consomem grandes quantidades de água, dissipam gases que agravam o efeito estufa e demandam grandes áreas para a pastagem, são considerados devastadores para a mudança climática.¹⁹² (Tradução nossa)

É, portanto, a finalidade que distinguirá os *sin taxes* dos *health taxes*. Como será detalhado no próximo subtópico, os *health taxes* fundamentam-se na promoção da saúde individual e coletiva.

¹⁹⁰ SIRICO, Robert. *The sin tax: Economic & Moral Considerations*. Michigan: Acton Institute, 2015, posição 40 de 369. Edição Kindle.

¹⁹¹ Vai no mesmo sentido a opinião de Franco Sassi, Jeremy A. Lauer, Agnes Soucat, Angeli Vigo e Jeremias Paul. Em síntese, os autores afirmam que os tributos denominados de *health taxes* existem há muito tempo, mas apenas recentemente foram apresentados como meios para promover a saúde individual e coletiva. Citam como exemplo que os tributos sobre as bebidas alcóolicas existem desde a China antiga. Os autores ponderam ainda que no passado tais tributos eram utilizados apenas como forma de (i) arrecadar receitas aos cofres públicos e (ii) controlar algumas consequências sociais indesejadas, mas que, com os estudos sobre os impactos do consumo do álcool para a saúde individual, a fundamentação para esta cobrança tributária passou a ser a tutela da saúde. (LAUER, J. *et al.* *Health taxes: Policy and practice*. Londres: World Scientific, 2022, p. 1. Disponível em <<https://www.worldscientific.com/doi/epdf/10.1142/q0365>>. Acesso em: 19 fev. 2023.)

¹⁹² THOM, Michael. *Taxing sin*. Nova Iorque: Palgrave Macmillan, 2021, p. 154-155.

2.1.4. *Health Taxes*

Os *health taxes*, objeto deste estudo, são mais uma subespécie dos impostos seletivos. Diferentemente dos *sin taxes*, os *health taxes* se justificarão pelo propósito paternalista de tutelar especificamente a saúde do próprio indivíduo – e da coletividade – das consequências de suas escolhas de vida.

Para a OMS, os *health taxes* são os tributos que incidem sobre o tabaco, as bebidas alcóolicas, as bebidas açucaradas e alguns tipos de alimentos (ultraprocessados, salgados, chocolates, etc.)¹⁹³ considerados prejudiciais à saúde individual. Para Julio César Muñiz Pérez e Noelia Tomé Hernández, além dos mencionados itens, a gordura, o sal, o açúcar, o café, a carne vermelha e os alimentos geneticamente modificados estão sob a área de incidência dos *health taxes*¹⁹⁴. Para Angeli Vigo, Jeremy A. Lauer, Franco Sassi e Agnes Soucat, o próximo passo é a tributação dos combustíveis fósseis, já que estes são associados à poluição do ar nas áreas urbanas¹⁹⁵. Naturalmente, essa lista não é exaustiva e dependerá, como visto, mais da justificativa para a implementação do tributo estar alinhada com a tutela da saúde do que dos produtos em si.

Além de influenciar o comportamento individual, os *health taxes* podem adotar a lógica *pigouviana*, contribuindo para o equilíbrio fiscal por meio do incremento das receitas disponíveis, que, por sua vez, poderão ser empenhadas para o tratamento de condições e doenças causadas por hábitos alimentares considerados prejudiciais à saúde. Esta também é a opinião de Marcello Estevão, diretor global de Macroeconomia, Tendências e Investimentos do Banco Mundial:

Os *health taxes* (tributos seletivos sobre o tabaco, as bebidas alcóolicas e as bebidas açucaradas) são uma importante ferramenta para melhorar simultaneamente os resultados de saúde pública e tributários. A introdução ou a reforma dos *health taxes* pode melhorar a saúde pública ao reduzir o consumo e as externalidades negativas associadas às *commodities* prejudiciais à saúde. **Eles também podem melhorar o**

¹⁹³ BRYNS, B.; COLIN, C.; MELO, G. de. The place for health taxes in the wider fiscal system. In: LAUER, J. et al (ed.). *Health taxes: Policy and practice*. Londres: World Scientific, 2022, p. 23-56, p. 25. Disponível em <https://www.worldscientific.com/doi/epdf/10.1142/q0365>. Acesso em: 19 fev. 2023.

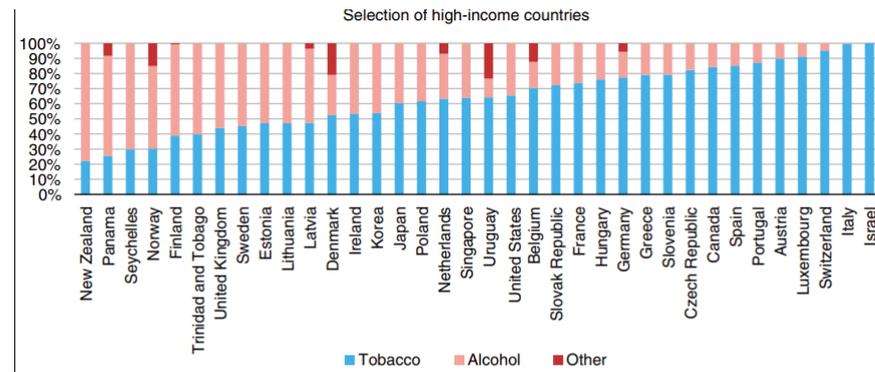
¹⁹⁴ PÉREZ, Julio César Muñiz. HERNÁNDEZ, Noelia Tomé. *Health taxes: La ultima frontera de la extrafiscalidade. Crisis y competitividad fiscal*. Pamplona: Thomson Reuters, 2022.

¹⁹⁵ LAUER, J. et al. The future of health taxes: Helping it happen. In: _____. *Health taxes: Policy and practice*. Londres: World Scientific, 2022, p. 497-512, p. 507-508. Disponível em <https://www.worldscientific.com/doi/epdf/10.1142/q0365>. Acesso em: 19 fev. 2023.

resultado fiscal ao promover o aumento das receitas tributárias e a redução dos custos de saúde associados a doenças no longo prazo.¹⁹⁶ (Tradução e grifo nossos)

A OMS e o Banco Mundial destacam que a maioria da arrecadação dos *health taxes* é decorrente da tributação do tabaco e das bebidas alcóolicas¹⁹⁷. Os gráficos reproduzidos a

Gráfico 2 – Comparação da arrecadação dos *health taxes* incidentes sobre o tabaco, o álcool e outros itens em países desenvolvidos em 2017

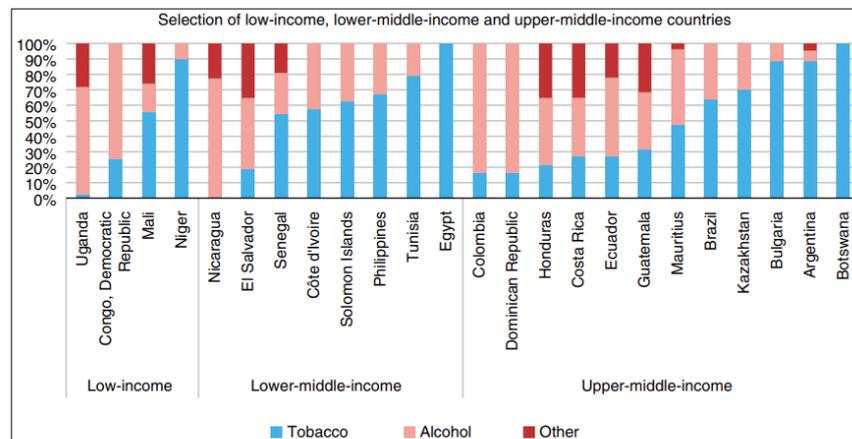


Source: OECD calculation based on OECD Global Revenue Statistics database.

Note: This figure does not include health social security contributions. Chile is not represented in this figure because of the difficulty to disentangle tobacco taxes from alcohol taxes in the OECD Global Revenue Statistics database. Turkey is not represented either due to insufficient data. The category "other" includes taxes on SSBs, sugar, chocolate, ice creams etc. – see Annex for more information.

Fonte: BRYS *et al.*, 2022, p. 32.

Gráfico 3 – Comparação da arrecadação dos *health taxes* incidentes sobre o tabaco, o álcool e outros itens em países em desenvolvimento em 2017



Source: OECD calculation based on OECD Global Revenue Statistics database.

Note: This figure does not include health social security contributions. Kenya is not represented due to insufficient data. The category "other" includes taxes on SSBs, sugar, chocolate, ice creams etc. – see Annex for more information.

¹⁹⁶ ESTEVÃO, Marcelo. Forewords. In: LAUER, J. *et al* (ed.). *Health taxes: Policy and practice*. Londres: World Scientific, 2022, p. v-vi, p. vi. Disponível em: <<https://www.worldscientific.com/doi/epdf/10.1142/q0365>>. Acesso em: 19 fev. 2023.

¹⁹⁷ BRYS, B.; COLIN, C.; MELO, G. de. The place for health taxes in the wider fiscal system. In: LAUER, J. *et al* (ed.). *Health taxes: Policy and practice*. Londres: World Scientific, 2022, p. 23-56, p. 32. Disponível em <https://www.worldscientific.com/doi/epdf/10.1142/q0365>. Acesso em: 19 fev. 2023

seguir evidenciam a participação dos tributos incidentes sobre outros itens – além do cigarro e do tabaco – na arrecadação com os *health taxes* em países de alta e baixa renda:

A despeito do crescente interesse no tema, muitos países, como o Brasil, ainda não possuem tributos seletivos incidentes especificamente sobre o tabaco, as bebidas alcóolicas, as bebidas não alcóolicas açucaradas, alimentos ultraprocessados, o açúcar, o sal, etc.

No capítulo 4, serão examinados os instrumentos disponíveis no ordenamento jurídico brasileiro e as propostas legislativas que visam aprimorar o cenário fiscal atual, mas, anteriormente, deve-se examinar se a finalidade que justifica a instituição dos *health taxes* – a tutela da saúde – encontra guarida no ordenamento jurídico. Até porque, como ressaltado por Marcus Lívio Gomes, os atos normativos devem ser compatíveis com todo o sistema¹⁹⁸. Em suas palavras, é importante examinar “se cada ato se mostra ou não axiologicamente adequado e, nesse sentido, integrado na unidade interna do Direito”¹⁹⁹.

Afora o direito à saúde estar listado como um dos direitos sociais (artigo 6º, caput), o artigo 195 da Constituição Federal assegura a sua universalidade e a sua oponibilidade perante o Estado ao defini-lo como “direito de todos e dever do Estado”, respectivamente. O artigo 196 também discorre acerca da extensão dessa garantia, especificando que deverá ser concretizada “mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos” (grifos nossos). Verifica-se, já preliminarmente, a subsunção plena da finalidade da instituição dos *health taxes* ao caput do artigo 196 da Carta Constitucional: política econômica que pretende mitigar os riscos de doenças e condições de saúde.

O texto constitucional não se ateve apenas a essas previsões, dedicando-se a

Fonte: BRYN *et al.*, 2022, p. 33.

disciplinar extensivamente a tutela dessa garantia tão essencial à vida. O artigo 197 assevera que as ações de saúde têm “relevância pública”. O artigo 198, §1º, prevê que o SUS será

¹⁹⁸ GOMES, Marcus Lívio. *A interpretação da legislação tributária: instrumentos para a unificação de critério administrativo em matéria tributária*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2010, p. 57.

¹⁹⁹ GOMES, Marcus Lívio. *A interpretação da legislação tributária: instrumentos para a unificação de critério administrativo em matéria tributária*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2010, p. 57.

financiado com os recursos do orçamento da seguridade social e de todos os entes federados. Os artigos 23, II, e 24, IX fixam a competência concorrente da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para “cuidar da saúde e assistência pública” e para legislar sobre a “proteção e defesa da saúde”.

Adicionalmente, a Constituição também se preocupou em garantir que houvesse recursos disponíveis para a concretização do direito à saúde. O artigo 198, §2º, estipula que o percentual mínimo de 15% (quinze por cento) da receita corrente líquida do orçamento do respectivo exercício financeiro da União Federal deverá ser destinado a “ações e serviços públicos de saúde”. Embora o texto constitucional tenha delegado ao legislador complementar a especificação dos limites mínimos que deverão ser destinados à saúde pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, autorizou as excepcionais intervenções federal nos Estados e no Distrito Federal e estadual nos Municípios quando inobservada essa destinação mínima (artigos 34, VII, e 35, III). Ademais, há vinculação das receitas públicas ao custeio da saúde também no caso das emendas parlamentares individuais. A Carta Magna impôs a obrigatoriedade de que metade seja destinada “a ações e serviços públicos de saúde” (artigo 165, §9º).

Por tudo isso, os *health taxes* são um instrumento econômico interventivo absolutamente compatível com essas finalidades do sistema constitucional brasileiro.

2.2. Os *Health Taxes* São Paternalistas?

No contexto dos *health taxes* e de outros tributos regulatórios, é essencial definir o que é o paternalismo. Afinal, essa é a dificuldade filosófico-política para a criação de tributos que limitam o exercício da autonomia individual. Se as premissas para a instituição dos *health taxes* são as de que (i) as condutas tributadas – fumar, beber, apostar, etc. – são prejudiciais aos próprios indivíduos e que (ii) estes não tomam as melhores decisões para si apesar de terem acesso à informação, essas imposições tributárias serão paternalistas.

Dessa forma, em consonância com os precedentes do Supremo Tribunal Federal anteriormente apresentados, a legitimidade da restrição ao exercício da autonomia privada decorrente da cobrança dos *health taxes* dependerá da ponderação com os demais direitos

tutelados pela tributação regulatória, bem como do juízo de proporcionalidade entre o grau de limitação da primeira para a maximização dos últimos.

Contudo, conceituar o paternalismo não é uma tarefa simples. Gerald Dworkin demonstra que são múltiplas as dimensões que impactam nos diversos conceitos propostos para o termo: um ato pode ser considerado paternalista com base nos resultados promovidos ou com base nos motivos que pautaram a sua edição; em razão dos motivos reais que levaram à sua prática ou em razão dos motivos hipotéticos; se, a despeito dos motivos que levaram à sua realização, resultar em ação que promova o bem-estar de um indivíduo por qualquer razão; se esse ato resultar na violação da autonomia de determinada pessoa ou independentemente disso; se há necessidade de uma ação ou se uma omissão pode ser considerada paternalista; se há necessidade de atuação contra o consentimento individual ou se independente do consentimento; se a atuação é para proteger o bem-estar físico ou o moral²⁰⁰.

Embora não haja consenso na filosofia sobre o conceito de paternalismo, Gerald Dworkin o define como a interferência na liberdade de ação de uma pessoa justificada por razões que se referem exclusivamente ao bem-estar, felicidade, necessidades, interesses ou valores desta pessoa coagida²⁰¹. Julian Le Grand e Bill New classificam esta definição do termo como uma das mais reproduzidas²⁰².

Gerald Dworkin diferencia o que denomina de *pure e impure paternalism* com base na identificação do sujeito beneficiado pela restrição à autonomia individual. No *pure paternalism*, o indivíduo que se beneficia do ato paternalista é o mesmo que sofre a restrição ao exercício de sua autonomia. O autor cita, como exemplos, a obrigatoriedade do uso de cinto de segurança em veículos e a criminalização do suicídio. Já no *impure paternalism*, uma pessoa tem a sua autonomia individual limitada para beneficiar a si própria e a terceiros.

Gerald Dworkin pondera que nenhum caso de *impure paternalism* será justificado somente pela perspectiva paternalista na medida em que sempre será possível afirmar que a restrição tem o propósito não paternalista de proteger outros indivíduos. Amparado por esta reflexão, Gerald Dworkin concluiu que os atos paternalistas inevitavelmente envolverão

²⁰⁰ DWORKIN, Gerald. Defining paternalism. In: SCHRAMME, Thomas. *New perspectives on Paternalism and Health Care*. Cham: Springer Verlag, 2013, p. 17-18, p. 17-31.

²⁰¹ DWORKIN, Gerald. Paternalism. *The Monist*, v. 56, n. 1., p. 64-84, jan. 1972, p. 65. Disponível em: <<https://www.jstor.org/stable/27902250>>. Acesso em: 20 fev. 2023.

²⁰² GRAND, Julian Le; NEW, Bill. *Government Paternalism: Nanny state or helpful friend?* Princeton: Princeton Press, 2015, p. 8.

restrições ao exercício da autonomia individual para a tutela do próprio indivíduo, mas que, por vezes, esta proteção se expandirá para a defesa de outros indivíduos cuja autonomia individual não está em jogo²⁰³.

Neste trabalho, defende-se que os *health taxes* são tributos regulatórios paternalistas impuros porque visam, inicialmente, tutelar o direito à saúde do fumante e dos que consomem bebidas alcóolicas e bebidas não alcóolicas açucaradas, porém, sem dúvidas, protegem direitos de terceiros mediante a redução dos danos causados à coletividade por tais padrões de comportamento e o incremento das receitas tributárias a serem despendidas com políticas públicas.

De acordo com Julian Le Grand e Bill New, as divergências conceituais de paternalismo dizem respeito principalmente (i) à restrição da liberdade ou da autonomia individual e (ii) à necessidade de consentimento, ou não, para a sua caracterização²⁰⁴. Segundo os autores, a maioria das definições de paternalismo envolve três elementos: (i) restrições impostas pelo governo à autonomia ou à liberdade individual, (ii) que se justificam pela promoção do bem-estar do próprio indivíduo afetado pelas restrições, e não de terceiros, (iii) sem qualquer consentimento, em sentido amplo, da pessoa afetada²⁰⁵. Entretanto, para Julian e Bill, o que está por trás de todos os casos paternalistas é a desconfiança estatal em relação à capacidade de avaliação individual. Em síntese, o governo não acredita que, sem a sua intervenção, os cidadãos tomarão a decisão “correta”²⁰⁶.

Há autores, como Sigal Ben-Porath, que ressaltam que atos paternalistas não necessariamente envolverão a restrição da liberdade. Para Ben-Porath, as campanhas de conscientização sobre a violência doméstica são exemplos de política paternalista não coercitiva, implementadas com a finalidade de influenciar o desenvolvimento de determinados valores nos cidadãos para o seu próprio bem-estar²⁰⁷.

²⁰³ DWORKIN, Gerald. Paternalism. *The Monist*, v. 56, n. 1., p. 64-84, jan. 1972, p. 68. Disponível em: <<https://www.jstor.org/stable/27902250>>. Acesso em: 20 fev. 2023.

²⁰⁴ GRAND, Julian Le; NEW, Bill. *Government Paternalism: Nanny state or helpful friend?* Princeton: Princeton Press, 2015, p. 7.

²⁰⁵ GRAND, Julian Le; NEW, Bill. *Government Paternalism: Nanny state or helpful friend?* Princeton: Princeton Press, 2015, p. 7.

²⁰⁶ GRAND, Julian Le; NEW, Bill. *Government Paternalism: Nanny state or helpful friend?* Princeton: Princeton Press, 2015, p. 22.

²⁰⁷ BEN-PORATH, Sigal. *Tough choices: Structured paternalism and the landscape of choice*. Princeton: Princeton University Press, 2016, p. 23-25.

Allen Buchanan classifica como superficial a restrição do conceito de paternalismo à noção de liberdade de ação. Para o autor, a omissão de informações do público a respeito de políticas públicas que, em tese, foram criadas para o seu próprio benefício também é um ato paternalista²⁰⁸. Christian Coons e Michael Weber também consideram que as omissões podem ser paternalistas ainda que não resultem em coerção ou na interferência ao exercício da autonomia individual²⁰⁹. No entanto, esta dimensão do paternalismo não interessa ao presente estudo, que é voltado justamente à restrição de uma ação – fumar ou beber – realizada por meio dos *health taxes*.

Neste trabalho, será adotado o conceito de paternalismo de Gerald Dworkin que envolve (i) a restrição a liberdade de um indivíduo; (ii) para a sua própria tutela; o que, eventualmente, (iii) protegerá direitos de terceiros (*impure paternalism*).

Ademais, deve-se ressaltar que o termo paternalismo é usualmente associado a um aspecto negativo e a uma conduta que deveria ser evitada. Agir de modo paternalista é interpretado, por vezes, como infantilizar o destinatário da conduta paternal.

Para Sigal Ben-Porath, essa avaliação pejorativa é baseada (i) na assunção de que as pessoas sabem melhor do que o governo o que atende aos seus interesses particulares e (ii) no entendimento de que têm o direito de perseguir as suas escolhas sem as constrições paternalistas ou as intervenções governamentais²¹⁰. Todavia, a autora destaca que as políticas paternalistas não representam atos de humilhação ou de desvalorização dos indivíduos, mencionando, como exemplos, as leis que instituíram a obrigatoriedade do uso do cinto de segurança e as políticas públicas que regulam o controle sanitário dos alimentos. Em sua visão, ambas buscam auxiliar os indivíduos a decidirem de maneira sábia, ainda que as duas medidas presumam alguma limitação no processo racional de tomada de decisão. Afinal, os adultos são capazes de entender tanto a proteção oferecida pelo cinto de segurança quanto de escolher onde comer²¹¹.

Christian Coons e Michael Weber não associam essa percepção negativa aos propósitos paternalistas, mas sim aos meios pelos quais a teoria paternalista se vale para

²⁰⁸ BUCHANAN, Allen. Medical Paternalism. *Philosophy & Public Affairs*, v. 7, n. 4, p. 370-390, 1978, p. 371. Disponível em: <<https://www.jstor.org/stable/2264963>>. Acesso em: 20 fev. 2023.

²⁰⁹ COONS, Christian; WEBER, Michael. *Introduction: Paternalism - Issues and trends*. Cambridge: Cambridge University Press, 2017, p. 4.

²¹⁰ BEN-PORATH, Sigal. Paternalism, (school) choice, and opportunity. *Journal of Philosophy of Education*, v. 43, n. 4, 2009, p. 247-265.

²¹¹ BEN-PORATH, Sigal. *Tough choices: Structured paternalism and the landscape of choice*. Princeton: Princeton University Press, 2016, p. 26-29.

alcançá-los²¹². Para eles, o problema residiria na utilização de alguma forma de coerção ou de interferência que demandaria uma justificação especial²¹³.

Na opinião de Richard Thaler e Cass Sunstein, o movimento anti-paternalista desenvolvido por economistas é resultado da combinação de uma falsa premissa e de, ao menos, dois equívocos. A premissa seria a de que as pessoas sempre tomariam as suas decisões de acordo com os seus melhores interesses; e os dois equívocos são que (i) existiriam alternativas viáveis ao paternalismo; e que (ii) o paternalismo sempre envolveria a coerção²¹⁴. Thaler e Sunstein defendem que, superados esses pontos, a discussão não seria mais sobre ser ou não ser paternalista, mas sim sobre como escolher entre as opções paternalistas²¹⁵.

Por fim, como a legitimidade dos *health taxes* e de outros tributos regulatórios paternalistas dependerá da ponderação entre os valores envolvidos e do exame de proporcionalidade do grau de restrição imposta à autonomia, deve-se sinalizar a opinião de Gerald Dworkin sobre o ônus probatório. O autor afirma que, como forma de validar a legislação paternalista, há um “**pesado e claro ônus**” de as autoridades demonstrarem (i) a exata natureza dos efeitos prejudiciais que serão evitados ou, alternativamente, os benefícios que serão alcançados e (ii) a probabilidade de sua ocorrência. Em suas palavras, “é melhor que dez pessoas se prejudiquem do que uma tenha a sua liberdade indevidamente restrita”²¹⁶.

Definidos os contornos conceituais, passa-se à análise dos tipos de paternalismo para a classificação da tributação regulatória concretizada por meio dos *health taxes*.

2.2.1. Tipos de Paternalismo

²¹² COONS, Christian; WEBER, Michael. *Introduction: Paternalism - Issues and trends*. Cambridge: Cambridge University Press, 2017, p. 4.

²¹³ COONS, Christian; WEBER, Michael. *Introduction: Paternalism - Issues and trends*. Cambridge: Cambridge University Press, 2017, p. 4.

²¹⁴ SUNSTEIN, Cass R.; THALER, Richard H. Behavioral economics, public policy and paternalism. *The American Economic Review*, v. 93, n. 2, maio 2003, p. 175, p. 175-179.

²¹⁵ SUNSTEIN, Cass R.; THALER, Richard H. Behavioral economics, public policy and paternalism. *The American Economic Review*, v. 93, n. 2, maio 2003, p. 175, p. 175-179.

²¹⁶ DWORKIN, Gerald. Paternalism. *The Monist*, v. 56, n. 1., p. 64-84, jan. 1972, p. 83-84. Disponível em: <<https://www.jstor.org/stable/27902250>>. Acesso em: 20 fev. 2023.

Como antecipado, as definições de paternalismo variam de acordo com diversos fatores. Todavia, para propósito deste estudo, serão analisadas as seguintes classificações: *means e ends paternalism; volitional e critical paternalism; moral paternalism; legal e non legal paternalism; e soft e hard paternalism*.

A distinção entre *means e ends paternalism* foi feita por Brock para distinguir as intervenções em decisões mais estruturais na vida dos indivíduos – os planos de vida – das em preferências menos relevantes. De acordo com essa classificação, as restrições às escolhas individuais instrumentais são mais aceitáveis do que aquelas que impõem limitações à realização de objetivos de vida²¹⁷. Em síntese, o *means paternalism* é justificável na medida em que representaria uma forma de auxiliar os indivíduos a concretizarem os seus planos de vida. Adota-se a premissa de que as pessoas sabem o que querem, mas eventualmente não saberão como chegar lá²¹⁸.

Aliás, Julian Le Grand e Bill New equiparam o *means paternalismo* ao *volitional paternalism*²¹⁹. Para Ronald Dworkin, o paternalismo pode ser classificado em *volitional* ou *critical* com base nos tipos de interesses individuais envolvidos²²⁰.

O *volitional paternalism* seria uma forma de intervenção estatal para a proteção do *volitional well-being*, ou seja, do bem-estar do indivíduo relacionado às suas vontades voluntárias e intencionais. São os desejos que as pessoas racionalmente pretendem concretizar, mas que sabem que não são decisivos para a qualidade de sua vida²²¹. Ronald Dworkin cita desejos como velejar melhor, menos visitas ao dentista e comer bem²²².

²¹⁷ GRAND, Julian Le; NEW, Bill. *Government Paternalism: Nanny state or helpful friend?* Princeton: Princeton Press, 2015, p. 27-28.

²¹⁸ GRAND, Julian Le; NEW, Bill. *Government Paternalism: Nanny state or helpful friend?* Princeton: Princeton Press, 2015, p. 27-28.

²¹⁹ GRAND, Julian Le; NEW, Bill. *Government Paternalism: Nanny state or helpful friend?* Princeton: Princeton Press, 2015, p. 33.

²²⁰ DWORKIN, Ronald. *Sovereign Virtue: The theory and practice of equality*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 2002, p. 216.

²²¹ DWORKIN, Ronald. *Sovereign Virtue: The theory and practice of equality*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 2002, p. 216-218

²²² DWORKIN, Ronald. *Sovereign Virtue: The theory and practice of equality*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 2002, p. 216-218

O *critical paternalism*, por sua vez, representa a interferência estatal para que os indivíduos alcancem os *critical interests*²²³. Estes refletem desejos mais estruturais na vida, como ter um relacionamento próximo com os filhos e ser bem-sucedido na carreira profissional²²⁴. Outrossim, os *critical interests* não representam apenas um desejo individual, mas a crença de que uma vida boa depende destas conquistas²²⁵.

Para Ronald Dworkin, independentemente de concordância, as pessoas que não realizam os seus *critical interests* não levarão uma vida tão boa quanto outra pessoa que racionalmente possui interesses nesses ramos²²⁶. Assim, os *health taxes* seriam manifestação do *means* e do *volitional paternalism*. Os hábitos – ou os vícios – de fumar e de beber não constituem propósitos de vida. São decisões instrumentais.

Gerald Dworkin menciona o *moral paternalism* como um tipo de paternalismo em que os atos estatais restritivos se destinam a impedir que o cidadão cause dano moral – e não físico, psicológico ou econômico – a si mesmo²²⁷. A ideia é que restrições legais podem ser positivas para o desenvolvimento pessoal daquele indivíduo – ainda que ele não compartilhe da mesma visão de mundo²²⁸. Por exemplo, racistas podem não considerar algumas de suas atitudes imorais, mas a intervenção paternalista evitará que pratiquem atos moralmente equivocados, aproximando-os de uma vida melhor²²⁹.

O *legal moralism*, por seu turno, pretende impedir a prática de atos imorais independentemente do risco de dano ao indivíduo²³⁰. No mesmo sentido, Daniel Sarmiento conceitua o *legal moralism* como a teoria que autoriza a limitação à autonomia individual

²²³ DWORKIN, Ronald. *Sovereign Virtue: The theory and practice of equality*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 2002, p. 216-218

²²⁴ DWORKIN, Ronald. *Sovereign Virtue: The theory and practice of equality*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 2002, p. 216-218

²²⁵ DWORKIN, Ronald. *Sovereign Virtue: The theory and practice of equality*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 2002, p. 216-218

²²⁶ DWORKIN, Ronald. *Sovereign Virtue: the theory and practice of equality*. Harvard University Press. Cambridge, Massachusetts, 2002. P. 216-218

²²⁷ DWORKIN, Gerald. Moral Paternalism. *Law and Philosophy*, v. 24, n. 35, p. 305-319, maio 2005. Disponível em <<http://www.jstor.org/stable/30040347>>. Acesso: 24 Fev. 2023.

²²⁸ DWORKIN, Gerald. Moral Paternalism. *Law and Philosophy*, v. 24, n. 35, p. 305-319, maio 2005. Disponível em <<http://www.jstor.org/stable/30040347>>. Acesso: 24 Fev. 2023.

²²⁹ DWORKIN, Gerald. Moral Paternalism. *Law and Philosophy*, v. 24, n. 35, p. 305-319, maio 2005. Disponível em <<http://www.jstor.org/stable/30040347>>. Acesso: 24 Fev. 2023.

²³⁰ DWORKIN, Gerald. Moral Paternalism. *Law and Philosophy*, v. 24, n. 35, p. 305-319, maio 2005. Disponível em <<http://www.jstor.org/stable/30040347>>. Acesso: 24 Fev. 2023.

para assegurar a observância da moral, e não para proteger o próprio indivíduo ou terceiros²³¹. Preocupa-se com a moral, não com o sujeito. Logo, carece de elemento essencial ao conceito de paternalismo.

Os *health taxes* não são manifestação do paternalismo moral. Por meio da incidência tributária, protege-se a saúde do indivíduo e, portanto, a sua integridade física, não moral. Entretanto, os *sin taxes* se correlacionam mais com a noção de paternalismo moral.

Finalmente, destaca-se que o paternalismo também pode ser classificado em *legal* e *non legal* e em *soft* ou *hard paternalism*. O *legal paternalism* se refere aos atos editados pelo Estado em sentido amplo. Em contraposição, os atos decorrentes da atuação isolada dos agentes estatais, sem amparo no ordenamento jurídico, são vinculados à noção de *non legal paternalism*²³².

De acordo com Joel Feinberg, o *legal paternalism* pode ser fraco ou forte a depender do grau de voluntariedade associado à prática de determinada ação²³³. Esta distinção se assemelha muito à classificação em *soft* ou *hard paternalism*.

Para Feinberg, a versão fraca admite a intervenção estatal para a proteção do indivíduo contra si exclusivamente nas hipóteses em que a sua atuação for presumidamente involuntária. Por exemplo, o sujeito que caminha sobre ponte danificada. Presume-se que não há consciência do risco envolvido naquela ação. Na versão mais forte do paternalismo legal, a interferência estatal é possível para proteger o indivíduo, contra a sua vontade, das consequências danosas de suas escolhas totalmente voluntárias²³⁴. Por exemplo, a decisão pelo suicídio.

Essa classificação desperta grande interesse. Em análise mais superficial, tudo indica que uma manifestação do *soft paternalism* tende a ser mais aceitável do que uma de *coercive paternalism* porque a primeira impõe grau de restrição menor à autonomia individual do que a segunda.

Nesse contexto, considera-se de grande valia a ponderação feita por Jason Hanna, no sentido de que tais termos não devem ser vistos como excludentes. Ou *soft*, ou *hard*. Na

²³¹ SARMENTO, Daniel. *Dignidade da pessoa humana: Conteúdo, trajetórias e metodologia*. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 174-175.

²³² GRAND, Julian Le; NEW, Bill. *Government Paternalism: Nanny state or helpful friend?* Princeton: Princeton Press, 2015, p. 25.

²³³ FEINBERG, Joel. Legal Paternalism. *Canadian Journal of Philosophy*, v. 1, n. 1, p. 105-124, set. 1971, p. 110-111 e 124. Disponível em: <<https://www.jstor.org/stable/40230341>>. Acesso em: 11 jul. 22.

²³⁴ FEINBERG, Joel. Legal Paternalism. *Canadian Journal of Philosophy*, v. 1, n. 1, p. 105-124, set. 1971. Disponível em: <<https://www.jstor.org/stable/40230341>>. Acesso em: 11 jul. 22.

opinião de Jason Hanna, será melhor tratar essa distinção como uma linha contínua²³⁵. O racional é simples: quanto menores os custos adicionados ao processo decisório, mais leve será o ato paternalista. Quanto maiores os custos, mais pesado será o ato paternalista.

Para Sarah Conly, o *soft paternalism* influencia as pessoas a agirem como se fossem propriamente informadas sobre determinado assunto²³⁶. Assim, o conceito abrange, por exemplo, a intervenção governamental sobre a vontade de indivíduos que são dependentes ou incapazes de tomar decisões, como as crianças²³⁷. Por outro lado, o termo *hard paternalism* ou *coercive paternalism* se refere à forma mais intrusiva de influência estatal na autonomia de indivíduos capazes. Um ato paternalista coercitivo simplesmente proibirá determinada conduta²³⁸. Para Sarah Conly, o *coercive paternalism* forçaria os indivíduos, que, mesmo cientes dos fatos relevantes, deliberadamente escolheriam determinada conduta, a agir de modo distinto, como a deixar de fumar ou a não assumir uma hipoteca que comprometa metade de seu orçamento doméstico, por exemplo²³⁹.

Joel Feinberg ressalta que a maioria das decisões se situa no vasto hiato existente entre os atos plenamente voluntários e os totalmente involuntários. Para Feinberg, uma ação voluntária decorre da deliberação, de um processo que envolve tempo, informações e racionalização²⁴⁰. Tal distinção é interessante ao presente tema. Como será detalhado adiante, os que defendem uma restrição mais severa ao fumo, ao consumo de bebidas alcólicas e de bebidas não alcólicas açucaradas adotam a premissa de que os indivíduos não avaliam racionalmente a decisão de fumar ou de beber. Por essa retórica, para Feinberg, a opção de fumar – desconsiderando, assim, os malefícios associados ao tabagismo – não seria um ato plenamente voluntário e a imposição de tributos como obstáculo a essa ação representaria uma medida fraca de *legal paternalism* ou de *soft paternalism*.

²³⁵ HANNA, Jason. Hard and soft paternalism. p. 24-33. In: GRILL, Kalle. JANNA, Jason. (Coord.) *The Routledge Handbook of the Philosophy of Paternalism*. NewYork: Routledge, 2018.

²³⁶ CONLY, Sarah. *Against Autonomy: Justifying coercive paternalism*. Cambridge: Cambridge University Press, 2013, p. 42.

²³⁷ CONLY, Sarah. *Against Autonomy: Justifying coercive paternalism*. Cambridge: Cambridge University Press, 2013, p. 42.

²³⁸ CONLY, Sarah. *Against Autonomy: Justifying coercive paternalism*. Cambridge: Cambridge University Press, 2013, p. 32.

²³⁹ CONLY, Sarah. *Against Autonomy: Justifying coercive paternalism*. Cambridge: Cambridge University Press, 2013, p. 44 e 45.

²⁴⁰ FEINBERG, Joel. *Legal Paternalism*. Canadian Journal of Philosophy. Sep., 1971. Volume 1, n. ° 1. Pp. 105-124. Cambridge University Press. Disponível em <https://www.jstor.org/stable/40230341>, acesso em 11/07/22.

Todavia, este trabalho adota a premissa de que os *health taxes* e os tributos regulatórios paternalistas são manifestação que se aproxima mais do *coercive* do que do *soft paternalism*. Os tributos são mandatórios e eventual inadimplemento sujeita os contribuintes à cobrança de juros moratórios, penalidades, ao protesto extrajudicial e a outros diversos atos constritivos. Logo, são manifestações paternalistas claramente mais restritivas do que campanhas de conscientização. Ocorre que também são menos intrusivos do que a proibição de fumar em ambientes fechados, a proibição de propagandas e a proibição de dirigir depois do consumo de bebidas alcóolicas. Mesmo essas medidas paternalistas mais restritivas à autonomia individual são admitidas no ordenamento jurídico por tutelarem – tal como os *health taxes* – direitos constitucionalmente garantidos. Essa distinção é relevantíssima ao presente estudo, razão pela qual será retomada nos subcapítulos 2.3 e 5.1, bem como no item 5.2.2.

Com base nessas distinções, este estudo classifica os *health taxes* como atos paternalistas impuros, amparados pela legislação, que interferem fortemente em escolhas não estruturais da vida dos indivíduos.

2.2.2. O Paternalismo Libertário e os *Nudges*

Entre os tipos de paternalismo fraco, o paternalismo libertário ganhou bastante destaque nos últimos anos. O termo é definido por Richard Thaler e Cass Sunstein como “um tipo de paternalismo relativamente fraco, brando e não intrusivo”²⁴¹. Os autores afirmam que o conceito não representa um “*oxymoron*”²⁴² ou, em português, uma contradição em termos. Ao mesmo tempo em que o paternalismo libertário autoriza que os chamados “arquitetos de escolhas”, públicos ou privados, induzam o comportamento dos indivíduos para caminhos que lhes pareçam mais positivos por meio de *nudges* (dimensão paternalista), permite que as

²⁴¹ SUNSTEIN, Cass R.; THALER, Richard H. *Nudge: Como tomar melhores decisões sobre saúde, dinheiro e felicidade*. 1. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2019, p. 14.

²⁴² SUNSTEIN, Cass R.; THALER, Richard H. *Libertarian paternalism is not an oxymoron*. *The University of Chicago Law Review*, v. 70, n. 4, p. 1159–1202, 2003. Disponível em: <<https://www.jstor.org/stable/1600573>>. Acesso em: 24 fev. 2023.

peças realizem as próprias escolhas de acordo com as suas preferências (dimensão libertária)²⁴³.

Os *nudges* são os “empurrõezinhos”, estímulos ou “qualquer aspecto da arquitetura de escolhas capaz de mudar o comportamento das pessoas de forma previsível sem vetar qualquer opção e sem nenhuma mudança significativa em seus incentivos econômicos”²⁴⁴. Segundo Richard J. Arneson, os *nudges* se valem da disposição individual à tomada de decisão irracional com o fito de induzir os indivíduos a decidirem da forma preferida pelo arquiteto de escolhas²⁴⁵.

Richard Thaler e Cass Sunstein defendem que o processo decisório dos indivíduos nem sempre é racional, podendo ser influenciado por efeitos como os (i) da ancoragem, que corresponde a uma sugestão de ponto de partida para o processo reflexivo²⁴⁶; (ii) da disponibilidade, que representa o impacto de eventos recentes influenciarem em decisões²⁴⁷; (iii) do viés do *status quo*, isto é, por meio da adoção de uma regra-padrão; e (iv) da moldura que oscila de acordo com a forma que a informação é apresentada. Entretanto, Thaler e Sunstein reconhecem que, mesmo com os esforços da teoria do paternalismo libertário, os indivíduos ainda farão escolhas consideradas inferiores em alguns casos²⁴⁸.

Entre as críticas feitas ao paternalismo libertário, destaca-se a opinião de Sarah Conly no sentido de que essa é uma teoria manipulativa²⁴⁹. Sarah sustenta que a utilização de instrumentos paternalistas libertários não se destina ao convencimento racional dos seus

²⁴³ SUNSTEIN, Cass R.; THALER, Richard H. *Nudge: Como tomar melhores decisões sobre saúde, dinheiro e felicidade*. 1. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2019, p. 14.

²⁴⁴ SUNSTEIN, Cass R.; THALER, Richard H. *Nudge: Como tomar melhores decisões sobre saúde, dinheiro e felicidade*. 1. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2019, p. 14.

²⁴⁵ ARNESON, Richard J. *Nudge and Shove*. *Social Theory and Practice*, v. 4, n. 4, p. 668-691, out. 2015, p. 671.

²⁴⁶ Richard H. Thaler e Cass R. Sunstein mencionam que as instituições de caridade pedem doações apresentando opções de valores e que esses valores não são aleatórios, porque as opções influenciam o valor que as pessoas vão doar. (SUNSTEIN, Cass R.; THALER, Richard H. *Nudge: Como tomar melhores decisões sobre saúde, dinheiro e felicidade*. 1. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2019, p. 35.)

²⁴⁷ Os autores, ainda, descrevem que, após um terremoto, há um aumento na aquisição de apólices de seguro. (SUNSTEIN, Cass R.; THALER, Richard H. *Nudge: Como tomar melhores decisões sobre saúde, dinheiro e felicidade*. 1. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2019, p. 36.)

²⁴⁸ SUNSTEIN, Cass R.; THALER, Richard H. *Nudge: Como tomar melhores decisões sobre saúde, dinheiro e felicidade*. 1. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2019, p. 14.

²⁴⁹ CONLY, Sarah. *Against Autonomy: Justifying coercive paternalism*. Cambridge: Cambridge University Press, 2013, p. 30.

destinatários por meio da apresentação de razões para a adoção de condutas diversas em prol de resultados melhores a médio e a longo prazo, mas sim à indução de determinados comportamentos por meio de vieses cognitivos.

Sarah Conly defende que tanto o paternalismo libertário quanto o paternalismo coercitivo buscam controlar os indivíduos por alguma desconfiança em relação à sua capacidade de escolha. Para a autora, mesmo que o paternalismo coercitivo não seja mais respeitoso com a autonomia individual do que o paternalismo libertário, ele certamente não é menos respeitoso²⁵⁰.

Além disso, são formuladas críticas sobre a capacidade do paternalismo libertário de promover os mesmos resultados do que o paternalismo coercitivo em razão do risco de que, preservando-se o direito de escolha, sejam tomadas as piores decisões²⁵¹. Sarah Conly exemplifica essa divergência com a proibição de cigarros. Apesar de os fumantes terem acesso à informação sobre os efeitos nocivos do tabagismo, eles continuam fumando independentemente de um longo processo de reflexão²⁵².

Em resposta às críticas, Thaler e Sunstein sustentam que os agentes públicos fatalmente agirão de modo paternalista – em alguma medida – na estruturação das opções disponíveis. É essa ideia que será aprofundada no próximo subtópico²⁵³.

2.2.3. Algum Grau de Paternalismo Seria Inevitável? Os *Nudges* São Naturalmente Paternalistas?

Para Thaler e Sunstein, os arquitetos de escolhas, públicos ou privados, sempre terão que decidir como o cenário de opções é apresentado aos sujeitos, definindo elementos como, por exemplo, a regra-padrão. Para os autores, esses arranjos teriam pouco impacto em um mundo totalmente racional, pois os indivíduos tomariam as escolhas que são melhores para si

²⁵⁰ CONLY, Sarah. *Against Autonomy: Justifying coercive paternalism*. Cambridge: Cambridge University Press, 2013, p. 32.

²⁵¹ CONLY, Sarah. *Against Autonomy: Justifying coercive paternalism*. Cambridge: Cambridge University Press, 2013, p. 31.

²⁵² CONLY, Sarah. *Against Autonomy: Justifying coercive paternalism*. Cambridge: Cambridge University Press, 2013, p. 30-32.

²⁵³ SUNSTEIN, Cass R.; THALER, Richard H. *Nudge: Como tomar melhores decisões sobre saúde, dinheiro e felicidade*. 1. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2019, 176-177.

independentemente da regra-padrão²⁵⁴. Assim, para Thaler e Sunstein, o paternalismo é inevitável.

Sigal Ben-Porath concorda que algum nível de paternalismo é indispensável para a manutenção da coesão entre o ambiente institucional e o social. De acordo com a autora, os indivíduos tomam decisões em um contexto social já estruturado e sobre o qual possuem pouco controle²⁵⁵. Inclusive, para Sigal, a alternativa às intervenções paternalistas não seria um ambiente totalmente livre como se imagina, mas sim um arranjo diferente de escolhas, normalmente menos coerente e menos vantajoso para a promoção de objetivos sociais e individuais²⁵⁶. Em sua visão, as discussões envolvendo o paternalismo deveriam se concentrar na definição de formas de paternalismo alinhadas à promoção dos fins democráticos e da igualdade cívica²⁵⁷.

Daniel Sarmiento não afirma literalmente que algum nível de paternalismo é indispensável. Contudo, ao criticar a noção de que o Estado poderia ser absolutamente neutro, o autor concorda com a premissa de Thaler e de Sunstein de que algumas escolhas terão necessariamente que ser formuladas pelos agentes públicos. Sarmiento defende que seria preferível estimular – e não proibir ou sancionar – a prática de atos considerados mais benéficos aos indivíduos, mesmo que estes não causem danos a terceiros, por meio da tributação com finalidade extrafiscal, por exemplo:

Contudo, a neutralidade em sentido mais amplo sequer é possível. Afinal, em múltiplas situações, os poderes públicos fazem escolhas que não têm como ser neutras em relação às concepções de vida boa, como, por exemplo, quando definem currículos escolares ou estabelecem as datas de feriados, associando-se à comemoração de certos eventos e personalidades, e não a outros. Por outro lado, não é desarrazoada a crítica de que, sob o argumento da manutenção da neutralidade, muitas vezes se esconde a defesa de um *status quo*, que é tudo, menos neutro.

Assim, não me parece que o Estado tenha o dever de se manter neutro em diversas questões atinentes às vidas dos seus cidadãos, apenas porque elas não afetam diretamente a terceiros. Os poderes públicos não só podem como devem, por exemplo, fomentar a adoção de hábitos de vida saudáveis pelas pessoas. Não é ilícito ou ilegítimo que o Estado formule políticas públicas

²⁵⁴ SUNSTEIN, Cass R.; THALER, Richard H. *Nudge*: Como tomar melhores decisões sobre saúde, dinheiro e felicidade. 1. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2019, 176-177.

²⁵⁵ BEN-PORATH, Sigal. *Tough choices*: Structured paternalism and the landscape of choice. Princeton: Princeton University Press, 2016, p. 248.

²⁵⁶ BEN-PORATH, Sigal. *Tough choices*: Structured paternalism and the landscape of choice. Princeton: Princeton University Press, 2016, p. 248.

²⁵⁷ BEN-PORATH, Sigal. *Tough choices*: Structured paternalism and the landscape of choice. Princeton: Princeton University Press, 2016, p. 289.

visando a encorajar que as pessoas abandonem o tabagismo, pratiquem mais exercícios físicos e adotem uma alimentação melhor. A tutela da saúde constitui uma razão pública que justifica essas medidas. Contudo, ao lidar com atos autorreferentes, o Poder Público não deve se valer de proibições e de sanções, a não ser em hipóteses absolutamente excepcionais, mas, sim, de medidas de outra natureza – campanhas educacionais, fomento, tributação com finalidades extrafiscais, etc. Deve utilizar prioritariamente as técnicas do ‘paternalismo libertário’ – os *nudges* – preconizados por Cass Sunstein e Richard Thaler. ²⁵⁸ (Grifos nossos)

Jamie Kelly concorda com a inevitabilidade da influência da arquitetura de escolhas no processo decisório, mas defende que o paternalismo não é a única forma possível para exercê-la²⁵⁹. Sustentando o seu ponto de vista, Jamie Kelly apresenta um *nudge utilitarista* e um *nudge rawlsiano*²⁶⁰.

No caso utilitarista, a responsável pelos refeitórios das escolas de uma cidade norte-americana escolheria a opção que melhor atendesse aos interesses da maioria. Ela estaria bem intencionada e influenciaria o processo de tomada de decisão daqueles que não possuem preferências claras²⁶¹. Nesse caso, o escopo seria de maximizar o benefício do maior número de indivíduos e não de tutelar os indivíduos que escolhem equivocadamente os seus alimentos.

No caso *rawlsiano*, as escolhas serão desenhadas de modo a atender aos dois princípios de justiça de Rawls. Uma deputada poderia propor um referendo sobre o aumento dos tributos incidentes sobre a propriedade questionando a população se concordaria com (i) um aumento de 2% (dois por cento) no tributo em relação ao ano anterior; ou (ii) a manutenção do mesmo padrão de majorar em 2% (dois por cento) a alíquota prevista no ano anterior.

O efeito prático é absolutamente o mesmo, mas a forma como as opções são apresentadas influenciam os resultados. Assim, sabendo que o aumento nas alíquotas seria importante para melhorar a condição de vida dos desafortunados – de acordo com o conceito de justiça *rawlsiano* – bem como reconhecendo a preferência pelo *status quo* da maioria, ela

²⁵⁸ SARMENTO, Daniel. *Dignidade da pessoa humana: Conteúdo, trajetórias e metodologia*. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 173 e 174

²⁵⁹ KELLY, Jamie. *Libertarian paternalism, utilitarianism and justice*. Cambridge: Cambridge University Press, 2013, p. 227.

²⁶⁰ KELLY, Jamie. *Libertarian paternalism, utilitarianism and justice*. Cambridge: Cambridge University Press, 2013, p. 227.

²⁶¹ KELLY, Jamie. *Libertarian paternalism, utilitarianism and justice*. Cambridge: Cambridge University Press, 2013, p. 227.

optaria pela segunda proposta como forma de influenciar os que não possuem preferências claras a apoiarem a majoração da alíquota²⁶².

Para Jamie Kelly, por vezes é difícil distinguir exatamente entre as medidas paternalistas e as medidas utilitaristas, já que ambas as teorias se concentram no bem-estar individual. E, como o bem-estar das pessoas que tomam as suas decisões é, em uma última análise, o bem-estar de todos, as intervenções paternalistas na política pública surtirão resultados coincidentes com a doutrina utilitarista²⁶³. Tal crítica retoma a ideia de *impure paternalismo*, desenvolvida por Gerald Dworkin e apresentada no subtópico 2.2, no sentido de que muitos atos paternalistas beneficiarão o indivíduo e, impreterivelmente, a terceiros.

Não há dúvidas de que os *health taxes* são atos paternalistas, mas é importante traçar o panorama sobre o grau de restrição que esses impõem à manifestação da autonomia individual.

2.3. Os *Health Taxes* e os Tributos Regulatórios Paternalistas São *Nudges*?

Apresentados os tributos regulatórios e o risco de medidas paternalistas serem consideradas inválidas por representarem uma interferência estatal no exercício da autonomia individual, elemento caro ao conceito de dignidade humana, deve-se analisar como tais temas se correlacionam.

Como demonstrado no capítulo 1, a autonomia individual não é um conceito absoluto. Admite-se a sua restrição para a proteção dos direitos de terceiros e do “valor comunitário” (dignidade como heteronomia). Evidentemente, os *health taxes* são medidas interventivas que visam aprimorar as escolhas relativas ao consumo de produtos prejudiciais à saúde.

Se, antes da incidência tributária, o consumidor compraria uma garrafa de 2 l (dois litros) de Coca-Cola com R\$ 10,00 (dez reais), após a instituição do *health tax* o mesmo consumidor com a mesma quantia conseguirá comprar uma garrafa de 1,5 l (um litro e quinhentos mililitros) ou 750ml (setecentos e cinquenta mililitros) do mesmo refrigerante. É,

²⁶² KELLY, Jamie. *Libertarian paternalism, utilitarianism and justice*. Cambridge: Cambridge University Press, 2013, p. 228.

²⁶³ KELLY, Jamie. *Libertarian paternalism, utilitarianism and justice*. Cambridge: Cambridge University Press, 2013, p. 228-229.

portanto, inegável que o tributo representa um custo financeiro que impõe um ônus – uma barreira a ser superada – para o exercício da vontade individual.

Por outro lado, não são medidas tão coercitivas quanto a proibição. Os cigarros, as bebidas alcóolicas e os refrigerantes continuarão a ser produzidos, comercializados e consumidos.

Logo, os *health taxes* situam-se entre os graus mínimo de restrição representado pelas campanhas de conscientização e pelos *nudges* e máximo de restrição consubstanciado na proibição de fabricação e de comercialização dos cigarros, das bebidas alcóolicas e dos refrigerantes. No item 2.2.2, apresentou-se o conceito de *nudge* como uma sutil interferência – quase imperceptível – na arquitetura de escolhas com o fito de influenciar o comportamento individual, ressaltando-se, contudo, o exercício da autonomia individual.

Será que os *health taxes* e, de modo mais amplo, os tributos regulatórios podem ser considerados como *nudges* ou como manifestação do paternalismo libertário?

Os tributos regulatórios não são *nudges* porque possuem incidência mandatória. Isto é, praticado o fato gerador definido pelo ordenamento jurídico, o contribuinte não poderá optar por agir de modo distinto (*oup-out*) e, com isso, deixar de se sujeitar à incidência tributária. A definição que consta no artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN) dispõe expressamente que o “tributo é toda prestação pecuniária compulsória”²⁶⁴. Para Regina Helena Costa, extrai-se da própria Constituição a definição de que “tributo corresponde a uma relação jurídica existente entre Estado e contribuinte, uma vez implementada determinada situação fática prevista em lei como autorizadora dessa exigência”²⁶⁵.

A incidência tributária não é evitável como um *nudge* deve ser. Organizados os alimentos na cafeteria da escola, o aluno que não quer comer saladas e frutas poderá caminhar até o final do refeitório e se servir de uma fatia de pizza ou de doces. *Nudge* evitado, autonomia individual exercida. Embora a regra padrão seja a inscrição automática em plano de aposentadoria complementar, o servidor recém aprovado em concurso público poderá se dirigir até o departamento responsável e solicitar a exclusão do plano de aposentadoria complementar. *Nudge* evitado, autonomia individual exercida.

²⁶⁴ Conclusão alcançada em conjunto, fruto de discussões no grupo de estudos Finanças Públicas Comportamentais, coordenado pelo Professor Carlos Alexandre de Azevedo Campos e com participação dos discentes Daniel Lamarca, Diego Ximenes, Iuri Engel Francescutti, Mateus Estevão, Marcelo Santiago, Priscila Haidar Sakalem, Sérgio Malheiros e Thayana Felix.

²⁶⁵ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. Constituição e código tributário nacional. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 142.

Com os tributos não funciona assim. O tributo apenas será evitado se o consumidor que pretendia tomar um refrigerante na sala de cinema comprar uma garrafa de água mineral em seu lugar, mudando, assim, a sua vontade inicial. A autonomia individual poderá ser exercida, a venda de refrigerantes no cinema não está proibida, mas o consumidor terá que suportar o ônus tributário desta escolha. Logo, não há aderência entre os tributos regulatórios e o conceito de *nudge*.

Outrossim, o *nudge* associa-se à ideia de imperceptibilidade. O sujeito é influenciado sem saber muito bem o porquê, sem saber exatamente qual elemento da arquitetura de escolhas fez com que agisse de modo diverso do que agiria instintivamente. Como será evidenciado no subcapítulo 5.2, os tributos regulatórios paternalistas não pretendem – ou não deveriam pretender – se mascarar do consumidor-contribuinte. Se o propósito é o de influenciar o comportamento por meio da incidência tributária e do aumento do preço, então, quanto mais visível, melhor.

Muito embora os tributos regulatórios não sejam *nudges* pelas razões ora apresentadas, a doutrina aponta três formas em que tributos de modo geral podem provocar efeitos nos contribuintes semelhantes aos provocados pelos *nudges*²⁶⁶:

(i) **Sinalização** ou **lembança**: se a incidência tributária diferenciada sobre determinado produto for perceptível aos consumidores a ponto de estes compreenderem que o preço final pago é mais alto em razão da desaprovação governamental, então o tributo poderá tornar essa escolha mais racional. Neste caso, funcionará como um incentivo para que os consumidores reflitam sobre aquela opção feita de modo automático, irrefletido ou rotineiro.

É como se o indivíduo em frente ao estande de bebidas no supermercado identificasse o aumento no preço dos refrigerantes, resgatasse em suas lembranças o trecho do noticiário que comentava sobre a majoração da tributação justamente em razão dos malefícios de seu consumo à saúde e buscasse outras opções daquela mesma prateleira que lhe agradassem, como a água mineral gaseificada, a água de coco ou os sucos 100% (cem por cento) integrais.

Para Lisa M. Powell e Julien Leider, essa sinalização ou lembrança pode ser implícita ou explícita. No primeiro arranjo, os contribuintes teriam que inferir que a tributação diferenciada decorre de uma finalidade de redução de consumo como no exemplo narrado. No

²⁶⁶ ABDUKADIROV, Sherzod; MARLOW, Michael. Taxation as nudge: The failure of anti-obesity paternalism. In: HOFFER, J; NESBIT, Todd (orgs.). *For your own good: Taxes, paternalism, and fiscal discrimination in the twenty-first century*. Arlington: Mercatus Center at George Mason University, 2018, p. 305-326, p. 313-314.

segundo, os agentes políticos se dedicariam a campanhas informativas sobre os malefícios daquele consumo²⁶⁷.

A OMS e o Banco Mundial também afirmam que os consumidores entendem as razões que levaram à imposição dos *health taxes* e as consideram no momento da tomada de decisão sobre consumir ou não determinados produtos – independentemente do impacto financeiro²⁶⁸.

(ii) **Micro incentivo:** a própria tributação ou o aumento no preço pode funcionar como um “custo” psicológico que impactará as futuras decisões.

Segundo Michael Marlow e Sherzoc Abdulkadirov, a economia comportamental revelou que mesmo o menor custo pode promover impactos extraordinários nos resultados²⁶⁹. Pigou já ponderava sobre os efeitos decorrentes do anúncio tributário no sentido de que esse provoca reações dos contribuintes antes mesmo da cobrança de um novo tributo²⁷⁰. Tais reações são provocadas pelo medo de perdas e por expectativa de lucros²⁷¹. Para Sunstein e Thaler, a tristeza de perder algo é duas vezes maior do que a felicidade de ganhar a mesma coisa. Assim, a aversão à perda impulsiona os indivíduos a evitarem mudanças, ainda que essas sejam de seu interesse²⁷².

Embora os tributos não representem perdas – e sim manifestação da cidadania – nos Estados Democráticos de Direito, há um exemplo bem sucedido desse micro incentivo que será detalhado no item 3.3.5. No Reino Unido, o anúncio pelo chanceler do Tesouro de que, em 2 (dois) anos, instituiria um tributo sobre bebidas não alcóolicas com concentração de açúcar excedente a 5g (cinco gramas) por 100ml (cem mililitros) foi suficiente para que, entre

²⁶⁷ LEIDER, Julien; POWELL, Lisa. Evaluation of changes in beverage prices and volume sold following the implementation and repeal of a sweetened beverage tax in Cook County, Illinois. *JAMA Netw Open*, v. 3, n. 12, 2020.

²⁶⁸ LAUER, J. *et al.* Introduction. In: _____. *Health taxes: Policy and practice*. Londres: World Scientific, 2022, p. 1-22, p. 16. Disponível em <<https://www.worldscientific.com/doi/epdf/10.1142/q0365>>. Acesso em: 19 fev. 2023.

²⁶⁹ ABDUKADIROV, Sherzod; MARLOW, Michael. Taxation as nudge: The failure of anti-obesit paternalism. In: HOFFER, J; NESBIT, Todd (orgs.). *For your own good: Taxes, paternalism, and fiscal discrimination in the twenty-first century*. Arlington: Mercatus Center at George Mason University, 2018, p. 305-326, p. 313-314.

²⁷⁰ PIGOU, Arthur Cecil. *Economics of Welfare*. Routledge Taylo & Francis Group.

²⁷¹ ABDUKADIROV, Sherzod; MARLOW, Michael. Taxation as nudge: The failure of anti-obesit paternalism. In: HOFFER, J; NESBIT, Todd (orgs.). *For your own good: Taxes, paternalism, and fiscal discrimination in the twenty-first century*. Arlington: Mercatus Center at George Mason University, 2018, p. 305-326, p. 313-314.

²⁷² SUNSTEIN, Cass R.; THALER, Richard H. *Nudge: Como tomar melhores decisões sobre saúde, dinheiro e felicidade*. 1. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2019, p. 44-45.

o anúncio e a entrada em vigor da lei, os fabricantes de refrigerantes reduzissem em 50% (cinquenta por cento) a quantidade de açúcar em seus produtos.

(iii) **Aversão à desaprovação social:** o tributo pode influenciar o comportamento individual em razão das normas sociais e da aversão à ideia de desaprovação social²⁷³. De acordo com Sunstein e Thaler, as influências sociais são divisíveis (i) nas informações transmitidas pela conduta de diversas pessoas; e (ii) na pressão social. Como exemplos, os autores citam a influência do colega de dormitório no desempenho dos alunos nas universidades norte-americanas; e a influência de um juiz sobre os outros em órgãos colegiados²⁷⁴.

Além disso, os mecanismos implementados durante as fases de arrecadação, de fiscalização e de cobrança poderão utilizar-se desses estímulos em benefício do próprio indivíduo. Um exemplo no Direito brasileiro é o artigo 1º, parágrafo 2º, da Lei n.º 12.618/12, que, por meio da adoção de uma regra-padrão mais benéfica aos indivíduos, instituiu a inscrição automática no regime de previdência complementar aos servidores públicos federais com remuneração superior ao limite máximo estabelecido para os benefícios do Regime Geral de Previdência Social. Embora o parágrafo 3º assegure “o direito de requerer, a qualquer tempo, o cancelamento de sua inscrição”, o legislador ordinário adotou uma regra-padrão mais benéfica ao bem-estar futuro desses servidores – que garantirá uma aposentadoria maior – levando em consideração o padrão de comportamento dos indivíduos de valorizar mais algo que eles já possuem ou usufruem do que se eles fossem obrigados a imaginar que teriam no futuro (viés do *status quo*).

Aprofundada a correlação entre os tributos regulatórios e o paternalismo, passa-se às críticas formuladas à utilização de tributos com a finalidade regulatória.

2.4. Críticas aos Tributos Regulatórios

²⁷³ ABDUKADIROV, Sherzod; MARLOW, Michael. Taxation as nudge: The failure of anti-obesity paternalism. In: HOFFER, J; NESBIT, Todd (orgs.). *For your own good: Taxes, paternalism, and fiscal discrimination in the twenty-first century*. Arlington: Mercatus Center at George Mason University, 2018, p. 305-326, p. 313-314.

²⁷⁴ SUNSTEIN, Cass R.; THALER, Richard H. *Nudge: Como tomar melhores decisões sobre saúde, dinheiro e felicidade*. 1. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2019, p. 67.

São diversas as críticas formuladas em face da assunção de um papel regulatório pelos tributos e, por conseguinte, dos *health taxes*. Este estudo propõe o exame dessas críticas de acordo com três perspectivas principais: (i) o **viés político institucional**; (ii) o **viés normativo**; e (iii) o **viés da eficiência tributária**.

2.4.1. O Viés Político Institucional

As críticas que possuem um viés político institucional remetem, normalmente, a uma visão clássica dos tributos e questionam a validade da fundamentação filosófico-política da função regulatória.

Avi-Yonah cita doutrinadores que defendem a concentração das autoridades fiscais no desempenho da atividade arrecadatória para que a regulação seja realizada de forma direta por meio dos incentivos ou das penalidades²⁷⁵. Martha Leão, por sua vez, comenta que parte da doutrina sustenta um papel acessório ou acidental do uso extrafiscal dos tributos, isto é, sem sobrepor-se à finalidade arrecadatória²⁷⁶. Em resposta a essas críticas, Avi-Yonah pondera que, em alguns contextos, o tributo pode ser a forma mais efetiva para alcançar determinado objetivo regulatório²⁷⁷.

Nesse primeiro conjunto de críticas, percebe-se a dificuldade em associar o tributo à instrumentalização de funções não arrecadatórias. Todavia, a função extrafiscal dos tributos já está mais do que sedimentada no ordenamento global, não só como forma de promover a redistribuição de riquezas, mas também como instrumento para direcionar a vida econômica e social. Os diversos exemplos citados ao longo deste texto evidenciam que sequer há alguma

²⁷⁵ AVI-YONAH, Reuven S. Taxation as regulation: Carbon tax, health care tax, bank tax and other regulatory taxes. *Acct., Econ. & L.*, n. 1, 2011. Disponível em: <<https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2643&context=articles>>. Acesso em: 23 jul. 2022.

²⁷⁶ LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2015, p. 38.

²⁷⁷ No mesmo sentido, o autor defende que, em geral, a escolha entre a tributação e outras formas de regulação como, por exemplo, as normas de comando e controle ou de disponibilização de subsídios diretos, depende do contexto político particular. Avi-Yonah menciona, ainda, que os tributos sobre o tabaco e o álcool, criados justamente com o propósito de impactar o comportamento individual que possui externalidades negativas importantes, demonstram que a tributação é uma opção melhor do que a regulação direta para fins de redução do consumo de álcool e para a redução dos níveis de tabagismo. (AVI-YONAH, Reuven S. Taxation as regulation: Carbon tax, health care tax, bank tax and other regulatory taxes. *Acct., Econ. & L.*, n. 1, 2011. Disponível em: <<https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2643&context=articles>>. Acesso em: 23 jul. 2022.)

novidade associada à assunção da função regulatória pelos tributos. Desde o mercantilismo, os tributos alfandegários eram utilizados como forma de proteger os comerciantes locais e os monopólios, assumindo, assim, nítido papel regulatório e intervencionista.

Há, sim, uma mudança quanto à fundamentação filosófico-política, que, como visto, passa a encontrar respaldo nas descobertas da economia comportamental e no paternalismo.

Michael Thom, por exemplo, critica essa mudança na justificação da tributação do pecado já que os tributos sobre o álcool e o tabaco foram instituídos nas Américas, na Europa e no Oriente Médio como forma de arrecadar receitas aos cofres públicos e, por vezes, de financiar guerras e revoltas. Thom cita que (i) a Holanda instituiu, em 1574, o tributo sobre o álcool para financiar a revolta contra a Espanha e que (ii) os Estados Unidos instituíram os tributos sobre o álcool e o tabaco para financiar a *Revolutionary War* de 1812 e a Guerra Civil. Além disso, Thom pondera que os impostos sobre o pecado originalmente incidiam sobre uma relação restrita de produtos e de forma temporária, tendo alguns sido extintos após os conflitos militares que subsidiavam²⁷⁸. Entretanto, a sua crítica é de que, atualmente, os tributos incidentes sobre os mesmos fatos revestem-se de um propósito paternalista. Em suas palavras, é como se **“o perdão estivesse a um tributo de distância”**²⁷⁹.

Essa é uma crítica pertinente. A mudança na fundamentação filosófico-política para a incidência tributária não é, por si, um fato que comprometa a validade dessa exação, porém tal percepção, alinhada à contradição na implementação da tributação regulatória sobre bens cujo consumo é inelástico, pode colocá-la sim em xeque.

A respeito do segundo ponto, Robert Sirico assinala que os Estados, em geral, se veem em uma posição contraditória. Ao mesmo tempo em que instituem tributos com o principal propósito extrafiscal de desestimular determinados comportamentos individuais, acabam dependentes dessa fonte de receitas²⁸⁰. No mesmo sentido, Robert W. McGee diagnostica que, muitas das vezes, não se pretende verdadeiramente promover a redução do consumo do item tributado já que a carga tributária elevada não seria capaz de reduzir significativamente demandas inelásticas²⁸¹.

²⁷⁸ THOM, Michael. *Taxing sin*. Nova Iorque: Palgrave Macmillan, 2021, p. 3

²⁷⁹ No original: “*In other words, forgiveness is just a tax away*”. (THOM, Michael. *Taxing sin*. Nova Iorque: Palgrave Macmillan, 2021, p. 3.)

²⁸⁰ SIRICO, Robert. *The sin tax: Economic & Moral Considerations*. Michigan: Acton Institute, 2015, posição 40 de 369. Edição Kindle.

²⁸¹ MCGEE, Robert. *The philosophy of taxation and public finance*. Berlim: Springer Science + Business, 2004, p. 233.

Dada a natureza extrafiscal da tributação regulatória e dos *health taxes*, neste trabalho defende-se que essas devem ser mantidas tão somente no caso em que se revelem capazes de contribuir com tal finalidade. Se o objetivo extrafiscal pré-determinado não for maximizado, a manutenção da exação tributária perderá o seu fundamento de validade.

Naturalmente, há uma dificuldade inerente à associação da redução do consumo exclusivamente à tributação, visto que essa medida provavelmente – e desejavelmente – não será a única adotada em países com o propósito de reduzir os comportamentos tributados. Embora não haja a pretensão de exigir a verificação de relação simbiótica de causa e consequência, as autoridades fiscais possuem mecanismos para mensurar os resultados, inclusive para verificar se os níveis de arrecadação se mantiveram estáveis no período e, conseqüentemente, os níveis de consumo.

Além desse controle, defende-se a publicização desses estudos como forma de promover a participação e a fiscalização por parte da sociedade. Nessa linha, cita-se que as Filipinas, junto com a reforma dos *sin taxes*, instituíram o dever de monitorá-los por meio do *Sin Tax Reform Act*, de 2012. O governo entendeu que o monitoramento sistemático dessa nova incidência tributária seria crucial para o sucesso da reforma e para a obtenção de apoio social, conforme se depreende da exposição de motivos adiante reproduzida:

O monitoramento da implementação da Lei da Tributação do Pecado e o monitoramento sistemático da arrecadação será crítico para definir o sucesso do tributo e assegurar a sua implementação.

A legitimação pública do tributo atuará como um norte para novas reformas no setor de saúde pública e além dele. Assim como os defensores da saúde pública se uniram para garantir recursos extras para o setor por meio do tributo, eles precisam se unir para garantir que esse seja bem implementado, de modo que os efeitos positivos da mudança legislativa sejam percebidos pelas pessoas, especialmente aquelas que estão entre os 40% menos afortunados da população. Nesse sentido, é importante monitorar a conscientização sobre a cobertura de saúde, as mudanças na utilização do sistema público de saúde e nos gastos públicos com saúde. A respeito do tributo, monitorar os preços dos cigarros e das bebidas alcoólicas e os selos fiscais ajudará a garantir o *compliance* por parte da indústria. À luz das deficiências administrativas históricas no controle de dados pela Filipinas, foram necessários esforços extraordinários para instituir mecanismos de coleta de dados para assegurar um diálogo baseado em dados no futuro, seja de fontes oficiais, seja de terceiros.²⁸² (Tradução e grifo nossos)

Exemplo nacional de prática semelhante foi a instituição de obrigatoriedade de Análise de Impacto Regulatório com “informações e dados sobre os possíveis efeitos do ato normativo para verificar a razoabilidade do seu impacto econômico” pela Lei n.º 13.874/2019 (Lei de Liberdade Econômica). Para Jorge Mussa Guerra Demes, essa obrigatoriedade alcança

²⁸² BREDENKAMP, C.; IGLESIAS, R.; KAISER, K. *Sin tax reform in the Philippines - Transforming public finance, health, and governance for more inclusive development*. [S.l.]: World Bank Group, 2016, p. 11-12.

também as autoridades fiscais integrantes da Administração Pública federal²⁸³. O propósito do instrumento seria o mesmo: ponderar as vantagens e desvantagens de determinada intervenção estatal na economia.

Entretanto, no caso da tributação regulatória, entende-se que essa deve ser posterior à instituição do tributo seletivo, como feito nas Filipinas, e não antecedente, como propõe a Lei de Liberdade Econômica.

São igualmente interessantes as iniciativas de tributação transitórias justamente como forma de inibir que os governos se tornem dependentes daqueles recursos, a exemplo do que se sucedeu em Berkeley com o tributo incidente sobre as bebidas açucaradas. O referido tributo foi implementado com vigência entre 01 de janeiro de 2015 e 31 de dezembro de 2026.

Por tudo isso, defende-se neste trabalho que a tributação regulatória paternalista deverá ser coordenada com outras medidas adotadas pelos agentes políticos no âmbito de uma política pública mais abrangente. No capítulo 3 será demonstrado que a OMS sugere a tributação seletiva do tabaco, das bebidas alcóolicas e das bebidas não alcóolicas açucaradas apenas como uma dentre diversas ações a serem incorporadas aos programas de combate ao tabagismo, ao alcoolismo e à obesidade.

2.4.2. O Viés Normativo

As críticas que possuem um viés normativo voltam-se, usualmente, às externalidades negativas decorrentes da tributação regulatória.

Apesar de os *health taxes* serem sabidamente operados com o propósito de reduzir o consumo, há um conjunto de críticas que se refere ao aspecto proibitório dessas exigências tributárias, sobretudo a partir da dimensão da equidade. John Stuart Mill foi favorável à tributação com o propósito de “desencorajar indiretamente uma conduta”, formalmente permitida pelo ordenamento, quando essa for considerada “contrária aos melhores interesses do agente”²⁸⁴. Contudo, ele concluiu que tal proibição difere-se da proibição apenas em grau.

²⁸³ DEMES, Jorge Mussa Guerra. Análise de impacto regulatório no contexto tributário. *JOTA*, [S.l.], 25 abr. 2022. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/analise-de-impacto-regulatorio-no-contexto-tributario-25042022>>. Acesso em: 24 dez. 2022.

²⁸⁴ Afirmamos que ele não é contrário, pois chega a afirmar que “É preciso, porém, lembrar que a taxação com propósitos fiscais é absolutamente inevitável; que na maior parte dos países é necessário que considerável parte dessa taxação seja indireta; que o Estado não pode, portanto, abster-se de lançar impostos, que para algumas

Mill sintetizou essa ideia ao dizer que “cada aumento de custo é uma proibição para aqueles cujos meios não vão até o preço encarecido”²⁸⁵. Sérgio Vasques defende que esses impostos assumem “a forma de impostos proibitórios, tendo por fim a contra-motivação dos consumos, ou impostos de estrangulamento, tendo por fim a sua inteira supressão”²⁸⁶.

Ao resgatar o início da utilização do termo *sin taxes*, Adam Hoffer, William Shughart II e Michael Thomas recordaram que o período conhecido como “*prohibition*” fez com que os Estados Unidos descobrissem, de forma dolorosa, que tributar pode ser uma alternativa mais vantajosa do que simplesmente banir o consumo de produtos, no caso, o álcool. Todavia, os autores ponderam que uma incidência tributária muito elevada se assemelha à proibição²⁸⁷.

Essas críticas acerca da regressividade e da inequidade dos *health taxes* se aplicam a todos os tributos incidentes sobre o consumo de modo mais amplo, mas, no caso específico da tributação regulatória, relacionam-se diretamente com a proibição do consumo. Se levada ao extremo, a tributação poderá transformar-se em uma dissimulação da proibição.

Klaus Tipke, por sua vez, destacava que os tributos regulatórios não se sujeitam ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que aqueles que praticam os seus fatos geradores estarão sujeitos a uma maior carga tributária do que os que não o fazem independentemente de sua capacidade financeira²⁸⁸. Adam Smith também sinalizava que, como as bebidas alcóolicas destiladas e as bebidas fermentadas produzidas para uso particular não se sujeitavam à tributação na Grã-Bretanha, era “comum vermos muitas famílias de classe média, bem como quase todas as ricas e influentes, fermentando sua própria cerveja”. Assim, “o peso desses encargos sempre recaía de modo mais brando sobre os ricos do que sobre os pobres”²⁸⁹. Similarmente, Schoueri afirma que as normas tributárias indutoras possuem um

peçoas podem ser proibitórios, sobre o uso de alguns artigos de consumo. Donde o dever do Estado de considerar, na imposição de taxas, que mercadorias são mais dispensáveis para os consumidores, e, a fortiori, de seleccionar, de preferência, aquelas cujo uso além de quantidade muito moderada lhe parece positivamente nocivo. A taxação, pois, de estimulantes, até o ponto que produza a maior soma de renda (supondo que o Estado careça de toda a renda que ela produza), não só é admissível, como ainda merece ser aprovada”. (MILL, John Stuart. *Sobre a liberdade*. São Paulo: L&PM, 2016, p. 162-163.

²⁸⁵ MILL, John Stuart. *Sobre a liberdade*. São Paulo: L&PM, 2016, p. 163.

²⁸⁶ PEREIRA, Tânia Carvalhais; VASQUES, Sérgio. *Os impostos especiais de consumo*. Coimbra: Almedina, 2020, p. 72 e 73.

²⁸⁷ HOFFER, A.; SHUGART II, W.; THOMAS, M. Sin Taxes and industry: Revenue, paternalism and political interest. *The Independent Review*, v. 19, n. 1, p. 47-64, 2014, p. 50. Disponível em: <https://www.independent.org/pdf/tir/tir_19_01_04_hoffer.pdf>. Acesso em: 25 fev. 2023., p. 50.

²⁸⁸ TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Safe, 2012, p. 62.

²⁸⁹ SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. São Paulo: Nova Cultural, 1988, p. 698 a 700.

efeito regressivo, onerando mais pesadamente os contribuintes que possuem menos condições²⁹⁰. Bruno S. Frey afirma que, nos Estados Unidos, as mulheres, os adultos com rendimentos até ou inferiores à renda média, os jovens adultos, os afro-americanos e os hispânicos são os mais afetados pelos altos preços dos cigarros e, conseqüentemente, por um aumento na tributação incidente sobre o tabaco²⁹¹. A regressividade dessa tributação também é um indicativo de que a redução do consumo será maior naquelas famílias com menor rendimentos, já que perceberão mais o aumento do custo por meio da tributação²⁹².

Em Relatório divulgado em 1999, o Banco Mundial ponderou que “a maior preocupação das políticas fiscais deveria ser com a distribuição do impacto do sistema tributário como um todo e não com a distribuição do impacto de um tributo específico”²⁹³.

Nesse ponto, este estudo concorda com a proposta de análise sistemática dos tributos. É importante que o sistema tributário como um todo não seja regressivo, pois a equidade certamente é um dos fins dos sistemas tributários. Todavia, trata-se de um exame global e não individual de cada tributo. Admite-se, pois, maior grau de regressividade de tributos isolados se o sistema como um todo promover a equidade, dispondo de mecanismos para dirimi-lo ou equilibrá-lo por meio de maior grau de progressividade de outros tributos, por exemplo.

Há críticas sobre o risco de aumento do comércio ilegal, do contrabando e do comércio fronteiriço. Adam Smith já se preocupava com isso²⁹⁴. Não por coincidência, a própria OMS afirma que a majoração da tributação deve ser acompanhada do esforço para o controle do mercado ilegal e informal²⁹⁵.

Adam Hoffer, William Shughart II e Michael Thomas, por sua vez, mencionam que 60,9% (sessenta inteiros e nove décimos por cento) dos cigarros vendidos na cidade de Nova Iorque ou não possuem selo de tributação ou possuem o selo de tributação de outro Estado; e

²⁹⁰ SHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 53.

²⁹¹ FREY, Bruno. Excise taxes: Economics, politics and psychology. *In*: CNOSSEN, Sijbren. *Theory and practice of excise taxation: Smoking, drinking, gambling, polluting, and driving*. Oxford: Oxford University Press, 2005, p. 234-248.

²⁹² RUIZ, Jiménez *et al.* The impact of taxation on tobacco consumption in Mexico. *Tob Control.*, v. 17, n. 2, p. 105-110, 2008, p. 109.

²⁹³ BANCO MUNDIAL. *Curbing the epidemic: Governments and the economics of tobacco control*. [S.l.]: World Bank Books, 1999, p. 200. Disponível em: <<https://elibrary.worldbank.org/doi/pdf/10.1596/0-8213-4519-2>>. Acesso em: 25 fev. 2023.

²⁹⁴ SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. São Paulo: Nova Cultural, 1988, p. 687.

²⁹⁵ OMS – Organização Mundial de Saúde. *Global strategy to reduce the harmful use of alcohol*. [S.l.]: WHO, 2010. Disponível em: <<https://www.who.int/publications/i/item/9789241599931>>. Acesso em: 11 dez. 2022.

que um mercado alternativo para a venda de cigarros foi instalado na cidade, resultando em contrabando, corrupção e violência²⁹⁶.

Destaca-se, assim, a Lei colombiana n.º 1.762/2015, conhecida como a “Lei Anticontrabando”, que reformou o Código Penal para tipificar o comércio ilícito como um crime de lavagem de dinheiro, sujeitando os indivíduos à reclusão de 4 (quatro) para 12 (doze) anos. Essa lei também autorizou a aplicação de sanções específicas no caso de evasão fiscal do tributo seletivo incidente sobre o tabaco e o álcool como a penhora e o bloqueio de bens, a cobrança de multas, o fechamento de pontos de venda e a suspensão ou o cancelamento de licenças, registros e autorizações²⁹⁷.

Por fim, há o risco de os agentes políticos ficarem sujeitos aos jogos de influência e à captura dos agentes econômicos. Como defende-se certa discricionariedade política na instituição da tributação seletiva e nos elementos da imposição tributária, os agentes políticos ficam sujeitos às pressões do mercado (*lobby*). Adam J. Hoffer e William F. Shughart II descrevem que “a tributação seletiva cria vencedores e perdedores”²⁹⁸. Os autores ponderam que, nesse contexto, esses grupos terão grandes incentivos para participar do processo político de definição das bases de cálculo e das alíquotas. No subtópico 3.3.2, será citado como o poder de *lobby* da indústria dos refrigerantes conseguiu impedir que fossem implementados novos tributos sobre as bebidas não alcóolicas açucaradas até 2031 no Estado da Califórnia.

2.4.3. O Viés da Eficiência

Para Robert Sirico, os tributos seletivos não são bem sucedidos em desencorajar a prática dos hábitos quando estes são intensamente desejados²⁹⁹, podendo, ao contrário, encorajar os indivíduos a usarem substâncias mais pesadas para alimentarem o seu desejo

²⁹⁶ HOFFER, A.; SHUGART II, W.; THOMAS, M. Sin Taxes and industry: Revenue, paternalism and political interest. *The Independent Review*, v. 19, n. 1, p. 47-64, 2014, p. 50. Disponível em: <https://www.independent.org/pdf/tir/tir_19_01_04_hoffer.pdf>. Acesso em: 25 fev. 2023.

²⁹⁷ OMS – Organização Mundial de Saúde. *WHO technical manual on tobacco tax policy and administration*. [S.l.]: WHO, 2021, p. 150-151. Disponível em: <<https://www.who.int/publications/i/item/9789240019188>>. Acesso em: 25 dez. 2022.

²⁹⁸ HOFFER, Adam; SHUGART II, William. The theory and practice of selective consumption taxation. In: HOFFER, J; NESBIT, Todd (orgs.). *For your own good: Taxes, paternalism, and fiscal discrimination in the twenty-first century*. Arlington: Mercatus Center at George Mason University, 2018, p. 59-76, p. 66.

²⁹⁹ SIRICO, Robert. *The sin tax: Economic & Moral Considerations*. Michigan: Acton Institute, 2015, posição 164 de 369. Edição Kindle.

gastando os mesmos recursos³⁰⁰. Em tese, a majoração da tributação incidente sobre produtos cujo consumo é considerado prejudicial à saúde resulta no aumento dos seus preços em comparação com o de outros produtos semelhantes.

No entanto, não há garantias de que as substituições serão positivas. Há estudos que apontam que o aumento na tributação do álcool eleva o consumo de maconha³⁰¹. Outros apontam que a majoração dos tributos sobre o tabaco resulta em insegurança alimentar entre a população de baixa renda e que o aumento da tributação de refrigerantes resulta no aumento do consumo calórico e de açúcar pelos indivíduos³⁰². Essa é outra crítica formulada por Michael Tom:

Institua um imposto seletivo sobre comida ou bebida e os consumidores provavelmente encontrarão uma alternativa. **Eles podem trocar o refrigerante por um milkshake, um tipo de proteína animal por outro, ou uma marca cara de cigarro ou bebida por outra mais barata. Muitos indivíduos vão escolher comer, beber e fumar o quanto eles quiserem, e evitar a tributação por meio da aquisição desses produtos em áreas com tributação reduzida ou em mercados ilegais. Muitos que ainda assim entregarem seu dinheiro ao governo como forma de se redimir de seus pecados terão menos a gastar em todo o resto, inclusive em bens necessários.**³⁰³ (Tradução e grifos nossos)

Em atenção a esse risco, no Relatório *Tobacco Tax Policy and Administration*, a OMS recomenda a tributação de produtos similares aos cigarros, citando que, em alguns países, produtos alternativos são pouco tributados:

Enquanto os cigarros são o produto de tabaco mais consumido globalmente, alguns outros produtos que contêm tabaco são mais populares em determinados locais. *Bidis* (cigarro prensado em folhas secas de tendu) e *smokeless tobacco* (tabaco usado para mastigar ou cheirar) são os produtos mais consumidos em países do sudeste asiático – especialmente em Bangladesh e na Índia – e *waterpipes* são amplamente utilizados na região do leste mediterrâneo. Esses produtos, assim como o RYO, foram historicamente menos tributados do que o cigarro. **Essa diferença na tributação reduz os benefícios dos tributos seletivos sobre o tabaco porque (1) encoraja os usuários a mudarem do cigarro para produtos menos tributados; (2) não é eficiente na redução do consumo geral de tabaco, sobretudo quando o tributo mais consumido de tabaco no país não é o cigarro; (3) pode estimular a evasão tributária por empresas que podem reestruturar produtos similares aos cigarros de modo a serem menos tributados; e (4) reduz a**

³⁰⁰ SIRICO, Robert. *The sin tax: Economic & Moral Considerations*. Michigan: Acton Institute, 2015, posição 164 de 369. Edição Kindle.

³⁰¹ FREY, Bruno. Excise taxes: Economics, politics and psychology. *In*: CNOSSEN, Sijbren. *Theory and practice of excise taxation: Smoking, drinking, gambling, polluting, and driving*. Oxford: Oxford University Press, 2005, p. 230-244, p. 232.

³⁰² THOM, Michael. *Taxing sin*. Nova Iorque: Palgrave Macmillan, 2021, p. 181.

³⁰³ THOM, Michael. *Taxing Sin*. Nova Iorque: Palgrave Macmillan, 2021, p. 181.

arrecadação tributária já que esses produtos poderiam ser tributados em níveis maiores.³⁰⁴ (Tradução e grifos nossos)

É por isso que o sistema tributário deve ser coerente e coordenado com as políticas regulatórias. Coerente para que não haja o desestímulo ao consumo de um produto específico às custas do incentivo financeiro ao consumo de outro que, embora não seja tão publicamente condenado, cause malefícios à saúde. Coordenado com as políticas regulatórias para que a tributação seja acompanhada de restrições ao uso e principalmente da veiculação de informações.

Na perspectiva da eficiência tributária, William J. Shultz aponta a dificuldade de onerar os custos da administração tributária sem o aumento correspondente nas receitas³⁰⁵. Bruno S. Frey pondera que, atualmente, o aumento dos tributos seletivos não impacta tanto nas despesas administrativas para a sua cobrança, considerando o desenvolvimento tecnológico³⁰⁶. Exemplo de como a tecnologia pode reduzir os custos de administração do tributo é que a Colômbia se valerá das informações constantes nas obrigações acessórias instituídas para o controle dos rótulos das bebidas açucaradas para fiscalizar a base de cálculo utilizada na determinação do imposto seletivo incidente sobre as bebidas não alcólicas açucaradas, conforme será descrito no subcapítulo 3.3.1.

2.5. Síntese Conclusiva

Este capítulo dedicou-se a apresentar os tributos precipuamente regulatórios, mencionando as características essenciais dos tributos aduaneiros ou alfandegários; dos tributos seletivos sobre o consumo (*excise taxes*); dos tributos sobre o pecado (*sin taxes*); e dos *health taxes*. Afirmou-se que os tributos seletivos sobre o consumo, rol que inclui os *sin taxes* e os *health taxes*, distinguem-se entre si principalmente em razão do propósito para o

³⁰⁴ OMS – Organização Mundial de Saúde. *WHO technical manual on tobacco tax policy and administration*. [S.l.]: WHO, 2021, p. 40. Disponível em: <<https://www.who.int/publications/i/item/9789240019188>>. Acesso em: 25 dez. 2022.

³⁰⁵ SHULTZ, William J. Taxation as an instrument of regulation. *National Tax Association*, v. 33, p. 126-136, set. 1940, p. 130.

³⁰⁶ FREY, Bruno. Excise taxes: Economics, politics and psychology. *In: CNOSSSEN, Sijbren. Theory and practice of excise taxation: Smoking, drinking, gambling, polluting, and driving*. Oxford: Oxford University Press, 2005, p. 230-244, p. 232.

qual foram criados. Os *health taxes* são implementados especificamente com a finalidade de tutelar a saúde e o fazem de dois modos. Primeiramente, pelo desestímulo ao consumo de produtos prejudiciais à saúde concretizado por meio do aumento dos preços. Por conseguinte, por meio do incremento da arrecadação que possibilita o custeio de ações destinadas à promoção da saúde (lógica *pigouviana*).

Em seguida, manifestou-se pela total compatibilidade dos *health taxes*, na qualidade de instrumento econômico interventivo destinado à redução do risco de doenças e outras condições, com os contornos constitucionais da promoção da saúde. A propósito, o próprio artigo 196 da Constituição Federal assevera que a tutela da saúde deverá ser concretizada “mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos”. O que são os *health taxes* senão uma política econômica que pretende reduzir o risco de doenças e outras condições de saúde por meio da incidência tributária?

Avançou-se principalmente no debate filosófico-político que permeia restrições impostas ao exercício da autonomia individual com o fito de tutelar o indivíduo das consequências indesejadas de suas próprias escolhas: o paternalismo. Após a delimitação do termo e exposição das classificações doutrinárias mais relevantes, concluiu-se que os *health taxes* são (i) atos paternalistas impuros que interferem em (ii) escolhas não estruturais na vida dos indivíduos, (iii) amparados pela legislação, (iv) de modo forte.

Por “atos paternalistas impuros”, refere-se ao fato de que, mesmo sendo desenhados para a tutela individual, os *health taxes* também maximizam direitos de terceiros e a coletividade como um todo. Os *health taxes* “interferem em escolhas não estruturais” porque fumar ou consumir bebidas alcóolicas ou bebidas não alcóolicas açucaradas não são decisões estruturantes da vida dos indivíduos como ser bons pais e encontrar satisfação na vida profissional. Naturalmente, como todo tributo, os *health taxes* sujeitam-se ao princípio da legalidade e são “amparados pela legislação”. E, por fim, são interferências fortes porque a incidência tributária é mandatória, podendo sujeitar o contribuinte à cobrança de juros moratórios, penalidades, ao protesto judicial e a outros atos constritivos em casos de inadimplência.

Não obstante, este trabalho ratifica a tese defendida por Jason Hanna de que a classificação em *soft* e *hard paternalism* não deve ser estruturada como estática, mas como uma escala em que são admitidos graus distintos. Quanto menores os custos adicionados ao processo decisório individual, mais leve será o ato paternalista.

A imposição tributária é um ato paternalista mais forte do que uma campanha de conscientização, do que uma correspondência que informa o contribuinte sobre o seu nível de adimplência comparado com o de seus vizinhos, mas não é tão forte quanto a proibição de fumar em ambientes fechados, da veiculação de propagandas e campanhas publicitárias de produtos prejudiciais à saúde ou de dirigir depois de consumir qualquer percentual de bebida alcoólica. Logo, há diversas medidas paternalistas mais restritivas à liberdade individual que são admitidas e consideradas legítimas porque tutelam – tal como os *health taxes* – direitos constitucionalmente garantidos.

Como os tributos regulatórios são manifestações do *coercive paternalism*, afasta-se a possibilidade de classificá-los como *nudges* no contexto do paternalismo libertário desenvolvido por Thaler e Sunstein. Contudo, neste capítulo, foram apresentadas três formas em que a tributação pode provocar efeitos nos contribuintes semelhantes aos provocados pelos *nudges*: (i) a sinalização ou a lembrança; (ii) o micro incentivo; e (iii) a aversão à desaprovação social. Na primeira, se o cidadão médio tiver consciência que a imposição tributária ocorre de forma agravada na aquisição de cigarros, bebidas alcoólicas ou refrigerantes em razão dos malefícios causados à saúde pelo consumo desses produtos, o tributo pode funcionar como uma lembrança e tornar a escolha mais racional. Na segunda, o aumento nos preços decorrente da incidência tributária funcionará como um micro incentivo para a mudança de comportamento. E, na última, o tributo funciona como uma reprovação social da conduta praticada. Evidentemente, tais efeitos dependem do arranjo eleito para a incidência tributária, ponto que será retomado no subcapítulo 5.2.

Por fim, as críticas formuladas aos tributos regulatórios paternalistas foram sistematizadas sob três perspectivas distintas: (i) o viés político institucional; (ii) o viés normativo; e (iii) o viés da eficiência tributária. O primeiro conjunto de críticas são associadas a uma visão clássica dos tributários e questionam a validade da fundamentação filosófico-política da função regulatória tributária. Então, questiona-se a capacidade das autoridades fiscais para o desempenho de funções que não envolvem apenas a arrecadação, bem como a mudança na justificação de tributos que existiram desde sempre sobre produtos que, desde sempre, possuem as mesmas características. O segundo conjunto de críticas diz respeito às externalidades negativas decorrentes da tributação regulatória. São diversos os efeitos indesejados que decorreriam da cobrança tributária como, por exemplo, o aumento do contrabando, a regressividade desse tipo de tributação, etc. Por fim, as críticas sob o viés da

eficiência questionam se, de fato, a tributação regulatória paternalista entrega o resultado prometido, se há redução do consumo, substituição por itens menos prejudiciais à saúde.

Apresentado todo o cenário normativo sobre os tributos regulatórios e a correlação desses com o paternalismo, deve-se analisar as experiências internacional e nacional para verificar como os demais países instituíram os *health taxes*.

3. **HEALTH TAXES NA EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL**

Apresentados os aspectos conceituais, filosóficos e normativos dos tributos regulatórios paternalistas, passa-se ao estudo da experiência internacional com os *health taxes* incidentes especificamente sobre o tabaco, as bebidas alcóolicas e as bebidas não alcóolicas açucaradas na Colômbia, nos Estados Unidos, na França, no México e no Reino Unido.

3.1. **O Tabaco e Outros Produtos da Indústria do Fumo**

Em 2020, a OMS apresentou dados de que 1,3 (um inteiro e três décimos) bilhão de pessoas ou 22,3% (vinte e dois inteiros e três décimos por cento) da população mundial consumiam produtos com tabaco. Desse total, 80% (oitenta por cento) residiam em países de baixa e média renda. Além disso, aproximadamente 8 (oito) milhões de pessoas morrem por ano em razão do cigarro, dos quais 7 (sete) milhões decorrem do uso direto do tabaco e outro 1 (um) milhão decorre da exposição de não fumantes à fumaça³⁰⁷. O Órgão classifica o tabagismo como uma epidemia³⁰⁸.

A OMS sugeriu a adoção das seguintes medidas para a redução do consumo do tabaco: (i) a criação de leis que proíbem o fumo em ambientes fechados (*smoke-free laws*); (ii) a divulgação de avisos de saúde sobre os malefícios do fumo com imagens e gráficos; (iii) a proibição total da publicidade, da promoção e do patrocínio pela indústria do tabaco; (iv) a instituição de tributos sobre os produtos associados ao fumo; e (v) a disponibilização de auxílio profissional e de medicamentos para aqueles que querem parar de fumar. A preocupação com a tributação também aparece na sigla “MPOWER”³⁰⁹, que representa as

³⁰⁷ TOBACCO. *World Health Organization*, [S.l.], 24 maio 2022. Disponível em: <<https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/tobacco#:~:text=Tobacco%20kills%20more%20than%208,%2D%20and%20middle%2Dincome%20countries>>. Acesso em: 28 out. 2022.

³⁰⁸ TOBACCO. *World Health Organization*, [S.l.], 24 maio 2022. Disponível em: <<https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/tobacco>>. Acesso em: 07 mar. 2023.

³⁰⁹ MPOWER. *World Health Organization*, [S.l.: s.d.]. Disponível em: <<https://www.who.int/initiatives/mpower>>. Acesso em: 25 fev. 2023.

medidas que devem ser adotadas como forma de reduzir o fumo. O “R” refere-se ao aumento (em inglês, *raise*) de tributos sobre o tabaco.

As medidas sugeridas pela OMS ratificam a premissa apresentada no capítulo 1 de que a intervenção estatal poderá ser concretizada tanto pela regulação quanto pela tributação e, preferencialmente, pela combinação de ambas. Mais recentemente, no Relatório *Global Tobacco Epidemic 2021*, a OMS aponta que o Brasil e a Turquia foram os dois únicos países no mundo a adotaram de maneira extensiva todas as práticas do MPOWER³¹⁰.

Em 2003, os países membros da OMS aprovaram, por unanimidade, a Convenção-Quadro para o Controle do Tabaco (CQCT), que tem como objetivo proteger as gerações “das devastadoras consequências sanitárias, sociais, ambientais e econômicas geradas pelo consumo e pela exposição à fumaça do tabaco” com a finalidade “de reduzir de maneira contínua e substancial a prevalência do consumo e a exposição à fumaça do tabaco” (artigo 3º)³¹¹.

Adicionalmente, uma das premissas adotadas pela Convenção é de que “medidas relacionadas a preços e impostos são meios eficazes e importantes para que diversos segmentos da população, em particular os jovens, reduzam o consumo de tabaco” (artigo 6º, 1.). Assim, apesar de a Convenção ressaltar a soberania de cada país para implementar as medidas sugeridas, foi recomendado “aplicar aos produtos do tabaco políticas tributárias [...] para contribuir com a consecução dos objetivos de saúde tendentes a reduzir o consumo do tabaco”.

O Brasil foi o 100º (centésimo) país a ratificar a CQCT em 27 de outubro de 2005³¹² por meio do Decreto n. 5.658/2006³¹³.

A OCDE aponta que (i), inicialmente, a tributação incidente sobre o tabaco e as bebidas alcóolicas teve por finalidade a arrecadação de receitas aos cofres públicos; e (ii) quase todos os países integrantes do bloco têm tributado os produtos associados ao fumo há

³¹⁰ OMS – Organização Mundial de Saúde. WHO Report on the global tobacco epidemic 2021. Genebra: WHO, 2021. Disponível em: < <https://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/343287/9789240032095-eng.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 25 dez. 2022.

³¹¹ ANVISA - Agência Nacional de Vigilância Sanitária. *Convenção-quadro para o controle do tabaco*. [S.l.: s.d.]. Disponível em: <https://www.gov.br/anvisa/pt-br/assuntos/tabaco/convencao-quadro/arquivos/convencao-quadro-tabaco>. Acesso em: 17 nov. 2022.

³¹² INCA – Instituto Nacional do Câncer. *Convenção-quadro para o controle do tabaco*. Rio de Janeiro: INCA, 2015. Disponível em: <<https://www.inca.gov.br/sites/ufu.sti.inca.local/files//media/document//convencao-quadro-para-controle-do-tabaco-texto-oficial.pdf>>. Acesso em: 17 nov. 2022.

³¹³ BRASIL. *Decreto n. 5.658/2006, de 2 de janeiro de 2006*. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/d5658.htm>. Acesso em: 03 mar. 2006.

décadas e, por vezes, há séculos, principalmente em razão da baixa elasticidade da demanda e do número reduzido de produtores. No entanto, a Organização identifica uma evolução na percepção pública da tributação do tabaco:

Os tributos sobre o tabaco não são novos. Governos ao redor do mundo têm instituído tributos sobre o tabaco e produtos que contêm tabaco praticamente desde que foi inventada a tributação seletiva. E corretamente porque: o tabaco não é uma necessidade, é fácil de tributar e a demanda é relativamente inelástica. Essas características, combinadas com as receitas substanciais geradas pelos tributos sobre o tabaco, fizeram o tabaco um objeto altamente apropriado para a tributação. **Como as evidências dos malefícios causados pelo tabaco foram sendo acumuladas ao longo dos anos, a opinião pública sobre a tributação do tabaco evoluiu. Novos tributos sobre o tabaco não são vistos apenas como fonte de receitas, mas, especialmente, são reconhecidos como uma eficiente intervenção pública na saúde para reduzir o consumo do tabaco. Essa tendência reflete as razões pelas quais os tributos seletivos existem – para desencorajar o comportamento prejudicial e mitigar as externalidades negativas associadas.**³¹⁴ (Tradução e grifo nossos)

De acordo com a OCDE, a maioria dos países integrantes da Organização, combina uma alíquota seletiva com uma alíquota *ad valorem*³¹⁵. Segundo o órgão, em quase todos os países do bloco, a tributação sobre os cigarros ultrapassa 60% (sessenta por cento) do preço de venda ao consumidor final³¹⁶. Na maioria, o percentual é superior a 75% (setenta e cinco por cento)³¹⁷.

A própria OMS avalia que os argumentos contrários à tributação seletiva do tabaco são de natureza econômica e, em regra, defendem que a majoração da tributação provocará (i) redução na arrecadação, (ii) aumento do comércio ilegal; e (iii) prejuízos à indústria nacional. Contudo, segundo a OMS, os estudos comprovam que tais efeitos não se verificam na maioria

³¹⁴ OMS – Organização Mundial de Saúde. *WHO technical manual on tobacco tax policy and administration*. [S.l.]: World Health Organization, 2021, p. 1. Disponível em: <<https://www.who.int/publications/i/item/9789240019188>>. Acesso em: 17 dez. 2022.

³¹⁵ OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. *Consumption tax trends 2022: VAT/GST and excise, core design features and trends*. Paris: OECD Publishing, 2022. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/consumption/consumption-tax-trends-19990979.htm>>. Acesso em: 24 fev. 2023.

³¹⁶ As exceções são a Islândia e os Estados Unidos. (OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. *Consumption tax trends 2022: VAT/GST and excise, core design features and trends*. Paris: OECD Publishing, 2022, p. 164. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/consumption/consumption-tax-trends-19990979.htm>>. Acesso em: 24 fev. 2023.)

³¹⁷ Bélgica, Chile, Dinamarca, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Estônia, Finlândia, França, Grécia, Holanda, Irlanda, Israel, Itália, Lituânia, Nova Zelândia, Polônia, Portugal, Reino Unido, República Tcheca e Turquia. (OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. *Consumption tax trends 2022: VAT/GST and excise, core design features and trends*. Paris: OECD Publishing, 2022, p. 164. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/consumption/consumption-tax-trends-19990979.htm>>. Acesso em: 24 fev. 2023.)

dos casos. Ademais, a Organização acusa a indústria tabagista de criar essa falsa dicotomia entre saúde pública e economia:

Argumentos contrários ao aumento da tributação sobre o tabaco ou a mudanças na estrutura são normalmente de natureza econômica: essas mudanças tributárias provocarão a queda na arrecadação, a perda de empresas, o aumento no mercado ilegal, danos às indústrias nacionais, entre outras. No entanto, as provas têm demonstrado consistentemente que essas alegações simplesmente não são verdadeiras na ampla maioria das situações. A indústria do tabaco, particularmente, frequentemente retrata esse conflito como uma falsa dicotomia entre a saúde pública e a economia – como se a preferência pela saúde pública custasse a economia. Na verdade, estudos e experiências práticas têm demonstrado que o aumento no preço dos tributos sobre o tabaco não apenas melhora a saúde pública como também possui um impacto positivo na economia e no desenvolvimento do país – um verdadeiro cenário de ganhos dos dois lados (“win-win”).³¹⁸ (Tradução e grifo nossos)

Interessante é que, em 1999, o Banco Mundial já havia divulgado um relatório sobre o combate ao consumo de tabaco. Entre as razões que justificaram a sua elaboração, foi apontado esse mesmo suposto conflito:

Por que esse relatório?

Poucas pessoas atualmente discordam de que fumar é prejudicial à saúde humana em uma escala global. No entanto, muitos governos têm evitado adotar ações para controlar o fumo – como aumentar os tributos, restrições amplas à publicidade e propaganda, ou restrições ao fumo em ambientes públicos – **porque se preocupam que essas intervenções promovam resultados econômicos indesejados. Por exemplo, alguns políticos temem que a redução da venda de cigarros represente a extinção permanente de empregos; que tributos majorados resultem no declínio da arrecadação; e que preços maiores encorajem o contrabando massivo de cigarros.**³¹⁹ (Tradução e grifo nossos)

No referido Relatório, o Banco Mundial concluiu que “os receios econômicos que têm impedido os políticos de tomarem ações são majoritariamente infundados” e que “essas políticas públicas podem, em síntese, promover benefícios à saúde nunca vistos e sem danos econômicos”³²⁰. Segundo o Relatório, a tributação diferenciada não resultaria na perda de empregos no longo prazo na maior parte dos países e nem no declínio da arrecadação.

Apesar dessas críticas, a OMS avalia que os tributos incidentes sobre o tabaco funcionam:

³¹⁸ OMS – Organização Mundial de Saúde. *WHO technical manual on tobacco tax policy and administration*. [S.l.]: World Health Organization, 2021, p. 1. Disponível em: <<https://www.who.int/publications/i/item/9789240019188>>. Acesso em: 17 dez. 2022.

³¹⁹ BANCO MUNDIAL. *Curbing the epidemic: Governments and the economics of tobacco control*. [S.l.]: World Bank Books, 1999, p. 196. Disponível em: <<https://elibrary.worldbank.org/doi/pdf/10.1596/0-8213-4519-2>>. Acesso em: 25 fev. 2023.

³²⁰ BANCO MUNDIAL. *Curbing the epidemic: Governments and the economics of tobacco control*. [S.l.]: World Bank Books, 1999, p. 196. Disponível em: <<https://elibrary.worldbank.org/doi/pdf/10.1596/0-8213-4519-2>>. Acesso em: 25 fev. 2023.

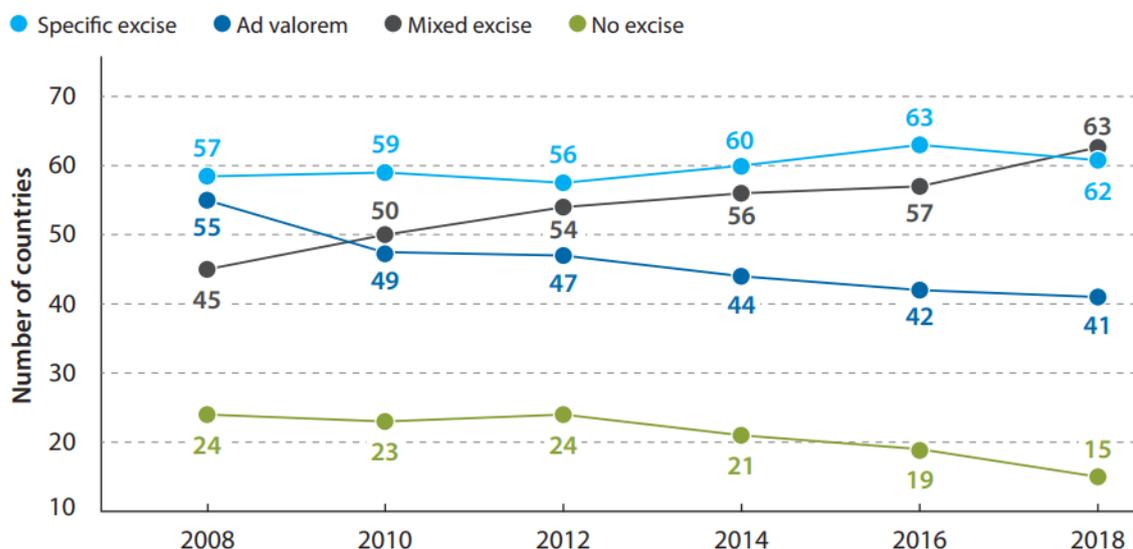
Tributos incidentes sobre o tabaco funcionam. Esse é o motivo pelo qual a indústria investe tanto dinheiro e esforço para impedir majorações na tributação ou reformas nas políticas fiscais para torná-las mais eficazes. Os agentes políticos não devem ser arrastados pela pressão da indústria, mas devem se pautar pelos fatos. [...]

Uma política fiscal eficaz de incidência tributária sobre produtos que contêm tabaco não só irá reduzir o consumo entre os fumantes e arrecadar quantias aos cofres públicos, como também irá produzir efeitos muito mais amplos. Na realidade, aumentar os tributos incidentes sobre o tabaco é uma política inteligente: salva vidas; mobiliza recursos; endereça desigualdades na área da saúde; reduz o custo do sistema público de saúde; e mira no uso do tabaco.³²¹
(Tradução e grifo nossos)

Quanto à forma da tributação, a OMS recomenda a opção pelos tributos seletivos por serem “aplicados diretamente aos produtos de tabaco e contribuirão para o maior aumento dos preços em comparação com outros produtos, o que leva à redução do consumo”³²².

A Organização afirma que, ao menos, 47 (quarenta e sete) países definem um valor mínimo a título de tributação seletiva do tabaco³²³. Outro dado relevante é de que, entre 2008 e 2018, (i) houve aumento no número de países com a tributação seletiva do tabaco por meio de alíquotas específicas e por meio da combinação de alíquotas específicas e *ad valorem*; e (ii) houve redução do número de países que dependiam apenas da tributação *ad valorem* e que não possuem tributos seletivos incidentes sobre o tabaco.

Gráfico 4 – Mudanças na estrutura de tributação, 2008-2018



<<https://www.who.int/publications/i/item/9789240019188>>. Acesso em: 24 dez. 2022.

Fonte: OMS, 2021, p. 16.

³²² OMS – Organização Mundial de Saúde. *WHO technical manual on tobacco tax policy and administration*. [S.l.]: World Health Organization, 2021, p. 12. Disponível em: <<https://www.who.int/publications/i/item/9789240019188>>. Acesso em: 17 dez. 2022.

³²³ OMS – Organização Mundial de Saúde. *WHO technical manual on tobacco tax policy and administration*. [S.l.]: World Health Organization, 2021, p. 17. Disponível em: <<https://www.who.int/publications/i/item/9789240019188>>. Acesso em: 24 dez. 2022.

Em 2021, a OMS divulgou o Relatório Global sobre Tendência e Prevalência de Tabaco 2000-2025 com dados relativos ao consumo do tabaco entre 2000 e 2021 e projeções para o período entre 2022 e 2025³²⁴. Destaca-se, por exemplo, que as medidas para desestimular o tabagismo são mais eficientes entre mulheres do que entre homens. Projeta-se que a redução global do consumo entre 2000 e 2025 entre elas será, em média, de 41% (quarenta e um por cento) e, entre eles, de 19% (dezenove por cento)³²⁵. A análise territorial combinada com a de gênero revela duas particularidades. O continente americano é o único em que provavelmente a queda no consumo até 2025 entre os homens superará a marca de 30% (trinta por cento)³²⁶, ultrapassando, em muito, a média global projetada. Já o continente europeu é o único em que a redução projetada entre mulheres pode não alcançar 30% (trinta por cento)³²⁷, bem menor do que a média global projetada para elas.

Ademais, o Relatório revela que houve, simultaneamente, aumento no número de pessoas que deixaram de fumar e redução no percentual dos que começaram a fumar entre 2000 e 2021³²⁸. Outro dado positivo é que o cenário de queda anual dos fumantes entre os mais jovens e entre os mais velhos manteve-se constante³²⁹.

³²⁴ OMS – Organização Mundial de Saúde. *WHO global report on trends in prevalence of tobacco use 2000–2025*. 4. ed. Genebra: World Health Organization, 2021, p. 39. Disponível em: <<https://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/348537/9789240039322-eng.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>, Acesso em: 28 fev. 2023.

³²⁵ OMS – Organização Mundial de Saúde. *WHO global report on trends in prevalence of tobacco use 2000–2025*. 4. ed. Genebra: World Health Organization, 2021, p. 39. Disponível em: <<https://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/348537/9789240039322-eng.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>, Acesso em: 28 fev. 2023.

³²⁶ OMS – Organização Mundial de Saúde. *WHO global report on trends in prevalence of tobacco use 2000–2025*. 4. ed. Genebra: World Health Organization, 2021, p. 39. Disponível em: <<https://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/348537/9789240039322-eng.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>, Acesso em: 28 fev. 2023.

³²⁷ OMS – Organização Mundial de Saúde. *WHO global report on trends in prevalence of tobacco use 2000–2025*. 4. ed. Genebra: World Health Organization, 2021, p. 39. Disponível em: <<https://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/348537/9789240039322-eng.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>, Acesso em: 28 fev. 2023.

³²⁸ OMS – Organização Mundial de Saúde. *WHO global report on trends in prevalence of tobacco use 2000–2025*. 4. ed. Genebra: World Health Organization, 2021, p. 40. Disponível em: <<https://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/348537/9789240039322-eng.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>, Acesso em: 28 fev. 2023.

³²⁹ OMS – Organização Mundial de Saúde. *WHO global report on trends in prevalence of tobacco use 2000–2025*. 4. ed. Genebra: World Health Organization, 2021, p. 40. Disponível em: <<https://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/348537/9789240039322-eng.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>, Acesso em: 28 fev. 2023.

O tema é complexo. Existem outros desafios que não foram abordados neste subcapítulo, por exemplo: (i) o desenvolvimento de novos produtos, como o cigarro eletrônico e a sua popularidade entre o público jovem; e (ii) a dificuldade enfrentada por países em que há uma relação histórico-cultural com outros tipos de consumo de tabaco, denominado de *smokeless tobacco use*, como ocorre com o tabaco mastigável. A OMS já se posicionou pela aplicação das mesmas regras vigentes aos produtos tradicionais de tabaco aos cigarros eletrônicos e a outros produtos de tabaco aquecido³³⁰.

Feitas tais considerações, passa-se à análise da legislação da Colômbia, dos Estados Unidos, da França, do México e do Reino Unido.

3.1.1. Colômbia

Em 2022, o Presidente eleito Gustavo Petro, no primeiro dia de mandato, apresentou um projeto de reforma tributária que, dentre outras provisões, pretendia modificar o imposto incidente sobre os produtos que contêm tabaco³³¹, instituído em 1995, já com a finalidade de reduzir o consumo, mas sobretudo em razão das despesas geradas ao sistema de saúde pública e de suas externalidades negativas (lógica *pigouviana*):

Além de incrementar a arrecadação tributária, alguns impostos indiretos contribuem com a mitigação de externalidades negativas, entendidas como os efeitos adversos para a sociedade decorrentes das atividades de produção e consumo que não são computados em seus custos. De acordo com a literatura, os gravames que pretendem a correção de externalidades negativas são conhecidos como impostos *pigouvianos* e a sua principal motivação é combater os efeitos das ditas externalidades sobre o bem-estar da população, bem como reduzir os custos adicionais que estas podem trazer ao governo no longo prazo.³³² (Tradução e grifo nossos)

Inicialmente, foi definida a alíquota *ad valorem* de 55% (cinquenta e cinco por cento) para o *impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado* cobrado dos produtores,

³³⁰ OMS: Cigarros eletrônicos e tabaco aquecido devem obedecer às mesmas regras que cigarros. *ONU NEWS*, [S.l.], 5 ago. 2020. Disponível em: <<https://news.un.org/pt/story/2020/08/1722172>>. Acesso em: 28 fev. 2023.

³³¹ COLOMBIAN government presents tax reform bill. *PWC*, [S.l.], ago. 2022. Disponível em: <https://www.pwc.com/us/en/services/tax/library/colombian-government-presents-tax-reform-bill2.html?WT.mc_id=CT2-PL200-DM2-TR2-LS1-ND30-TTA9-CN_TX-KM-NL-8FY22-ITS-Colombia-emaillink>. Acesso em: 1 dez. 2022.

³³² COLÔMBIA. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. *Reforma tributaria para la igualdad y la justicia social: Exposición de motivos*. [S.l.]: Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2022, p. 32. Disponível em: <<https://www.hklaw.com/-/media/files/insights/publications/2022/08/pl1182022c-reforma-tributaria.pdf>>. Acesso em: 1 dez. 2022.

importadores e, solidariamente com eles, dos distribuidores³³³. A legislação colombiana atribui responsabilidade, ainda, aos transportadores e vendedores pelos produtos por eles comercializados de origem desconhecida³³⁴. Em 2006, passou-se a adotar uma alíquota específica de \$ 400 (quatrocentos pesos colombianos) por caixa de cigarros com preço abaixo de \$ 2.000 (dois mil pesos colombianos); e \$ 800 (oitocentos pesos colombianos) por caixa com preço acima de \$ 2.000. Em 2010, o sistema passou a envolver uma alíquota *ad valorem* de 10% (dez por cento) sobre o preço de vendas, assim como uma alíquota específica de \$ 570 (quinhentos e setenta pesos colombianos) por caixa de cigarros. Em 2016, foi fixada a alíquota diferenciada de \$ 700 (setecentos pesos colombianos) por caixa de cigarros e mantida a alíquota *ad valorem* de 10%.

Até dezembro de 2016, a Colômbia era um dos países latino-americanos com os menores preços de cigarros³³⁵. Foi nesse contexto que o país aprovou uma majoração significativa na alíquota específica do imposto incidente sobre cigarros, tabacos e charutos. Em 2017, passou de \$ 700 (setecentos pesos colombianos) para \$ 1.400 (mil e quatrocentos pesos colombianos) por cada pacote; e, em 2018, para \$2.100 (dois mil e cem pesos colombianos). Desde então, as alíquotas foram atualizadas anualmente em 4% (quatro por cento) acima da inflação. Ademais, aponta-se que o governo colombiano se utilizou de campanhas de conscientização sobre a tributação seletiva do tabaco como forma de angariar apoio popular à reforma³³⁶.

Em 2021, apenas o imposto sobre o tabaco arrecadou \$ 1,4 (um inteiro e quatro décimos) bilhão de pesos colombianos³³⁷. Por outro lado, o Ministério da Fazenda

³³³ COLÔMBIA. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. *Reforma tributaria para la igualdad y la justicia social*: Exposición de motivos. [S.l.]: Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2022. Disponível em: <<https://www.hklaw.com/-/media/files/insights/publications/2022/08/pl1182022c-reforma-tributaria.pdf>>. Acesso em: 1 dez. 2022.

³³⁴ COLÔMBIA. Función Pública. *Lei n. 223/1995, de 20 de dezembro de 1995*. Disponível em <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma_pdf.php?i=6968>. Acesso: 1 fev. 2023.

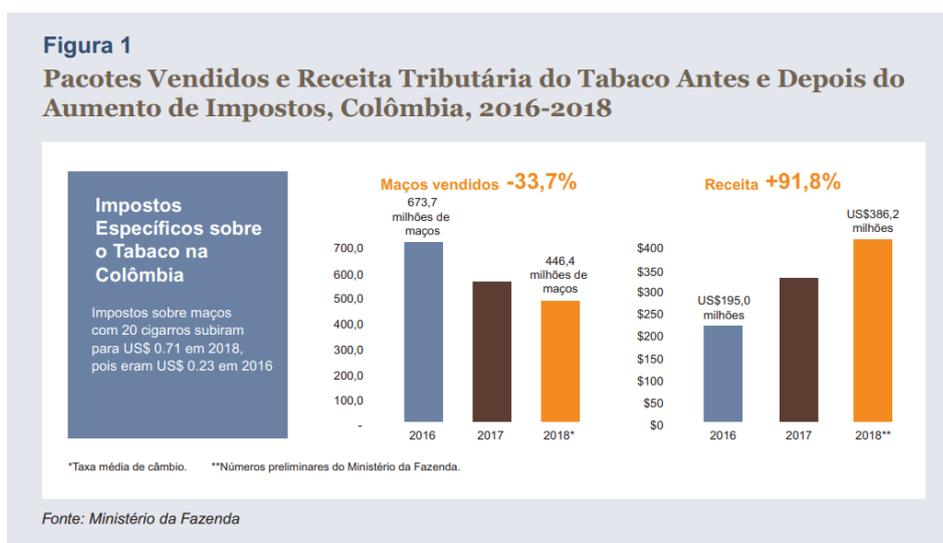
³³⁵ BANCO MUNDIAL. *Confronting illicit tobacco trade: A global review of countries experiences – Colombia: Illicit cigarette trade*. World Bank Group, [S.l.: s.d.]. Disponível em: <<https://thedocs.worldbank.org/en/doc/614721548434799087-0090022019/original/WBGTobaccoIllicitTradeColombia.pdf>>. Acesso em: 25 dez. 2022.

³³⁶ POLITZER, Malia. How Colombia battled big tobacco and won. *DEVEX*, [S.l.], 20 set. 2018. Disponível em: <<https://www.devex.com/news/how-colombia-battled-big-tobacco-and-won-93451>>. Acesso em: 25 dez. 2022.

³³⁷ COLÔMBIA. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. *Reforma tributaria para la igualdad y la justicia social*: Exposición de motivos. [S.l.]: Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2022. Disponível em: <<https://www.hklaw.com/-/media/files/insights/publications/2022/08/pl1182022c-reforma-tributaria.pdf>>. Acesso em: 1 dez. 2022.

colombiano indica a redução no consumo de 33,7% (trinta e três inteiros e sete décimos por cento) e o aumento na arrecadação de 91,8% (noventa e um inteiros e oito décimos por cento) no período entre 2016 e 2018:

Figura 1 – Pacotes vendidos e receita tributária do tabaco antes e depois do aumento de impostos, Colômbia, 2016-2018



Fonte: CARDENAS, 2020, p. 2.

Segundo o Relatório *Confronting Illicit Tobacco Trade: a global review of country experiences – Colombia: Illicit Cigarette Trade*, emitido pelo Banco Mundial, a reforma realizada em 2016 foi bem sucedida:

Essa medida tributária [aumento das alíquotas realizado em dezembro de 2016] promoveu a redução do consumo e o aumento da arrecadação tributária, como esperado. O mercado ilegal manteve-se em níveis moderados. Esse sucesso foi possível sob condições altamente desafiadoras de controle e segurança nas fronteiras e do ressurgimento da lavagem de dinheiro associada ao narcotráfico, o que torna esse caso digno de ser estudado.³³⁸ (Tradução e grifo nossos)

A legislação colombiana possui uma norma protetiva em relação aos produtos de tabaco nacionais, prevendo expressamente que o *impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco*

³³⁸ BANCO MUNDIAL. *Confronting illicit tobacco trade: A global review of countries experiences – Colombia: Illicit cigarette trade*. World Bank Group, [S.l.: s.d.], p. 295. Disponível em: <<https://thedocs.worldbank.org/en/doc/614721548434799087-0090022019/original/WBGTobaccoIllicitTradeColombia.pdf>>. Acesso em: 25 dez. 2022.

elaborado recolhido sobre produtos importados não pode ser inferior ao que é, em média, recolhido sobre produto nacional similar³³⁹.

A reforma proposta pelo Presidente Gustavo Petro foi aprovada em 13 de dezembro de 2022 e entrou em vigor em 1º de janeiro de 2023³⁴⁰. Com isso, para o ano-calendário de 2023, a alíquota específica do *impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado* passou para \$ 3.263 (três mil e duzentos e sessenta e três pesos colombianos) por caixa de cigarros e a alíquota *ad valorem* foi mantida em 10%³⁴¹.

Entre 2016 e 2023, a alíquota específica do *impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado* mais do que quadruplicou, passando de \$ 700 (setecentos pesos colombianos) para \$ 3.263 (três mil e duzentos e sessenta e três pesos colombianos).

Na Colômbia, os produtos de tabaco também se sujeitam ao imposto geral sobre valor agregado sob a alíquota geral de 19% (dezenove por cento).

3.1.2. Estados Unidos

Em virtude do modelo federalista que vigora nos Estados Unidos, a tributação de produtos feitos com tabaco poderá ocorrer nos âmbitos federal, estadual e municipal. Esta análise da legislação estadunidense se concentrará na esfera federal e citará, a título exemplificativo, as regras aplicáveis nos Estados da Califórnia, Nova Iorque, Pensilvânia e Washington.

No âmbito federal, tributa-se o tabaco desde 1942. Atualmente, a tributação é feita majoritariamente com base em alíquotas específicas graduadas de acordo com o tipo de

³³⁹ Conforme artigo 210, § 2, da Lei n. 223/1995: “En ningún caso el impuesto pagado por los productos extranjeros será inferior al promedio del impuesto que se cause por el consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, de igual o similar clase, según el caso, producidos en Colombia”. (COLÔMBIA. Función Pública. *Lei n. 223/1995, de 20 de dezembro de 1995*. Disponível em <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma_pdf.php?i=6968>. Acesso: 1 fev. 2023.)

³⁴⁰ COLOMBIA passes major tax reform effective January 1. *PWC*, [S.l.], dez. 2022. Disponível em: <<https://www.pwc.com/us/en/services/tax/library/colombia-passes-major-tax-reform-effective-january-1.html>>. Acesso em: 1 mar. 2023.

³⁴¹ ATLÁNTICO PARA LA GENTE. Gobernación del Atlántico. *Circular externa n. 0014, de 2022*. Disponível em: <https://www.atlantico.gov.co/images/stories/adjuntos/hacienda/avisos/Circular_No_0014_Tarifas_Del_Impuesto_Al_Consumo_De_Cigarrillo_Y_Tabaco_2023.pdf>. Acesso: 1 mar. 2023.

produto. Excepciona-se apenas os charutos que, conforme se depreende do quadro a seguir reproduzido, são tributados com base em alíquota *ad valorem*³⁴²:

Tabela 1 – Alíquotas norte-americanas do tributo seletivo incidente sobre produtos feitos com tabaco

Descrição	Alíquotas
Pequenos cigarros	US\$ 50,33 por 1.000 unidades
Grandes cigarros	US\$ 105,69 por 1.000 unidades
Pequenos charutos	US\$ 50,33 por 1.000 unidades
Grandes charutos	52,75% sobre o preço de venda, mas limitado a US\$ 402,60 por 1.000 unidades
Tabaco para cachimbo	US\$ 2,83 por libra
Tabaco para mastigar	US\$ 0,50 por libra

Fonte: Aatoria própria, 2022.

Rapé	US\$ 1,51 por libra
Tabaco para enrolar	US\$ 24,78 por libra

Todos os estados possuem impostos seletivos incidentes sobre cigarros e outros produtos feitos com tabaco.

Na Califórnia, a tributação dos cigarros é feita por meio do *cigarette tax* e do *cigarette and tobacco products surtaxes*. Assim, os produtos feitos com tabaco sujeitam-se apenas ao último tributo, enquanto os cigarros a ambos. O *cigarette tax* é cobrado com base na alíquota específica de US\$ 2,87 (dois dólares e oitenta e sete centavos) por pacote de 20 unidades. A título de curiosidade, destaca-se que o Estado da Califórnia instituiu o *electronic cigarette excise tax* incidente sobre os cigarros eletrônicos com base na alíquota *ad valorem* de 12,5% (doze inteiros e cinco décimos por cento)³⁴³. Os contribuintes são os distribuidores e os importadores.

³⁴² ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. U.S Department of Treasury. Alcohol and Tobacco Tax and Trade Bureau. *Tax rates*. [S.l.], 22 dez. 2020. Disponível em: <<https://www.ttb.gov/tax-audit/tax-and-fee-rates>>. Acesso em: 24 dez. 2022.

³⁴³ CALIFÓRNIA. California Department of Tax and Fee Administration. *Tax rates – Special taxes and fees*. [S.l.: s.d.]. Disponível em: <<https://www.cdtfa.ca.gov/taxes-and-fees/tax-rates-stfd.htm#alcoholictax>>. Acesso em: 24 dez. 2022.

O estado da Califórnia prevê destinação específica para praticamente a totalidade do produto da arrecadação com o *cigarette tax*. De cada US\$ 2,87 (dois dólares e oitenta e sete centavos) arrecadados na venda de um pacote com 20 unidades de cigarros, (i) US\$ 2,00 (dois dólares) são destinados ao *California Healthcare, Research and Prevention Tobacco Tax Act of 2016 Fund*, fundo destinado ao financiamento de programas de saúde e de pesquisa existentes; de prevenção especialmente entre os mais jovens; e de pesquisa médica para o tratamento de tipos de câncer, doenças cardíacas e pulmonares associadas ao tabagismo; (ii) US\$ 0,50 (cinquenta centavos) são transferidos ao *California Children and Families Trust Fund*, fundo associado ao desenvolvimento e educação infantil; (iii) US\$ 0,25 (vinte e cinco centavos) são depositados no *Cigarette and Tobacco Products Surtax Fund*, fundo destinado ao custeio de tratamento médico ambulatorial-hospitalar de pacientes que não podem arcar com essas despesas e ao desenvolvimento de programas educacionais sobre o tabagismo; (iv) US\$ 0,10 (dez centavos) destinados ao *Cigarette Tax Fund*, cujos recursos são destinados a um fundo geral e desvinculado; e (v) US\$ 0,02 (dois centavos) são transferidos ao *Breast Cancer Fund*, fundo que financia pesquisas científicas para o tratamento do câncer de mama³⁴⁴. Ou seja, dos US\$ 2,87 (dois dólares e oitenta e sete centavos), apenas US\$ 0,10 (dez centavos) são destinados a um fundo geral sem destinação específica associada à promoção da saúde pública e de outros direitos fundamentais³⁴⁵.

No estado de Nova Iorque, o imposto seletivo é cobrado com base na alíquota específica de US\$ 4,35 (quatro dólares e trinta e cinco centavos) por pacote de 20 (vinte) unidades e na alíquota *ad valorem* de 75% (setenta e cinco por cento) do preço de venda aos varejistas de cigarros e produtos que contêm tabaco, com exceção apenas de pequenos cigarros e rapé. No caso de rapé (*smokeless tobacco*), a alíquota específica será de US\$ 2 (dois dólares norte-americanos) por *ounce*. Os contribuintes são os distribuidores. Traço do federalismo fiscal norte-americano é o fato de que a cidade de Nova Iorque também instituiu um imposto seletivo sobre cigarros cobrado com base na alíquota específica de US\$ 1,50 (um dólar e cinquenta centavos) por pacote de 20 (vinte) unidades³⁴⁶.

³⁴⁴ CALIFÓRNIA. California Department of Tax and Fee Administration. *Tax rates – Special taxes and fees*. [S.l.: s.d.]. Disponível em: <<https://www.cdtfa.ca.gov/industry/cigarette-and-tobacco-products.htm>>. Acesso em: 04 Mar. 2023.

³⁴⁵ CALIFÓRNIA. California Department of Tax and Fee Administration. *Tax rates – Special taxes and fees*. [S.l.: s.d.]. Disponível em: <<https://www.cdtfa.ca.gov/industry/cigarette-and-tobacco-products.htm>>. Acesso em: 04 Mar. 2023.

³⁴⁶ NOVA IORQUE. Department of Taxation and Finance. *Cigarette and tobacco producta tax*. [S.l.], 22 nov. 2022. Disponível em:

No estado da Pensilvânia, o *tax on the sale or possession of cigarettes and little cigars* é cobrado com base em alíquotas específicas variadas de acordo com o tipo de produto. No caso de pacotes de 20 unidades de cigarros e de pequenos charutos, a alíquota é de US\$ 2,60 (dois dólares e sessenta centavos)³⁴⁷. Da arrecadação total, o estado da Pensilvânia destina anualmente 30 (trinta) milhões de dólares ao *Children's Health Insurance Program* e 25 (vinte e cinco) milhões de dólares ao *Agricultural Conservation Easement Purchase Fund*³⁴⁸.

No estado de Washington, há a incidência do *cigarette tax* com base na alíquota específica de US\$ 30,25 (trinta dólares e vinte e cinco centavos) por pacote de 20 unidades de cigarros³⁴⁹. Os contribuintes são os distribuidores. Os recursos arrecadados com o tributo são destinados a um fundo geral do Estado de Washington³⁵⁰.

Nos Estados Unidos, os produtos de tabaco também se sujeitam ao *sales tax*.

3.1.3. França

A União Europeia implementou a obrigatoriedade da incidência mínima de imposto seletivo sobre os produtos que contêm tabaco por meio da combinação de uma alíquota específica e uma *ad valorem*. A incidência combinada deve representar, no mínimo, 60% (sessenta por cento) do preço de venda dos cigarros ou as alíquotas específicas mínimas devem ser de € 115,00 (cento e quinze euros) por 1.000 (mil) cigarros³⁵¹.

<<https://www.tax.ny.gov/bus/cig/cigidx.htm#:~:text=New%20York%20State%20and%20New,per%20package%20of%20%20cigarettes>>. Acesso em: 23 dez. 2022.

³⁴⁷ PENSILVÂNIA. Department of Revenue. *The tax compendium*: April 2021. Harrisburg: Department of Revenue, 2021. Disponível em: <https://www.revenue.pa.gov/News%20and%20Statistics/ReportsStats/TaxCompendium/Documents/2021_tax_compendium.pdf>. Acesso em: 23 dez. 2022.

³⁴⁸ PENSILVÂNIA. Department of Revenue. *The tax compendium*: April 2021. Harrisburg: Department of Revenue, 2021. Disponível em: <https://www.revenue.pa.gov/News%20and%20Statistics/ReportsStats/TaxCompendium/Documents/2021_tax_compendium.pdf>. Acesso em: 23 dez. 2022.

³⁴⁹ WASHINGTON. Department of Revenue. *Cigarette tax*. [S.l.: s.d.]. Disponível em: <<https://dor.wa.gov/taxes-rates/other-taxes/cigarette-tax>>. Acesso em: 26 dez. 2022.

³⁵⁰ WASHINGTON. Department of Revenue. *Cigarette tax*. [S.l.: s.d.]. Disponível em: <<https://dor.wa.gov/taxes-rates/other-taxes/cigarette-tax>>. Acesso em: 26 dez. 2022.

³⁵¹ COMISSÃO EUROPEIA. *Excise duties*. [S.l.: s.d.]. Disponível em: <<https://trade.ec.europa.eu/access-to-markets/en/content/excise-duties>>. Acesso em: 21 dez. 2022.

A França aderiu a essa orientação, instituiu o *imposition sur le tabacs*³⁵² que será cobrado de acordo com as seguintes alíquotas conforme o tipo de produto:

Tabela 2 – Alíquotas francesas do tributo seletivo incidente sobre produtos feitos com tabaco

Descrição	Alíquotas
Cigarrilhas e charutos	36,3% do preço de venda; e € 48,70 por 1.000 unidades
Cigarros	55% do preço de venda; e € 63,30 por 1.000 unidades
Tabaco para enrolar	49,1% do preço de venda; e €83,50 por 1.000 unidades
Outro tipo de tabaco	51,4% do preço de venda; e €31,40 por 1.000 unidades
Rapé	58,1% do preço de venda
Tabaco para mastigar	40,7% do preço de venda

Fonte: Autoria própria, 2022.

Os contribuintes são os fabricantes ou importadores. Inclusive, a França e a Irlanda são apontados como os dois países integrantes da União Europeia com as alíquotas mais elevadas de impostos seletivos sobre cigarros³⁵³. Pesquisas indicam que, entre 2017 e 2020, o número de fumantes na França reduziu de 36% (trinta e seis por cento) para 28% (vinte e oito por cento) da população nacional³⁵⁴.

Na França, os produtos que contêm tabaco sujeitam-se ao imposto sobre o valor agregado sob a alíquota de 5% (cinco por cento) ou de € 12,00 (doze euros) por 1.000 unidades ou por quilograma.

³⁵² COMISSÃO EUROPEIA. *Excise duties*. [S.l.: s.d.]. Disponível em: <<https://trade.ec.europa.eu/access-to-markets/en/content/excise-duties>>. Acesso em: 21 dez. 2022.

³⁵³ EURACTIV; MICHALOPOULOS, Sarantis. EU tobacco taxation: The fine line between killing smoking and illicit trade. *Euractiv*, 29 nov. 2022. Disponível em: <<https://www.euractiv.com/section/health-consumers/news/eu-tobacco-taxation-the-fine-line-between-killing-smoking-and-illicit-trade/>>. Acesso em: 25 dez. 2022.

³⁵⁴ EURACTIV; MICHALOPOULOS, Sarantis. EU tobacco taxation: The fine line between killing smoking and illicit trade. *Euractiv*, 29 nov. 2022. Disponível em: <<https://www.euractiv.com/section/health-consumers/news/eu-tobacco-taxation-the-fine-line-between-killing-smoking-and-illicit-trade/>>. Acesso em: 25 dez. 2022.

3.1.4. México

Desde 1980, há a incidência do imposto federal seletivo denominado de *impuesto especial sobre producción y servicios* (IEPS) sobre o tabaco e outros produtos como, por exemplo, as bebidas alcóolicas, as bebidas energéticas, as bebidas açucaradas e os combustíveis fósseis no México. Os contribuintes são os fabricantes ou importadores.

No caso dos produtos de tabaco e seus sucedâneos, a alíquota *ad valorem* é de (i) 30,4% (trinta inteiros e quatro décimos por cento) para os charutos e outros produtos feitos inteiramente à mão; e (ii) 160% (cento e sessenta por cento) para cigarros, charutos e outros produtos de tabaco fabricados industrialmente³⁵⁵. Portanto, a gradação das alíquotas justifica-se pela forma de produção, se artesanal, se industrializada. Ademais, incidirá também a alíquota específica de \$ 0,5484 (cinco mil e quatrocentos e oitenta e quatro décimos milésimos de peso mexicano) nas operações com cigarros e outros produtos importados.

Anteriormente, as alíquotas do IEPS oscilavam de acordo com as características do produto. Os cigarros e outros produtos de fumo que não possuíam filtros estavam sujeitos a alíquotas reduzidas – até 2001, 20,9% (vinte inteiros e nove décimos por cento) – para evitar a regressividade. No entanto, desde 2005 aplica-se a mesma alíquota para todos os produtos com tabaco, com exceção apenas daqueles que são feitos manualmente. Em 2005, definiu-se a alíquota de 110% (cento e dez por cento)³⁵⁶. Em 2007, a alíquota foi majorada para 140% (cento e quarenta por cento). Em 2008, para 150% (cento e cinquenta por cento). Em 2009, para 160% (cento e sessenta por cento). A base de cálculo do IEPS é o preço de venda do fabricante ao varejista.

Apenas a título comparativo, destaca-se que a alíquota mais alta incidente nas operações com bebidas alcóolicas é de 53% (cinquenta e três por cento)³⁵⁷, isto é, 3 (três) vezes menor do que a alíquota incidente nas operações com os cigarros.

Pesquisas apontam que o percentual de domicílios que possui ao menos 1 (um) fumante reduziu de 11,2% (onze inteiros e dois décimos por cento) para 7,8% (sete inteiros e

³⁵⁵ MÉXICO. *Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios*. Disponível em: <<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIEPS.pdf>>. Acesso em: 18 nov. 2022.

³⁵⁶ RUIZ, Jiménez *et al.* The impact of taxation on tobacco consumption in Mexico. *Tobacco Control*, v. 17, n. 2, p. 105-110, 2008, p. 105.

³⁵⁷ RUIZ, Jiménez *et al.* The impact of taxation on tobacco consumption in Mexico. *Tobacco Control*, v. 17, n. 2, p. 105-110, 2008, p. 105.

oito décimos por cento) entre 1994 e 2005³⁵⁸. Outrossim, indicam certa elasticidade na demanda por produtos de tabaco, concluindo que um aumento da carga tributária em 10% (dez por cento) poderia reduzir o consumo em 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento)³⁵⁹.

Outra pesquisa apurou a redução do consumo de, em média, de 7,2 (sete inteiros e dois décimos) para 5,7 (cinco inteiros e sete décimos) cigarros fumados por dia em razão do aumento da tributação, especificamente entre 2006 e 2007³⁶⁰. No entanto, identificou diferença no impacto entre os fumantes “pesados” e os fumantes “leves”. A elasticidade foi menor no último grupo, que manteve seu nível de consumo mais constante, a despeito do aumento nos preços³⁶¹. Já nos casos dos fumantes “pesados”, foi constatada uma redução de 39,3% (trinta e nove inteiros e três décimos por cento)³⁶².

No México, os produtos de tabaco também se sujeitam ao imposto sobre valor agregado sob a alíquota geral de 15% (quinze por cento).

3.1.5. Reino Unido

No Reino Unido incide o imposto seletivo federal denominado de *tobacco duty* nas compras ou nas importações de produtos com tabaco. Os contribuintes são os fabricantes ou importadores. As alíquotas variam de acordo com os produtos, mas apenas os cigarros estão sujeitos à combinação da alíquota *ad valorem* de 16,5% (dezesseis inteiros e cinco décimos por cento) sobre o preço de revenda e da específica de £ 5,26 (cinco inteiros e vinte e seis

³⁵⁸ RUIZ, Jiménez *et al.* The impact of taxation on tobacco consumption in Mexico. *Tobacco Control*, v. 17, n. 2, p. 105-110, 2008, p. 107.

³⁵⁹ RUIZ, Jiménez *et al.* The impact of taxation on tobacco consumption in Mexico. *Tobacco Control*, v. 17, n. 2, p. 105-110, 2008, p. 108.

³⁶⁰ SAEZN-DE-MIERA, Belen *et al.* Self-reported price of cigarettes, consumption and compensatory behaviours in a cohort of Mexican smokers before and after a cigarette tax increase. *Tobacco Control*, v. 19, n. 6, p. 481-487, dez. 2010.

³⁶¹ SAEZN-DE-MIERA, Belen *et al.* Self-reported price of cigarettes, consumption and compensatory behaviours in a cohort of Mexican smokers before and after a cigarette tax increase. *Tobacco Control*, v. 19, n. 6, p. 481-487, dez. 2010.

³⁶² SAEZN-DE-MIERA, Belen *et al.* Self-reported price of cigarettes, consumption and compensatory behaviours in a cohort of Mexican smokers before and after a cigarette tax increase. *Tobacco Control*, v. 19, n. 6, p. 481-487, dez. 2010.

centavos de libra esterlina) por maço com 20 (vinte) cigarros. Os demais produtos sujeitam-se apenas às alíquotas específicas de (i) £ 3,28 (três inteiros e vinte e oito centavos de libra esterlina) por 10 g (dez gramas) de charutos ou cigarros envolvidos em papel que não contém tabaco; (ii) £ 9,07 (nove inteiros e sete centavos de libra esterlina) em pacotes de 30 g (trinta gramas) de tabaco para enrolar à mão; e (iii) £ 4,33 (quatro inteiros e trinta e três centavos de libra esterlina) em pacotes de 30 g (trinta gramas) de outros produtos de tabaco³⁶³.

Em 1993, a alíquota do *tabacco duty* passou a ser anualmente majorada em percentual acima da inflação com os propósitos específicos de desencorajar o consumo e de aumentar a arrecadação. Tal instrumento é denominado de *escalator*. Em 1993, esse percentual era de 3% (três por cento). Em 1997, passou a ser de 5% (cinco por cento)³⁶⁴. Em 2001, o *escalator* foi extinto. Em 2009, a alíquota foi majorada em 2% (dois por cento) acima da inflação. Em 2010, foi reestabelecido o *escalator* de 1% (um por cento) acima da inflação. Em 2011, esse passou para 2% (dois por cento)³⁶⁵. Mais recentemente, em 2021, o governo anunciou que, além do *escalator* de 2% (dois por cento) acima da inflação, as alíquotas serão majoradas em mais 4% (quatro por cento) nos casos de cigarros enrolados à mão.

Dados indicam que entre 1992 e 2011 o preço dos cigarros teve um aumento de mais de 200% (duzentos por cento) no Reino Unido³⁶⁶. No mesmo período, o volume de vendas foi reduzido em 51% (cinquenta e um por cento), enquanto a arrecadação dos tributos incidentes sobre o cigarro teve o acréscimo de 44% (quarenta e quatro por cento)³⁶⁷. Entre 2000 e 2010,

³⁶³ REINO UNIDO. *Tax on shopping and services*. [S.l.: s.d.]. Disponível em: <<https://www.gov.uk/tax-on-shopping/alcohol-tobacco>>. Acesso em: 5 nov. 2022.

³⁶⁴ TOBACCO tax success story: United Kingdom. *Campaign for Tobacco-Free Kids*, [S.l.], out. 2012. Disponível em: <https://www.tobaccofreekids.org/assets/global/pdfs/en/success_UK_en.pdf>. Acesso em: 5 nov. 2022.

³⁶⁵ TOBACCO tax success story: United Kingdom. *Campaign for Tobacco-Free Kids*, [S.l.], out. 2012. Disponível em: <https://www.tobaccofreekids.org/assets/global/pdfs/en/success_UK_en.pdf>. Acesso em: 5 nov. 2022.

³⁶⁶ TOBACCO tax success story: United Kingdom. *Campaign for Tobacco-Free Kids*, [S.l.], out. 2012. Disponível em: <https://www.tobaccofreekids.org/assets/global/pdfs/en/success_UK_en.pdf>. Acesso em: 1 mar. 2022.

³⁶⁷ TOBACCO tax success story: United Kingdom. *Campaign for Tobacco-Free Kids*, [S.l.], out. 2012. Disponível em: <https://www.tobaccofreekids.org/assets/global/pdfs/en/success_UK_en.pdf>. Acesso em: 1 mar. 2022.

o percentual de fumantes caiu de 27% (vinte e sete por cento) para 20% (vinte por cento)³⁶⁸ da população total.

Em 2022, o Reino Unido arrecadou £ 10,2 (dez inteiros e dois décimos) bilhões com os tributos incidentes sobre o tabaco³⁶⁹, o que representa aproximadamente 0,4% (quatro décimos por cento) do produto interno bruto³⁷⁰. Houve um aumento na arrecadação de £ 313 (trezentos e treze) milhões entre 2022 e 2021 atribuído parcialmente ao aumento das alíquotas ocorrido em outubro de 2021³⁷¹. Outro dado relevante é que a participação das receitas arrecadadas com o tributo incidente especificamente sobre o tabaco para enrolar à mão aumentou de 9% (nove por cento) em 2012 para 23% (vinte e três por cento) em 2022³⁷². Não obstante as receitas arrecadadas com o tributo incidente sobre os cigarros ainda representarem a maior parte do total da arrecadação gerada pela tributação de produtos de tabaco, o governo do Reino Unido apontou um declínio na participação entre 2012 e 2022³⁷³.

Estudos sinalizam que essa política resultou na perda de £ 3 (três) bilhões em razão do aumento do mercado ilegal e da compra em países fronteiriços entre 2015 e 2016³⁷⁴.

No Reino Unido, os produtos de tabaco também se sujeitam ao imposto sobre valor agregado à alíquota geral de 20% (vinte por cento). Essa alíquota é a aplicada a maioria dos bens e serviços, ou seja, os produtos com tabaco não se enquadram nas alíquotas incentivadas de 5% (cinco por cento) ou de 0% (zero por cento).

³⁶⁸ TOBACCO tax success story: United Kingdom. *Campaign for Tobacco-Free Kids*, [S.l.], out. 2012. Disponível em: <https://www.tobaccofreekids.org/assets/global/pdfs/en/success_UK_en.pdf>. Acesso em: 1 mar. 2022.

³⁶⁹ REINO UNIDO. HM Revenue & Customs. *National statistics: Tobacco statistics commentary January 2023*. [S.l.], 28 fev. 2023. Disponível em: <<https://www.gov.uk/government/statistics/tobacco-bulletin/tobacco-statistics-commentary-january-2023>>. Acesso em 1 mar. 2023.

³⁷⁰ TOBACCO duties. *Office for Budget Responsibility*, [S.l.], nov. 2022. Disponível em: <<https://obr.uk/forecasts-in-depth/tax-by-tax-spend-by-spend/tobacco-duties/>>. Acesso em: 05 nov. 2022.

³⁷¹ REINO UNIDO. HM Revenue & Customs. *National statistics: Tobacco statistics commentary January 2023*. [S.l.], 28 fev. 2023. Disponível em: <<https://www.gov.uk/government/statistics/tobacco-bulletin/tobacco-statistics-commentary-january-2023>>. Acesso em 1 mar. 2023.

³⁷² REINO UNIDO. HM Revenue & Customs. *National statistics: Tobacco statistics commentary January 2023*. [S.l.], 28 fev. 2023. Disponível em: <<https://www.gov.uk/government/statistics/tobacco-bulletin/tobacco-statistics-commentary-january-2023>>. Acesso em 1 mar. 2023.

³⁷³ REINO UNIDO. HM Revenue & Customs. *National statistics: Tobacco statistics commentary January 2023*. [S.l.], 28 fev. 2023. Disponível em: <<https://www.gov.uk/government/statistics/tobacco-bulletin/tobacco-statistics-commentary-january-2023>>. Acesso em 1 mar. 2023.

³⁷⁴ TOBACCO taxation in the UK. *Tobacco Manufacturers' Association*, [S.l.: s.d.]. Disponível em: http://www.the-tma.org.uk/wp-content/uploads/2017/02/TMA-Taxation_Briefing_final.pdf. Acesso em: 05 nov. 2022.

3.1.6. Conclusão Parcial

A comparação entre as legislações da Colômbia, dos Estados Unidos, da França, do México e do Reino Unido permite alguns comentários sobre a tributação do tabaco e de seus produtos nos países.

A primeira é de que todos os países optaram por impostos seletivos. A Colômbia, a França, o México e o Reino Unido implementaram um único imposto seletivo federal, enquanto a tributação nos Estados Unidos é feita de modo coordenada nos âmbitos federal, estadual e municipal.

Não há uniformidade entre os países quanto ao tipo de alíquota incidente sobre os produtos de tabaco. A Colômbia, a França e o México instituíram alíquotas seletivas e *ad valorem*. No Reino Unido, apenas os cigarros sujeitam-se ao tributo com base na combinação de alíquotas seletivas e *ad valorem*, os demais produtos feitos com tabaco são tributados apenas com base na alíquota específica. Nos Estados Unidos, a cobrança federal é feita com base em alíquotas específicas que variam em razão do tipo de produto, com exceção apenas dos charutos que são tributados com base em alíquota *ad valorem*.

Outrossim, a legislação do Reino Unido define parâmetros para a atualização anual das alíquotas específicas, de modo que a proporcionalidade da cobrança tributária e os níveis de arrecadação não sejam esvaziados pelo decurso do tempo. Apesar de a Colômbia e o México terem atualizado com frequência as alíquotas seletivas nesse período, não foi localizada métrica para a atualização automática.

Outro parâmetro importante é a existência, ou não, de faixas para a gradação do tributo de modo a intervir de forma mais concreta na atividade econômica. Nos Estados Unidos e na França, as alíquotas são graduadas em razão do tipo de produto.

É importante ressaltar que a tributação seletiva dos produtos feitos com tabaco ocorre de modo complementar à incidência de tributos sobre o consumo como os impostos sobre o valor agregado e o *sales tax*. A lógica por trás das métricas avaliadas neste subtópico – a atualização das alíquotas específicas, a gradação das alíquotas de acordo com a prejudicialidade daquele produto à saúde, etc. – será apresentada no capítulo 5.

Por fim, apresenta-se quadro com os principais elementos da imposição tributária sobre as bebidas alcóolicas açucaradas nos países analisados:

Tabela 3 – Quadro comparativo entre a tributação do tabaco na experiência internacional

	Contribuintes	Alíquotas	Base de cálculo	Destinação
Colômbia	Produtores, importadores e, solidariamente, os distribuidores	Alíquota <i>ad valorem</i> de 10% e alíquota específica de \$ 3.263 por maço com 20 unidades	O preço de venda ao varejista. Na operação interna, é excluído o imposto sobre o consumo da base de cálculo. Na importação, são incluídas as despesas aduaneiras e uma margem de lucro equivalente a 30%.	A arrecadação decorrente do ajuste anual de, no mínimo, 4% (quatro por cento) das alíquotas específicas é destinada ao financiamento da saúde pública.
Estados Unidos	Produtores e importadores	Alíquota federal específica, com exceção dos charutos com são tributados com base em alíquota <i>ad valorem</i> .	O preço de venda ao varejista ou a quantidade do produto no caso dos charutos.	Não há notícias de destinação específica no âmbito federal, mas foram localizadas iniciativas interessantes no âmbito estadual.
França	Produtores e importadores	Alíquota <i>ad valorem</i> de 55% e alíquota específica de € 1,26 por maço com 20 unidades	O preço de venda ao varejista ou a quantidade do produto no caso dos charutos.	Não há notícias de destinação específica.
México	Produtores e importadores	Alíquota <i>ad valorem</i> de 160% e alíquota específica de \$ 10,96 por maço com 20 unidades	O preço de venda ao varejista ou a quantidade do produto no caso dos charutos.	Não há notícias de destinação específica.
Reino Unido	Produtores e importadores	Alíquota <i>ad valorem</i> de 16,5% e alíquota específica de £ 5,26 por maço com 20 unidades	O preço de venda ao varejista ou a quantidade do produto no caso dos charutos.	Não há notícias de destinação específica.

Fonte: Autoria própria, 2022.

3.2. As bebidas Alcólicas

A OMS associa o consumo abusivo de álcool a 200 (duzentas) doenças e à média de 3 (três) milhões de morte por ano no mundo, o que representa 5,3% (cinco inteiros e três décimos por cento) do total de óbitos. A citada Organização avalia que o uso abusivo de bebidas alcólicas provoca impactos sociais e econômicos negativos, bem como aponta que esses riscos são maiores em países em desenvolvimento do que em países desenvolvidos, já que estes, geralmente, possuem leis e medidas regulatórias para proteger os indivíduos nesse assunto.

Diferentemente do tabaco e das bebidas não alcólicas açucaradas, o álcool também é associado a consequências sociais indesejadas na saúde e em outras esferas. Aponta-se que o consumo abusivo de álcool resulta em custos relacionados com o policiamento, a prevenção de crimes, os danos a propriedades de terceiros, acidentes de trânsito, mortalidade infantil, etc.³⁷⁵

Nesse cenário, a OMS recomenda a adoção de (i) medidas regulatórias para a restrição da venda de bebidas alcólicas, especialmente para os jovens; (ii) restrições ao acesso de bebidas alcólicas; (iii) políticas públicas regulando a direção após o consumo de bebidas alcólicas; (iv) medidas fiscais para reduzir a demanda por meio do aumento dos preços; (v) campanhas de conscientização sobre os problemas de saúde e sociais causados pela dependência alcoólica; e (vi) programas de tratamento para pessoas com dependência alcoólica. A preocupação com a tributação também aparece na sigla “SAFER”³⁷⁶, que representa as medidas que devem ser adotadas como forma de reduzir os malefícios causados pelas bebidas alcólicas. O “R” refere-se ao aumento (em inglês, *raise*) de tributos sobre as bebidas alcólicas.

³⁷⁵ ÖSTERBERG, E.; REHM, J.; SHIELD K. D.; SORNPAISARN, B. (eds.). *Resource tool on alcohol taxation and pricing policies*. Genebra: WHO, 2017. Disponível em <<https://www.who.int/publications/i/item/9789241512701>>. Acesso em: 25 dez. 2023.

³⁷⁶ THE SAFER initiative: A world free from alcohol related harms. World Health Organization, [S.l.: s.d.]. Disponível em: <<https://www.who.int/initiatives/SAFER>>. Acesso em: 27 fev. 2022.

Tais medidas sugeridas pela OMS ratificam a premissa fincada no capítulo 1 de que a intervenção estatal poderá ser concretizada tanto pela regulação, quanto pela tributação e, preferencialmente, pela combinação de ambas.

Em 2010, 193 (cento e noventa e três) países membros da OMS alcançaram um consenso histórico para definir uma estratégia global de redução dos efeitos do uso abusivo de bebidas alcóolicas. Dentre as diversas medidas propostas, o aumento nos preços foi apontado como uma das intervenções mais eficientes para a redução do consumo. Segundo o Relatório, a redução da demanda depende de um sistema tributário eficiente e efetivo³⁷⁷, que deve ser acompanhado de iniciativas para coibir o mercado ilegal e o contrabando de bebidas alcóolicas.

A OCDE avalia que os impostos específicos sobre as bebidas alcoólicas perderam relevância com o crescimento dos tributos gerais incidentes sobre o consumo, mas que, nos últimos anos, esses impostos específicos ressurgiram como uma forma de influenciar o comportamento individual para a tutela da saúde:

Embora os tributos sobre as bebidas alcóolicas estejam entre as fontes mais antigas de receitas públicas, a crescente relevância de outras formas de tributos sobre o consumo, especialmente tributos gerais sobre o consumo como o VAT, reduziu consideravelmente a participação desses tributos na arrecadação total. **No entanto, identifica-se a ressurgência do interesse na tributação específica de bebidas alcóolicas nos últimos anos como uma forma de influenciar o comportamento do consumidor na mesma direção de políticas públicas na área da saúde.**³⁷⁸
(Tradução e grifo nossos)

Segundo a OCDE, a maioria dos países-membros combina uma alíquota seletiva com uma alíquota *ad valorem*³⁷⁹. Há, porém, países que adotam a alíquota zero para alguns tipos de cervejas³⁸⁰ e de vinhos³⁸¹.

³⁷⁷ OMS – Organização Mundial de Saúde. *Global strategy to reduce the harmful use of alcohol*. [S.l.]: World Health Organization, 2010, p. 16. Disponível em: <<https://www.who.int/publications/i/item/9789241599931>>. Acesso em: 4 dez. 2022.

³⁷⁸ BOESEN, Ulrik; BUNN, Daniel; ENACHE, Cristina. *Consumption tax policies in OECD countries*. [S.l.]: Tax Foundation, 2021. Disponível em: <<https://files.taxfoundation.org/20210225102600/Consumption-Tax-Policies-in-OECD-Countries1.pdf>>. Acesso em: 24 nov. 2022.

³⁷⁹ BOESEN, Ulrik; BUNN, Daniel; ENACHE, Cristina. *Consumption tax policies in OECD countries*. [S.l.]: Tax Foundation, 2021. Disponível em: <<https://files.taxfoundation.org/20210225102600/Consumption-Tax-Policies-in-OECD-Countries1.pdf>>. Acesso em: 24 nov. 2022.

³⁸⁰ Áustria, Alemanha, Bélgica, Dinamarca, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Estônia, Finlândia, Grécia, Holanda, Hungria, Islândia, Irlanda, Itália, Letônia, Lituânia, Luxemburgo, Polônia, Portugal, República Tcheca, Suécia e Turquia. (BOESEN, Ulrik; BUNN, Daniel; ENACHE, Cristina. *Consumption tax policies in OECD countries*. [S.l.]: Tax Foundation, 2021. Disponível em: <<https://files.taxfoundation.org/20210225102600/Consumption-Tax-Policies-in-OECD-Countries1.pdf>>. Acesso em: 24 nov. 2022.)

A OCDE pondera que, como a indústria de bebidas alcóolicas gera empregos na agricultura, na indústria e na distribuição, as políticas de saúde pública atinentes à redução do consumo abusivo de álcool devem ser equilibradas com outros objetivos, como o de manutenção de indústrias tradicionais, de preservação do mercado livre e da autonomia individual dos consumidores e de conservação das receitas tributáveis³⁸². Apesar das críticas, a OMS atesta que os tributos incidentes sobre as bebidas alcóolicas funcionam:

A tributação seletiva do álcool e as políticas de controle de preços promovem diversos benefícios à saúde pública, à economia e a coletivos, já que possuem a capacidade de: (1) gerar receitas tributárias; (2) reduzir o consumo de álcool e os malefícios associados (inclusive externalidades) entre vários grupos, até mesmo jovens e consumidores pesados (*heavy smokers*); e (3) prevenir o início do consumo de bebidas alcóolicas, o que é uma estratégia importante para países de baixa e média renda, que tem um número elevado de pessoas que não consomem bebidas alcóolicas durante a vida. Ainda que permaneça controversa a respeito da tributação incidir sobre o consumo recreativo ou apenas sobre o consumo prejudicial de álcool, existem diversas razões para apoiar a tributação de bebidas alcóolicas pelos governos como forma de controlar os problemas ocasionados pelo consumo abusivo do álcool.³⁸³ (Tradução nossa)

Segundo a OMS, em 2018, 95% (noventa e cinco por cento) dos países tinham um imposto seletivo incidente sobre as bebidas alcóolicas, mas que menos da metade destes adotavam outras estratégias para o controle dos preços como, por exemplo, a atualização dos tributos de acordo com a inflação, a definição de preços mínimos ou a proibição da venda abaixo do preço de custo³⁸⁴.

O assunto é vasto. Existem outros desafios que não foram abordados neste subcapítulo, como (i) o fato de que vários países têm alguma bebida alcóolica como um elemento de sua cultura ou um símbolo de sua nação; e que (ii) esse setor pode ser conduzido por monopólios em alguns países. O Japão, por exemplo, parece ir no caminho inverso. Em

³⁸¹ Alemanha, Áustria, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Grécia, Hungria, Israel, Itália, Luxemburgo, Portugal, República Tcheca e Suíça. (BOESEN, Ulrik; BUNN, Daniel; ENACHE, Cristina. *Consumption tax policies in OECD countries*. [S.l.]: Tax Foundation, 2021. Disponível em: <<https://files.taxfoundation.org/20210225102600/Consumption-Tax-Policies-in-OECD-Countries1.pdf>>. Acesso em: 24 nov. 2022.)

³⁸² BOESEN, Ulrik; BUNN, Daniel; ENACHE, Cristina. *Consumption tax policies in OECD countries*. [S.l.]: Tax Foundation, 2021. Disponível em: <<https://files.taxfoundation.org/20210225102600/Consumption-Tax-Policies-in-OECD-Countries1.pdf>>. Acesso em: 24 nov. 2022.

³⁸³ ÖSTERBERG, E.; REHM, J.; SHIELD K. D.; SORNPAISARN, B. (eds.). *Resource tool on alcohol taxation and pricing policies*. Genebra: World Health Organization, 2017, p. 10. Disponível em <<https://www.who.int/publications/i/item/9789241512701>>. Acesso em: 25 dez. 2023.

³⁸⁴ OMS – Organização Mundial de Saúde. *Global status report on alcohol and health 2018*. Genebra: World Health Organization, 2018, p. xvii. Disponível em: <<https://www.who.int/publications/i/item/9789241565639>>. Acesso em: 25 dez. 2022.

2022, as autoridades fazendárias promoveram uma campanha de incentivo ao consumo de saquê, focada principalmente no público jovem – denominada de “Viva Saquê” – como forma de estimular a economia e promover o aumento na arrecadação³⁸⁵. Tal medida se justifica pela queda da participação da tributação do álcool na arrecadação japonesa, que passou de 5% (cinco por cento) do total em 1980 para 1,7% (um inteiro e sete décimos por cento) em 2020³⁸⁶.

Feitas tais considerações, passa-se à análise das legislações da Colômbia, dos Estados Unidos, da França, do México e do Reino Unido.

3.2.1. Colômbia

Na Colômbia, o artigo 335 da Constituição Política autoriza o monopólio sobre a comercialização de bebidas alcóolicas destiladas, consignando que “as rendas obtidas [...] estarão preferencialmente destinadas aos serviços de saúde e de educação”³⁸⁷ (tradução nossa). Os vinhos e outras bebidas alcóolicas são de livre fabricação e comercialização. O fato do monopólio evidentemente afeta a dinâmica da tributação à medida em que o interesse financeiro estatal é satisfeito pelos lucros do negócio. O interesse intervencionista que lastreia a tributação regulatória também é esvaziado pela possibilidade de intervenção direta na atividade.

Em 2016, a Lei n. 1.816 instituiu o imposto sobre o consumo de bebidas destiladas, vinhos e bebidas alcóolicas, que seria cobrado com base em uma alíquota específica e outra *ad valorem*. No caso de bebidas destiladas, a alíquota é de \$ 220,00 (duzentos e vinte pesos colombianos) por grau de álcool em centímetros cúbicos. No caso de vinhos, a alíquota é de \$ 150,00 (cento e cinquenta pesos colombianos) por grau de álcool em centímetros cúbicos. A alíquota *ad valorem* é de 25% (vinte e cinco por cento) para as bebidas destiladas e de 20%

³⁸⁵ BBC NEWS; CURSINO, Malu. Viva Saquê!: Governo japonês quer estimular jovens a aumentar o consumo de álcool. *BBC News*, [S.l.], 18 ago. 2022. Disponível em: <<https://www.bbc.com/portuguese/internacional-62578652>>. Acesso: 1 Mar. 2023.

³⁸⁶ BBC NEWS; CURSINO, Malu. Viva Saquê!: Governo japonês quer estimular jovens a aumentar o consumo de álcool. *BBC News*, [S.l.], 18 ago. 2022. Disponível em: <<https://www.bbc.com/portuguese/internacional-62578652>>. Acesso: 1 Mar. 2023.

³⁸⁷ COLÔMBIA. Constituição (1991). *Constitución Política de Colombia, de 7 de julho de 1991*. Disponível em: <<https://pdba.georgetown.edu/Constitutions/Colombia/colombia91.pdf>>. Acesso em: 1 mar. 2023.

(vinte por cento) para vinhos. Há previsão legal para a atualização anual das alíquotas específicas de acordo com o índice de variação dos preços³⁸⁸.

A Constituição vincula a destinação (i) de percentual mínimo de 51% (cinquenta e um por cento) do total das receitas decorrentes do monopólio estatal de bebidas destiladas e de álcool potável a ações de saúde e de educação; e (ii) de 10% (dez por cento) das receitas do monopólio com álcool potável ao financiamento de programas esportivos³⁸⁹. Na mesma toada, a Lei n. 1.816/2016 condicionou a utilização das receitas decorrentes do monopólio na exploração das bebidas destiladas e da arrecadação do imposto sobre o consumo de bebidas destiladas, vinhos e outras bebidas alcólicas não sujeitas ao monopólio da seguinte forma: (i) 37% (trinta e sete por cento) para financiar a saúde; e (ii) 3% (três por cento) para estimular a prática de esportes³⁹⁰.

Destaca-se que a reforma tributária, proposta pelo Presidente eleito Gustavo Petro e aprovada em 13 de dezembro de 2022, inseriu uma tarifa adicional de 9% (nove por cento) sobre a renda auferida por empresas estatais ou de economia mista, nas quais a participação governamental seja superior a 90% (noventa por cento), que exercem monopólio na indústria de bebidas alcólicas e de licores³⁹¹.

Na Colômbia, as bebidas alcólicas estão sujeitas ao imposto sobre valor agregado à alíquota reduzida de 5% (cinco por cento). A título de curiosidade, trata-se de alíquota bem menor do que a de 19% (dezenove por cento) aplicável para as operações com os produtos com tabaco e as bebidas não alcólicas açucaradas.

3.2.2. Estados Unidos

³⁸⁸ LUENGAS, J. A. C. *et al. Tributación de las bebidas alcohólicas en Colombia como medida de disuasión al consumo*. [S.l.]: CERLATAM, 26 nov. 2021. Disponível em: <<https://www.cerlatam.com/wp-content/uploads/2021/11/2021-CERLATAM-Impuestos-saludables.pdf>>. Acesso em: 18 dez. 2022.

³⁸⁹ COLÔMBIA. Función Pública. *Lei n. 1.816/1995, de 19 de dezembro de 2016*. Disponível em <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma_pdf.php?i=88659>. Acesso: 2 mar. 2023.

³⁹⁰ COLÔMBIA. Función Pública. *Lei n. 1.816/1995, de 19 de dezembro de 2016*. Disponível em <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma_pdf.php?i=88659>. Acesso: 2 mar. 2023.

³⁹¹ COLÔMBIA. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. *Reforma tributaria para la igualdad y la justicia social: Exposición de motivos*. [S.l.]: Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2022. Disponível em: <<https://www.hklaw.com/-/media/files/insights/publications/2022/08/pl1182022c-reforma-tributaria.pdf>>. Acesso em: 1 dez. 2022.

Em virtude do modelo federalista que vigora nos Estados Unidos, a tributação seletiva de bebidas alcóolicas ocorre de forma descentralizada.

O imposto federal seletivo sobre bebidas alcóolicas não é recente. Em 1862 já se tributavam as bebidas destiladas e as cervejas. Os vinhos passaram a sujeitar-se ao imposto seletivo federal em 1916 e o tabaco, em 1942³⁹². Além desse, os estados possuem capacidade para instituírem os seus próprios tributos seletivos. As alíquotas do imposto federal variam de acordo com o tipo de bebida: as bebidas destiladas são tributadas mais severamente do que as cervejas e os vinhos. Aplica-se às bebidas destiladas a alíquota específica de US\$ 13,50 (treze dólares e cinquenta centavos) por *proof gallon*, que é um galão em que a concentração de álcool é de 50% (cinquenta por cento), o que equivale a US\$ 0,21 (vinte e um centavos de dólar) por *ounce* de álcool. No caso das cervejas, a alíquota específica será de US\$ 0,10 (dez centavos de dólar) por *ounce* de álcool. No caso dos vinhos com teor alcóolico de até 14% (quatorze por cento), US\$ 0,6 (seis centavos) por *ounce* ³⁹³. As alíquotas específicas do imposto federal podem ser reduzidas no caso de pequenas quantidades de cerveja e de vinhos de produtores menores. Já pequenos volumes de cerveja e vinho produzidos para uso individual ou familiar são isentos³⁹⁴.

No âmbito estadual, todos os estados possuem impostos seletivos incidentes sobre cervejas, vinhos e destilados. Todavia, para delimitação deste estudo, analisaremos as legislações dos estados da Califórnia, Nova Iorque, Pensilvânia e Washington.

Na Califórnia, a tributação das bebidas alcóolicas é feita por meio do *alcoholic Beverage tax*. Assim, as bebidas alcóolicas são tributadas por alíquotas específicas graduadas de acordo com o tipo de bebida: (i) US\$ 6,60 (seis dólares norte-americanos e sessenta centavos) para bebidas destiladas que servem mais de 100 (cem) porções; (ii) US\$ 3,30 (três dólares norte-americanos e trinta centavos) para bebidas destiladas que servem até 100 (cem porções); (iii) US\$ 0,30 (trinta centavos) para champagne e espumantes; e (iv) US\$ 0,20 (vinte

³⁹² ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. U.S Department of Treasury. Alcohol and Tobacco Tax and Trade Bureau. *Historical tax rates*. [S.l.], 23 dez. 2013. Disponível em: <<https://www.ttb.gov/tax-audit/historical-tax-rates>>. Acesso em: 4 dez. 2022.

³⁹³ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Congressional Budget Office. *Increase all taxes on alcoholic beverages to \$16 per proof gallon and index for inflation*. [S.l.], 9 dez. 2020. Disponível em: <<https://www.cbo.gov/budget-options/56868>>. Acesso em: 4 dez. 2022.

³⁹⁴ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Congressional Budget Office. *Increase all taxes on alcoholic beverages to \$16 per proof gallon and index for inflation*. [S.l.], 9 dez. 2020. Disponível em: <<https://www.cbo.gov/budget-options/56868>>. Acesso em: 4 dez. 2022.

centavos) para cervejas, vinhos e cidras³⁹⁵. Os contribuintes são os distribuidores ou importadores.

A arrecadação é destinada a um fundo denominado *Alcohol Beverage Control Fund* para ações relacionadas ao combate ao uso abusivo de álcool. No ano-calendário de 2020, a arrecadação com os impostos incidentes sobre as bebidas alcólicas foi de US\$ 407.555.000 (quatrocentos e sete milhões e quinhentos e cinquenta e cinco mil dólares)³⁹⁶.

No estado de Nova Iorque, o *alcoholic beverages tax* é cobrado com base em alíquota específica variável segundo o tipo de bebida alcólica. A alíquota por galão será de (i) US\$ 1,70 (um dólar norte-americano e setenta centavos) no caso de licores e bebidas destiladas com percentual alcóolico superior a 24% (vinte e quatro por cento); (ii) US\$ 0,30 sobre vinho espumante natural e artificial e outros tipos de vinhos; (iii) US\$ 0,14 (quatorze centavos) sobre cervejas e bebidas fermentadas similares; (iv) US\$ 0,03 (três centavos) sobre cidras; e (v) US\$ 0,01 (um centavo) sobre licores e bebidas destiladas com percentual alcóolico entre 2% (dois por cento) e 24% (vinte e quatro por cento)³⁹⁷. Os contribuintes são os distribuidores ou importadores. No contexto do federalismo fiscal norte-americano, a cidade de Nova Iorque também instituiu um imposto seletivo sobre cervejas de US\$ 0,12 (doze centavos) por galão e sobre vinhos e bebidas destiladas com percentual alcóolico superior a 24% (vinte e quatro por cento) de US\$ 0,26 (vinte e seis centavos) por galão³⁹⁸.

No estado da Pensilvânia, há impostos seletivos incidentes sobre bebidas feitas de malte à alíquota de US\$ 2,48 (dois dólares e quarenta e oito centavos) por barril; vinhos à alíquota de US\$ 2,50 (dois dólares e cinquenta centavos) por galão; e sobre licores e bebidas destiladas à alíquota de 18% (dezoito por cento)³⁹⁹.

³⁹⁵ CALIFÓRNIA. California Department of Tax and Fee Administration. *Tax rates – Special taxes and fees*. [S.l.: s.d.]. Disponível em: <<https://www.cdfta.ca.gov/taxes-and-fees/tax-rates-stfd.htm#alcoholictax>>. Acesso em: 24 dez. 2022.

³⁹⁶ CALIFÓRNIA. California Department of Tax and Fee Administration. *Annual report: 2020-2021*. [S.l.]: CDFTA, 2022, p. 82. Disponível em: <<https://www.cdfta.ca.gov/formspubs/pub306-2020-21.pdf>>. Acesso em: 23 dez. 2022.

³⁹⁷ NOVA IORQUE. Department of Taxation and Finance. *Alcoholic beverages tax*. [S.l.], 8 set. 2022. Disponível em: <<https://www.tax.ny.gov/bus/bev/abt.htm#expanded-content-menu12>>. Acesso em: 23 dez. 2022.

³⁹⁸ NOVA IORQUE. Department of Taxation and Finance. *Alcoholic beverages tax*. [S.l.], 8 set. 2022. Disponível em: <<https://www.tax.ny.gov/bus/bev/abt.htm#expanded-content-menu12>>. Acesso em: 23 dez. 2022.

³⁹⁹ PENSILVÂNIA. Department of Revenue. *The tax compendium: April 2021*. Harrisburg: Department of Revenue, 2021. Disponível em:

Ademais, na cidade da Filadélfia há a cobrança de 10% (dez por cento) a título de imposto sobre a venda de bebidas alcóolicas⁴⁰⁰.

No estado de Washington, há a incidência de dois impostos seletivos sobre as bebidas alcóolicas, um com base em *aliquota ad valorem* e outro com base em alíquota específica. A alíquota *ad valorem* é de 20,5% (vinte inteiros e cinco décimos por cento) sobre o preço de venda, mas é reduzida a 13,7% (treze inteiros e sete décimos por cento) nos casos de alguns revendedores, como restaurantes e bares. A alíquota específica é de US\$ 3,77 (três dólares e setenta e sete centavos) por litro, mas é reduzida a US\$ 2,44 (dois dólares e quarenta e quatro centavos) por litro nos casos de alguns revendedores, como restaurantes e bares⁴⁰¹.

Por fim, recorda-se que as bebidas alcóolicas também estão sujeitas aos *sales taxes*.

3.2.3. França

A França é um dos países membros da OCDE com maiores índices de consumo de bebidas alcóolicas. Em 2012, a média de consumo francês de álcool puro *per capita* era de 11,8 l (onze litros e oitocentos mililitros), enquanto a dos outros países integrantes do bloco era de 9,11 (nove litros e cem mililitros)⁴⁰².

Tal como ocorreu com os produtos feitos com tabaco, a União Europeia instituiu, desde 1993, a obrigatoriedade de tributação mínima dos produtos que contêm álcool⁴⁰³. Na França, há a incidência de um imposto seletivo e de uma contribuição social – o *taux des droits sur les alcools et les boissons alcooliques* e a *cotisan de securite sociale* – cujas alíquotas variam de acordo com o tipo de bebida. As alíquotas específicas são atualizadas

<https://www.revenue.pa.gov/News%20and%20Statistics/ReportsStats/TaxCompendium/Documents/2021_tax_compendium.pdf>. Acesso em: 23 dez. 2022.

⁴⁰⁰ FILADÉLFIA (Cidade). *Liquor tax*. [S.l.], 19 jan. 2023. Disponível em: <<https://www.phila.gov/services/payments-assistance-taxes/business-taxes/liquor-tax/>>. Acesso em: 1 mar. 2023.

⁴⁰¹ WASHINGTON. Department of Revenue. *Spirits taxes*. [S.l.: s.d.]. Disponível em: <<https://dor.wa.gov/about/statistics-reports/spirits-taxes#:~:text=The%20rate%20paid%20by%20the,distributors%20and%20distillers%20is%2013.7%25>>. Acesso em: 23 dez. 2022.

⁴⁰² Tackling Harmful Alcohol Use – Country note – France. OCDE. Disponível em <https://www.oecd.org/france/Tackling-Harmful-Alcohol-Use-France-en.pdf>.

⁴⁰³ Council Directive 92/83/EEC Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31992L0084:en:HTML>, Acesso: 01 Mar. 2023.

anualmente em proporção igual ao índice de crescimento dos preços no comércio (INSEE) no penúltimo ano ⁴⁰⁴. Em 2022, por exemplo, a alíquota foi acrescida de 0,2% (dois décimos por cento) ao montante da inflação de 2020; em 2023, de 1,6% (um inteiro e seis décimos por cento).

O imposto seletivo incide sobre cervejas com teor alcoólico superior a 0,5% (cinco décimos por cento) e bebidas em geral com teor alcoólico superior a 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento).

As alíquotas variam de acordo com o tipo de bebida: (i) € 1,37 (um euro e trinta e sete centavos) por 100 (cem) litros para cidras; (ii) € 3,85 (três euros e oitenta e cinco centavos) para cervejas com teor alcoólico de até 2,8% (dois inteiros e oito décimos por cento) e fabricadas por pequenos produtores; (iii) € 3,92 (três euros e oitenta e noventa e dois centavos) no caso de vinhos e de bebidas fermentadas; (iv) € 7,70 (sete euros e setenta centavos) para cervejas com teor alcoólico acima de 2,8% (dois inteiros e oito décimos por cento); (v) € 9,70 (nove euros e setenta centavos) para espumantes; (v) € 48,97 (quarenta e oito euros e noventa e sete centavos) no caso de licores e de vinhos naturalmente adoçados; (vi) € 195,86 (cento e noventa e cinco euros e oitenta e seis centavos) nos casos de outros produtos intermediários; e (vii) € 903,64 (novecentos e três euros e sessenta e quatro centavos) no caso de runs⁴⁰⁵.

As alíquotas da contribuição social também oscilam de acordo com o tipo de bebida:

Tabela 4 – Alíquotas francesas do tributo seletivo incidente sobre bebidas alcólicas

Descrição	Alíquota
Álcool	€ 579,96 hlap
Produtos intermediários com mais do que 18% - alíquota integral	€ 48,97 por 100 litros
Produtos intermediários com mais do que 18% - alíquota reduzida	€ 19,60 por 100 litros

⁴⁰⁴ FRANÇA. Douanes & Droits Indirects. *Droits des alcools et boissons alcooliques*. [S.l.], 28 dez. 2022. Disponível em: <<https://www.douane.gouv.fr/fiche/droits-des-alcools-et-boissons-alcooliques>>. Acesso em: 1 mar. 2023.

⁴⁰⁵ FRANÇA. Douanes & Droits Indirects. *Droits des alcools et boissons alcooliques*. [S.l.], 28 dez. 2022. Disponível em: <<https://www.douane.gouv.fr/fiche/droits-des-alcools-et-boissons-alcooliques>>. Acesso em: 1 mar. 2023.

Cervejas com mais do que 18%	€ 48,97 por 100 litros
------------------------------	------------------------

Na França, as bebidas alcólicas estão sujeitas ao imposto sobre valor agregado à alíquota de 20% (vinte por cento) se forem destinadas ao consumo em casa e de 10% (dez por cento) se destinadas ao consumo em restaurantes e bares⁴⁰⁶.

3.2.4. México

Desde 1980, o México possui um imposto federal seletivo, denominado de *impuesto especial sobre producción y servicios* (IEPS), incidente sobre as bebidas alcólicas e outros produtos como o tabaco, bebidas energéticas, bebidas açucaradas e combustíveis. As alíquotas são *ad valorem*. Os tributos são cobrados dos fabricantes, dos produtores e dos empacotadores.

No caso das bebidas alcólicas e cervejas, as alíquotas são de (i) 26,5% (vinte e seis inteiros e cinco décimos por cento) para aquelas com concentração alcóolica de até 14% (quatorze por cento) por 100 ml (cem mililitros); (ii) 30% (trinta por cento) para bebidas com concentração alcóolica entre 14% (quatorze por cento) e 20% (vinte por cento) por 100 ml (cem mililitros); e (iii) 53% (cinquenta e três por cento) para bebidas com concentração alcóolica superior a 20% (vinte por cento) por 100 ml (cem mililitros).

As bebidas alcólicas também se sujeitam ao imposto sobre o valor agregado à alíquota de 16% (dezesesseis por cento)⁴⁰⁷.

3.2.5. Reino Unido

No Reino Unido, há a incidência do imposto seletivo federal denominado *alcohol duty* na produção de bebidas alcólicas, que foi instituído por meio do *Alcoholic Liquor Duties Act*, de 1979. Atualmente, as alíquotas variam de acordo com o tipo de bebida – cervejas,

⁴⁰⁶ FRANÇA. Entreprenre. *Taxation des boissons*. [S.l.], 1 jan. 2023. Disponível em: <<https://entreprenre.service-public.fr/vosdroits/F32101>>. Acesso em: 1 mar. 2023.

⁴⁰⁷ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. U.S Department of Treasury. Alcohol and Tobacco Tax and Trade Bureau. *Mexico*. [S.l.], 13 set. 2022. Disponível em: <<https://www.ttb.gov/itd/international-affairs-resources-for-mexico>>. Acesso em: 24 dez. 2022.

cidras, vinhos e bebidas destiladas –, desde que contenham, no mínimo, 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) de teor alcoólico por 100 (cem) litros. Os tributos são cobrados dos fabricantes, dos produtores e dos empacotadores.

Estima-se que no ano-calendário de 2022 a arrecadação decorrente dos *alcohol duties* represente 1,3% (um inteiro e três décimos por cento) de todas as receitas do Reino Unido e 0,6% (seis décimos por cento) do produto interno bruto⁴⁰⁸.

Em 2017, o Reino Unido disponibilizou consulta pública sobre a possibilidade de criação de faixas adicionais do *alcohol duty* aplicável às cidras e aos vinhos. Até então, vigoravam apenas duas faixas para as cidras e cinco para os vinhos. Nesta oportunidade, o governo destacou a importância da gradação das alíquotas de acordo com o percentual alcoólico para a criação de incentivos à inovação pela indústria e para o estímulo dos contribuintes ao consumo de produtos com menor concentração alcoólica. Com o resultado da consulta, o governo entendeu que havia margem para criar uma faixa adicional para as cidras, mas não para os vinhos⁴⁰⁹.

No caso das cervejas, o tributo incide à alíquota de (i) £ 8,42 (oito libras e quarenta e dois centavos) por 100 L (cem litros) se o percentual alcoólico variar entre 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) e 2,8% (dois inteiros e oito décimos por cento); (ii) £ 19,08 (dezenove libras e oito centavos) por 100 L (cem litros) se o percentual alcoólico for de 2,8% (dois inteiros e 8 décimos por cento) a 7,5% (sete inteiros e cinco décimos por cento); e (iii) £ 24,77 (vinte e quatro libras e setenta e sete centavos) se o percentual alcoólico exceder 7,5% (sete inteiros e cinco décimos por cento).

No caso das cidras, a cobrança é de (i) £ 40,38 (quarenta libras e trinta e oito centavos) para as composições com teor alcoólico entre 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) e 6,9% (seis inteiros e nove décimos por cento); (ii) £ 50,71 (cinquenta libras e setenta e um centavos) para as composições com teor alcoólico entre 6,9% (seis inteiros e nove décimos por cento) e 7,5% (sete inteiros e cinco décimos por cento); e (iii) £ 61,04 (sessenta e uma libras e quatro centavos) para as composições com teor alcoólico entre 7,5% (sete inteiros e cinco décimos por cento) e 8,5% (oito inteiros e cinco décimos por cento).

⁴⁰⁸ REINO UNIDO. Office for Budget Responsibility. *Tobacco duties*. [S.l.: s.d.]. Disponível em: <<https://obr.uk/forecasts-in-depth/tax-by-tax-spend-by-spend/tobacco-duties/>>. Acesso em: 5 nov. 2022.

⁴⁰⁹ REINO UNIDO. HM Treasury. *Alcohol structures: Summary of responses*. [S.l.], dez. 2017. Disponível em: <https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/663990/ASC_response.pdf>. Acesso em: 26 nov. 2022.

No caso dos espumantes, (i) £ 40,38 (quarenta libras e trinta e oito centavos) para aquelas composições com teor alcoólico entre 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) e 6,9% (seis inteiros e nove décimos por cento) e (ii) £ 288,10 (duzentos e oitenta e oito libras e dez centavos) para as com teor alcoólico entre 5,5% (cinco inteiros e cinco décimos por cento) e 8,5% (oito inteiros e cinco décimos por cento).

No caso das bebidas destiladas, a alíquota é de £ 28,74 (vinte e oito libras e setenta e quatro centavos) por cem litros.

E, por fim, no caso dos vinhos, as alíquotas são de (i) £ 91,68 (noventa e uma libras e sessenta e oito centavos) para os com percentual alcoólico entre 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) e 4% (quatro por cento); (ii) £ 126,08 (cento e vinte e seis libras e oito centavos) para os com percentual alcoólico entre 4% (quatro por cento) e 5,5% (cinco inteiros e cinco décimos por cento); (iii) £ 297,57 (duzentas e noventa e sete libras e cinquenta e sete centavos) para os com percentual entre 5,5% (cinco inteiros e cinco décimos por cento) e 15% (quinze por cento); (iv) £ 396,72 (trezentas e noventa e seis libras e setenta e dois centavos) para os com percentual entre 15% (quinze por cento) e 22% (vinte e dois por cento); e (v) £ 381,15 (trezentas e oitenta e uma libras e quinze centavos) para os espumantes com percentual alcoólico entre 8,5% (oito inteiros e cinco décimos por cento) e 15% (quinze por cento).

No Reino Unido, as operações com bebidas alcoólicas também estão sujeitas ao imposto sobre valor agregado à alíquota geral de 20% (vinte por cento). Esta alíquota é aplicada à maioria dos bens e serviços, ou seja, as bebidas alcoólicas não se enquadram nas alíquotas incentivadas de 5% (cinco por cento) e de 0% (zero por cento).

3.2.6. Conclusão Parcial

A comparação entre as legislações da Colômbia, dos Estados Unidos, da França, do México e do Reino Unido possibilita alguns comentários sobre o desenho da tributação das bebidas alcoólicas adotado por cada país.

A primeira é de que todos os países optaram por impostos seletivos. A Colômbia, a França, o México e o Reino Unido implementaram um único imposto seletivo federal, enquanto a tributação nos Estados Unidos é feita nos âmbitos federal e estadual.

Não há uniformidade entre os países quanto ao tipo de alíquota incidente sobre as bebidas alcoólicas. A Colômbia instituiu alíquotas específicas e *ad valorem*. Nos Estados

Unidos, na França e no Reino Unido, aplicam-se alíquotas específicas. No México, a cobrança é feita com base em alíquotas *ad valorem*. Outrossim, as legislações da Colômbia e da França definem parâmetros para a atualização anual das alíquotas específicas, de modo que a proporcionalidade da cobrança tributária e os níveis de arrecadação não sejam esvaziados pelo decurso do tempo. Entretanto, não foram identificadas iniciativas similares na legislação dos outros países.

Outro parâmetro importante é a existência, ou não, de faixas para a gradação do tributo de modo a intervir de forma mais concreta na atividade econômica. No Reino Unido, a quantidade de faixa depende do tipo de bebida alcoólica. No México e na França, a gradação das alíquotas é feita a partir do teor alcoólico. Na Colômbia, não há essa progressão nos tributos incidentes sobre as bebidas alcoólicas.

Em relação à destinação da arrecadação, a Colômbia vincula ao custeio da saúde e de práticas esportivas. Nos Estados Unidos, identificou-se que o estado da Califórnia destina a arrecadação a um fundo denominado *Alcohol Beverage Control Fund* para ações relacionadas ao combate ao uso abusivo de álcool.

É importante ressaltar que a tributação seletiva das bebidas alcoólicas ocorre de modo suplementar à incidência de tributos sobre o consumo como os impostos sobre o valor agregado e o *sales tax*. A lógica por trás das métricas avaliadas neste subtópico – a atualização das alíquotas específicas, a gradação das alíquotas de acordo com a prejudicialidade daquele produto à saúde, etc. – será apresentada no capítulo 5.

Por fim, apresenta-se quadro com os principais elementos da imposição tributária sobre as bebidas alcoólicas açucaradas nos países analisados:

Tabela 5 – Quadro comparativo entre a tributação das bebidas alcoólicas na experiência internacional

	Contribuintes	Alíquotas	Base de cálculo	Destinação
Colômbia	Produtores e importadores	Bebidas destiladas: Alíquota <i>ad valorem</i> de 25% e alíquota específica de \$ 200 por grau de álcool em centímetros cúbicos. Vinhos e outras bebidas alcoólicas: Alíquota <i>ad valorem</i> de 20% e	O preço de venda ao varejista e o volume das bebidas alcoólicas.	Destinação de (i) 37% (trinta e sete por cento) ao financiamento da saúde e de (ii) 3% (três por cento) ao estímulo da prática esportiva.

		alíquota específica de \$ 150 por grau de álcool em centímetros cúbicos.		
Estados Unidos	Produtores e importadores	Alíquotas específicas definidas pelo tipo de produto e atualizadas anualmente.	O volume das bebidas alcóolicas.	Não há notícias de destinação específica no âmbito federal, mas foi localizada iniciativa interessante no estado da Califórnia.
França	Produtores e importadores	Alíquotas específicas definidas pelo tipo de produto e atualizadas anualmente. € 3,92 (três euros e oitenta e noventa e dois centavos) por 100 l no caso de vinhos; e € 7,70 por 100 l no caso de cervejas.	O volume das bebidas alcóolicas.	Não há notícias de destinação específica.
México	Fabricantes, produtores ou empacotadores	Alíquotas <i>ad valorem</i> oscilam de acordo com o percentual alcoólico: (i) 26,5% para aquelas com teor alcoólico de até 14% por 100 ml; (ii) 30% com teor alcoólico entre 14% e 20% por 100 ml; e (iii) 53% com teor alcoólico superior a 20% por 100 ml.	O volume das bebidas alcóolicas.	Não há notícias de destinação específica.
Reino Unido	Fabricantes, produtores ou empacotadores	Alíquotas específicas que oscilam de acordo com a concentração alcoólica. No caso das cervejas são (i) £8,42 por 100l se o teor alcoólico for de 1,2% a 2,8% (ii) £ 19,08 por 100 l caso o teor alcoólico seja entre 2,8%	O volume das bebidas alcóolicas.	Não há notícias de destinação específica.

		e 7,5%; (iii) £ 24,77 por 100 l caso o teor alcóolico seja superior a 7,5%.		
--	--	---	--	--

Fonte: Aatoria própria, 2022.

3.3. As Bebidas Não Alcóolicas Açucaradas

Há um movimento global crescente de instituição de tributos sobre a distribuição e a importação de bebidas não alcóolicas açucaradas, identificado especialmente nas últimas duas décadas, com o propósito regulatório de promover a redução de doenças e de condições médicas como a obesidade, a diabetes, doenças cardíacas, alguns tipos de câncer e até mesmo as cáries dentárias, que são frequentemente associadas aos índices elevados de consumo de açúcares e de alimentos de baixo teor nutritivo e alto teor calórico. Outrossim, tal como ocorre com os demais tributos regulatórios paternalistas, a tributação das bebidas não alcóolicas açucaradas promoverá a lógica *pigouviana*, aumentando a arrecadação e, com isto, os recursos disponíveis para serem empenhados no tratamento das referidas condições médicas.

Em 2016, a OMS apresentou dados alarmantes sobre os níveis de sobrepeso e de obesidade. Entre os indivíduos com mais de 18 (dezoito) anos, 39% (trinta e nove por cento) estavam com sobrepeso e 13% (treze por cento) eram obesos, o que equivalia, respectivamente, a 1,9 (um inteiro e nove décimos) bilhão e 650 (seiscentos e cinquenta) milhões de indivíduos. Considerando apenas as crianças com até 5 (cinco) anos, 39 (trinta e nove) milhões tinham sobrepeso ou eram obesas⁴¹⁰. A OMS classifica a obesidade como epidemia⁴¹¹.

A OMS apontou duas causas: (i) o aumento no consumo de alimentos calóricos com alto nível de gordura e açúcar; acompanhado de (ii) crescimento no sedentarismo, este decorrente das mudanças nas formas de trabalho e de transporte e pela urbanização⁴¹². Além

⁴¹⁰ OBESITY and overweight. *World Health Organization*, [S.l.], 9 jun. 2021. Disponível em: <<https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/obesity-and-overweight>>. Acesso em: 11 nov. 2022.

⁴¹¹ CONTROLLING the global obesity epidemic. *WHO*, [S.l.], Disponível em: <<https://www.who.int/activities/controlling-the-global-obesity-epidemic>>. Acesso em: 07 mar. 2023.

disso, a aludida Organização revelou que existem países que enfrentam, simultaneamente, problemas de subnutrição e de obesidade, o que evidencia as nossas tristes desigualdades.

Por fim, a OMS propôs que esse cenário seja combatido por meio de medidas individuais e coletivas. Dentre as últimas, recomendou-se (i) a tributação de bebidas não alcoólicas açucaradas e produtos com alta concentração de gorduras saturadas, açúcares livres e sal como uma estratégia para aumentar os seus preços e, conseqüentemente, reduzir o consumo; (ii) a concessão de benefícios fiscais para os sucos de frutas frescas e de vegetais como uma forma de, ao contrário, reduzir os seus preços de venda entre 10% (dez por cento) e 30% (trinta por cento) e aumentar o consumo.

Nesse ponto, a OMS destacou que (i) os *excise taxes* cobrados em um patamar específico sobre o volume ou a quantidade do produto são mais eficientes na redução da demanda do que a implementação de um tributo geral sobre o consumo; e (ii) o apoio da sociedade à instituição tributária tende a ser maior quando as receitas geradas são destinadas ao desenvolvimento do sistema de saúde, de hábitos alimentares saudáveis ou a prática de atividades físicas⁴¹³.

Adicionalmente, a indústria alimentícia também foi incentivada a (i) reduzir a quantidade de gordura, açúcar e sal nos alimentos processados; (ii) reduzir as campanhas publicitárias desses alimentos com altos índices de gordura, açúcar e sal, especialmente voltadas às crianças e aos adolescentes; (iii) assegurar que uma alimentação saudável e nutritiva esteja disponível e seja financeiramente acessível para todos os consumidores; e (iv) assegurar a disponibilidade de alimentos saudáveis e o incentivo à prática de atividades físicas no ambiente de trabalho⁴¹⁴. Essas recomendações ratificam a premissa fñcada no capítulo 1 de que a intervenção estatal poderá ser concretizada tanto pela regulação, quanto pela tributação e, preferencialmente, pela combinação de ambas.

⁴¹² OBESITY and overweight. *World Health Organization*, [S.l.], 9 jun. 2021. Disponível em: <<https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/obesity-and-overweight>>. Acesso em: 11 nov. 2022.

⁴¹³ WHO urges global action to curtail consumption on health impacts of sugary drinks. *World Health Organization*, Genebra, 11 out. 2016. Disponível em: <<https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/obesity-and-overweight>>. Acesso em: 11 nov. 2022.

⁴¹⁴ OBESITY and overweight. *World Health Organization*, [S.l.], 9 jun. 2021. Disponível em: <<https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/obesity-and-overweight>>. Acesso em: 11 nov. 2022.

3.3.1. Colômbia

Em 2022, o Presidente eleito Gustavo Petro, no primeiro dia de mandato, apresentou um projeto de reforma tributária que, dentre outras modificações, pretendia instituir o *impuesto nacional al consumo de bebidas ultraprocesadas azucaradas*⁴¹⁵.

Entre as justificativas do projeto de reforma, destacavam-se os fatos de que (i) a Colômbia era um dos poucos países da América Latina que ainda não havia instituído tributos específicos sobre as bebidas açucaradas e os alimentos ultraprocessados; (ii) o consumo dessas bebidas é uma das principais causas de doenças cardiovasculares, diabetes e alguns tipos de câncer; e (iii) o custo anual do sistema de saúde colombiano com o tratamento de pacientes diabéticos era de US\$ 1.772,00 (mil e setecentos e setenta e dois dólares norte-americanos) por pessoa⁴¹⁶.

Na exposição de motivos, foi destacado que o imposto incidente sobre as bebidas açucaradas e os alimentos ultraprocessados – juntamente com as modificações no imposto incidente sobre o lançamento de gás carbônico (descarbonização) e a instituição dos impostos sobre os plásticos de utilização única – promoveriam um aumento na arrecadação e mitigariam externalidades negativas nas áreas da saúde e do meio ambiente (lógica *pigouviana*):

Além de aumentar as receitas disponíveis para o combate à pobreza, a reforma busca mitigar externalidades negativas na saúde e no meio ambiente. A respeito disso, destacam-se as modificações no imposto incidente sobre o lançamento de gás carbônico e a criação de impostos sobre os plásticos utilizados uma única vez, as bebidas açucaradas e os alimentos ultraprocessados. [...]

Além de incrementar a arrecadação tributária, alguns impostos indiretos contribuem para a redução de externalidades negativas, entendidas como os efeitos adversos para a sociedade causados pelas atividades de produção e consumo, que não estão presentes em seus custos. [...]

Em geral, esses tipos de impostos corrigem os incentivos dos agentes para que considerem a presença de externalidades e, por isso, aproximam a destinação de recursos ao objetivo social, para que, além de arrecadar recursos ao Estado, melhorem a eficiência econômica. (VASQUES, 2014) [...]

⁴¹⁵ COLOMBIAN government presents tax reform bill. *PWC*, [S.l.], ago. 2022. Disponível em: <https://www.pwc.com/us/en/services/tax/library/colombian-government-presents-tax-reform-bill2.html?WT.mc_id=CT2-PL200-DM2-TR2-LS1-ND30-TTA9-CN_TX-KM-NL-8FY22-ITS-Colombia-emaillink>. Acesso em: 1 dez. 2022.

⁴¹⁶ COLÔMBIA. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. *Reforma tributaria para la igualdad y la justicia social: Exposición de motivos*. [S.l.]: Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2022. Disponível em: <<https://www.hklaw.com/-/media/files/insights/publications/2022/08/pl1182022c-reforma-tributaria.pdf>>. Acesso em: 1 dez. 2022.

Diante disso, a implementação de um imposto sobre o consumo desse tipo de produtos poderia ter efeitos positivos sobre a saúde dos colombianos e reduzir os gastos do governo com saúde, o que levaria o sistema tributário do país a tornar-se mais compatível com os padrões internacionais.⁴¹⁷ (Tradução nossa)

Sinalizou-se, ainda, que a fiscalização e a arrecadação do Imposto serão facilitadas por obrigações acessórias instituídas pela Lei n. 2.120/2021, que trata dos rótulos dos alimentos, aprovada em 2021⁴¹⁸.

O imposto é federal e os contribuintes são os produtores ou importadores de bebidas que contenham uma concentração de açúcar maior do que 4 g (quatro gramas) por 100 ml (cem mililitros). Será cobrado com base em alíquota específica que variará em razão da concentração de açúcar.

Em 2023, no caso de bebidas não alcóolicas açucaradas com concentração entre 6 g (seis gramas) e 10 g (dez gramas) por 100 ml (cem mililitros), será cobrada uma tarifa de \$ 18 (dezoito pesos colombianos). No caso de concentração superior a 10 g (dez gramas) por 100 ml (cem mililitros), a tarifa será de \$ 35 (trinta e cinco pesos colombianos)⁴¹⁹.

No ano de 2024, as alíquotas serão ajustadas para \$ 28 (vinte e oito pesos colombianos) no caso de bebidas com concentração de açúcar entre 6 g (seis gramas) e 10 g (dez gramas) por 100 ml (cem mililitros) e para \$ 55 (cinquenta e cinco pesos colombianos) no caso de bebidas com concentração superior a 10 g (dez gramas) por 100 ml (cem mililitros)⁴²⁰.

No ano de 2025, as alíquotas serão ajustadas para \$ 38 (trinta e oito pesos colombianos) no caso de bebidas com concentração de açúcar de 6 g (seis gramas) a 10 g (dez gramas) por 100 ml (cem mililitros) e para \$ 65 (sessenta e cinco pesos colombianos) no caso

⁴¹⁷ COLÔMBIA. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. *Reforma tributaria para la igualdad y la justicia social*: Exposición de motivos. [S.l.]: Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2022. Disponível em: <<https://www.hklaw.com/-/media/files/insights/publications/2022/08/pl1182022c-reforma-tributaria.pdf>>. Acesso em: 1 dez. 2022.

⁴¹⁸ COLÔMBIA. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. *Reforma tributaria para la igualdad y la justicia social*: Exposición de motivos. [S.l.]: Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2022. Disponível em: <<https://www.hklaw.com/-/media/files/insights/publications/2022/08/pl1182022c-reforma-tributaria.pdf>>. Acesso em: 1 dez. 2022.

⁴¹⁹ COLÔMBIA. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. *Reforma tributaria para la igualdad y la justicia social*: Exposición de motivos. [S.l.]: Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2022. Disponível em: <<https://www.hklaw.com/-/media/files/insights/publications/2022/08/pl1182022c-reforma-tributaria.pdf>>. Acesso em: 1 dez. 2022.

⁴²⁰ COLÔMBIA. *Informe de conciliación al Proyecto de Ley n. 118/2022 (Cámara) y 131/2022 (Senado) “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”*. Bogotá, 11 nov. 2022. Disponível em: <https://www.minhacienda.gov.co/webcenter/ShowProperty?nodeId=%2FConexionContent%2FWCC_CLUSTER-206545%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased>. Acesso em: 1 mar. 2023.

de bebidas com concentração superior a 10 g (dez gramas) por 100 ml (cem mililitros)⁴²¹. Há, ainda, previsão para que, a partir de 2026, o valor das alíquotas seja anualmente ajustado pelo mesmo percentual de atualização do imposto sobre valor agregado.

Além disso, são isentas as bebidas não alcóolicas derivadas do leite, como (i) as fórmulas infantis; (ii) os medicamentos que possuem açúcares adicionados; (iii) os líquidos para o tratamento de pessoas que não digerem, absorvem ou metabolizam nutrientes provenientes da alimentação; (iv) as bebidas e terapias nutricionais para pessoas com necessidades nutricionais específicas em razão de uma condição médica; e (v) as soluções de eletrólitos para o consumo oral para prevenir a desidratação⁴²². A reforma proposta pelo Presidente Gustavo Petro foi aprovada em 13 de dezembro de 2022 e entrou em vigor em 1º de janeiro de 2023⁴²³.

Na Colômbia, as bebidas não alcóolicas também se sujeitam ao imposto sobre o valor agregado sob a alíquota geral de 19% (dezenove por cento).

3.3.2. Estados Unidos

Por conta do modelo federalista que vigora nos Estados Unidos, a tributação das bebidas não alcóolicas açucaradas é feita de forma descentralizada. O presente estudo não tem a pretensão de exaurir as iniciativas legislativas, mas citará as iniciativas adotadas por algumas cidades e projeto de lei do Estado de Nova Iorque.

Berkeley, situada no estado da Califórnia, foi a primeira cidade norte-americana a instituir o *soda tax*, por meio do Decreto n. 7.388, com a finalidade expressa de reduzir o custo econômico de doenças associadas ao consumo de bebidas açucaradas, como, por

⁴²¹ COLÔMBIA. *Informe de conciliación al Proyecto de Ley n. 118/2022 (Cámara) y 131/2022 (Senado) “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”*. Bogotá, 11 nov. 2022. Disponível em: <https://www.minhacienda.gov.co/webcenter/ShowProperty?nodeId=%2FConexionContent%2FWCC_CLUSTER-206545%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased>. Acesso em: 1 mar. 2023.

⁴²² COLÔMBIA. *Informe de conciliación al Proyecto de Ley n. 118/2022 (Cámara) y 131/2022 (Senado) “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”*. Bogotá, 11 nov. 2022. Disponível em: <https://www.minhacienda.gov.co/webcenter/ShowProperty?nodeId=%2FConexionContent%2FWCC_CLUSTER-206545%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased>. Acesso em: 1 mar. 2023.

⁴²³ COLOMBIA passes major tax reform effective January 1. *PWC*, [S.l.], dez. 2022. Disponível em: <<https://www.pwc.com/us/en/services/tax/library/colombia-passes-major-tax-reform-effective-january-1.html>>. Acesso em: 1 mar. 2023.

exemplo, a diabetes, a obesidade e as cáries dentárias⁴²⁴. A cobrança foi instituída com vigência entre 1 de janeiro de 2015 e 31 de dezembro de 2026.

As bebidas alcançadas são as açucaradas com alto índice calórico e baixo índice nutritivo, como os refrigerantes, os energéticos e os chás adoçados artificialmente. Esse tributo é de US\$ 0,01 (um centavo de dólar) por *ounce* de líquido, medida que corresponde 29,57 ml (vinte e nove inteiros e cinquenta e sete centésimos de mililitro). Ou seja, para cada litro de bebida açucarada comercializada, haverá a cobrança adicional de aproximadamente US\$ 0,34 (trinta e quatro centavos de dólar) a título de tributo.

O contribuinte é o primeiro distribuidor, mas os pequenos distribuidores são isentos. O *soda tax* também não incide sobre (i) produtos naturalmente adoçados que incluem, segundo definição da própria Portaria, o açúcar branco granulado, o açúcar mascavo, mel, melaço, seiva de *maple* ou néctar de agave; (ii) o leite; (iii) as fórmulas infantis e; (iv) os sucos de frutas e de vegetais naturais.

A Universidade da Carolina do Norte e o *Public Health Institution* concluíram que (i) 67% (sessenta e sete por cento) do valor total do tributo devidos por 15,5 (quinze inteiros e cinco décimos) milhões de estabelecimentos foi repassado ao consumidor; (ii) a venda em volume de bebidas tributadas caiu em 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento); e (iii) a venda em volume de bebidas não tributadas aumentou em 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento)⁴²⁵.

Em 2016, a cidade de São Francisco, também situada no estado da Califórnia, aprovou o *sugary drink tax* incidente sobre a distribuição de bebidas não alcólicas açucaradas na cidade e no condado. O tributo incide sobre aquelas bebidas com adição de açúcar e que possuem mais de 25 (vinte e cinco) calorias por 12 (doze) *ounces*, equivalente a 0,348 l (trezentos e quarenta e oito mililitros), que incluem, não se limitando a, refrigerantes, energéticos, chás gelados adocicados e xaropes. São isentas as operações com fórmulas infantis, bebidas para uso médico e suplementação, fontes de nutrição única de proteínas, carboidratos e vitaminas e minerais, produtos de leite e bebidas compostas 100% (cem por cento) de suco natural de frutas, de vegetais ou da combinação de ambos. O sujeito passivo é

⁴²⁴ BERKELEY. *Decreto n. 7388-NS, 2014*. Dispõe sobre a tributação sobre a distribuição de bebidas açucaradas. Disponível em: <<https://berkeley.municipal.codes/enactments/Ord7388-NS>>. Acesso em: 13 mar. 2022.

⁴²⁵ SILVER, Lynn. *et al.* Changes in prices, sales, consumer spending, and beverage consumption one year after a tax on sugarsweetened beverages in Berkeley, California, US: A before-and-after study. *PLoS Med*, v. 14, n. 4, 2017. Disponível em: <<https://journals.plos.org/plosmedicine/article?id=10.1371/journal.pmed.1002283>>. Acesso em: 1 mar. 2023.

o distribuidor, mas os revendedores também serão contribuintes caso não adquiram as bebidas açucaradas de fornecedores locais. A alíquota aplicável é de US\$ 0,01 (um centavo de dólar) por *ounce*. Apesar de ter sido aprovada em 2016, o tributo apenas entrou em vigor em 1 de janeiro de 2018.

Todavia, em 2018, o Estado da Califórnia banuiu a instituição de novos tributos sobre bebidas não alcóolicas açucaradas até 2031⁴²⁶. A doutrina norte-americana admite a *preemption*, espécie de limitação à regulação de ente federado realizada por outro ente de superior hierarquia. Assim, as leis municipais e estaduais podem ser alteradas por leis estaduais ou nacionais, respectivamente. Esse foi o instrumento utilizado pelo Estado da Califórnia. Iniciativas semelhantes proibindo a instituição de novos tributos sobre bebidas não alcóolicas açucaradas foram aprovadas nos Estados de Michigan e do Arizona⁴²⁷.

Em 2017, a cidade de Seattle, situada no estado de Washington, aprovou um *sweetened beverage tax* com incidência a partir de janeiro de 2018 por meio do Decreto n. 125.324/2018⁴²⁸. A arrecadação é vinculada a políticas públicas que permitem acesso à alimentação saudável e financia a educação alimentar infantil.

Na exposição de motivos, destacou-se (i) que 271.380 (duzentas e setenta e uma mil e trezentos e oitenta) pessoas, que representavam 10% (dez por cento) dos chefes de família (*households*), não podem custear alimentos saudáveis suficientes para as suas famílias; (ii) os níveis crescentes de obesidade, diabetes, cáries dentárias, que afetam proporcionalmente de forma mais severa as crianças das classes sociais mais baixas e os negros; (iii) o baixo valor nutritivo das bebidas não alcóolicas açucaradas.

O sujeito passivo é o distribuidor. A alíquota é de \$ 0,175 (cento e setenta e cinco miliaavos de dólar) por *ounce*. Há uma alíquota reduzida de \$ 0,01 (um centavo) por *ounce* no caso de fabricantes certificados dentre os que auferem receita bruta global entre US\$ 2 (dois) milhões e US\$ 5 (cinco) milhões.

⁴²⁶ O'CONNOR, Anahad. SANGER-KATZ, Margot. California, of all places, has baned Soda Taxes. How a new industry strategy is succeeding. *The New York Times*, [S.l.], 27 jun. 2018. Disponível em: <<https://www.nytimes.com/2018/06/27/upshot/california-banning-soda-taxes-a-new-industry-strategy-is-stunning-some-lawmakers.html?searchResultPosition=1>>. Acesso em 03 Mar. 2023.

⁴²⁷ California just banned Soda Taxes. What's next? *The Dia Tribe Foundation*, [S.l.]. Disponível em: <<https://diatribe.org/foundation/about-us/dialogue/california-just-banned-soda-taxes-whats-next>>. Acesso em 03 Mar. 2023.

⁴²⁸ SEATTLE. *Lei n. 125.324/2018*. Municipal Code, 2017. Disponível em: <https://library.municode.com/wa/seattle/ordinances/municipal_code?nodeId=833338>. Acesso em: 1 dez. 2022.

São isentas: (i) as bebidas em que o leite é o principal componente ou que água, grãos, castanhas e legumes estão entre os dois principais componentes; (ii) bebidas destinadas ao uso médico; (iii) qualquer líquido usado como substituto para a redução do peso; (iv) fórmulas infantas; (v) bebidas alcóolicas; (vi) bebidas feitas 100% (cem por cento) de frutas ou vegetais sem a adição de açúcares; (vii) bebidas que contenham menos do que 40 (quarenta) calorias por 12 (doze) *ounces*; e (viii) medicamentos açucarados, como xaropes, líquidos para o alívio de dores e para o controle de febre.

Em material divulgado pela Secretaria Municipal de Fazenda, uma das perguntas disponíveis é se “os distribuidores podem aumentar os preços de venda aos revendedores para suportar o ônus tributário”. A resposta é que a legislação não proíbe o aumento dos preços e que essa é uma decisão privada. O simples fato de essa ser uma pergunta não seria sugestivo?

18. Podem os distribuidores aumentarem os preços de venda aos revendedores para a inclusão do tributo?

*A legislação não proíbe que os distribuidores majorem seus preços; essa é uma decisão privada. A legislação não proíbe que um agente econômico repasse a despesa referente aos tributos da forma que entender apropriado.*⁴²⁹ (Tradução nossa)

Estudos apontavam uma queda de 30,5% (trinta inteiros e cinco décimos por cento)⁴³⁰ nos meses seguintes à implementação do tributo.

Na Filadélfia, localizada no estado da Pensilvânia, o tributo passou a ser exigido em 1 de janeiro de 2017 às alíquotas de US\$ 0,15 (quinze centavos de dólar) por *ounce* nos casos de bebidas não alcoólicas açucaradas e por *ounce* de xaropes e concentrados destinados a preparação de bebidas não alcoólicas açucaradas⁴³¹. Estão isentas (i) as fórmulas infantis; qualquer bebida que se enquadre como alimento médico; e (ii) os produtos com, ao menos, 50% (cinquenta por cento) de leite ou sucos frescos de frutas ou vegetais ou de sua

⁴²⁹ SEATTLE. *Sweetened beverage tax: A quick guide for distributors*. [S.l.: s.d.]. Disponível em: <<https://www.seattle.gov/documents/Departments/CityFinance/BusinessLicenseTax/SBT-distributor-FAQ.pdf>>. Acesso em: 1 dez. 2022.

⁴³⁰ BEEKMAN, Daniel. *Sweetened-beverage sales in Seattle dropped 30% after soda tax, new study says*. *The Seattle Times*, [S.l.], 18 fev. 2020. Disponível em: <<https://www.seattletimes.com/seattle-news/politics/after-soda-tax-sweetened-beverage-sales-in-seattle-dropped-30/>>. Acesso em: 1 dez. 2022.

⁴³¹ FILADÉLFIA. *Bill n. 160.176*. Disponível em: <<https://www.phila.gov/media/20170209150802/CertifiedCopy16017601-1.pdf>>. Acesso em: 30 jul. 2022.

combinação em sua composição. Estudos apontam redução nas compras de bebidas açucaradas de 27,7% (vinte e sete inteiros e sete décimos por cento)⁴³².

Em 2016, em Cook County, localizado no estado de Illinois, aprovou-se o *sweetened beverage tax*⁴³³. Entretanto, o tributo apenas esteve em vigor por quatro meses – entre agosto e dezembro de 2017. A revogação foi atribuída à pressão da indústria. A alíquota aplicável era de US\$ 0,01 (um centavo de dólar) por *ounce*. Eram isentas: (i) as bebidas feitas 100% de frutas ou vegetais sem a adição de açúcares; (ii) as bebidas em que o leite ou leite de soja, de arroz ou similar é o principal componente e representa mais do que 50% (cinquenta por cento) da composição total; (iii) fórmulas infantis; (iv) bebidas destinadas ao uso médico; e (v) qualquer líquido usado como substituto para a redução do peso.

No estado de Nova Iorque, o Projeto de Lei n. S4602A, que está em tramitação, propõe a criação de um *excise tax on sugary drinks* com alíquota definida a partir da quantidade de açúcar presente no produto, bem como autoriza que as cidades instituíam acréscimo ao tributo cobrável dos distribuidores dessas bebidas. Neste caso, a arrecadação seria destinada a um fundo para o custeio de despesas com a saúde pública. Aliás, o projeto de lei é fundamentado (i) na constatação do aumento do consumo de bebidas açucaradas nos últimos 20 (vinte) anos e (ii) no fato de que essas bebidas são uma das principais fontes de consumo de calorias e de açúcares para a dieta dos cidadãos norte-americanos que levam à obesidade, diabetes tipo 2, doenças cardíacas, cáries dentárias⁴³⁴.

Nos Estados Unidos, as bebidas não alcóolicas açucaradas também se sujeitam ao *sales tax*.

3.3.3. França

⁴³² CAWLEY, John; FRISVOLD, David; JONES, David. *The impact of sugar-sweetened beverage taxes on purchases: evidence from four city-level taxes in the US*. Disponível em: https://www.nber.org/system/files/working_papers/w26393/w26393.pdf. Acesso em: 01 dez. 2022.

⁴³³ COOK COUNTY. *Sweetened Beverage Tax*. Disponível em: <https://www.cookcountyil.gov/service/sweetened-beverage-tax>. Acesso em: 08 mar. 2023.

⁴³⁴ NOVA IORQUE. The New York State Senate. *Senate Bill S4602A*. Disponível em: <https://www.nysenate.gov/legislation/bills/2021/s4602>. Acesso em: 21 mar. 2022.

A França instituiu o *sugar-sweetened beverage tax* em 2012. Essa medida foi acompanhada de outras de natureza não fiscal implementadas com o propósito regulatório de promover hábitos alimentares mais saudáveis. Entre as medidas não tributárias, destacam-se (i) a proibição de máquinas de venda de alimentos e bebidas nas escolas, em 2004 e em 2005; (ii) a limitação de que batatas fritas fossem servidas apenas uma vez por semana nos refeitórios escolares, em 2011; (iii) a obrigatoriedade de mensagens informativas nas propagandas sobre alimentos; e (iv) a proibição da venda de refis de bebidas açucaradas e refrigerantes nos restaurantes⁴³⁵. Todas essas medidas são conhecidas como parte de um programa nacional francês de nutrição e saúde.

O tributo instituído em 2012 era cobrado no valor de \$ 0,0716 (setecentos e dezesseis décimos de milésimo de euro) por litro e era devido pelos fabricantes, processadores e importadores⁴³⁶. Posteriormente, em 2018, o tributo francês sofreu modificações com o propósito de encorajar as empresas a reduzirem o nível de açúcar em seus produtos ou a desenvolverem novos produtos considerados mais saudáveis⁴³⁷. A mudança na estrutura da incidência tributária enfatizou o seu uso com o propósito regulatório de promover a saúde pública em vez de apenas se tornar uma nova fonte de receitas⁴³⁸.

Entre os resultados analisados, divulgou-se a redução no consumo de bebidas açucaradas de 5% (cinco por cento) após a implementação do tributo em 2012⁴³⁹. A redução do consumo entre os consumidores de baixa-renda foi o dobro da entre os consumidores de alta-renda – crítica do efeito regressivo desse tipo de tributação⁴⁴⁰.

⁴³⁵ TAMURA, Kimiko. France bans free soda refills in attack on obesity. *The New York Times*, [S.l.], 27 jan. 2017. Disponível em: <<https://www.nytimes.com/2017/01/27/world/europe/france-soda-refill-ban.html>>. Acesso em: 24 set. 2022.

⁴³⁶ CAPACCI, Sara *et al.* The impact of the French soda tax on prices and purchases. An ex post evaluation. *PLoS One*, v. 14, n. 10, 11 out. 2019. Disponível em: <<https://doi.org/10.1371/journal.pone.0223196>>. Acesso em: 1 mar. 2023.

⁴³⁷ BERGERAN, C. *et al.* Public health lessons from the French 2012 soda tax and insights on the modifications enacted in 2018. *Health Policy*, v. 126, n. 7, p. 585-591, jul. 2022.

⁴³⁸ BERGERAN, C. *et al.* Public health lessons from the French 2012 soda tax and insights on the modifications enacted in 2018. *Health Policy*, v. 126, n. 7, p. 585-591, jul. 2022.

⁴³⁹ BERGERAN, C. *et al.* Public health lessons from the French 2012 soda tax and insights on the modifications enacted in 2018. *Health Policy*, v. 126, n. 7, p. 585-591, jul. 2022.

⁴⁴⁰ BERGERAN, C. *et al.* Public health lessons from the French 2012 soda tax and insights on the modifications enacted in 2018. *Health Policy*, v. 126, n. 7, p. 585-591, jul. 2022.

Além do *sugar-sweetened beverage tax*, esses produtos são tributáveis pelo imposto sobre valor agregado nacional sob a alíquota padrão de 20% (vinte por cento).

3.3.4. México

O México instituiu um tributo específico sobre bebidas açucaradas cobrado no valor de \$ 1 (um peso mexicano) por litro em 2014. Essa mudança levou em consideração diversos dados da OCDE de 2017 que apontavam que (i) o México ocupava o segundo lugar em países com maior índice de obesidade no mundo; (ii) uma em cada duas crianças mexicanas tinha o risco de desenvolver diabetes; e (iii) 70% (setenta por cento) do açúcar adicionado consumido pelos mexicanos provinha de bebidas açucaradas⁴⁴¹.

As alíquotas específicas são atualizadas anualmente com base na inflação do ano anterior⁴⁴². No ano de 2022, adotou-se a alíquota específica é de \$ 1,39 (um peso colombiano e trinta e nove centavos) por litro⁴⁴³.

A incidência tributária alcança bebidas aromatizadas, concentrados, pós, xaropes ou concentrados solúveis em água ou adicionados na preparação de bebidas saborizadas desde que esses produtos contenham qualquer tipo de açúcar adicionado. No caso específico de bebidas energéticas ou concentrados, pós e xaropes utilizados em sua preparação, com açúcar adicionado, o IEPS será cobrado também com base na alíquota *ad valorem* de 25% (vinte e cinco por cento)⁴⁴⁴.

Estudos apontaram que no primeiro ano houve a redução de 6% (seis por cento) na compra de bebidas açucaradas e o aumento de 4% (quatro por cento) nas compras de bebidas não tributadas⁴⁴⁵. No segundo ano, a redução do consumo chegou a 9,7% (nove inteiros e sete

⁴⁴¹ ALIANZA POR LA SALUD ALIMENTARIA. *El impuesto a las bebidas azucaradas sí funciona*. Alianza por la Salud Alimentaria; Impuesto Saludable, [S.l.: s.d.]. Disponível em: <https://impuestosaludable.org/wp-content/uploads/2018/08/PDF_Carpeta-ImpuestoSaludable_FINAL-1.pdf>. Acesso em: 3 out. 22.

⁴⁴² MEXICO. *Ley del impuesto especial sobre producción y servicios*. [S.l.: s.d.]. Disponível em: <<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIEPS.pdf>>. Acesso em: 01 Mar. 2023.

⁴⁴³ MEXICO. *Ley del impuesto especial sobre producción y servicios*. [S.l.: s.d.]. Disponível em: <<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIEPS.pdf>>. Acesso em: 01 Mar. 2023.

⁴⁴⁴ MEXICO. *Ley del impuesto especial sobre producción y servicios*. [S.l.: s.d.]. Disponível em: <<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIEPS.pdf>>. Acesso em: 01 Mar. 2023.

décimos por cento). Nos primeiros dois anos da instituição do tributo, foi arrecadado cerca de \$ 39 (trinta e nove) milhões, sendo que uma parte dessa arrecadação foi revertida para a instalação de bebedouros nas escolas de todo o México⁴⁴⁶.

A proposta era de reduzir o consumo de bebidas em 26% (vinte e seis por cento), reduzindo o consumo de 163 l (cento e sessenta e três litros) para 120 l (cento e vinte litros) por ano, e que essa redução fosse verificada especialmente na quinta parte mais pobre da população.

No México, as bebidas não alcóolicas açucaradas também se sujeitam ao imposto sobre valor agregado sob a alíquota de 16% (dezesesseis por cento)⁴⁴⁷.

3.3.5. Reino Unido

Em março de 2016, o então chanceler do Tesouro britânico George Osborne anunciou que seria instituído um tributo sobre bebidas açucaradas em 2 (dois) anos para, em suas palavras, “dar às companhias bastante tempo para que elas reformulem a composição de seus produtos”⁴⁴⁸ e permitir que essas desenvolvessem marcas de bebidas com baixa concentração de açúcar ou sem açúcar. O discurso é impactante por conta da preocupação com as gerações futuras. George chegou a afirmar que não está pronto para olhar para o passado e ter que dizer à geração de seus filhos que ele sabia que existia um problema associado aos índices de obesidade e ao consumo de bebidas açucaradas, mas que o Parlamento não fez nada para evitar a tomada de decisões difíceis à época⁴⁴⁹. O então chanceler britânico afirmou que os

⁴⁴⁵ COLCHERO, M. Arantxa *et al.* In Mexico, evidence of sustained consumer response two years after implementing a sugar-sweetened beverage tax. *Health Affairs*, v. 36, n. 3, p. 564-581, [S.l.], mar. 2017. Disponível em: <<https://www.healthaffairs.org/doi/epdf/10.1377/hlthaff.2016.1231>>. Acesso em: 1 mar. 2023.

⁴⁴⁶ ALIANZA POR LA SALUD ALIMENTARIA *Destapando la verdad: El impuesto a las bebidas azucaradas em México funciona*. Alianza por la Salud Alimentaria, [S.l.], jun. 2016. Disponível em: <https://impuestosaludable.org/wp-content/uploads/2013/06/Destapando-la-verdad_El-impuesto-en-M%C3%A9xico-funciona_ASA_2016.pdf>. Acesso em: 3 out. 2022.

⁴⁴⁷ *Impuesto a bebidas azucaradas em México lo pagan los pobres, dicen empresas*. Los Angeles Times. [S.l.], set. 2019. Disponível em: <<https://www.latimes.com/espanol/mexico/articulo/2019-09-11/efe-4061830-15759433-20190912>>, Acesso em: 01 Mar. 2023.

⁴⁴⁸ REINO UNIDO. HM Treasury; OSBORNE, George. *Oral statement to Parliament: Budget 2016: George Osborne’s speech*. [S.l.], 16 mar. 2016. Disponível em: <<https://www.gov.uk/government/speeches/budget-2016-george-osbornes-speech>>. Acesso em: 2 out. 2022.

níveis de obesidade poderiam atingir metade dos meninos e 70% (setenta por cento) das meninas da geração atual – e as despesas com o sistema de saúde no tratamento de câncer, diabetes e doenças cardíacas chegarem a £ 27 (vinte e sete) bilhões de libras por ano⁴⁵⁰. George também apontou que as bebidas açucaradas são uma das grandes causas para os níveis de obesidade infantil⁴⁵¹.

Em relação ao produto da arrecadação, Osborne avisou sobre a intenção de usá-lo para dobrar os patrocínios às atividades esportivas nas escolas primárias e custear a disponibilização de ensino integral nas escolas secundárias para o oferecimento de atividades extracurriculares esportivas.

O tributo foi apontado como um primeiro e grande passo ao combate da obesidade infantil, mas outras ações foram propostas, como, por exemplo, (i) o lançamento de um programa para a redução dos índices de açúcar em produtos consumidos por crianças de, no mínimo, 20% (vinte por cento) até 2020; (ii) a reformulação do modelo para a classificação de alimentos segundo o perfil de nutrientes, que serve de base para as restrições nas propagandas; e (iii) a melhora nos rótulos de alimentos para permitir que as pessoas façam escolhas melhores^{452, 453}.

Em abril de 2018, o Reino Unido passou a exigir o *soft drinks industry levy* (SDIL). O SDIL é cobrado dos importadores e dos produtores no valor de 18 (dezoito) *pennies* por litro caso a bebida importada ou fabricada contenha mais de 5 (cinco) gramas de açúcar para cada 100 ml (cem mililitros) ou 24 (vinte e quatro) *pennies* por litro se a quantidade de açúcar for igual ou superior a 8 (oito) gramas por 100 ml (cem mililitros).

⁴⁴⁹ REINO UNIDO. HM Treasury; OSBORNE, George. *Oral statement to Parliament: Budget 2016: George Osborne's speech*. [S.l.], 16 mar. 2016. Disponível em: <<https://www.gov.uk/government/speeches/budget-2016-george-osbornes-speech>>. Acesso em: 2 out. 2022.

⁴⁵⁰ REINO UNIDO. HM Treasury; OSBORNE, George. *Oral statement to Parliament: Budget 2016: George Osborne's speech*. [S.l.], 16 mar. 2016. Disponível em: <<https://www.gov.uk/government/speeches/budget-2016-george-osbornes-speech>>. Acesso em: 2 out. 2022.

⁴⁵¹ REINO UNIDO. HM Treasury; OSBORNE, George. *Oral statement to Parliament: Budget 2016: George Osborne's speech*. [S.l.], 16 mar. 2016. Disponível em: <<https://www.gov.uk/government/speeches/budget-2016-george-osbornes-speech>>. Acesso em: 2 out. 2022.

⁴⁵² REINO UNIDO. HM Government. *Childhood obesity: A plan for action*. [S.l.], ago. 2016. Disponível em: <https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/546588/Childhood_obesity_2016__2__acc.pdf>. Acesso em: 2 out. 2022.

⁴⁵³ SCARBOROUGH, Peter *et al.* Impact of the announcement and implementation of the UK Soft Drinks Industry Levy on sugar content, price, product size and number of available soft drinks in the UK, 2015-19: A controlled interrupted time series analysis. *PLOS Med.*, v. 17, n. 2, 11 fev. 2020. Disponível em: <<https://doi.org/10.1371/journal.pmed.1003025>>. Acesso em: 2 out. 2022.

São isentos (i) os sucos de frutas compostos totalmente por frutas; (ii) as bebidas que contêm mais de 75% (setenta e cinco por cento) de leite em sua composição; (iii) as com 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) de álcool em sua composição; e (iv) as fabricadas por empresas que vendam menos do que 1 (um) milhão de litros por anos.

Segundo as informações disponibilizadas pelo governo britânico, o SDIL foi responsável pela arrecadação de cerca de £ 240 (duzentos e quarenta) milhões em 2018, o primeiro ano de sua instituição. Nos anos seguintes, a arrecadação foi de aproximadamente £ 300 (trezentos) milhões entre 2019 e 2021⁴⁵⁴.

Apona-se uma diferença entre o imposto inglês e os outros *soda tax* em relação ao seu propósito. A doutrina aponta que o SDIL tem o propósito de influenciar o comportamento da indústria e não dos consumidores. No período entre o anúncio e a entrada em vigor do tributo, os produtores de refrigerantes reduziram em 50% (cinquenta por cento) a quantidade de açúcar nas bebidas não alcóolicas⁴⁵⁵.

Os resultados são positivos. Estudos apontam uma redução no volume de vendas de bebidas que contêm uma concentração de açúcar superior a 5 g (cinco gramas) por 100 ml (cem mililitros). Uma pesquisa realizada pela BMC Medicine aponta que essa redução foi de 31% (trinta e um por cento) para 15% (quinze por cento) entre 2015 e 2018⁴⁵⁶. De outro lado, essa mesma pesquisa notou um crescimento de 5% (cinco por cento) no consumo de produtos com concentração de açúcar inferior a 5 g (cinco gramas) por 100 ml (cem mililitros) e de 23% (vinte e três por cento) no consumo de águas engarrafadas e de produtos isentos do SDIL. A concentração média de açúcar nas bebidas não alcoólicas foi reduzida de 5,4 g/100 ml (cinco inteiros e quatro décimos de gramas por cem mililitros) em 2015 para 3,9 g/100 ml

⁴⁵⁴ REINO UNIDO. HM Revenue & Customs. *Official statistics: Soft Drink Industry Levy statistics commentary 2020*. [S.l.], 30 out. 2021. Disponível em: <<https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/ukgwa/20210105055108/https://www.gov.uk/government/publications/soft-drinks-industry-levy-statistics/soft-drinks-industry-levy-statistics-commentary-2020>>. Acesso em: 2 out. 2022; REINO UNIDO. HM Revenue & Customs. *Official statistics: Soft Drink Industry Levy statistics commentary 2022*. [S.l.], 30 set. 2022. Disponível em: <<https://www.gov.uk/government/statistics/soft-drinks-industry-levy-statistics/soft-drinks-industry-levy-statistics-commentary-2021>>. Acesso em: 2 out. 2022.

⁴⁵⁵ REINO UNIDO. HM Treasury. *Soft Drinks Industry Levy comes into effect*. [S.l.], 5 abr. 2018. Disponível em: <<https://www.gov.uk/government/news/soft-drinks-industry-levy-comes-into-effect>>. Acesso em: 25 set. 2022.

⁴⁵⁶ BANDY, L. K. *et al.* Reductions in sugar sales from soft drinks in the UK from 2015 to 2018. *BMC Med*, v. 18, n. 20, 13 jan. 2020. Disponível em: <<https://doi.org/10.1186/s12916-019-1477-4>>. Acesso em: 25 set. 2022.

(três inteiros e nove décimos de gramas por cem mililitros) em 2018, o que representa uma redução de 28% (vinte e oito por cento)⁴⁵⁷.

3.3.6. Conclusão Parcial

Os tributos implementados pela Colômbia, Estados Unidos, França, México e Reino Unido evidenciam que o tema está em voga. A comparação entre as legislações nacionais permite constatações interessantes sobre a tributação das bebidas não alcólicas açucaradas.

A primeira é de que todos os países optaram por impostos seletivos com alíquotas específicas. A Colômbia, a França, o México e o Reino Unido implementaram um único imposto seletivo federal, enquanto as iniciativas legislativas dos Estados Unidos são majoritariamente municipais. Outrossim, as legislações da Colômbia, da França, do México e do Reino Unido definem parâmetros para a atualização anual das alíquotas específicas, de modo que a proporcionalidade da cobrança tributária e os níveis de arrecadação não sejam esvaziados pelo decurso do tempo. Entretanto, não foram identificadas iniciativas similares na legislação estadunidense.

Há, ainda, variações quanto à presença de fato gerador específico. Em alguns países, a incidência do *soda tax* ocorrerá se as bebidas alcólicas açucaradas atingirem algum parâmetro como a concentração de açúcar, etc. No caso da Colômbia, não há fato gerador se a concentração de açúcar for de até 5g (cinco gramas) por 100ml (cem mililitros). No Reino Unido, não haverá incidência tributária se a concentração for de até 4g (quatro gramas) por 100ml (cem mililitros). Em São Francisco, o *sugary drink tax* apenas incidirá se as bebidas não alcólicas açucaradas tiverem mais do que 25 (vinte e cinco) calorias por 12 (doze) *ounces*. Por outro lado, em locais como o México e a França, qualquer bebida não alcólica açucarada está sujeita ao tributo.

Outro parâmetro importante é a existência, ou não, de faixas para a gradação do tributo de modo a intervir de forma mais concreta na atividade econômica. Na Colômbia, são duas faixas variáveis em razão da concentração de açúcar (de 6 a 10g e acima de 10g). Nas demais legislações analisadas, não há essa progressão dos tributos incidentes sobre as bebidas não alcólicas açucaradas.

⁴⁵⁷ BANDY, L. K. *et al.* Reductions in sugar sales from soft drinks in the UK from 2015 to 2018. *BMC Med*, v. 18, n. 20, 13 jan. 2020. Disponível em: <<https://doi.org/10.1186/s12916-019-1477-4>>. Acesso em: 25 set. 2022.

Ademais, destaca-se que todos os países instituíram a isenção de produtos essenciais – ainda que açucarados – como as fórmulas infantis.

É importante ressaltar que a tributação seletiva das bebidas alcóolicas ocorre de modo suplementar à incidência de tributos sobre o consumo como os impostos sobre o valor agregado e o *sales tax*. A lógica por trás das métricas avaliadas neste subtópico – a atualização das alíquotas específicas, a gradação das alíquotas de acordo com a prejudicialidade daquele produto à saúde, a definição de fato gerador específico – será apresentada no capítulo 5.

Por fim, apresenta-se quadro com os principais elementos da imposição tributária sobre as bebidas não alcóolicas açucaradas nos países analisados:

Tabela 6 – Quadro comparativo entre a tributação das bebidas não alcóolicas açucaradas na experiência internacional

	Contribuintes	Alíquotas	Base de cálculo	Destinação
Colômbia	Produtores e importadores	Alíquota específica variável de acordo com a concentração de açúcar e atualizada anualmente. Para 2023, \$ 18 por cada 100ml quando o teor de açúcar for de 6g a 10g e \$ 35 quando for superior a 10g.	O volume de bebida que ultrapassa os percentuais mínimos de açúcar tributados.	Não há notícias de destinação específica.
Estados Unidos	Distribuidores	A tributação é feita de forma descentralizada e foi instituída principalmente no âmbito municipal. A maioria das cidades optou pela tributação com base em alíquotas específicas.	O volume de bebida que ultrapassa os percentuais mínimos de açúcar tributados.	A cidade de Philadelphia vinculou a arrecadação ao custeio de pré-escolas. A proposta do Estado de Nova Iorque vincula a arrecadação ao custeio de saúde pública.

França	Fabricantes, processadores e importadores	Alíquota específica de \$ 0,0716 por litro.	O volume de bebida que ultrapassa os percentuais mínimos de açúcar tributados.	Não há notícias de destinação específica.
México	Produtores e importadores	Alíquota específica de \$ 1,39 por litro. No caso de energéticos adicionados de açúcares e de concentrados, pós e xaropes utilizados em sua preparação, haverá a incidência de alíquota <i>ad valorem</i> de 25%.	O volume de bebida que ultrapassa os percentuais mínimos de açúcar tributados. No caso de tributação <i>ad valorem</i> , o valor de venda.	Parte da arrecadação foi destinada à instalação de bebedouros de águas nas escolas, mas não há notícias de destinação específica prevista em lei.
Reino Unido	Produtores e importadores	Alíquota específica variável de acordo com a concentração de açúcar e atualizada anualmente.	O volume de bebida que ultrapassa os percentuais mínimos de açúcar tributados: (i) £0,18 por litro caso a concentração de açúcar seja superior a 5g por 100ml; e (ii) £0,24 por litro caso a concentração de açúcar seja igual ou superior a 8g por 100ml.	Apesar de o chanceler ter anunciado essa intenção, não há notícias de destinação específica prevista em lei.

Fonte: Autoria própria, 2022.

3.4. Síntese Conclusiva

Neste capítulo, em atenção aos dados apurados pela OMS, OCDE e Banco Mundial, foram traçados os panoramas gerais sobre o tabagismo, o consumo abusivo de álcool e de bebidas não alcólicas açucaradas e principalmente as condições de saúde associadas a esses padrões de comportamento. Além disso, foram apresentadas as iniciativas globais para a redução do fumo e do consumo de bebidas alcólicas e não alcólicas açucaradas, que acabam por validar a premissa, adotada no capítulo 1 deste estudo, no sentido de que os Estados podem intervir nesse tema por meio da regulação, da tributação ou pela combinação de ambas.

Afora essa visão geral do tema, foram examinadas as legislações da Colômbia, dos Estados Unidos, da França, do México e do Reino Unido para verificar se foram instituídos tributos seletivos sobre os produtos feitos com o tabaco, as bebidas alcólicas, as bebidas não alcólicas açucaradas; quais foram os elementos eleitos para essa relação jurídico-tributária; e, por fim, verificar a recorrência do fundamento paternalista ou da lógica *pigouviana* nas legislações domésticas.

Há, sem dúvidas, um movimento global de tributação agravada, por meio da criação de impostos seletivos, dos produtos feitos com tabaco, das bebidas alcólicas e das bebidas não alcólicas açucaradas com o fito de tutelar a saúde individual e coletiva. Passa-se, então, à análise do cenário brasileiro.

4. *HEALTH TAXES* NA EXPERIÊNCIA NACIONAL

Na experiência nacional, a análise dos *health taxes* se concentrará igualmente na tributação do fumo, das bebidas alcóolicas e das bebidas não alcóolicas açucaradas.

A despeito dos existentes regimes tributários para o cumprimento de obrigações acessórias e das regras próprias para a apuração de tributos aplicáveis à indústria tabagista, que são amparados pela noção mais ampla de extrafiscalidade, este estudo considera a seletividade do IPI e do ICMS o instrumento constitucional atual mais apropriado para viabilizar a tributação regulatória de produtos prejudiciais à saúde. Afinal, a seletividade está atrelada à noção da essencialidade, característica incompatível com os produtos sujeitos aos *health taxes*.

Portanto, as alíquotas aplicáveis em operações com produtos feitos de tabaco, bebidas alcóolicas e bebidas não alcóolicas açucaradas serão comparadas para verificar se há, na prática, uma tributação mais severa desses itens prejudiciais à saúde. Nos casos em que for constatada uma tributação diferenciada, este trabalho investigará os propósitos que justificaram a sua implementação inicialmente. O objetivo é verificar a recorrência do fundamento paternalista e da lógica *pigouviana*.

Em seguida, serão examinados os projetos de lei que visam à implementação ou à majoração dos *health taxes* a partir de categorias relativas à forma eleita: (i) por meio dos tributos já existentes – categoria que se subdivide (a) no aumento das alíquotas e (b) na destinação do produto da arrecadação; e (ii) por meio da criação de novos tributos específicos. Nas referidas análises, este trabalho também averiguará o propósito desses projetos de lei, identificando se estão presentes o propósito paternalista ou a lógica *pigouviana*.

4.1. **Seletividade: o Instrumento Constitucional para a Instituição dos *Health Taxes***

Como visto, adota-se a premissa de que a seletividade é o instrumento constitucional disponível no ordenamento jurídico nacional mais adequado à implementação da tributação regulatória. Afinal, a Constituição Federal expressamente previu que o IPI “será **seletivo, em função da essencialidade do produto**” (grifo nosso; artigo 153, IV, §3º, I) e o ICMS

“poderá ser **seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços**” (grifou nosso; artigo 155, §2º, III).

Depreende-se, inicialmente, que o texto constitucional vinculou a seletividade de ambos os tributos à noção de essencialidade. Ricardo Lobo Torres sintetiza que essa vinculação “significa que o tributo recai sobre os bens na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superfluidade”⁴⁵⁸. Trata-se, assim, de conceito ambivalente⁴⁵⁹, segundo o qual um item mais necessário à subsistência – como a água, o arroz e o feijão – deve ser menos onerado pela tributação do que um item supérfluo, como o vinho, as pedras preciosas e os veículos particulares.

Aponta-se que a vinculação constitucional da seletividade à essencialidade visa concretizar o princípio da capacidade contributiva. Neste sentido, posicionam-se doutrinadores como Ricardo Lobo Torres⁴⁶⁰, Betina Grupenmacher e Maria Angélica Feijó⁴⁶¹, Regina Helena Costa⁴⁶² e Leandro Paulsen⁴⁶³. Em síntese, presume-se que aqueles que

⁴⁵⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: Valores e princípios constitucionais tributários*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, v. II, p. 321.

⁴⁵⁹ Segundo André Mendes Moreira e Thelson Barros Motta, tal conceito é concretizado quando a carga tributária incidente sobre bens necessários é reduzida, mas também quando a incidente sobre bens supérfluos é majorada. (MOREIRA, A. M.; MOTTA, T. B. A seletividade como instrumento extrafiscal e seus limites. *In*: LOBATO, V. de S. (coord.). *Extrafiscalidade: Conceito, interpretação, limites e alcance*. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 31-47.)

⁴⁶⁰ Segundo Ricardo Lobo Torres: “Sendo o subprincípio da seletividade em função da essencialidade vinculado ao princípio maior da capacidade contributiva, que, por seu turno, se subordina à ideia de justiça distributiva, segue-se que a sua concretização na norma jurídica se faz mediante os critérios jurídicos e éticos do legislador, que lhe abrem a possibilidade de valorar os dados políticos e econômicos da conjuntura social”. (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: Valores e princípios constitucionais tributários*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, v. II, p. 324-325.)

⁴⁶¹ Segundo Betina Grupenmacher e Maria Angélica Feijó: “Ainda que existam interpretações no sentido de que não haveria obrigatoriedade de observância do princípio da seletividade em relação ao ICMS, em razão deste tributo ser de natureza ‘marcadamente arrecadatória’, na nossa opinião, a escolha do legislador pela aplicação da seletividade é medida imperativa para concretização do princípio da capacidade contributiva e da justiça fiscal”. (GRUPENMACHER, Betina Treiger. FEIJÓ, Maria Angélica. Recentes avanços na justiça e eficiência fiscal por meio da atuação do Supremo Tribunal Federal. *In*: SCAFF, Fernando Facury, TORRES, Heleno Taveira, DERZI, Misabel Abreu Machado, BATISTA JR, Onofre Alves. (Coord.) *Supremos acertos*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022, p. 107-114, p. 112.)

⁴⁶² Para Regina Helena da Costa: “Inegável, portanto, traduzir a seletividade como uma manifestação do princípio da capacidade contributiva, na medida em que expressa a preocupação com o ônus financeiro do contribuinte ‘de fato’”. (COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. Constituição e Código Tributário Nacional. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 406.)

⁴⁶³ Para Leandro Paulsen: “Dentre os critérios para a tributação conforme a capacidade contributiva de cada contribuinte está a previsão de alíquotas diferentes para bens, produtos ou mercadorias diferentes. A seletividade implica tributação diferenciada conforme a qualidade do que é objeto da tributação”. (PAULSEN, Leandro.

consomem produtos supérfluos o fazem por conta de maior disponibilidade financeira. Em tese, ninguém deixará de consumir produtos de primeira necessidade para adquirir produtos luxuosos.

Ao declarar a inconstitucionalidade da tributação agravada dos serviços de telecomunicação pelo ICMS no bojo do Recurso Extraordinário n. 714.39/SC sob a sistemática da repercussão geral, o Supremo destacou que, com o passar do tempo, tais serviços foram popularizados e deixaram de ser contratados apenas por contribuintes com grande capacidade contributiva⁴⁶⁴. A Corte concluiu, assim, que a lei editada em 1996 pelo estado de Santa Catarina tornou-se inconstitucional a partir desse novo contexto social⁴⁶⁵. Reproduz-se, a seguir, trecho do voto do Ministro Dias Toffoli que evidencia essa *ratio decidendi*:

Considero, desse modo, que a cobrança de ICMS com alíquota de 25% sobre os serviços de telecomunicação na época em que foi editada a lei ora combatida estava em harmonia com aqueles elementos. Isto é, sendo item caro e adquirido, via de regra, por pessoas e famílias mais afortunadas, é razoável se presumir que essas tinham maior capacidade econômica. Tinham, assim, condições de honrar com o pagamento do ICMS, tal como dimensionado, embutido no preço do serviço.

Nem se diga que a população de baixa renda estava alheia ao processo de comunicação à distância, por conta dos elevados preços para aquisição de linha de telefone ou mesmo por conta de eventual incidência da mesma alíquota na telefonia por meio de telefones públicos. Isso porque, na época da edição da lei hostilizada, ainda se via bastante o uso, por essa população, de cartas e telegramas. [...]

Ocorre que, com o passar do tempo, as linhas telefônicas se popularizaram no país. Diversas razões confluíram para isso, como a privatização da Telebras, em 1998.

A Folha Online, em publicação de 29/7/03, consignou que “a linha telefônica foi o produto que ficou mais barato desde o início do Plano Real, com uma queda de 98% no preço”, embora o preço da tarifa tenha subido. De acordo com o panorama setorial de telecomunicação de dezembro de 2020, nesse período havia 234,1 milhões de linhas móveis e 30,2 milhões de telefones fixos em operação no Brasil. As assinaturas de telefonia móvel com a tecnologia 4G registraram, no referido mês, 173,7 milhões de linhas.

Em poucas palavras, do contexto em alusão se infere que as pessoas menos afortunadas (menor capacidade contributiva) passaram a também, paulatinamente, contratar serviços de telecomunicação.

A legislação em questionamento, contudo, não acompanhou essa evolução econômico-social, mantendo a tributação desses serviços pelo ICMS com aquela

Curso de direito tributário completo. 6. ed, rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora: 2014, p. 132.)

⁴⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 714.139/SC*. Rel.: Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Julgamento em: 18 dezembro 2021.

⁴⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 714.139/SC*. Rel.: Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Julgamento em: 18 dezembro 2021.

alíquota, sem fazer qualquer distinção. Tornou-se, com o passar do tempo, inconstitucional.⁴⁶⁶ (Grifos nossos)

Ricardo Lobo Torres já observava que a essencialidade poderia sofrer variações em relação ao tempo, citando o exemplo da aviação comercial, que, no início, poderia ter sido considerada um item de luxo, mas atualmente se relaciona com a prestação de serviços de transporte⁴⁶⁷. Verifica-se o mesmo fenômeno com os aparelhos tecnológicos, como os computadores e os celulares, que, embora ainda não sejam acessíveis a todos, inegavelmente se tornaram instrumentos mais essenciais às atividades educacionais, profissionais e sociais do que eram há duas décadas.

Relativamente à interação entre a seletividade e a capacidade contributiva, destaca-se, ainda, a visão mais abrangente de Regiane Binhara no sentido de que a primeira servirá à segunda ao reduzir a regressividade da tributação incidente sobre o consumo como um todo:

Equivocam-se aqueles que veem na variação das alíquotas de maneira seletiva em função da essencialidade dos produtos ou mercadorias uma exigência do princípio da igualdade. Trata-se de técnica visando diminuir a regressividade dos impostos sobre vendas, na busca de que o sistema tributário seja mais progressivo, mas isto não faz com que seja, em si, consequência da igualdade. Na verdade mesmo a progressividade também não o é.⁴⁶⁸

Além da capacidade contributiva, a seletividade promoverá a isonomia tributária⁴⁶⁹ e a extrafiscalidade⁴⁷⁰ em algumas circunstâncias. Logo, mesmo com a vinculação constitucional

⁴⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 714.139/SC*. Rel.: Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Julgamento em: 18 dezembro 2021.

⁴⁶⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: Valores e princípios constitucionais tributários*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, v. II, p. 323.

⁴⁶⁸ ESTURILIO, Regiane Binhara. *A seletividade no IPI e no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 11.

⁴⁶⁹ Segundo Betina Grupenmacher e Maria Angélica Feijó: “Uma análise mais profunda revela a relação entre seletividade e a igualdade. Isso porque, há diversos critérios para se aplicar a igualdade, sendo um deles o da seletividade com base na essencialidade. Logo, a seletividade objetiva que a tributação sobre o consumo recaia mais pesadamente sobre aqueles com menor capacidade contributiva e que ‘supostamente’ não adquirem produtos pouco essenciais, pois ainda que duas pessoas consumam uma mesma mercadoria, elas não ostentam necessariamente, a mesma condição econômico-financeira”. (GRUPENMACHER, Betina Treiger. FEIJÓ, Maria Angélica. Recentes avanços na justiça e eficiência fiscal por meio da atuação do Supremo Tribunal Federal. *In*: SCAFF, Fernando Facury, TORRES, Heleno Taveira, DERZI, Misabel Abreu Machado, BATISTA JR, Onofre Alves. (Coord.) *Supremos certos*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022, p. 107-114, p. 112.)

Para Marçal Justen Filho, a seletividade, a progressividade e a proporcionalidade são subprincípios, implícitos no princípio da isonomia. (JUSTEN FILHO, M. Princípios constitucionais tributários. *In*: MARTINS, I. G. da S (coord.). Caderno de pesquisas tributárias n. 18. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1993, p. 149-170 *apud* ESTURILIO, R. B. *A seletividade no IPI e no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 107.)

⁴⁷⁰ Na opinião de Kiyoshi Harada: “A seletividade do imposto, a nosso ver, serve como instrumento da extrafiscalidade no sentido de favorecer o consumo de mercadorias consideradas essenciais e procurar desestimular o consumo das mercadorias não essenciais ou supérfluos. Por isso, não concordamos com os

à essencialidade da seletividade, esta constitui o instrumento constitucional mais adequado à concretização de propósitos paternalistas no ordenamento jurídico atual, especialmente considerando que os produtos prejudiciais à saúde – sujeitos aos *health taxes* – são incompatíveis, por natureza, com a noção de bens essenciais.

Segundo Valter Lobato, os tributos extrafiscais são a manifestação da competência tributária exercida para atingir as finalidades tuteladas pela Constituição, não apenas para arrecadar recursos ao Erário, como no caso dos tributos fiscais⁴⁷¹. Para Marcus Abraham, a função extrafiscal permite que o Estado atue de forma política e intervenha na sociedade de modo a obter resultados nos âmbitos econômico, social e político⁴⁷².

Todavia, este estudo avalia que a ausência de autorização expressa constitucional neste sentido torna esta escolha política mais discricionária. Afinal, o IPI e o ICMS permanecem sendo tributos gerais e não seletivos. Em comentário sobre o imposto estadual, Kiyoshi Harada definiu precisamente que “não se trata de um imposto seletivo” e sim de “um imposto de alíquotas seletivas”⁴⁷³.

Como se verá nos próximos itens, o cenário nacional poderá ser substancialmente modificado com a inserção de autorização para a criação dos tributos seletivos que pretendem as Propostas de Emenda à Constituição (PEC) n. 45 e 110/2019. Se aprovadas, o fundamento da tributação agravada de produtos como o tabaco, as bebidas alcólicas e as bebidas não alcólicas açucaradas passará a ser, necessariamente, o desestímulo ao consumo e o controle das externalidades negativas causadas pela atividade. Cabendo, inclusive, o exame da constitucionalidade de medidas que comprometam esse propósito paternalista.

Adicionalmente, cita-se que a doutrina diverge sobre a classificação da seletividade como um princípio ou como uma técnica de arrecadação.

Para Esturilio, “a seletividade é uma técnica tributária, uma maneira para onerar menos os bens e serviços essenciais em relação aos demais bens e serviços”⁴⁷⁴. Similarmente, Leandro Paulsen e José Eduardo Melo afirmam que “a seletividade do produto, portanto, realmente constitui critério para diferenciação das alíquotas que acaba implicando

doutrinadores que defendem a seletividade como meio para observar o princípio da capacidade contributiva”. (HARADA, Kiyoshi. *ICMS: Doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2017, p. 47.)

⁴⁷¹ LOBATO, Valter de Souza. (coord.). *Extrafiscalidade: Conceito, interpretação, limites e alcance*. Belo Horizonte: Fórum, 2017, posição 5145 de 6681. Edição Kindle.

⁴⁷² ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2022, p. 6.

⁴⁷³ HARADA, Kiyoshi. *ICMS: Doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2017, p. 45.

⁴⁷⁴ ESTURILIO, Regiane Binbara. *A seletividade no IPI e no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 106.

homenagem ao princípio da capacidade contributiva”⁴⁷⁵. Na visão dos autores, “a verificação do respeito ou não a tal técnica de tributação tem de se dar através do manuseio da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), na qual é possível comparar as alíquotas atribuídas a cada produto”⁴⁷⁶. Outrossim, Regina Helena Costa leciona que “a essencialidade, assim, entendida como a elevada importância da mercadoria ou serviço para o consumo, é o critério em função do qual a tributação pelo ICMS será modulada”⁴⁷⁷.

Depreende-se que, para esse grupo da doutrina, a seletividade é uma técnica de tributação ou um “critério de tributação”⁴⁷⁸ do mesmo modo que a não cumulatividade, a tributação monofásica e a substituição tributária. São parâmetros operacionalizados para a concretização da apuração da obrigação tributária principal, mas não um valor ou um fim a ser promovido pelo sistema tributário como um todo. Além disso, a seletividade é aplicável apenas de modo restrito a alguns tributos, não tendo sido alçada ao papel central de um princípio pelo próprio ordenamento.

No entanto, doutrinadores como Ricardo Lobo Torres, Sacha Calmon Navarro Coêlho e Marçal Justen Filho discordam de tal entendimento. Para Lobo Torres, a seletividade é subprincípio da capacidade contributiva⁴⁷⁹. Na visão de Sacha Calmon, “trata-se de princípio técnico comum aos impostos de mercado”. Segundo Marçal Justen Filho, é um subprincípio da isonomia tributária⁴⁸⁰.

Adicionalmente, fala-se na obrigação da seletividade do IPI em detrimento do caráter facultativo de sua aplicação no ICMS com base nos verbos eleitos pelo constituinte originário – “poderá” e “será”. Leandro Paulsen compartilha dessa visão e afirma que “a Constituição é categórica ao determinar a observância da técnica da seletividade na instituição do IPI”, mas

⁴⁷⁵ MELO, José Eduardo Soares; PAULSEN, Leandro. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 95.

⁴⁷⁶ MELO, José Eduardo Soares; PAULSEN, Leandro. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 95 e 96.

⁴⁷⁷ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. Constituição e Código Tributário Nacional. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 406.

⁴⁷⁸ MELO, José Eduardo Soares; PAULSEN, Leandro. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 95.

⁴⁷⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*: Valores e princípios constitucionais tributários. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, v. II, p. 324-325.

⁴⁸⁰ JUSTEN FILHO, M. Princípios constitucionais tributários. In: MARTINS, I. G. da S (coord.). Caderno de pesquisas tributárias n. 18. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1993, p. 149-170 *apud* ESTURILIO, R. B. *A seletividade no IPI e no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 106.

que “de fato a técnica da seletividade apenas só é colocada como uma faculdade quanto ao ICMS”⁴⁸¹.

A jurisprudência pátria já incorporou tal distinção. No julgamento do Recurso Extraordinário n. 714.139/SC, sob a sistemática de repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal foi instado a se manifestar sobre a constitucionalidade das alíquotas de ICMS incidentes sobre a energia elétrica e os serviços de telecomunicação que foram fixadas pelo estado de Santa Catarina em patamar superior às das operações gerais⁴⁸². Nesta oportunidade, a Corte Constitucional ratificou o entendimento de que “a Constituição Federal não obriga os entes competentes a adotar a seletividade no ICMS”⁴⁸³. O Ministro Relator, Marco Aurélio, afirmou que “as expressões ‘deverá’ e ‘poderá ser’ revestem-se de significados unívocos”⁴⁸⁴. Em consonância, durante o julgamento do Recurso Extraordinário n. 592.145/SP, o Ministro Luiz Fux afirmou que “a seletividade não é uma faculdade atribuída ao Poder Executivo, no sentido de poder considerá-la ou não na fixação de alíquotas do IPI”⁴⁸⁵.

Feitas tais ponderações, não custa recordar que a concretização da seletividade por meio da essencialidade dos produtos e serviços é questão de grau. Não se trata de tudo ou nada. No julgamento do Recurso Extraordinário n. 606.314/PE, o Supremo examinou a necessidade de atribuição de alíquota zero aos garrafões, garrafas e tampas plásticas utilizados no acondicionamento de água mineral à luz da essencialidade desta como forma de concretizar a seletividade obrigatória do IPI. Prevaleceu o voto do Ministro Relator, Luís Roberto Barroso, no sentido de que “a essencialidade do produto não será apenas atendida quando a ele for atribuída a alíquota zero, podendo haver uma gradação razoável nas alíquotas e, ainda assim, respeitar-se a seletividade”⁴⁸⁶ (grifo nosso). Esta manifestação do Ministro

⁴⁸¹ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 6. ed, rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora: 2014, p. 133.

⁴⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 714.139/SC*. Rel.: Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Julgamento em: 18 dezembro 2021.

⁴⁸³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 714.139/SC*. Rel.: Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Julgamento em: 18 dezembro 2021.

⁴⁸⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 714.139/SC*. Rel.: Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Julgamento em: 18 dezembro 2021.

⁴⁸⁵ Nesse caso, o Supremo foi instado a se manifestar se a tributação do açúcar pelo IPI atenderia ao princípio da seletividade já que se trata de produto integrante da cesta básica. A Corte acabou concluindo que não havia inconstitucionalidade, uma vez que a essencialidade não é apenas atendida por meio da aplicação da alíquota zero. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 592.145/SP*. Rel.: Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Julgamento em: 05 abril 2017.)

Barroso reforça a ideia de que gradação da tributação por meio da seletividade se operacionalizará, principalmente, por meio da definição das alíquotas. A Corte Constitucional também já tinha concluído que era constitucional a alíquota de 18% (dezoito por cento) do IPI incidente sobre o açúcar, apesar de o item compor a cesta básica, no bojo do Recurso Extraordinário n. 592.145/SP⁴⁸⁷.

Diante disto, conclui-se que o legislador poderá optar pela alíquota zero se considerar que essa é a forma mais adequada para atender à essencialidade, mas não está obrigado a fazê-lo. É, pois, um ato discricionário. Entretanto, segundo Aliomar Baleeiro, “deve ser **um discricionarismo honesto**”⁴⁸⁸ (grifo nosso). Da mesma forma, Ricardo Lobo Torres compreendia que esta discricionariedade sujeitava-se a limitações do próprio texto constitucional, como a impossibilidade da regressividade e da discriminação entre produtos iguais:

De modo que a discricionariedade legislativa na determinação da seletividade em função da essencialidade do produto encontra dois óbices de natureza constitucional:

- a) Não poderá introduzir incidência regressiva, tributando por alíquotas maiores os produtos mais necessários ao consumo seletivo;
- b) Não poderá discriminar entre produtos iguais com base em critério desvinculado da essencialidade do consumo.⁴⁸⁹

Mais uma evidência de limitação de tal discricionariedade é a possibilidade de controle constitucional da seletividade. Sacha Calmon Navarro Coêlho pontua que “o conceito de mercadoria supérflua não fica ao alvedrio exclusivo do legislador” e que “tem o contribuinte o direito de provocar o Judiciário para que declare, à luz de critérios técnicos e dos aspectos sociais da Nação, se esta ou aquela mercadoria é supérflua”⁴⁹⁰.

⁴⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 606.314/PE*. Rel.: Min. Luis Roberto Barroso. Tribunal Pleno. Julgamento em: 12 maio 2021.

⁴⁸⁷ Nesse caso, o Supremo foi instado a se manifestar se a tributação do açúcar pelo IPI atenderia ao princípio da seletividade, já que se trata de produto integrante da cesta básica. A Corte acabou concluindo que não havia inconstitucionalidade, uma vez que a essencialidade não é apenas atendida por meio da aplicação da alíquota zero. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 592.145/SP*. Rel.: Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Julgamento em: 05 abril 2017.)

⁴⁸⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed., 23. tiragem. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 206.

⁴⁸⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: Valores e princípios constitucionais tributários*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, v. II, p. 325-326.

⁴⁹⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 13. ed, rev., atual., ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 326.

Fincada a premissa de que a seletividade é o instrumento constitucional adequado para a concretização da tributação regulatória, indaga-se se esta vem sendo aplicada concretamente sobre os produtos prejudiciais à saúde que são objeto deste estudo.

4.2. Seletividade: o Cenário Legislativo Atual dos *Health Taxes*

Como antecipado, este subcapítulo destina-se a verificar se a seletividade vem sendo utilizada com o propósito paternalista de tutelar o próprio indivíduo contra as suas decisões que lhe impõem consequências indesejáveis na área da saúde ou com o fito de implementar a lógica *pigouviana* de incrementar a arrecadação tributária por meio das atividades causadoras de externalidades negativas.

4.2.1. A Seletividade do ICMS na Tributação do Tabaco, das Bebidas Alcolólicas e das Bebidas Não Alcolólicas Açucaradas

A alíquota do ICMS aplicável nas operações interestaduais de circulação de mercadorias ou de prestação de serviços de comunicação e de transporte é definida pela Resolução do Senado Federal n. 22/1989. Segundo o referido ato infralegal, a alíquota será, em regra, de 12% (doze por cento). Excepcionalmente, será de (i) 7% (sete por cento) nas operações originadas das Regiões Sul e Sudeste com destino às Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e ao estado do Espírito Santo; e de (ii) 13% (treze por cento) nas operações interestaduais para a exportação.

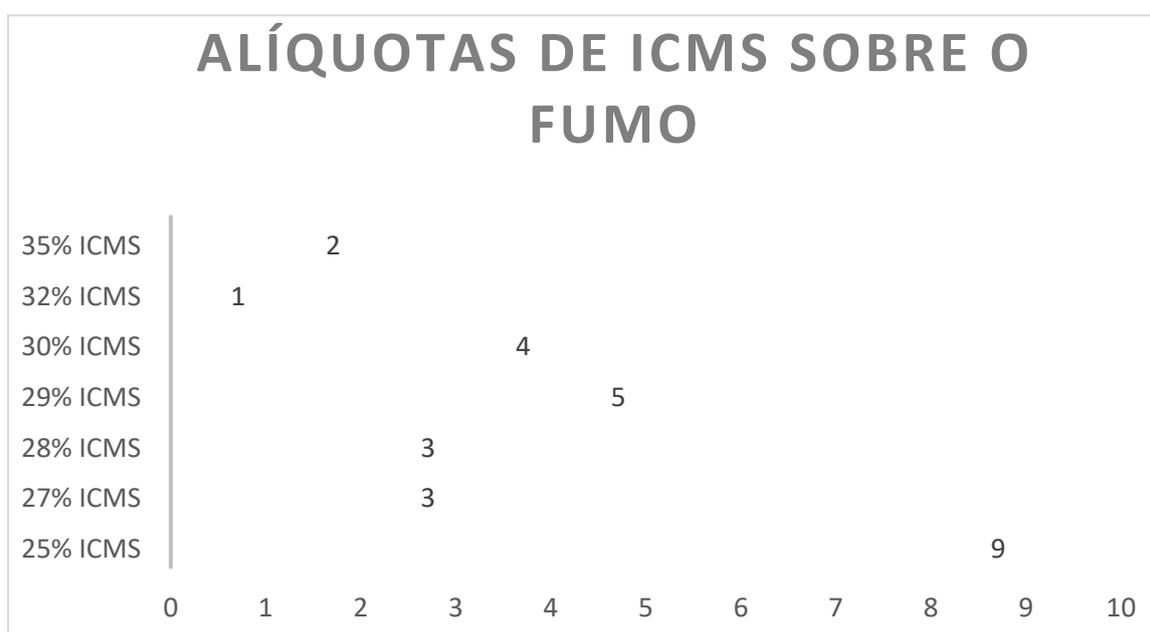
Desse modo, os estados e o Distrito Federal apenas poderão definir a alíquota de acordo com a seletividade dos produtos e dos serviços nas operações internas, isto é, naquelas que são iniciadas e terminadas em seu próprio território. Na avaliação de Gustavo Gama⁴⁹¹, os estados possuem “razoável margem de deliberação” para a definição de alíquotas nas

⁴⁹¹ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *ICMS no Rio de Janeiro*. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021, posição 130 de 519. Edição Kindle.

operações internas. A Constituição Federal apenas vedou que essas fossem inferiores às fixadas para as operações interestaduais.

Todos os 26 (vinte e seis) estados e o Distrito Federal definem alíquotas diferenciadas de ICMS para as operações internas de circulação de produtos associados ao fumo. A alíquota mais comum é de 25% (vinte e cinco por cento), praticada por 9 (nove) estados – Alagoas, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Minas Gerais, Piauí, Rio Grande do Sul, Roraima e Santa Catarina. Nos demais estados, a alíquota varia entre 27% (vinte e sete por cento) e 35% (trinta e cinco por cento).

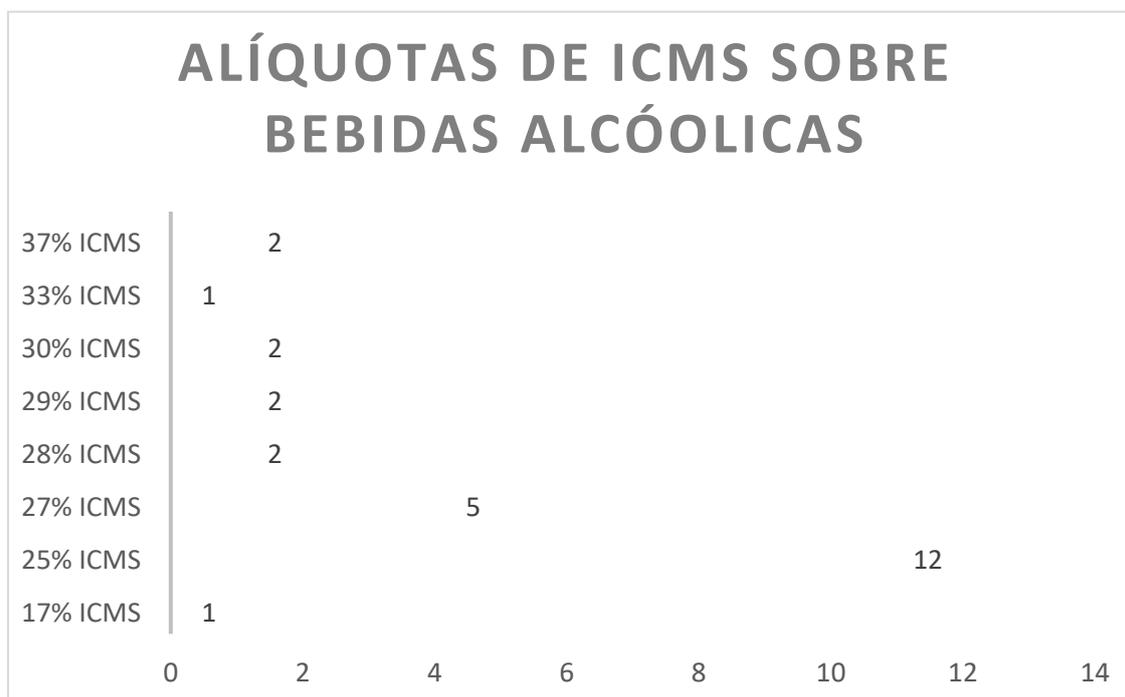
Gráfico 5 – Comparação entre as alíquotas de ICMS incidentes sobre as operações com produtos de tabaco



Fonte: Autoria própria, 2022.

Dos 26 (vinte e seis) estados e do Distrito Federal, apenas Alagoas não estipula alíquota diferenciada de ICMS para as operações internas de circulação de bebidas alcóolicas, sendo aplicável a geral de 17% (dezesete por cento). A alíquota mais comum também é de 25% (vinte e cinco por cento), praticada por 12 (doze) estados – Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Mato Grosso, Minas Gerais, Paraíba, Piauí, Rio Grande do Sul, Roraima, Santa Catarina e São Paulo. As demais oscilam entre 27% (vinte e sete por cento) e 37% (trinta e sete por cento). Desse modo, as alíquotas mais elevadas – fixadas pelos estados do Rio de Janeiro e Rondônia – são superiores às dos produtos vinculados ao fumo.

Gráfico 6 – Comparação entre as alíquotas de ICMS incidentes sobre as operações com bebidas alcoólicas



Em relação às bebidas alcoólicas, é comum que os Estados excepcionem as aguardentes

Fonte: Autoria própria, 2022.

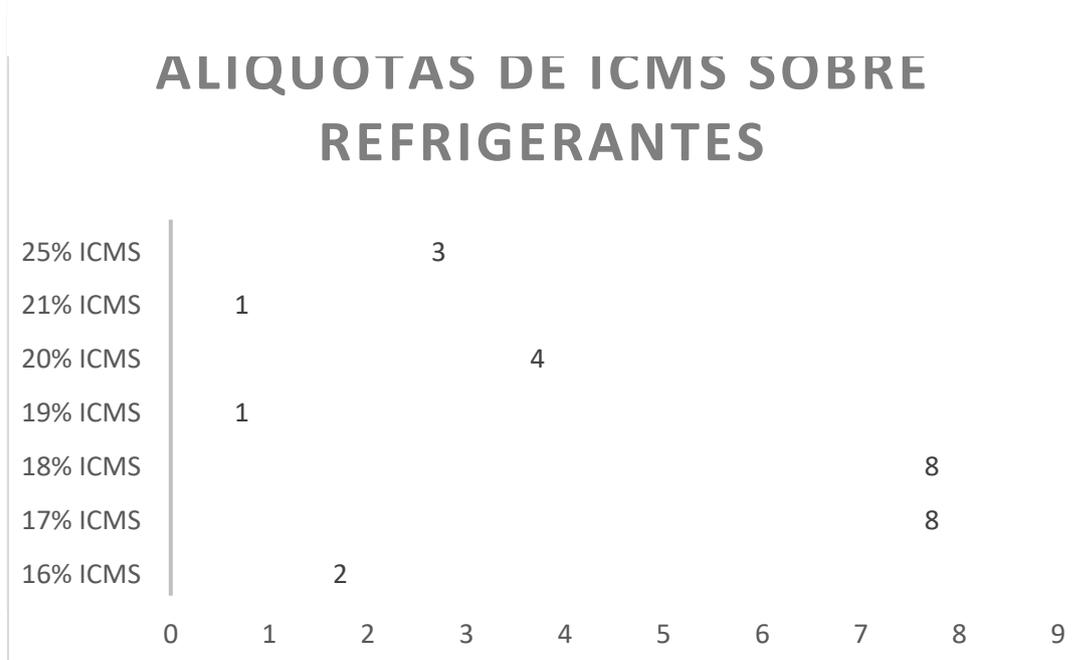
de cana-de-açúcar e de melão, os chopes e as cervejas das alíquotas incidentes sobre as operações com bebidas alcoólicas. Por exemplo, no estado do Maranhão adota-se a alíquota de 12% (doze por cento) nas operações com cervejas que contenham, no mínimo, 15% (quinze por cento) de mandioca em sua composição e que sejam comercializadas em embalagens retornáveis. No estado de Goiás, pratica-se 12% (doze por cento) nas operações com cervejas que contenham, no mínimo, 16% (dezesseis por cento) de mandioca em sua composição. No estado do Mato Grosso, aplica-se a alíquota de 18% (dezoito por cento) para cervejas e chopes produzidos por micro cervejarias artesanais.

Entretanto, o cenário é substancialmente alterado quando se trata da definição de alíquotas diferenciadas de ICMS às operações internas de circulação de bebidas não alcoólicas açucaradas, como, por exemplo, dos refrigerantes. Apenas 12 (doze) estados possuem alíquotas próprias para esses produtos. Ou seja, a maioria sequer definiu alíquotas diferenciadas para as bebidas não alcoólicas açucaradas. No entanto, dentre esses, ainda há Estados que definiram alíquotas inferiores às gerais – como uma espécie de estímulo –, como

o Paraná e o Rio de Janeiro, que definiram a alíquota de 16% (dezesesseis por cento) aos refrigerantes, enquanto a geral é de 18% (dezoito por cento).

Gráfico 7 – Comparação entre estados que adotam alíquotas específicas para refrigerantes e os que aplicam as alíquotas gerais

Gráfico 8 – Comparação entre as alíquotas de ICMS incidentes sobre as operações com refrigerantes



Fonte: Autoria própria, 2022.

Na prática, verificou-se que as alíquotas incidentes nas operações com refrigerantes oscilam entre 16% (dezesesseis por cento) e 25% (vinte e cinco por cento):

Muitas legislações estaduais mencionam a seletividade na definição das alíquotas⁴⁹², porém normalmente a concretizam pela classificação dos bens como supérfluos ou essenciais.

⁴⁹² RICMS/AC: “Art. 17. As alíquotas do imposto, **seletivas em função da essencialidade das mercadorias e serviços** são: [...]” (Grifo nosso)

RICMS/AP: “Art. 25. As alíquotas do imposto, **seletivas em função da essencialidade dos produtos e serviços**, mas não inferiores às interestaduais, ressalvados os casos de incentivos e benefícios fiscais concedidos por Convênio celebrados entre as Unidades Federadas e Distrito Federal, são: [...]” (Grifo nosso)

RICMS/AM: “Art. 12. As alíquotas, **seletivas em função da essencialidade dos produtos ou serviços**, são as seguintes: [...]” (Grifo nosso)

RICMS/PA: “Art. 20. **As alíquotas internas são seletivas em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços**, na forma seguinte: [...]” (Grifo nosso)

É o caso do estado do Pará que correlaciona os produtos de fumo e as bebidas alcóolicas como “bens considerados supérfluos”⁴⁹³.

Diante desse panorama, é possível concluir que as alíquotas do ICMS aplicáveis nas operações de circulação de produtos relacionados ao fumo e de bebidas alcóolicas são graduadas em percentuais mais severos do que as aplicáveis nas de circulação de bebidas não alcóolicas açucaradas. Há, portanto, espaço para tornar essa tributação mais seletiva.

4.2.2. A Seletividade do IPI na Tributação do Fumo, das Bebidas Alcóolicas e das Bebidas Não Alcóolicas Açucaradas

Os produtos compostos pelo tabaco e seus sucedâneos, com exceção dos cigarros medicamentosos, estão classificados no capítulo 24 da TIPI.

Em 2011, foi publicada a Lei n. 12.456, decorrente da conversão da Medida Provisória n. 540/2011, que alterou a sistemática do IPI incidente sobre os cigarros e similares. Na exposição de motivos da referida MP, destacou-se (i) o esforço para a concretização da seletividade e (ii) a possibilidade de redução do consumo por meio do aumento de preços decorrente da cobrança tributária:

30. Com relação à proposta de alteração do regime de tributação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI aplicado ao produto cigarro, esta justifica-se não somente pelo princípio da seletividade que informa o IPI, consagrado no § 3º do art. 153 da Constituição Federal, mas também pela relevância do aspecto tributário no qual está inserida a atividade econômica de fabricação e importação de cigarros no Brasil e seu impacto sobre a saúde pública.

31. A possibilidade de influenciar o comportamento do consumidor em função do aumento de preços e consequente redução de consumo, além de amparada constitucionalmente, encontra fundamento na Convenção-Quadro sobre Controle do Uso do Tabaco, adotada pelos países membros da Organização Mundial de Saúde em 21 de maio de 2003, e assinada pelo Brasil em 16 de junho de 2003, com sua promulgação e vigência no território nacional a partir de 1º de fevereiro de 2006, conforme dispõe o Decreto n. 5.658, de 2 de janeiro de 2006.⁴⁹⁴ (Grifo nosso)

⁴⁹³ “Art. 20. [...] I - a alíquota de 30% (trinta por cento):

a) nas operações com mercadorias ou bens considerados supérfluos.” (Grifo nosso).

⁴⁹⁴ BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. *Exposição de Motivos Interministerial n. 122 – F/MCT/MDIC, de 2 de agosto de 2011*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/Exm/EMI-122-MF-MCT-MDIC-Mpv540.htm>. Acesso em: 16 nov. 2022.

Avalia-se que a MP n. 540/2011 e a Lei n. 12.456/2011 promoveram uma “reforma do IPI-cigarro” ao instituírem dois sistemas distintos de recolhimento do Imposto, conhecidos como geral e especial.

De acordo com a sistemática geral, o IPI passou a incidir à alíquota de 300% (trezentos por cento) sobre, no mínimo, 15% (quinze por cento) do preço de venda a varejo dos cigarros feitos de tabaco ou não (subposições 2402.20.00 e 2402.90.00 ex tarifário 01), resultando em alíquota efetiva mínima de 45% (quarenta e cinco por cento)⁴⁹⁵.

E, segundo a sistemática especial, o IPI sobre o cigarro será apurado por meio da combinação das alíquotas *ad valorem* de 66,7% (sessenta e seis inteiros e sete décimos por cento) e específica de R\$ 1,50 (um real e cinquenta centavos) por maço ou por *box*. As alíquotas *ad valorem* variam em razão do tipo de produto e da forma de consumo: serão de (i) 30% (trinta por cento) no caso do tabaco destalado, dos charutos e de outros produtos de tabaco, como o tabaco para narguilé; e de (ii) 10% (dez por cento) no caso de produtos que contêm tabaco, nicotina ou seus sucedâneos destinados à inalação sem combustão ou à absorção pelo corpo humano. Não há, pois, distinção entre os itens de acordo com os percentuais de tabaco ou de nicotina.

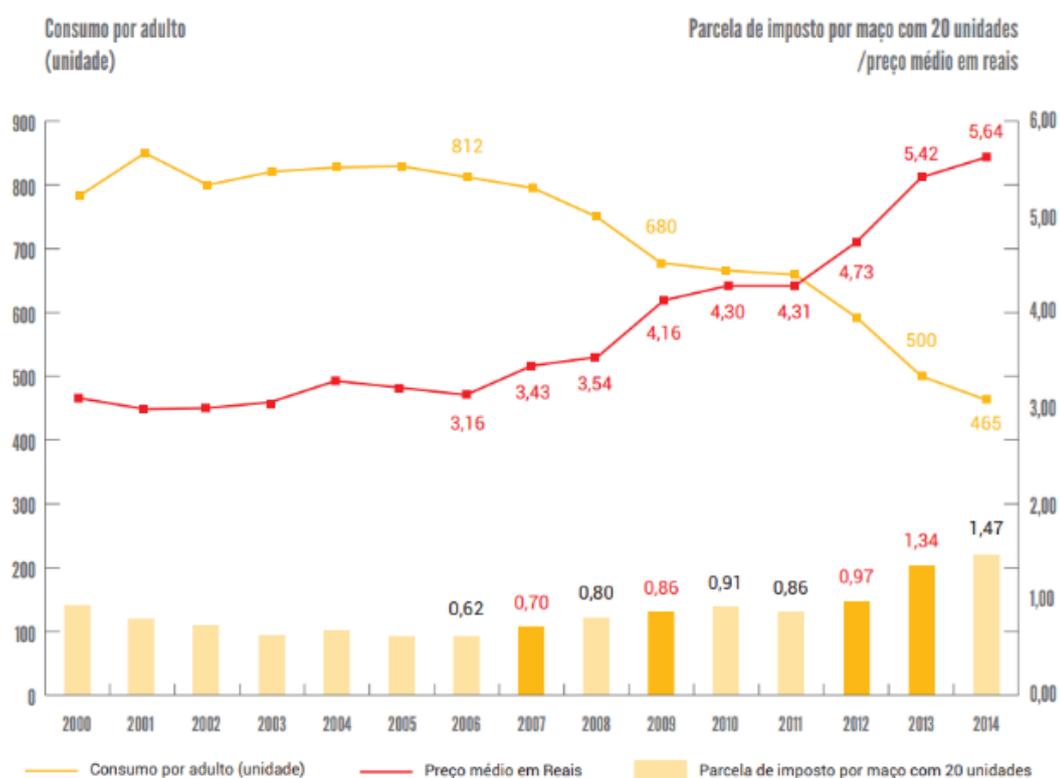
O INCA estima que essa modificação legislativa resultou em um aumento de 20% (vinte por cento) a 30% (trinta por cento) nos preços dos cigarros⁴⁹⁶, bem como constatou a relação inversamente proporcional entre o aumento dos tributos e o nível de consumo a partir de 2009. Entre 2006 e 2014, a queda no consumo foi de 43% (quarenta e três por cento)⁴⁹⁷ conforme depreende-se do gráfico a seguir reproduzido:

⁴⁹⁵ BRASIL. Receita Federal. *Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)*. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/regimes-e-controles-especiais/cigarros-tributacao>. Acesso em: 16 nov. 2022.

⁴⁹⁶ INCA – Instituto Nacional do Câncer. *Notas técnicas para o controle do tabagismo*. Rio de Janeiro: INCA, 2017, p. 33. Disponível em: <<https://www.inca.gov.br/sites/ufu.sti.inca.local/files/media/document/nota-tecnica-controle-tabagismo-medidas-relacionadas-precos-impuestos-para-reduzir-demanda.pdf>>. Acesso em: 16 nov. 2022.

⁴⁹⁷ INCA – Instituto Nacional do Câncer. *Notas técnicas para o controle do tabagismo*. Rio de Janeiro: INCA, 2017, p. 33. Disponível em: <<https://www.inca.gov.br/sites/ufu.sti.inca.local/files/media/document/nota-tecnica-controle-tabagismo-medidas-relacionadas-precos-impuestos-para-reduzir-demanda.pdf>>. Acesso em: 16 nov. 2022.

Gráfico 9 – Relação entre aumento de impostos e consumo de cigarros



Fonte: INCA, 2017, p. 34.

No que se refere às bebidas alcóolicas e não alcóolicas, o IPI é cobrado somente com base em alíquotas *ad valorem*. As bebidas estão principalmente correlacionadas no capítulo 22 da Tabela do IPI, com exceção dos sucos de frutas que estão enquadrados no capítulo 20 (posição 20.09).

Atualmente, as bebidas alcóolicas são classificadas em (i) cervejas de malte (posição 2203); (ii) vinhos de uvas frescas (posições 22.04 e 22.05); (iii) bebidas fermentadas (posição 2206); (iv) álcool etílico não desnaturado (posições 22.07 e 22.08).

As alíquotas oscilam de modo significativo em razão do tipo de bebida, mas não necessariamente do percentual alcóolico. São de (i) 3,9% (três inteiros e nove décimos por cento) para chopes e cervejas de malte; (ii) 6,5% (seis inteiros e cinco décimos por cento) a 13% (treze por cento) no caso de vinhos; (iii) 6,5% (seis inteiros e cinco décimos por cento) no caso de sidras e outras bebidas fermentadas, mas as que possuem teor alcóolico superior a 14% (quatorze por cento) são sujeitas à alíquota majorada de 13% (treze por cento); e (iv) 19,5% (dezenove inteiros e cinco décimos por cento) no caso de vodca uísques, licores, gim. A título de curiosidade, destaca-se que as cervejas sem álcool e as cervejas com álcool são

enquadradas em posições distintas (subposições 2202.91.00 e 2203.00.00, respectivamente), mas tributadas à mesma alíquota (3,9%).

Quanto às bebidas não alcóolicas, destaca-se que as águas minerais naturais (ex tarifários 01 e 02 da posição NCM 2201.10.00) e os sucos de frutas ou de produtos hortícolas (posição 20.09) não são tributados pelo IPI. As águas gaseificadas e outras bebidas não alcóolicas são tributadas à alíquota de 4% (quatro por cento).

Apesar de a alíquota do IPI praticada ser a mesma entre águas gaseificadas e refrigerantes, há subitens distintos para as águas gaseificadas que não sofrem a adição de açúcar (posição NCM 22.01) e as águas gaseificadas ou outras bebidas não alcóolicas às quais se adiciona açúcar (posição NCM 22.02). Logo, a presença do açúcar já é uma métrica considerada na TIPI para fins de classificação, mas ainda não para a gradação da tributação incidente.

Aliás, desde 2013⁴⁹⁸, as alíquotas aplicáveis ao extrato de sementes de guaraná ou açaí foram reduzidas em 50% e aos refrigerantes que contêm suco de frutas em 25% (vinte e cinco por cento)⁴⁹⁹. Enquanto o incentivo ao guaraná e ao açaí parece ter sido pautado pelo desenvolvimento da Região Norte do país, é possível que a redução da alíquota incidente sobre os refrigerantes produzidos a partir de suco de frutas decorra de uma valorização ao consumo de bebidas mais saudáveis. Ainda que a intenção seja positiva, não parece ser a estratégia mais adequada para a tutela da saúde.

Afora essas críticas, deve-se ressaltar que a alíquota aplicável às águas gaseificadas sem açúcares adicionados é superior em 0,1% (um décimo por cento) à incidente nas operações de industrialização de cervejas e chopes.

Nesse contexto, no âmbito federal, conclui-se que a seletividade é melhor utilizada nos produtos do fumo do que nas bebidas alcóolicas e nas bebidas não alcóolicas açucaradas. Entretanto, o cenário da tributação das bebidas alcóolicas e das bebidas não alcóolicas açucaradas pelo IPI não é sequer comparável pelas razões que serão expostas no próximo item.

⁴⁹⁸ BRASIL. *Decreto n. 8.017/13, de 17 de maio de 2013*. Diário oficial da União: Brasília, DF, 20 maio 2013. Disponível em: <<https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/1034912/decreto-8017-13>>. Acesso em: 16 nov. 2022; BRASIL. *Decreto n. 7.660/11, de 23 de dezembro de 2011*. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 26 dez. 2011. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/d7660.htm>. Acesso em: 16 nov. 2022.

⁴⁹⁹ GOVERNO reduz IPI sobre extratos de açaí e guaraná. *GI*, São Paulo, 25 maio 2013. Disponível em <<https://g1.globo.com/economia/negocios/noticia/2013/05/governo-reduz-ipi-sobre-extratos-de-acai-e-guarana.html>>. Acesso em: 6 fev. 2022.

4.2.2.1. Distorções na Tributação dos Refrigerantes

Em 2018, a Receita Federal do Brasil divulgou uma nota oficial à imprensa apontando que o setor de refrigerantes “foge completamente ao que seria esperado em função do princípio constitucional da seletividade”, já que “em função do uso de benefícios fiscais, os mencionados produtos foram tributados a uma alíquota efetiva negativa do IPI”⁵⁰⁰ (grifo nosso).

É importante destacar que as grandes empresas produtoras de refrigerantes se instalaram na Zona Franca de Manaus (ZFM) na década de 1990 visando se beneficiar da isenção do recolhimento de IPI sobre os produtos que são ali produzidos e posteriormente destinados ao consumo ou à comercialização no país. Assim, tais fábricas passaram a produzir os concentrados de refrigerantes na referida região. Além da isenção, a alíquota regular do IPI – incidente em operações com esses produtos fora da Zona Franca de Manaus – serve de parâmetro para o cálculo de crédito presumido do imposto concedido aos fabricantes de concentrado localizados na ZFM. Há estudos que apontam que a renúncia fiscal de IPI da indústria de concentrados ultrapassou R\$ 12 bilhões em 2013⁵⁰¹.

Em 2018, após a paralisação nacional dos caminhoneiros e no cenário em que se fazia necessário o aumento na arrecadação para compensar a redução no preço do diesel negociado com a referida categoria profissional, foi publicado o Decreto n. 9.394/2018 que reduziu a alíquota do IPI incidente sobre os concentrados de 20% (vinte por cento) para 4% (quatro por cento). Parece contraditório, porém a redução em 16% (dezesesseis por cento) da alíquota do IPI conseguiria promover o aumento nas receitas tributárias arrecadadas pela União. As estimativas eram de incremento de R\$ 740 milhões em 2018 e R\$ 1,9 bilhão em 2019⁵⁰².

⁵⁰⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. *Análise da tributação do setor de refrigerantes e outras bebidas açucaradas*. [S.l.], 2018. Disponível em: <<https://actbr.org.br/uploads/arquivos/Analise-Receita-Federal-2018.pdf>>. Acesso em: 6 fev. 2022.

⁵⁰¹ SCHONTAG, José Antônio. *Os incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus: As matérias-primas regionais para produção de “concentrados”*. Rio de Janeiro: FGV Projeto, 2015.

⁵⁰² AGU defende decreto que aumentou IPI de concentrados de refrigerantes. *Poder 360*, [S.l.], 11 set. 2018. Disponível em: <<https://www.poder360.com.br/congresso/agu-defende-decreto-que-aumentou-ipi-de-concentrados-de-refrigerantes/>>. Acesso em: 21 mar. 2022.

Como o artigo 93 do Decreto n. 7.212/10 autorizou a manutenção dos créditos “do imposto incidente sobre equipamentos adquiridos para emprego na industrialização de produtos que venham a ser remetidos para a Zona Franca de Manaus para utilização ou industrialização”, os fabricantes de concentrados localizados na ZFM passariam a deduzir somente 4% (quatro por cento) do IPI apurado e não mais os 20% (vinte por cento) praticados até então. Por isso, na referida nota oficial, a Receita Federal exemplificou essa distorção decorrente da possibilidade de aproveitamento de créditos do IPI:

“Se determinado fabricante obtinha uma receita de 100 milhões de reais com a venda de refrigerantes, além de não recolher IPI aos cofres públicos, ainda acumulava 4 milhões de reais em créditos, que pedia para compensar com débitos de outros tributos ou outros tipos de bebidas, inclusive para diminuir a tributação de bebidas alcóolicas”.

Consciente da relevância de tal benefício fiscal para a manutenção dos fabricantes de refrigerantes em Manaus, o Governador do estado do Amazonas propôs a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.987, com pedido de suspensão liminar da eficácia do Decreto n. 9.394/2018, alegando violação aos princípios da Segurança Jurídica e da Proteção da Confiança, ao direito adquirido e a intangibilidade dos estímulos da Zona Franca de Manaus. No entanto, essa ADI acabou perdendo o seu objeto em razão da revogação do Decreto n. 9.394/2018 pelo Decreto n. 10.554/2020.

Posteriormente, o governo federal promoveu, por meio dos Decretos n. 10.979/2022 11.052/2022 e 11.055/2022, a redução uniforme nas alíquotas de IPI. Todavia, a medida foi criticada por empresas instaladas na ZFM⁵⁰³ e a constitucionalidade questionada por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 7.153. O Ministro Alexandre de Moraes concedeu a medida cautelar pleiteada na ADI n. 7.153 para suspender os efeitos da redução do IPI justamente com o escopo de proteger as empresas instaladas na Zona Franca⁵⁰⁴.

No entanto, a questão foi sanada por meio dos Decretos n. 11.158/2022 e 11.182/2022, que reestabeleceram as alíquotas do IPI sobre uma relação de produtos que representam, em conjunto, mais do que 97% (noventa e sete por cento) do faturamento das empresas instaladas

⁵⁰³ MAISONNAVE, Fabiano. Empresas da Zona Franca e bancada do AM tentam reverter corte linear de IPI. *Folha de São Paulo*, [S.l.], 7 mar. 2022. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2022/03/empresas-da-zona-franca-e-bancada-do-am-tentam-reverter-corte-linear-de-ipi.shtml?origin=folha>>. Acesso em: 12 mar. 2022.

⁵⁰⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 7.153/DF*. Rel.: Min. Alexandre de Moraes. Decisão monocrática. Julgamento em: 09 de agosto de 2022.

na ZFM. Então, a decisão cautelar foi reconsiderada e a ADI n. 7.153 foi extinta sem julgamento de mérito⁵⁰⁵.

Tais fatos demonstram como o Brasil ainda está distante do cenário global demonstrado no capítulo 3 de tributação diferenciada das bebidas não alcóolicas açucaradas.

4.3. O Caminho dos Tributos Existentes: a Majoração das Alíquotas e a Vinculação das Receitas Como Forma de Influenciar o Comportamento Individual

Após o exame de como a seletividade do IPI e do ICMS vem sendo utilizada para a tributação do fumo, das bebidas alcoólicas e das bebidas não alcóolicas açucaradas, passa-se à análise das propostas legislativas, apresentadas desde 2005, que visam promover o aumento das alíquotas como forma de desestimular o consumo de tais produtos ou vincular o produto da arrecadação dos tributos existentes às iniciativas de combate aos malefícios causados pelo consumo abusivo desses produtos.

4.3.1. Tabaco

4.3.1.1. Majoração das Alíquotas

Em relação ao IPI, foram identificadas ao menos 3 (três) iniciativas legislativas, esquematizadas a seguir, com o propósito de definir alíquotas mínimas para os produtos associados ao fumo: os projetos de lei n. 6.400/2009, n. 1.454/2011 e n. 5.143/2013. Todos já estão arquivados.

Os dois primeiros pretendiam instituir o “Sistema de Tributação Misto do IPI para cigarros”, correspondente à combinação da tributação com base em uma alíquota específica e uma alíquota *ad valorem*, que foi, posteriormente, aprovado pela Lei n. 12.456/2011. Apesar

⁵⁰⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 7.153/DF*. Rel.: Min. Alexandre de Moraes. Decisão monocrática. Julgamento em: 11 de novembro de 2022.

de as justificações apresentadas à época para ambas propostas demonstrarem uma preocupação maior com o aspecto concorrencial da indústria tabagista⁵⁰⁶, a justificativa do PL n. 1.454/2011 expressamente indicou o aumento na tributação como um elemento que contribuiria para a redução do consumo por meio da “retração da oferta de cigarros por parte da indústria”. Isto mostra uma mudança na visão do papel regulatório dos tributos, a majoração da tributação não visava à queda na demanda como as propostas mais atuais pretendem, mas, sim, a redução na oferta.

O projeto de lei n. 5.143/2013, por sua vez, buscava majorar (i) o percentual mínimo aplicável utilizado para a definição da base de cálculo do IPI, na saída do estabelecimento industrial, sobre o preço de venda no varejo dos cigarros e demais produtos tabagistas de 15% (quinze por cento) para 30% (trinta por cento); e (ii) a alíquota específica mínima de R\$ 0,80 (oitenta centavos de real) para R\$ 1,60 (um real e sessenta centavos)⁵⁰⁷.

Embora a justificação mencionasse a redução do consumo, havia uma preocupação maior de que a arrecadação tributária fizesse frente às despesas de saúde pública associadas ao tratamento de fumantes:

O objetivo deste Projeto de Lei é aumentar a carga tributária incidente sobre os cigarros e derivados de tabaco para inibir o consumo e **reduzir os imensos prejuízos gerados para os cofres públicos com os dispendiosos tratamentos com doenças decorrentes do tabagismo na rede pública de saúde.**

O fato é que o país não aguenta subsidiar o tratamento de milhões de fumantes sem que haja uma compensação à altura da indústria do tabaco, porque embora a carga tributária atual sobre os cigarros e derivados de tabaco seja altíssima, **é preciso reconhecer que é insuficiente para neutralizar os gastos públicos.**

⁵⁰⁶ Trecho da justificativa do Projeto de Lei n.º 1.454/2011: “O resultado esperado é que uma tributação sem assimetria venha a restabelecer a neutralidade do imposto do ponto de vista concorrencial e estabeleça o equilíbrio competitivo no mercado, evitando que empresas individualmente exerçam o poder de mercado na fixação dos preços sem, no entanto, maximizar a eficiência econômica”. (BRASIL. *Projeto de Lei n. 1.454/2011, de 26 de abril de 2011*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=877602&filename=PL+1454/2011>. Acesso em: 26 nov. 2022.)

Trecho da justificativa do Projeto de Lei n.º 6.400/2009: “Esse é um modelo denominado como Sistema de Tributação Misto do IPI para cigarros – STM e tem como objetivo alcançar o valor de mercado das marcas líderes, que conseguem o melhor posicionamento de preços por sua força de penetração comercial e de marketing, junto aos pontos de vendas dos mercados mais relevantes, pois atendem ao consumidor de maior poder aquisitivo com a vantagem da redução do IPI em valor fixo, pois pagam o equivalente ao das indústrias de menor porte, que atuam em nichos periféricos de mercado e atendem a um público de baixa renda que demandam preços menores”. (BRASIL. *Projeto de Lei n. 6.400/2009*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=713139&filename=PL+6400/2009>. Acesso em: 26 nov. 2022.)

⁵⁰⁷ BRASIL. *Projeto de Lei n. 5.143/2013*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1065415&filename=PL+5143/2013>. Acesso em: 5 nov. 2022.

Nesse contexto, o Projeto de Lei em tela propõe um aumento de 100% (cem por cento) na base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) de forma a aumentar a arrecadação tributária e reduzir o impacto dos tratamentos de saúde relacionados ao consumo de cigarros no orçamento da União.⁵⁰⁸ (Grifo nosso)

Os projetos de lei n. 233/2010 e n. 3.023/2015 pretendem majorar a alíquota da CSLL das pessoas jurídicas produtoras de cigarros, cigarrilhas e charutos de tabaco ou de seus sucedâneos da alíquota geral de 9% (nove por cento) para 18% (dezoito por cento)⁵⁰⁹ e 20% (vinte por cento)⁵¹⁰, respectivamente.

O PL n. 3.023/2015 fundamenta-se na lógica *pigouviana* de que as despesas públicas incorridas com o tratamento das externalidades negativas decorrentes do tabagismo devem ser custeadas pelas próprias empresas que as geraram. Transcreve-se, assim, o seguinte trecho da justificativa do referido documento:

A dependência do álcool e do tabaco são problemas bastante atuais na sociedade brasileira. O uso indiscriminado desses produtos gera problemas crônicos e debilitações de saúde que acabam por onerar o sistema de saúde pública.

Com efeito, na lógica do regime de seguridade social previsto pela Constituição, entendemos justo que o lucro das empresas que fabricam essa classe de produtos seja onerado por contribuição para financiamento da recuperação dos consumidores.⁵¹¹ (Grifo nosso)

Não obstante seja mais antigo, o PL n. 233/2010 encontra-se mais alinhado às iniciativas globais atuais de utilização do tributo como instrumento para a redução do consumo. Na sua justificativa, foram refutadas as críticas comumente formuladas no sentido de que esses tributos provocariam o aumento do contrabando, por exemplo. Nesse sentido, destaca-se o seguinte trecho:

Tendo em vista esses e outros aspectos relacionados ao problema do consumo de produtos derivados do tabaco, foi adotada, no âmbito da Organização Mundial da Saúde (OMS), a Convenção-Quadro para o Controle do Tabaco (CQCT), ratificada pelo Brasil em 2005, cujo objetivo, consoante dispõe o seu Artigo 3, é proteger as gerações presentes e futuras das devastadoras consequências sanitárias, sociais, ambientais e econômicas geradas pelo consumo e pela exposição à fumaça do tabaco, proporcionando uma referência para as medidas de controle do tabaco, a fim

⁵⁰⁸ BRASIL. *Projeto de Lei n. 5.143/2013*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1065415&filename=PL+5143/2013>. Acesso em: 5 nov. 2022.

⁵⁰⁹ BRASIL. *Projeto de Lei do Senado n. 233/2010*. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/98024>>. Acesso em: 26 nov. 2022.

⁵¹⁰ BRASIL. *Projeto de Lei n. 3.023/2015*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1387215&filename=PL+3023/2015>. Acesso em: 26 nov. 2022.

⁵¹¹ BRASIL. *Projeto de Lei n. 3.023/2015*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1387215&filename=PL+3023/2015>. Acesso em: 26 nov. 2022.

de reduzir de maneira contínua e substancial a prevalência do consumo e a exposição à fumaça do tabaco. [...]

No campo fiscal, podemos verificar que a tributação incidente sobre derivados do tabaco já é, em regra, mais gravosa. [...]

Contudo, ainda é possível fazer mais no campo fiscal, elevando a tributação sobre a indústria do tabaco. Efetivamente, o preço do cigarro no Brasil é um dos mais baratos do mundo.

Estudos da OMS revelam que uma elevação de 10% no preço do cigarro tem potencial para reduzir em 4% o consumo em países de alta renda e em 8% nos de baixa e média rendas, como é o caso do Brasil. [...]

Diante desse quadro é que propomos a alteração do art. 3º da Lei n. 7.689, de 1988, que instituiu a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) das pessoas jurídicas, elevando de 9% para 18% a alíquota desse tributo quando incidente sobre fabricantes de cigarros e assemelhados.⁵¹² (Grifos nossos)

Além disso, o PL n. 3.023/2015 vincula a receita decorrente do adicional à CSLL ao custeio de “ações de prevenção, tratamento e recuperação de dependentes de tabaco”⁵¹³.

Quanto ao PIS e à COFINS, foram apresentadas, ao menos, 5 (cinco) iniciativas para majorar os percentuais multiplicadores do preço de venda de cigarros no varejo utilizados na definição da base de cálculo das aludidas Contribuições.

O projeto de lei n. 3.558/2020 pretende majorar o percentual utilizado pelos fabricantes de cigarros para a apuração da base de cálculo da COFINS de 291,69% (duzentos e noventa e um inteiros e sessenta e nove centésimos por cento) para 379,20% (trezentos e setenta e nove inteiros e vinte centésimos por cento)⁵¹⁴; os projetos de lei n. 5.429/2016⁵¹⁵ e n. 3.478/2021⁵¹⁶ para 437,54% (quatrocentos e trinta e sete inteiros e cinquenta e quatro centésimos por cento); o projeto de lei n. 314/2008⁵¹⁷ para 463% (quatrocentos e sessenta e

⁵¹² BRASIL. *Projeto de Lei do Senado n. 233/2010*. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/98024>>. Acesso em: 26 nov. 2022.

⁵¹³ BRASIL. *Projeto de lei n. 3.023/2015*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1387215&filename=PL+3023/2015>. Acesso em: 26 nov. 2022.

⁵¹⁴ BRASIL. *Projeto de Lei n. 3.558/2020, de 30 de junho de 2020*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2256420>>. Acesso em: 26 fev. 2023.

⁵¹⁵ BRASIL. *Projeto de Lei n. 5.429/2016, de 31 de maio de 2016*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2086168>>. Acesso em: 26 fev. 2023.

⁵¹⁶ BRASIL. *Projeto de Lei n. 3.478/2021, de 7 de outubro de 2021*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2302145>>. Acesso em: 26 fev. 2023.

⁵¹⁷ BRASIL. *Projeto de Lei do Senado n. 314, de 2008*. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/87058>>. Acesso em: 26 fev. 2023.

três por cento); e o projeto de lei n. 897/2020⁵¹⁸ para 583,38% (quinhentos e oitenta e três inteiros e trinta e oito centésimos por cento).

Em relação ao percentual atual de 3,42% (três inteiros e quarenta e dois centésimos por cento) utilizado na apuração da base de cálculo do PIS, os projetos de lei n. 314/2008⁵¹⁹ e 3.478/2021⁵²⁰ visam aumentá-lo para 3,95% (três inteiros e noventa e cinco centésimos por cento) e 5,13% (cinco inteiros e treze centésimos por cento), respectivamente.

A justificativa do PL n. 3.558/2020 menciona a busca por “uma forma justa de a indústria fumageira compensar o Sistema Único de Saúde pelo ônus que patologias causadas ou agravadas pelo consumo de seus produtos acarretam”⁵²¹. Trata-se de manifestação da lógica *pigouviana*. Na prática, isto seria feito por meio da destinação da arrecadação correspondente ao acréscimo proposto ao Fundo Nacional de Saúde para o custeio de ações vinculadas ao tratamento de doenças associadas ao tabagismo⁵²².

Os PLs n. 5.429/2016⁵²³ e 3.478/2021⁵²⁴ igualmente previam a destinação da arrecadação a ações relacionadas ao tratamento de tipos de câncer. Na justificativa do PL n. 314/2018, estão presentes o propósito regulatório paternalista de redução de consumo, mas também a lógica *pigouviana* de vincular o aumento na arrecadação ao financiamento de ações de saúde⁵²⁵.

⁵¹⁸ BRASIL. *Projeto de Lei n. 897/2020, de 24 de março de 2020*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2241799>>. Acesso em: 26 fev. 2023.

⁵¹⁹ BRASIL. *Projeto de Lei do Senado n. 314, de 2008*. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/87058>>. Acesso em: 26 fev. 2023.

⁵²⁰ BRASIL. *Projeto de Lei n. 3.478/2021, de 7 de outubro de 2021*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2302145>>. Acesso em: 26 fev. 2023.

⁵²¹ BRASIL. *Projeto de Lei n. 3.558/2020, de 30 de junho de 2020*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2256420>>. Acesso em: 26 fev. 2023.

⁵²² BRASIL. *Projeto de Lei n. 3.558/2020, de 30 de junho de 2020*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2256420>>. Acesso em: 26 fev. 2023.

⁵²³ BRASIL. *Projeto de Lei n. 5.429/2016, de 31 de maio de 2016*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2086168>>. Acesso em: 26 fev. 2023.

⁵²⁴ BRASIL. *Projeto de Lei n. 3.478/2021, de 7 de outubro de 2021*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2302145>>. Acesso em: 26 fev. 2023.

⁵²⁵ BRASIL. *Projeto de Lei do Senado n. 314, de 2008*. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/87058>>. Acesso em: 26 fev. 2023.

4.3.1.2. Destinação de Receitas

Inicialmente, destacam-se, ao menos, 3 (três) iniciativas legislativas destinadas à criação do Fundo Nacional de Fumicultura (FNF): os projetos de lei n. 465/2007⁵²⁶, n. 1.421/2011⁵²⁷ e n. 1.102/2019⁵²⁸. O FNF receberia as receitas decorrentes da arrecadação da CIDE proposta pelos referidos projetos de lei, de doações e auxílios, do resultado da aplicação financeira de seus recursos e de outras receitas. Esses recursos seriam destinados (i) a ações de estudo e de tratamento de doenças decorrentes do uso do tabaco; (ii) ao financiamento de pesquisas para o desenvolvimento de novas culturas por instituições públicas ou privadas sem fins lucrativos; (iii) ao financiamento de equipamentos, matéria-prima e demais materiais necessários àquele agricultor que reduzir ou deixar de plantar tabaco; (iv) ao produtor rural do tabaco; e (v) ao trabalhador na indústria do fumo.

Além disso, o projeto de lei n. 184/2016 pretende vincular 5% (cinco por cento) da arrecadação mensal da COFINS e da COFINS-Importação decorrente de todas as operações com produtos de tabaco ou seus sucedâneos e de bebidas com algum teor alcoólico, pelo prazo de 5 (cinco) anos, ao custeio do tratamento e da recuperação de usuários de drogas ilícitas, álcool e tabaco⁵²⁹.

4.3.2. As Bebidas Alcoólicas

⁵²⁶ BRASIL. *Projeto de Lei n. 465/2007*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=442894&filename=PL%20465/2007>. Acesso em: 26 fev. 2023.

⁵²⁷ BRASIL. *Projeto de Lei n. 1.421/2011*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/503529>>. Acesso em: 26 fev. 2023.

⁵²⁸ BRASIL. *Projeto de Lei n. 1.102/2019*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2192993>>. Acesso em: 26 fev. 2023.

⁵²⁹ Classificados nas posições 24.02, 24.03, 22.04, 22.05, 22.08 e nos códigos 2203.00.000, 2206.00 e 2207.20.20 da TIPI. (BRASIL. *Projeto de Lei do Senado n. 184, de 2016*. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4686490&ts=1630425665904&disposition=inline>. Acesso em: 26 nov. 2022.)

4.3.2.1. Majoração das Alíquotas

O projeto de lei n. 1.450/2011 foi arquivado, mas pretendia aumentar em 5% (cinco por cento) a alíquota do IPI incidente sobre as bebidas alcóolicas⁵³⁰. Na justificação, apontou-se a possibilidade de o aumento da carga tributária desestimular o consumo e, conseqüentemente, as externalidades negativas decorrentes dele, como, por exemplo, a violência, conforme se verifica do seguinte trecho:

É inegável que o consumo de bebidas alcóolicas tem forte influência no cometimento de atos de violência, circunstância que acena com a necessidade de incrementar o volume de recursos públicos destinados aos órgãos de segurança pública.

De outra parte, a arrecadação tributária, além da função primordial de financiar as atividades do Estado, pode ser utilizada para incentivar ou para desestimular determinadas condutas delituosas. [...]

Por meio da elevação da alíquota do IPI sobre bebidas alcóolicas, armas de fogo e munições, objeto da presente proposição, se espera a redução no respectivo consumo.⁵³¹

Adicionalmente, o PL n. 1.450/2011 destinava os recursos arrecadados por meio dessa majoração ao Fundo Nacional de Segurança Pública (FNSP)⁵³².

No que se refere ao PIS e à COFINS, foram identificados, ao menos, 4 (quatro) propostas legislativas com o escopo de majorar a tributação incidente sobre as bebidas alcóolicas: os projetos de lei n. 3.517/2012⁵³³, n. 10.691/2018⁵³⁴, n. 2.223/2019⁵³⁵ e n. 897/2020⁵³⁶.

⁵³⁰ BRASIL. *Projeto de Lei n. 1.450/2011*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=877573&filename=PL+1450/2011>. Acesso em: 27 nov. 2022.

⁵³¹ BRASIL. *Projeto de Lei n. 1.450/2011*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=877573&filename=PL+1450/2011>. Acesso em: 27 nov. 2022.

⁵³² BRASIL. *Projeto de Lei n. 1.450/2011*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=877573&filename=PL+1450/2011>. Acesso em: 27 nov. 2022.

⁵³³ BRASIL. *Projeto de Lei n. 3.517/2012*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/538438>>. Acesso em: 26 fev. 2023.

⁵³⁴ BRASIL. *Projeto de Lei n. 10.691/2018*. Disponível em: <<https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:camara.deputados:projeto.lei;pl:2018-08-08;10691>>. Acesso em: 26 fev. 2023.

Os projetos de lei n. 2.223/2019 – já arquivado – e n. 897/2020 visam dobrar as alíquotas do PIS e da COFINS incidentes na importação e sobre as receitas auferidas com a venda no mercado interno de bebidas alcoólicas. O intuito regulatório era evidente já na primeira frase da justificção do PL n. 2.223/2019: “o presente projeto de lei tem como objetivo ajudar no combate a um dos maiores flagelos que atinge a família brasileira: o alcoolismo”⁵³⁷. Por seu turno, a justificativa do PL n. 897/2020 também listou o objetivo de “aperfeiçoar a política tributária de desestímulo ao consumo de cigarros, estendendo-a também às bebidas alcólicas”⁵³⁸. Além disso, ambos os projetos dispõem expressamente que as receitas decorrentes da COFINS e da COFINS-Importação serão destinadas ao custeio de ações de saúde e de políticas públicas relacionadas à prevenção e ao tratamento de doenças decorrentes do uso abusivo desses produtos.

Os projetos de lei n. 3.517/2012⁵³⁹ e n. 10.691/2018⁵⁴⁰ majoram em 1% (um por cento) as alíquotas de COFINS incidentes na venda e na importação de bebidas alcoólicas. Tais projetos justificam-se tanto pelo desestímulo ao consumo quanto pelo financiamento das despesas associadas à manutenção da segurança pública. No texto do PL n. 3.517/2012:

Não restam dúvidas, portanto, quanto aos malefícios causados pelo consumo de cigarros e bebidas alcoólicas aos seus usuários. Além disso, somados a esses prejuízos, a utilização desses produtos, legalmente comercializados no Brasil, oneram pesadamente os cofres públicos. Esse consumo tem reflexo nas despesas para a manutenção da segurança pública e, sobretudo, da Seguridade Social. [...]

Por essas razões, estamos apresentando o presente Projeto de Lei. Como ele, pretendemos elevar o valor devido das contribuições sociais destinadas ao

⁵³⁵ BRASIL. *Projeto de Lei n. 2.223/2019*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2197678>>. Acesso em: 26 fev. 2023.

⁵³⁶ BRASIL. *Projeto de Lei n. 897/2020*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2241799>>. Acesso em: 26 fev. 2023.

⁵³⁷ BRASIL. *Projeto de Lei n. 2.223/2019*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2197678>>. Acesso em: 26 fev. 2023.

⁵³⁸ BRASIL. *Projeto de Lei n. 897/2020*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2241799>>. Acesso em: 26 fev. 2023.

⁵³⁹ BRASIL. *Projeto de Lei n. 3.517/2012*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/538438>>. Acesso em: 27 nov. 2022.

⁵⁴⁰ BRASIL. *Projeto de Lei n. 10.691/2018*. Disponível em: <<https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:camara.deputados:projeto.lei;pl:2018-08-08;10691>>. Acesso em: 27 nov. 2022.

financiamento da seguridade social e ao Pis/Pasep com o intuito de, **além de desestimular a venda de bebidas alcoólicas e de cigarros**, minorar o impacto negativo no orçamento da Seguridade Social do consumo dessas substâncias.⁵⁴¹ (Grifo nosso)

E no do PL n. 10.691/2018:

Desde a década de 1990, tramitam no Congresso Nacional inúmeros projetos de lei que buscam ampliar a tributação incidente sobre bebidas alcólicas, com a dupla finalidade de inibir seu consumo e de destinar mais recursos para programas governamentais de prevenção e de tratamento de doenças e acidentes provocados pelo uso de bebidas alcólicas. [...]

Tendo em vista essa visão doutrinária, o projeto que ora apresentamos busca ter uma aderência razoável ao princípio da proporcionalidade, além de respeitar os demais limites do regramento Constitucional. O projeto aproveita parte dos dispositivos contidos no PL 3.517/2012, ora arquivado, **a fim de instituir alíquotas adicionais de um por cento nas contribuições Cofins e Cofins-importação, medida que em nossa visão melhor atende a dupla finalidade de inibir o consumo de bebidas alcólicas e custear os serviços de seguridade social que decorrem do consumo exagerado de álcool.**⁵⁴² (Grifo nosso)

Por fim, o projeto de lei n. 3.023/2015 pretende majorar a alíquota da CSLL das pessoas jurídicas produtoras de bebidas alcólicas da alíquota geral de 9% (nove por cento) para 20% (vinte por cento), bem como destinar o produto de sua arrecadação ao financiamento de ações de prevenção e de tratamento de dependentes alcóolicos⁵⁴³. Como antecipado no item 4.3.1.1, a justificativa do PL n. 3.023/2015 segue a lógica *pigouviana* de que as despesas públicas com o tratamento de externalidades negativas decorrentes de algumas atividades devem ser custeadas pelas próprias empresas que as geram⁵⁴⁴.

⁵⁴¹ BRASIL. *Projeto de Lei n. 3.517/2012*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/538438>>. Acesso em: 27 nov. 2022.

⁵⁴² BRASIL. *Projeto de Lei n. 10.691/2018*. Disponível em: <<https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:camara.deputados:projeto.lei;pl:2018-08-08;10691>>. Acesso em: 27 nov. 2022.

⁵⁴³ Na justificativa, consta a explicação de que “na lógica do regime de seguridade social previsto pela Constituição, entendemos justo que o lucro das empresas que fabricam essa classe de produtos seja onerado por contribuição para financiamento da recuperação dos consumidores”. (BRASIL. *Projeto de lei n. 3.023/2015*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1387215&filename=PL+3023/2015>. Acesso em: 26 nov. 2022.)

⁵⁴⁴ Vai nesse sentido o seguinte trecho da justificativa do PL n.º 3.023/2015: “Com efeito, na lógica do regime de seguridade social previsto pela Constituição, entendemos justo que o lucro das empresas que fabricam essa classe de produtos seja onerado por contribuição para financiamento da recuperação dos consumidores.” (BRASIL. *Projeto de lei n. 3.023/2015*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1387215&filename=PL+3023/2015>. Acesso em: 26 nov. 2022.)

4.3.2.2. Destinação de Receitas

Não foram localizados projetos autônomos destinados à vinculação da arrecadação da tributação incidente sobre as bebidas alcoólicas ao custeio de ações específicas e de políticas públicas na área da saúde. Tais medidas, normalmente, são associadas aos projetos legislativos que pretendem majorar a tributação incidente sobre tais produtos como no caso dos PLs n.º 2.223/2019 e 897/2020.

4.3.3. As Bebidas Não Alcoólicas Açucaradas

4.3.3.1. Majoração das Alíquotas

Foram identificadas 3 (três) propostas legislativas que pretendem majorar as alíquotas do IPI incidente sobre bebidas não alcoólicas açucaradas e apenas uma que objetiva majorar as alíquotas do PIS e da COFINS.

O projeto de lei n. 8.541/2017 (i) fixa a alíquota de 5% (cinco por cento) do IPI na importação e (ii) estipula a alíquota mínima de 25% (vinte e cinco por cento) do referido Imposto nas operações domésticas com bebidas não alcoólicas que contenham açúcares adicionados intencionalmente⁵⁴⁵. Foram citados em sua justificção (i) estudo desenvolvido pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), o qual revelou que os refrigerantes são o sexto item mais consumidos por adolescentes, inclusive com prevalência sobre alimentos mais saudáveis, como as hortaliças e as frutas, e (ii) os dados do Ministério da Saúde indicando que a obesidade cresceu em 60% (sessenta por cento) entre 2006 e 2015⁵⁴⁶.

Similarmente, o projeto de lei n. 10.075/2018 pretende dobrar a alíquota do IPI incidente na produção de concentrados para a fabricação de refrigerantes, águas e águas

⁵⁴⁵ BRASIL. *Projeto de Lei n. 8.541/2017*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1596244>. Acesso em: 17 nov. 2022.

⁵⁴⁶ BRASIL. *Projeto de Lei n. 8.541/2017*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1596244>. Acesso em: 17 nov. 2022.

gaseificadas, adicionadas ou não de açúcar ou de outros edulcorantes, quando esses produtos tiverem entre 5 g (cinco gramas) e 10 g (dez gramas) de açúcar adicionados por 100 ml (cem mililitros) e, ainda, triplicar a alíquota quando a quantidade de açúcar adicionada ultrapassar os 10 g (dez gramas) por 100 ml (cem mililitros)⁵⁴⁷. Na justificativa do referido PL, fica clara a finalidade paternalista regulatória de reduzir o consumo de açúcar⁵⁴⁸.

No mesmo sentido, o projeto de lei n. 4.037/2021 visa majorar a alíquota do IPI em 10% (dez por cento) nas operações com os produtos classificados na posição NCM 2202.10.00, incluindo águas, minerais e gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizados e refrescos⁵⁴⁹. A justificação da referida proposta legislativa evidencia não uma preocupação paternalista com a saúde individual, mas com a lógica *pigouviana* de financiamento dos problemas de saúde decorrentes do consumo elevado de refrigerantes, conforme evidenciado pelo trecho a seguir transcrito:

Se pensarmos que o aumento de problemas de saúde causados pelo consumo excessivo de refrigerantes gera custos econômicos para o país e sobrecarrega o Sistema Único de Saúde (SUS), faz-se mais do que necessário cobrar dos consumidores desses produtos uma maior contribuição com o fim de reduzir o consumo.

Assim, para que possamos agir em prol de uma saúde melhor para todos os brasileiros, é que peço o apoio dos meus nobres pares para a aprovação deste PL.⁵⁵⁰

Os PLs n. 8.541/2017 e n. 4.037/2021 tramitavam de forma conjunta, mas a Comissão de Seguridade Social aprovou um texto substitutivo mantendo a previsão de majoração do IPI sobre as bebidas não alcóolicas adicionadas de açúcar. No entanto, este substitutivo se concentrou mais na criação de uma CIDE, a qual será objeto de análise mais adiante.

Além disso, localizou-se o projeto de lei n. 250/2019, que busca majorar as alíquotas de PIS e COFINS incidentes na importação e na comercialização doméstica de produtos classificados no NCM 22.02 – águas minerais e gaseificadas adicionadas de açúcar ou de

⁵⁴⁷ BRASIL. *Projeto de Lei n. 10.075/2018*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1653268&filename=PL+10075/2018>. Acesso em: 23 out. 2022.

⁵⁴⁸ BRASIL. *Projeto de Lei n. 10.075/2018*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1653268&filename=PL+10075/2018>. Acesso em: 23 out. 2022.

⁵⁴⁹ BRASIL. *Projeto de Lei n. 4.037/2021*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0j28q3nf5tvob1p5cda866cw3z8044688.node0?codteor=2106664&filename=PL+4037/2021>. Acesso em: 23 out. 2022..

⁵⁵⁰ BRASIL. *Projeto de Lei n. 4.037/2021*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0j28q3nf5tvob1p5cda866cw3z8044688.node0?codteor=2106664&filename=PL+4037/2021>. Acesso em: 23 out. 2022.

outros edulcorantes, refrescos, cerveja sem álcool e outras bebidas não alcoólicas – em 1/3 (um terço) se a composição tiver até 15 g (quinze gramas) de açúcar adicionado para cada 240 ml (duzentos e quarenta mililitros), 2/3 (dois terços) se a composição tiver mais do que 15 g (quinze gramas) de açúcar adicionado para a mesma quantidade de mililitros⁵⁵¹.

Adicionalmente, o mesmo PL pretende fixar alíquotas mínimas de 10% (dez por cento) para produtos que contenham até 15 g (quinze gramas) de açúcar adicionado para cada 240 ml (duzentos e quarenta mililitros) e 18% (dezoito por cento) para os produtos com concentração maior que essa. Na justificção, ficou consignada a intenção de “usar do instrumento tributário para desestimular o consumo excessivo de refrigerantes e outras bebidas açucaradas, hoje facilmente acessíveis à população brasileira, com graves repercussões em nossa saúde”⁵⁵² (grifo nosso).

4.3.3.2. Destinação de Receitas

O cenário escasso no que se refere às propostas legislativas para majorar a tributação incidente sobre as bebidas açucaradas é agravado quando se trata de mudanças na destinação do produto da arrecadação dos tributos incidentes sobre tais itens. Não foram localizados projetos específicos que demandassem a vinculação da arrecadação da tributação incidente sobre as bebidas não alcoólicas açucaradas a iniciativas voltadas ao custeio de políticas públicas de promoção da saúde.

4.4. A Rota Alternativa: Novos Tributos

⁵⁵¹ BRASIL. *Projeto de lei n. 250/2019*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1707043&filename=PL+250/2019>. Acesso em: 23 out. 2022.

⁵⁵² BRASIL. *Projeto de lei n. 250/2019*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1707043&filename=PL+250/2019>. Acesso em: 23 out. 2022.

Examinadas as propostas legislativas que pretendem majorar a carga tributária incidente sobre produtos como tabaco, bebidas alcoólicas e bebidas não alcóolicas açucaradas, passa-se à análise de propostas legislativas que pretendem instituir novos tributos sobre tais produtos.

4.4.1. Os Impostos Seletivos Objeto das Propostas de Emenda à Constituição n. 45/2019 e 110/2019

A proposta de Emenda à Constituição (PEC) n. 45/2019⁵⁵³ prevê a inserção de autorização no artigo 154 do texto constitucional para a União Federal instituir “impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos”. O próprio tipo tributário (“impostos seletivos”) faz menção à seletividade, mas a redação proposta sugere que essa será utilizada com o fim específico de “desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos”. Assim, é evidente a função regulatória paternalista dos aludidos impostos seletivos.

Ademais, a seletividade se afasta da noção da essencialidade do produto então aplicável ao IPI e ao ICMS, mas aproxima-se de uma função paternalista. A justificação da PEC n. 45/2019 evidencia essa percepção ao dispor que os impostos seletivos incidirão sobre “bens e serviços geradores de externalidades negativas [...] como cigarros e bebidas alcóolicas”:

O modelo é complementado pela criação de um imposto seletivo federal, que incidirá sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas, cujo consumo se deseja desestimular, como cigarros e bebidas alcoólicas. A incidência do imposto seletivo seria monofásica, sendo a tributação realizada apenas em uma etapa do processo de produção e distribuição (provavelmente na saída da fábrica) e nas importações.⁵⁵⁴

Apesar de a justificação da PEC n. 45/2019 citar a título exemplificativo os cigarros e as bebidas alcóolicas, a redação proposta originalmente para o artigo 154, III, é genérica, isto é, não correlaciona os produtos e serviços cujo consumo deve ser desestimulado por meio da incidência tributária, nem os elementos como a base de cálculo, os contribuintes e as alíquotas

⁵⁵³ BRASIL. *Proposta de Emenda à Constituição 45/2019*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1794520&filename=EMC+9/2019+PEC04519+%3D%3E+PEC+45/2019>. Acesso em: 28 nov. 2022.

⁵⁵⁴ BRASIL. *Proposta de Emenda à Constituição 45/2019*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1794520&filename=EMC+9/2019+PEC04519+%3D%3E+PEC+45/2019>. Acesso em: 28 nov. 2022.

aplicáveis. Logo, a definição desses aspectos será delegada ao legislador complementar nos termos do artigo 146, III, “a”, da Constituição Federal.

Quanto às propostas de emenda à PEC n. 45/2019, destaca-se a proposta apresentada pelo Deputado Júlio César para a inclusão de §1º no artigo 154 dispondo que as alíquotas dos impostos seletivos não poderão ser superiores às do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), com exceção apenas no caso de bebidas alcólicas, cigarros e outros produtos do fumo⁵⁵⁵. O congressista pondera acerca da necessidade de impedir que os impostos seletivos – cuja função precípua é extrafiscal – assumam papel eminentemente arrecadatário e causem efeitos negativos à atividade econômica:

Esta emenda tem por objetivo impor limites ao poder de definir as alíquotas dos Impostos Seletivos, **resguardando o importante papel destes de serem ferramentas de política econômica e instrumentos extrafiscais de promoção do desenvolvimento sustentável, porém impedindo que estes impostos assumam o papel de fonte importante de receitas correntes da União**, papel este resguardado pelo texto constitucional a outros impostos, tais como o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, e o próprio imposto sobre bens e serviços instituído pela PEC 45/2019.

Esta limitação materializa-se em um aspecto fundamental. **O parágrafo proposto cria uma importante salvaguarda aos entes subnacionais de que os Impostos Seletivos não se transformarão na principal cunha fiscal daqueles bens, direitos e serviços suscetíveis à aplicação dos Impostos Seletivos, exceto bebidas alcólicas, cigarros e outros produtos do fumo.** Do ponto de vista econômico, é importante também evitar que os bens, direitos e serviços sujeitos aos Impostos Seletivos, ainda que desestimulados, tenham uma carga tributária que cause efeitos negativos para o desenvolvimento econômico.⁵⁵⁶ (Grifos nossos)

Similarmente, o Deputado Fausto Pinato propôs a limitação das alíquotas dos impostos seletivos às do IBS como forma de impedir a desnaturação dos Impostos Seletivos ao longo do tempo:

Sem expressa limitação para a alíquota do Imposto Seletivo, **é possível que o governo federal e os governos estaduais, afligidos pelo cenário fiscal deteriorado compartilhado nacionalmente, busquem incrementar suas receitas por meio de majorações seguidas e discricionárias nessa alíquota.** Nessa hipótese, **ficam potencialmente ameaçados** não só o respeito aos princípios constitucionais da previsibilidade da ação estatal, da razoabilidade e da capacidade contributiva, como **a própria natureza do Imposto Seletivo, que perderia sua**

⁵⁵⁵ BRASIL. *Proposta de Emenda à Constituição 45/2019*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1794520&filename=EMC+9/2019+PEC04519+%3D%3E+PEC+45/2019>. Acesso em: 28 nov. 2022.

⁵⁵⁶ BRASIL. *Proposta de Emenda à Constituição 45/2019*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1794520&filename=EMC+9/2019+PEC04519+%3D%3E+PEC+45/2019>. Acesso em: 28 nov. 2022.

condição de imposto regulatório para transformar-se em mais um imposto arrecadatório.⁵⁵⁷ (Grifos nossos)

Já a proposta de emenda apresentada pelo Deputado André Figueiredo pretende inserir no texto constitucional expressamente que os Impostos Seletivos incidirão sobre “cigarros e demais produtos de tabaco, bebidas alcólicas e bebidas açucaradas”, ressalvando a possibilidade de o legislador complementar definir outros bens e serviços⁵⁵⁸. Outrossim, propõe-se que os Impostos Seletivos sejam cobrados na forma de uma alíquota adicional ao IBS.

Ao discorrer especificamente sobre os Impostos Seletivos propostos pela PEC n. 45/2019, Sérgio André Rocha formula duas críticas. A primeira é de que o texto foi vago ao referir-se à seletividade como forma de desestimular o consumo de determinados bens e serviços sem a definição de um critério como, por exemplo, o da essencialidade previsto para o IPI e o ICMS. A segunda crítica refere-se à necessidade de substituir o IPI, que é um imposto seletivo em razão da essencialidade⁵⁵⁹.

Neste estudo, concorda-se que a delimitação das finalidades que justificarão a instituição dos referidos impostos seletivos garantiria maior previsibilidade e conformaria a atuação do legislador complementar. Trata-se sim de conceito inegavelmente abstrato. Todavia, destaca-se que a justificação da PEC indica um caminho ao referir-se aos bens e serviços “geradores de externalidades negativas” e citar, a título exemplificativo, os cigarros e as bebidas alcólicas. Como antecipado, trata-se de tributo com evidente função regulatória paternalista, o que leva a crer que o poder constituinte derivado referiu-se aos *excise taxes* descritos no item 2.1.2, tipo de tributo precipuamente regulatório, e não à seletividade como uma manifestação pura e simples da extrafiscalidade.

⁵⁵⁷ BRASIL. *Proposta de Emenda à Constituição 45/2019*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1794520&filename=EMC+9/2019+PEC04519+%3D%3E+PEC+45/2019>. Acesso em: 28 nov. 2022.

⁵⁵⁸ “Art. 154 [...] III - –imposto seletivo, com finalidade extrafiscal, destinado a **desestimular o consumo de cigarros e demais produtos de tabaco, bebidas alcólicas e bebidas açucaradas**, além dos bens e serviços relacionados em Lei Complementar.

Parágrafo único. O imposto seletivo será cobrado mediante alíquota seletiva adicional ao imposto sobre bens e serviços, podendo essa alíquota ser diferenciada em razão do tipo de bem ou serviço que se pretende desestimular, nos termos da lei, observado, no que couber, o art. 152-A.” (Grifo nosso; BRASIL. *Proposta de Emenda à Constituição 45/2019*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1794520&filename=EMC+9/2019+PEC04519+%3D%3E+PEC+45/2019>. Acesso em: 28 nov. 2022.)

⁵⁵⁹ ROCHA, Sérgio André. *A reforma tributária na PEC 45: Uma proposta, vários tributos. Consultor Jurídico*, [S.l.], 24 jul. 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-jul-24/sergio-rocha-reforma-tributaria-proposta-pec-45-nao-boa>>. Acesso em: 31 dez. 2022.

Sérgio André aponta para o risco de essa vagueza ser utilizada como um “instrumento de censura e perseguição de minorias” em um país conservador⁵⁶⁰. Nesse ponto, recorda-se que o exercício dessa competência tributária encontra-se limitado pelas demais garantias constitucionais. Outrossim, o movimento global para a utilização de tributos seletivos como forma de inibir o consumo revela o potencial expansivo desse tipo de tributação regulatória voltada à tutela de diversas finalidades. Definir no próprio texto constitucional essas finalidades poderia, por outro lado, engessar a atuação do legislador complementar (artigo 146, III, “a”, da Constituição Federal).

No que se refere à desnecessidade de extinção do IPI, ressalta-se que este e os Impostos Seletivos são tributos com finalidades distintas. O IPI incide sobre todos os produtos industrializados, é um imposto precipuamente arrecadatório com alíquotas seletivas conforme sinalizado por Kiyoshi Harada⁵⁶¹, enquanto os Impostos Seletivos incidem apenas sobre alguns produtos e serviços específicos. Justamente por impactarem nos preços relativos e absolutos, a própria OMS afirmou que os *excise taxes* são a melhor forma para a instrumentalização da função regulatória⁵⁶². O IPI não seria extinto para dar lugar aos Impostos Seletivos. Na verdade, a proposta da PEC n. 45/2019 é de que aquele imposto seja substituído pelo IBS.

A PEC n. 110/2019⁵⁶³ pretende inserir o inciso VIII no artigo 153 da Constituição Federal autorizando a instituição, pela União Federal, de imposto 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 [...], bebidas alcóolicas e não alcóolicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos”. Além disso, a PEC n. 110/2019 consigna que esse imposto (i) poderá ter alíquotas diferenciadas; mas (ii) essas não poderão ser superiores à da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS).

⁵⁶⁰ ROCHA, Sérgio André. *A reforma tributária na PEC 45: Uma proposta, vários tributos*. *Consultor Jurídico*, [S.l.], 24 jul. 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-jul-24/sergio-rocha-reforma-tributaria-proposta-pec-45-nao-boa>>. Acesso em: 31 dez. 2022.

⁵⁶¹ HARADA, Kiyoshi. *ICMS: Doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2017, p. 45.

⁵⁶² OMS – Organização Mundial de Saúde. *WHO technical manual on tobacco tax policy and administration*. [S.l.]: WHO, 2021. Disponível em: <<https://www.who.int/publications/i/item/9789240019188>>. Acesso em: 25 dez. 2022.

⁵⁶³ BRASIL. *Proposta de Emenda à Constituição 110/2019*. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1654087970632&disposition=inline>>. Acesso em: 28 nov. 2022.

Diferentemente da PEC n. 45/2019, a redação da PEC n. 110/2019 não trata especificamente da função regulatória desse imposto federal incidente sobre os cigarros e as bebidas alcóolicas e não alcóolicas. Desse modo, o caráter regulatório dessa nova espécie tributária não fica tão latente quanto a da prevista na PEC n. 45/2019. Contudo, a justificação da proposta legislativa faz referência à seletividade desse tributo:

No lugar deles, é criado um imposto sobre o valor agregado de competência estadual, chamado de Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), e **um imposto sobre bens e serviços específicos (Imposto Seletivo), de competência federal.**

O Imposto Seletivo, por sua vez, incidirá sobre produtos específicos, como petróleo e derivados; combustíveis e lubrificantes; cigarros; energia elétrica e serviços de telecomunicações.

Lei complementar definirá quais os produtos e serviços estarão incluídos no Imposto Seletivo. Sobre os demais produtos, incidirá o IBS estadual.⁵⁶⁴ (Grifos nossos)

Por outro lado, o texto da PEC n. 110/2019 enumera os produtos e bens sujeitos ao Imposto Seletivo, abrangendo produtos cujo consumo deve ser desestimulado, como os cigarros, os produtos de fumo, as bebidas alcóolicas e não alcóolicas, assim como produtos cujo consumo deve ser consciente em função do seu impacto ambiental, como os combustíveis derivados de petróleo, o gás natural e a energia elétrica. Diante disso, embora o Imposto Seletivo possua natureza extrafiscal, essa não é apenas paternalista. Nesse sentido, destaca-se trecho do voto apresentado pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania:

É importante notar a introdução, no texto constitucional, **da possibilidade de cobrança de um tributo de natureza extrafiscal com fins ambientais. Trata-se de um instrumento que poderá ser de grande relevância para a política de mitigação das mudanças climáticas, que tem ganhado destaque crescente no âmbito das políticas públicas e recentemente foi objeto de debate entre quase duzentas nações no âmbito da COP-26.** Além do imposto seletivo, a PEC também prevê a possibilidade de alocação de recursos do Fundo de Desenvolvimento Regional para a conservação do meio ambiente, conforme se detalha adiante.⁵⁶⁵ (Grifo nosso)

Como será demonstrado, ambas as PECs inovaram ao optar pela instituição de espécie tributária de imposto, e não de contribuição de intervenção no domínio econômico, que tem sido o tipo preferido pelas demais propostas legislativas nesse sentido. Ademais, considera-se que as CIDES se amoldam melhor ao propósito regulatório paternalista em razão da possibilidade de vinculação de suas receitas, ponto que será detalhado no item 5.2.3.

⁵⁶⁴ BRASIL. *Proposta de Emenda à Constituição 110/2019*. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1654087970632&disposition=inline>>. Acesso em: 28 nov. 2022.

⁵⁶⁵ BRASIL. *Complementação de voto sobre a PEC 110/2019*. Relator: Sen. Roberto Rocha. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9090455&ts=1654087982620&disposition=inline>>. Acesso em: 28 nov. 2022.

4.4.2. Tabaco

Desde 2005, foram apresentadas, ao menos, 8 (oito) propostas legislativas na Câmara dos Deputados e duas no Senado Federal para a criação de tributos específicos sobre produtos fumígenos. A espécie tributária mais recorrente entre essas propostas foi a CIDE incidente sobre a comercialização e a importação de produtos de tabaco, mas com divergências nas bases de cálculo e nas alíquotas. Além da CIDE, também foi proposta a criação de uma Contribuição Social.

Tabela 7 – Projetos de lei que visam à criação de novos tributos incidentes sobre produtos de tabaco

Proposta legislativa	Origem	Espécie Tributária	Alíquota	Base de Cálculo
Projeto de Lei n. 2.898/2019	Senado Federal	CIDE	2,50%	Valor da operação ou o valor aduaneiro no caso de importação
Projeto de Lei n. 176/2007	Senado Federal	CIDE	15%	Valor da nota fiscal
			100%	Valor da guia de importação
Projeto de Lei complementar n. 04/2015	Câmara dos Deputados	CIDE	2%	Valor do resultado de cada exercício
Projeto de Lei n. 1.421/2011	Câmara dos Deputados	CIDE	15%	Valor da nota fiscal
			100%	Valor da guia de importação
Projeto de Lei n. 465/2007	Câmara dos Deputados	CIDE	15%	Valor da nota fiscal

			100%	Valor da guia de importação
Projeto de Lei n. 2.111/2007	Câmara dos Deputados	CIDE	10%	Valor do resultado de cada exercício
Projeto de Lei n. 2.456/2007	Câmara dos Deputados	CIDE	1%	Lucro
Projeto de Lei n. 192/2007	Câmara dos Deputados	CIDE	10%	Valor da operação
Proposta de Emenda à Constituição n. 138/2007	Câmara dos Deputados	CIDE	Não definida	Não definida
Projeto de Lei n. 5.232/2005	Câmara dos Deputados	CIDE	3%	Valor da operação
Projeto de Lei n. 114/2019	Câmara dos Deputados	Contribuição Social	10%	Valor da operação ou o valor aduaneiro no caso de importação

Fonte: Autoria própria, 2022.

Os fundamentos para as aludidas proposições legislativas podem ser divididos entre (i) a criação de uma nova fonte de recursos para fazer frente aos custos de saúde relativos à prevenção e ao tratamento de doenças associadas ao fumo (lógica *pigouviana*) e (ii) o desincentivo do consumo de itens que, como o tabaco, são considerados prejudiciais à saúde.

Entre os projetos que destacam esse propósito paternalista, o Projeto de Lei n. 2.898/2019, sendo um dos que pretende instituir a CIDE-Tabaco, menciona expressamente, já no *caput* de seu primeiro artigo, o “objetivo de promover a redução do consumo do tabaco” e de “financiar ações de controle do tabagismo, de tratamento de dependência química [...] e

outras políticas públicas de saúde”⁵⁶⁶. A alíquota proposta é de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre o valor da operação nas operações internas ou sobre o valor aduaneiro dos produtos no caso de importação. O artigo 4º, por sua vez, autoriza a dedução dos valores da Contribuição pagos anteriormente⁵⁶⁷. As exportações e os medicamentos que contêm nicotina são isentos da referida exação tributária⁵⁶⁸.

Na justificação do referido projeto, o Senador Humberto Costa mencionou a assinatura, pelo Brasil, da Convenção-quadro sobre o Controle do Uso do Tabaco adotada pelos países membros da OMS, assim como os malefícios causados pelo fumo à saúde. Adicionalmente, cita “estudos e evidências” de que a incidência tributária seria capaz de reduzir o consumo, especialmente dos “pobres” e dos “jovens”, apontados, pelo Relator do projeto, como “os segmentos mais afetados pelo tabagismo”:

Há inúmeros estudos e evidências de que o aumento da carga tributária sobre produtos do tabaco – medida relativamente simples e barata – repercute em toda a cadeia econômica e reflete, portanto, no custo dos cigarros ao consumidor final – em especial os pobres e os jovens, atualmente os segmentos mais afetados pelo tabaquismo – e, com isso, reduz seu consumo tanto em países desenvolvidos como nos países mais pobres. Outro grupo sensível a mudanças de preço é o daqueles que fumam grandes quantidades.⁵⁶⁹

Além disso, o referido PL chegou à conclusão, fundamentando-se no Manual da OMS sobre Administração de Impostos sobre o Tabaco, de que “o aumento dos impostos sobre produtos de tabaco tem demonstrado ser a mais efetiva e custo-efetiva, particularmente entre os jovens e os pobres”:

Segundo o Manual da OMS sobre Administração de Impostos sobre o Tabaco (Organização Mundial da Saúde. WHO Technical Manual on Tobacco Tax Administration. OMS: Genebra, 2010. p. 18), de todas as intervenções para o controle do tabaquismo, o aumento dos impostos sobre produtos de tabaco tem demonstrado ser a mais efetiva e custo-efetiva, particularmente entre os jovens e os pobres.

⁵⁶⁶ BRASIL. *Projeto de Lei n. 2.898/2019*. Disponível em: <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/materias-bicamerais/-/ver/pl-2898-2019>>. Acesso em: 3 set. 2022.

⁵⁶⁷ BRASIL. *Projeto de Lei n. 2.898/2019*. Disponível em: <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/materias-bicamerais/-/ver/pl-2898-2019>>. Acesso em: 3 set. 2022.

⁵⁶⁸ BRASIL. *Projeto de Lei n. 2.898/2019*. Disponível em: <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/materias-bicamerais/-/ver/pl-2898-2019>>. Acesso em: 3 set. 2022.

⁵⁶⁹ BRASIL. *Projeto de Lei n. 2.898/2019*. Disponível em: <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/materias-bicamerais/-/ver/pl-2898-2019>>. Acesso em: 3 set. 2022.

A própria Convenção-Quadro para o Controle do Tabaco enuncia que, sem prejuízo do direito soberano de cada país para adotar suas respectivas políticas tributárias, serão buscadas, no que se refere ao controle dos produtos do tabaco, a aplicação de políticas de tributação que contribuam para a consecução dos objetivos de saúde tendentes a reduzir o seu consumo.

Nessa linha apresentamos o presente projeto, visando à redução do consumo de produtos do tabaco por meio da elevação da carga tributária sobre o produto. Além disso, serão gerados novos recursos para o combate ao vício e às doenças provocadas pela sua utilização, os quais serão destinados exclusivamente ao financiamento de ações de controle do tabagismo, de tratamento da dependência química a substâncias lícitas e ilícitas, e de outras políticas públicas de saúde.

Esse mecanismo de redução do consumo de tabaco tem sido adotado por diversos países, desenvolvidos ou em desenvolvimento, com relativo sucesso em todo o mundo. Trata-se da medida mais popular para o controle dos problemas associados ao tabaco, pois é facilmente implementada e fiscalizada, além de aumentar a arrecadação em vez de elevar os custos.⁵⁷⁰

No Relatório elaborado pelo Senador revisor Esperidião Amin, foi ressaltado o “propósito [...] preponderantemente extrafiscal” da Contribuição proposta⁵⁷¹.

O Projeto de Lei n. 2.111/2007 igualmente prevê a instituição de uma CIDE de 10% (dez por cento) incidente sobre o lucro das pessoas jurídicas fabricantes ou importadoras de tabaco e seus derivados⁵⁷². O artigo 4º da referida proposição legislativa vincula os recursos arrecadados com a CIDE “ao financiamento de ações voltadas para o tratamento e recuperação de tabagistas, e das moléstias ligadas ao uso do tabaco, [...] – em âmbito municipal, estadual ou federal”⁵⁷³. No entanto, na justificação também é mencionada a noção de que o ônus adicional poderá desestimular o consumo de tais itens:

A proposta que ora se submete à Câmara dos Deputados dirige-se exatamente a esta última finalidade. Ao impor ônus adicional às atividades de produção, importação e qualquer tipo de processamento de produtos do tabaco, interfere na formação de seus preços e desestimula ainda mais o seu consumo. De outro lado, também incrementa a arrecadação de recursos para custear especificamente as ações de tratamento e

⁵⁷⁰ BRASIL. *Projeto de Lei n. 2.898/2019*. Disponível em: <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/materias-bicamerais/-/ver/pl-2898-2019>>. Acesso em: 3 set. 2022.

⁵⁷¹ BRASIL. *Projeto de Lei n. 2.898/2019*. Disponível em: <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/materias-bicamerais/-/ver/pl-2898-2019>>. Acesso em: 3 set. 2022.

⁵⁷² BRASIL. *Projeto de Lei n. 2.111/2017*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=368988>>. Acesso em: 28 out. 2022.

⁵⁷³ BRASIL. *Projeto de Lei n. 2.111/2017*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=368988>>. Acesso em: 28 out. 2022.

recuperação dos dependentes do tabaco e das inúmeras e graves moléstias provocadas pelo tabagismo.⁵⁷⁴

Houve tentativa de criação da CIDE por meio da proposta de Emenda à Constituição n. 138/2007⁵⁷⁵, que foi arquivada por requisito formal – não atendimento do número mínimo de assinaturas, indicado no artigo 60, I, da Constituição Federal. Na justificação, igualmente percebia-se a preocupação com a redução do consumo:

O álcool e o fumo trazem graves malefícios ao ser humano e configuram um problema de saúde pública pois atingem milhões de brasileiros habituais consumidores. No caso do álcool, mais grave ainda é o fato de que seu consumo gera graves acidentes de trânsito e dezenas de milhares de mortes ao ano. Diante disso, apresentamos esta Proposta de Emenda à Constituição a fim de tornar tais produtos mais inacessíveis ao consumo e também a fim de carrear mais recursos aos serviços de saúde pública, os quais arcam com grandes custos evitáveis no tratamento de problemas relacionados ao consumo de álcool, acidentes de trânsito e consumo de produtos fumíferos.⁵⁷⁶

O projeto de lei n. 465/2007 propõe a instituição de CIDE de 15% (quinze por cento) sobre a fabricação e a comercialização de produtos relacionados ao fumo e de 100% (cem por cento) sobre a importação⁵⁷⁷. Na justificação de motivos reproduzida abaixo, identifica-se o propósito de reduzir o consumo, bem como o de financiar ações de saúde pública:

A medida mais efetiva para o combate ao consumo de sucedâneos manufaturados do fumo é o incremento dos preços. Segundo o sítio do INCA, ‘estudos indicam que um aumento de preços na ordem de 10% é capaz de reduzir o consumo de produtos derivados do tabaco em cerca de 8% em países de baixa e média renda, como o Brasil, além de gerar aumento de arrecadação de impostos para os governos’.

A instituição da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e comercialização de charutos, cigarrilhas, cigarros e outros produtos manufaturados, de fumo (tabaco) ou seus sucedâneos (Cide-Fumo) irá contribuir para o aumento dos preços dos derivados do tabaco, e, por consequência, com a diminuição do consumo.

Os valores arrecadados com a Cide-Fumo constituirão recursos financeiros para que os agricultores que vivem em função da produção do tabaco e trabalhadores das indústrias fumageiras busquem novas oportunidades. [...]

⁵⁷⁴ BRASIL. *Projeto de Lei n. 2.111/2017*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=368988>>. Acesso em: 28 out. 2022.

⁵⁷⁵ BRASIL. *Proposta de Emenda à Constituição 138/2017*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=364175>>. Acesso em: 28 out. 2022.

⁵⁷⁶ BRASIL. *Proposta de Emenda à Constituição 138/2017*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=364175>>. Acesso em: 28 out. 2022.

⁵⁷⁷ BRASIL. *Projeto de Lei n. 465/2007*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=442894&filename=PL%20465/2007>. Acesso em: 26 fev. 2023.

Sendo que 40% (quarenta por cento) dos recursos arrecadados serão destinados para as ações de saúde pública. O Ministério da Saúde receberá esse percentual para aplicação no tratamento de enfermidades relacionadas com o consumo do fumo e de seus sucedâneos manufaturados. Ao realizarmos o cálculo, com base em dados obtidos junto a Receita Federal/Secex, pela Nupes/Unisc e a AFUBRA- Associação do Fumicultores do Brasil, encontramos um valor aproximado do que representará estes 40% na ajuda ao estudo e tratamento das enfermidades, ou seja, chegamos ao valor anual aproximado de R\$ 600.000.000,00 (seiscentos milhões de reais).⁵⁷⁸

O projeto de lei n. 1.421/2011 e o projeto de lei do Senado n. 176/2007 também propõem a instituição de CIDE de 15% (quinze por cento) sobre a fabricação e a comercialização de produtos relacionados ao fumo e de 100% (cem por cento) sobre a importação⁵⁷⁹.

O projeto de lei n. 192/2007 propõe a instituição de CIDE de 10% (dez por cento) sobre a venda e a importação de bebidas alcoólicas e de produtos derivados do tabaco sob as perspectivas paternalista e *pigouviana*.

De acordo com o Projeto de Lei, os recursos adicionais para o custeio dos tratamentos de doenças decorrentes do uso de bebidas alcólicas e de cigarros (câncer e cardiopatias) viriam da instituição de CIDE, conforme delineado no artigo 149 da Constituição Federal. Tal Contribuição atua como instrumento interventivo, que deve ser adotado apenas excepcionalmente e quando detectada necessidade de intervenção estatal em determinado mercado. **Acredita-se que a finalidade para a qual se pretende instituir a CIDE – tratamento de doenças relacionadas ao uso de bebidas alcólicas – atende a esses princípios.** A saúde é chamada na literatura econômica de “bem semipúblico” ou “meritório”, pois gera amplos benefícios sociais e externalidades positivas, que justificam intervenção parcial ou total por parte do setor público. [...]

No tocante à saúde, aumentos de preços de bebidas e de cigarros também têm impacto positivo sobre certas doenças, segundo essas mesmas pesquisas. O aumento de um dólar sobre os impostos de bebidas destiladas, por exemplo, reduziria em 5,4 a 10,8% as mortes resultantes de cirrose hepática. Resultados semelhantes apontam para a relação inversa entre preços de bebidas e lesões ocorridas em locais de trabalho e entre esses preços e violência.

Tendo em vista os resultados apresentados, conclui-se que a relação entre os preços do álcool e do cigarro e seu consumo são relevantes para orientar tomadores de decisões interessados em reduzir o consumo desses produtos e suas consequências adversas. Sendo assim, os Projeto de Lei que apresentamos, além de gerarem recursos para o tratamento de doenças provocadas pelo uso

⁵⁷⁸ BRASIL. *Projeto de Lei n. 465/2007*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=442894&filename=PL%20465/2007>. Acesso em: 26 fev. 2023.

⁵⁷⁹ BRASIL. *Projeto de Lei n. 1.421/2011*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=503529>>. Acesso em: 28 out. 2022; BRASIL. *Projeto de Lei do Senado n. 176/2007*. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/80432>>. Acesso em: 28 out. 2022.

desses bens, também deverão ter forte impacto sobre o consumo e, conseqüentemente, sobre os males dele decorrentes.⁵⁸⁰ (Grifos nossos)

O PL n. 192/2007 vincula a integralidade do produto da arrecadação desta CIDE para a aplicação em programas de tratamento de doenças relacionadas ao tabagismo e ao consumo de bebidas alcóolicas⁵⁸¹.

O projeto de lei complementar n. 04/2015 igualmente prevê a instituição de uma CIDE de 2% (dois por cento) incidente sobre o lucro das pessoas jurídicas fabricantes ou importadoras de tabaco e seus derivados. O artigo 4º da referida proposição legislativa vincula os recursos arrecadados com a CIDE “aos fundos municipais de saúde e ao financiamento de ações de tratamento aos doentes vítimas do fumo, cigarro e tabaco, desempenhadas em hospitais das redes públicas de saúde, em âmbito municipal, estadual e federal”. Pela justificação, percebe-se que a preocupação maior é com o custo das despesas provocadas pelos fumantes:

A medida alinha-se às decisões judiciais que têm condenado empresas fabricantes de tabaco e seus derivados ao pagamento de tratamento médico-hospitalar de consumidores, a título de indenização, em decorrência de danos causados à sua saúde e à saúde pública, como um todo – sem mencionar os malefícios provocados ao fume-cultor e aos manipuladores da nicotina. [...]

Os custos com a prevenção e tratamento de doenças provocadas pelo tabaco e seus derivados são exorbitantes. Segundo o Ministério da Saúde, gasta-se com o tratamento de fumantes duas vezes mais do que se arrecada com os impostos do cigarro e, especificamente para o SUS – Sistema Único de Saúde, o tabagismo provoca um prejuízo anual de, pelo menos, R\$ 338 milhões (7,7% do custo de todas as internações e quimioterapias no País).⁵⁸²

O projeto de lei n. 2.456/2007 previa a instituição de CIDE de 1% (um por cento) do lucro obtido com a fabricação e a importação de produtos fumíferos e de bebidas alcóolicas. Na justificação, nota-se uma preocupação tanto com o custeio quanto com a redução do consumo. Destaca-se, assim, o seguinte trecho:

No Brasil, a ordem jurídica já os tributa com base em alíquotas seletivamente mais elevadas, pelos Impostos sobre Produtos Industrializados (IPI) e sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). A finalidade desse “desprivilégio” econômico é, justamente, desestimular o consumo desses produtos – reconhecidamente maléficis à saúde.

⁵⁸⁰ BRASIL. *Projeto de Lei n. 192/2017*. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0rqfy215zkrhgu8p46pjc9e8412028881.node0?codteor=435407&filename=PL+192/2007. Acesso em: 28 out. 2022.

⁵⁸¹ BRASIL. *Projeto de Lei n. 192/2017*. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0rqfy215zkrhgu8p46pjc9e8412028881.node0?codteor=435407&filename=PL+192/2007>. Acesso em: 28 out. 2022.

⁵⁸² BRASIL. *Projeto de Lei Complementar n. 04/2015*. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1296850&filename=PLP+4/2015>. Acesso em: 28 out. 2022.

Mas a seletividade dos impostos, se contribui para reduzir o consumo, ao elevar os preços dos produtos, não tem sido eficaz na garantia de recursos suficientes para o custeio das ações e serviços de saúde voltados para a recuperação das pessoas dependentes do álcool e do tabaco. Dessa forma, a fim de assegurar a arrecadação de recursos vinculados diretamente a essas funções, propomos a criação de uma contribuição específica, lastreada no art. 149 da Constituição Federal: uma contribuição de intervenção no domínio econômico.

Ao tempo em que, de um lado, impõe um ônus adicional às atividades de produção, importação, engarrafamento e qualquer tipo de processamento de bebidas alcoólicas e produtos fumíferos, interferindo no processo de formação de preços, de maneira a desestimular ainda mais o seu consumo, de outro lado ainda permite se arrecadem novos recursos para financiar especificamente as ações de tratamento e recuperação, incrementando e incentivando a sua atuação e reduzindo os efeitos nocivos do problema.⁵⁸³ (Grifos nossos)

Adicionalmente, o artigo 4º do PL n. 2.456/2007 dispõe que os recursos arrecadados com a referida CIDE serão destinados exclusivamente “ao financiamento de ações voltadas para o tratamento e recuperação de tabagistas e alcoolistas e das moléstias relacionadas com o uso do tabaco e do álcool”⁵⁸⁴.

O projeto de lei n. 5.232/2005 previa a instituição de CIDE de 3% (três por cento) sobre o valor final de comercialização dos produtos que contenham tabaco para aporte exclusivo em Fundo de Reversão das Atividades Econômicas dos Fumicultores – FRAEF⁵⁸⁵.

O projeto de lei n. 114/2019 visa a instituição da Contribuição Social de 10% (dez por cento) sobre a importação e a fabricação de produtos fumígenos, derivados ou não do tabaco, ainda que destinados à exportação, como forma de financiar as ações estatais para a prevenção e o combate dos males causados pelo fumo. O artigo 8º desta proposta prevê que o produto da arrecadação seja destinado “especialmente (i) no tratamento de pacientes com neoplasia maligna, (ii) na recuperação de dependentes de nicotina, e (iii) em campanhas de conscientização sobre o tabagismo”⁵⁸⁶.

⁵⁸³ BRASIL. *Projeto de Lei n. 2.456/2007*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=377376>>. Acesso em: 28 out. 2022.

⁵⁸⁴ BRASIL. *Projeto de Lei n. 2.456/2007*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=377376>>. Acesso em: 28 out. 2022.

⁵⁸⁵ BRASIL. *Projeto de Lei n. 5.332/2005*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=285405>>. Acesso em: 28 out. 2022.

⁵⁸⁶ BRASIL. *Projeto de Lei n. 114/2019*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0f6q6y943kq4c1o0211btv4egg11995826.node0?codteor=1735792&filename=PLP+114/2019>. Acesso em: 28 out. 2022.

Na justificação do projeto de lei n. 114/2019, ficou evidente o propósito paternalista de desestimular o fumo, mas também o interesse na arrecadação para fazer frente aos gastos públicos incorridos com o tratamento das doenças associadas ao tabagismo:

Os custos sociais e gastos públicos com tratamentos das diversas enfermidades associadas ao fumo são significativos. Bilhões de reais são gastos anualmente com o tabagismo, seja diretamente no tratamento de doenças causadas pelo consumo do cigarro, seja indiretamente nos custos relacionados à perda de produtividade e incapacitação de trabalhadores.

A tributação pode ser um importante instrumento de combate ao fumo, desestimulando esse hábito por meio da elevação da carga incidente e destinando receitas ao tratamento das mazelas que lhe são associadas. A presente proposição tem esse duplo objetivo. Pretende desencorajar o ato de fumar, pela elevação do seu custo, e também assegurar mais recursos públicos para o tratamento das vítimas do cigarro.

Propomos a criação de uma contribuição social, com fundamento no art. 149 e 195 da Constituição, destinada a financiar ações e serviços de saúde voltadas à prevenção e ao tratamento de enfermidades relacionadas aos males do tabagismo.⁵⁸⁷ (Grifos nossos)

4.4.3. Bebidas Alcolólicas

Desde 2005, foram apresentadas, ao menos, 13 (treze) propostas legislativas na Câmara dos Deputados para a criação de tributos específicos sobre bebidas alcóolicas. A CIDE foi a espécie tributária eleita por todas essas iniciativas legislativas, embora com divergências nas bases de cálculo e nas alíquotas entre as propostas legislativas.

Tabela 8: Projetos de lei que visam à criação de novos tributos incidentes sobre bebidas alcóolicas

Proposta legislativa	Origem	Espécie Tributária	Alíquota	Base de Cálculo
Projeto de Lei n. 11.106/2018	Câmara dos Deputados	CIDE	10%	Valor da operação ou o valor aduaneiro no caso de importação

⁵⁸⁷ BRASIL. *Projeto de Lei n. 114/2019*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0f6q6y943kq4c1o0211btv4eg11995826.node0?codteor=1735792&filename=PLP+114/2019>. Acesso em: 28 out. 2022.

Proposta de Emenda à Constituição n. 138/2007	Câmara dos Deputados	CIDE	Não definida	Não definida
Proposta de Emenda à Constituição n. 74/2007	Câmara dos Deputados	CIDE	Não definida	Não definida
Proposta de Lei Complementar n. 82/2007	Câmara dos Deputados	CIDE	0,5%	Lucro dos fabricantes e importadores de bebidas com teor alcoólico superior a 0,5%
			2%	Despesas com publicidade e propaganda de bebidas alcólicas
Projeto de Lei n. 3.069/2011	Câmara dos Deputados	CIDE	entre 50% e 150%	Valor da operação ou o valor aduaneiro no caso de importação
Projeto de Lei n. 192/2007	Câmara dos Deputados	CIDE	10%	Valor da operação
Projeto de Lei n. 2.456/2007	Câmara dos Deputados	CIDE	1%	Lucro
Projeto de Lei n. 2.112/2007	Câmara dos Deputados	CIDE	10%	Valor do resultado de cada exercício
Projeto de Lei n. 2.912/2008	Câmara dos Deputados	CIDE	20%	Valor da operação ou o valor aduaneiro no caso de importação
Projeto de Lei n. 2.419/2011	Câmara dos Deputados	CIDE	5%	Valor da operação ou o valor aduaneiro no caso de importação
Projeto de Lei n. 5.760/2016	Câmara dos Deputados	CIDE	10%	Remuneração dos serviços de propaganda e de comunicação.

Projeto de Lei n. 5.878/2016	Câmara dos Deputados	CIDE	10%	Remuneração dos serviços de propaganda e de comunicação.
Projeto de Lei n. 895/2011	Câmara dos Deputados	CIDE	Dobro do percentual alcóolico ou 5%	Valor da operação ou o valor aduaneiro no caso de importação

Fonte: Autoria própria, 2022.

O projeto de lei n. 11.106/2018 tem por objetivo a instituição da CIDE-Tabaco e Bebidas Alcohólicas incidente na comercialização e na importação de bebidas alcólicas – independente do teor alcóolico – e de produtos derivados de tabaco. A alíquota prevista é de 10% (dez por cento) sobre o valor de venda ou o valor aduaneiro⁵⁸⁸.

O artigo 10 vincula “o produto da arrecadação da CIDE-Tabaco e Bebidas Alcohólicas [...] ao Ministério da Saúde e à Secretaria Nacional de Políticas sobre Drogas (SENAD), para aplicação nos programas de recuperação de dependentes químicos”⁵⁸⁹. Todavia, na justificacão não se percebe o uso do tributo como instrumento regulatório, apenas como uma fonte de arrecadação para custear programas de recuperaçao de dependentes químicos:

O objetivo deste Projeto de Lei é direcionar recursos originados da instituição de uma CIDE-Tabaco e Bebidas Alcohólicas para a recuperaçao de dependentes químicos, de forma a aliviar este grave problema social que está fortemente relacionado com a criminalidade e com o aumento da violéncia urbana, além de afetar a estabilidade e o bem-estar das famílias brasileiras.

Observe-se que o Brasil enfrenta uma verdadeira epidemia de dependentes químicos, com um crescimento alarmante do número de pessoas viciadas em drogas, que precisa de alguma forma ser enfrentada pelo Poder Público porque virou um sério problema de saúde pública, uma vez que as políticas de combate às drogas não têm apresentado os resultados esperados.

De acordo com estudo feito pela Universidade Federal de São Paulo – UNIFESP estima-se que cerca de trinta milhões de brasileiros tem algum parente ou familiar dependente químico e, para cada dependente químico, outras quatro pessoas, em média, são afetadas.

Com o Projeto de Lei em tela, **os recursos adicionais para o custeio dos tratamentos para a recuperaçao de dependentes químicos virão da instituição**

⁵⁸⁸ BRASIL. *Projeto de Lei n. 11.106/2018*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2188141>>. Acesso em: 2 nov. 2022.

⁵⁸⁹ BRASIL. *Projeto de Lei n. 11.106/2018*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2188141>>. Acesso em: 2 nov. 2022.

de uma CIDE, conforme delineado no artigo 149 da Constituição Federal.⁵⁹⁰
(Grifos nossos)

A CIDE também tentou ser criada sobre bebidas com teor alcoólico superior a 3% (três por cento) por meio das propostas de Emenda à Constituição n. 138/2007 e 74/2007, que foram arquivadas por requisito formal – o não atendimento do número mínimo de assinaturas indicado no artigo 60, I, da Constituição Federal. Na justificação, percebia-se a preocupação com a redução do consumo e com o aumento da arrecadação para fazer frente às despesas incorridas no tratamento de dependentes químicos:

O álcool e o fumo trazem graves malefícios ao ser humano e configuram um problema de saúde pública pois atingem milhões de brasileiros habituais consumidores. No caso do álcool, mais grave ainda é o fato de que seu consumo gera graves acidentes de trânsito e dezenas de milhares de mortes ao ano.

Diante disso, **apresentamos esta Proposta de Emenda à Constituição a fim de tornar tais produtos mais inacessíveis ao consumo** e também a fim de carrear mais recursos aos serviços de saúde pública, os quais arcam com grandes custos evitáveis no tratamento de problemas relacionados ao consumo de álcool, acidentes de trânsito e consumo de produtos fumíferos.⁵⁹¹ (Grifo nosso)

A proposta de lei complementar n. 82/2007 igualmente pretendia que fosse instituída uma CIDE incidente sobre (i) o lucro das pessoas jurídicas fabricantes e importadoras de bebidas com teor alcoólico superior a 0,5% (cinco décimos por cento) e (ii) despesas com publicidade e propaganda destinados à promoção comercial desses produtos. A alíquota seria de 0,5% (cinco décimos por cento) na primeira hipótese de incidência e de 2% (dois por cento) na segunda.

O artigo 5º do referido projeto de lei previa o repasse do produto da arrecadação aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios para aplicação em programas e ações sobre conscientização, prevenção, tratamento e recuperação de pessoas que fazem o uso abusivo de bebidas alcoólicas.

Na Justificação, evidencia-se a necessidade de uma nova fonte de custeio para fazer frente às despesas:

É de amplo conhecimento os malefícios sociais e os prejuízos econômicos causados pelo uso abusivo de bebidas alcoólicas em todo o País. [...]

Soma-se a tudo isto, a reconhecida escassez de recursos públicos para fazer face a estes tipos de mazelas, sabendo-se que a ausência de programas educacionais

⁵⁹⁰ BRASIL. *Projeto de Lei n. 11.106/2018*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2188141>>. Acesso em: 2 nov. 2022.

⁵⁹¹ BRASIL. *Projeto de Lei n. 138/2007*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=364175>>. Acesso em: 28 out. 2022.

e preventivos acaba por encarecer ainda mais o tratamento dos problemas em bases curativas ou assistenciais.

Diante deste quadro, estamos propondo à consideração de nossos Pares neste Parlamento a presente proposição, tendo como preocupação central criar condições mais objetivas para tratar o problema aqui exposto, com ênfase sobretudo em programas e ações preventivas e educacionais conduzidas tanto pelo Poder Público sob a coordenação do Ministério da Saúde, nas três esferas políticas de governo, como também por entidades sem fins lucrativos da sociedade civil, tradicionalmente voltadas para a assistência às pessoas vitimadas pelo uso abusivo de bebidas alcoólicas.⁵⁹² (Grifo nosso)

O projeto de lei n. 3.069/2011 igualmente propunha a instituição de CIDE sobre a comercialização e a importação de bebidas alcoólicas independentemente do teor alcoólico. O projeto facultava ao Executivo a definição das alíquotas, mas as limitava entre 50% (cinquenta por cento) e 150% (cento e cinquenta por cento). O artigo 9º previa que o produto da CIDE seria destinado “ao Sistema Único de Saúde para ser aplicado em programas visando a prevenção e o tratamento de doenças relacionadas ao consumo de álcool”⁵⁹³.

Na Justificação, ficam evidentes os propósitos regulatórios e arrecadatórios:

Em 2010, apenas nos Sistema Único de Saúde foram registradas 145 mil internações devido a acidentes de trânsito. Dessas internações, mais de 40 mil resultaram em óbito. Segundo dados da Associação Brasileira de Medicina de Tráfego (ABRAMET), o consumo de bebidas alcoólicas é responsável por aproximadamente 30% dos acidentes de trânsito. E metade das mortes, segundo o Ministério da Saúde, está relacionada ao uso do álcool por motoristas.

Apenas por esses poucos dados pode-se perceber o prejuízo causado pelo consumo excessivo de álcool para o cidadão. Nossa intenção com essa proposta é, portanto, **desestimular a aquisição de bebidas alcoólicas pela população por intermédio de significativo aumento na tributação desses produtos**. Criamos, com esse intuito, uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, que incidirá na venda e na importação dessas mercadorias.

De outro lado, **direcionamos o produto da arrecadação dessa contribuição para o financiamento do Sistema Único de Saúde**. Assim, procuramos também obrigar que empresas que comercializam bebidas alcoólicas compensem a população pelos prejuízos causados à Saúde Pública decorrentes do consumo desses produtos.⁵⁹⁴ (Grifo nosso)

O projeto de lei n. 192/2007 propõe a instituição de CIDE de 10% (dez por cento) sobre a venda e a importação de bebidas alcoólicas independentemente do teor alcoólico e de produtos derivados do tabaco⁵⁹⁵. Na justificação, vislumbra-se o propósito regulatório

⁵⁹² BRASIL. *Projeto de Lei n. 82/2007*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=357289>>. Acesso em: 2 nov. 2022.

⁵⁹³ BRASIL. *Projeto de Lei n. 3.069/2011*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/533189>>. Acesso em: 2 nov. 2022.

⁵⁹⁴ BRASIL. *Projeto de Lei n. 3.069/2011*. Disponível em: < <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/533189>>. Acesso em: 2 nov. 2022.

paternalista de reduzir o consumo por meio do aumento dos preços, assim como a preocupação em aumentar as receitas disponíveis para o tratamento de doenças associadas ao consumo de bebidas alcóolicas:

Tendo em vista os resultados apresentados, **conclui-se que a relação entre os preços do álcool e do cigarro e seu consumo são relevantes para orientar tomadores de decisões interessados em reduzir o consumo desses produtos e suas consequências adversas.** Sendo assim, os Projeto de Lei que apresentamos, **além de gerarem recursos para o tratamento de doenças provocadas pelo uso desses bens, também deverão ter forte impacto sobre o consumo e, conseqüentemente, sobre os males dele decorrentes.**⁵⁹⁶ (Grifo nosso)

O PL n. 192/2007 vincula a integralidade do produto da arrecadação desta CIDE para a aplicação em programas de tratamento de doenças relacionadas ao tabagismo e ao consumo de bebidas alcóolicas⁵⁹⁷.

O projeto de lei n. 2.456/2007 previa a instituição de CIDE de 1% (um por cento) do lucro obtido com a fabricação e a importação de bebidas alcóolicas, independentemente do teor alcoólico, e de produtos fumíferos. Na justificção, nota-se uma preocupação tanto com o custeio quanto com a redução do consumo. Destaca-se, assim, o seguinte trecho:

No Brasil, a ordem jurídica já os tributa com base em alíquotas seletivamente mais elevadas, pelos Impostos sobre Produtos Industrializados (IPI) e sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). A finalidade desse “desprivilégio” econômico é, justamente, desestimular o consumo desses produtos – reconhecidamente maléficis à saúde.

Mas a seletividade dos impostos, se contribui para reduzir o consumo, ao elevar os preços dos produtos, não tem sido eficaz na garantia de recursos suficientes para o custeio das ações e serviços de saúde voltados para a recuperação das pessoas dependentes do álcool e do tabaco. Dessa forma, a fim de assegurar a arrecadação de recursos vinculados diretamente a essas funções, propomos a criação de uma contribuição específica, lastreada no art. 149 da Constituição Federal: uma contribuição de intervenção no domínio econômico.

Ao tempo em que, de um lado, impõe um ônus adicional às atividades de produção, importação, engarrafamento e qualquer tipo de processamento de bebidas alcóolicas e produtos fumíferos, interferindo no processo de formação de preços, de maneira a desestimular ainda mais o seu consumo, de outro lado ainda permite se arrecadem novos recursos para financiar especificamente as ações de tratamento e recuperação,

⁵⁹⁵ BRASIL. *Projeto de Lei n. 192/2007.* Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0rqfy215zkrhgu8p46pjc9e8412028881.node0?codteor=435407&filename=PL+192/2007>. Acesso em: 28 out. 2022.

⁵⁹⁶ BRASIL. *Projeto de Lei n. 192/2007.* Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0rqfy215zkrhgu8p46pjc9e8412028881.node0?codteor=435407&filename=PL+192/2007>. Acesso em: 28 out. 2022.

⁵⁹⁷ BRASIL. *Projeto de Lei n. 192/2007.* Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0rqfy215zkrhgu8p46pjc9e8412028881.node0?codteor=435407&filename=PL+192/2007>. Acesso em: 28 out. 2022.

incrementando e incentivando a sua atuação e reduzindo os efeitos nocivos do problema.⁵⁹⁸ (Grifos nossos)

Adicionalmente, o artigo 4º do PL n. 2.456/2007 dispõe que os recursos arrecadados com a referida CIDE serão destinados exclusivamente “ao financiamento de ações voltadas para o tratamento e recuperação de tabagistas e alcoolistas e das moléstias relacionadas com o uso do tabaco e do álcool”⁵⁹⁹.

O projeto de lei n. 2.112/2007 previa a instituição de CIDE de 10% (dez por cento) do lucro obtido com a fabricação e a importação de bebidas alcóolicas, independentemente do teor alcoólico. O artigo 4º da referida proposição legislativa vinculava o total dos recursos arrecadados ao “financiamento de ações voltadas para o tratamento e recuperação de alcoolistas e das moléstias relacionadas com o uso do álcool”. Na justificção, há menção à interferência no preço e ao desestímulo do consumo, assim como ao incremento indireto da arrecadação, capaz de custear o tratamento e a recuperação de dependentes alcóolicos:

Para finalidades como essa, a Constituição prevê a figura da contribuição de intervenção no domínio econômico (art. 149). Destina-se essa espécie tributária, a permitir que o Estado interfira na economia, seja para incentivar determinadas atividades, quando contribuem para o bem comum, **seja para desestimular outras práticas, quando assim o impuser o interesse público.**

A proposta que ora se submete ao elevado escrutínio da Câmara dos Deputados tem justamente esse objetivo. De um lado, impõe um ônus adicional às atividades de produção, importação, engarrafamento e qualquer tipo de processamento de bebidas alcóolicas, interferindo no processo de formação de preços desses produtos, de maneira a desestimular ainda mais o seu consumo. De outro lado, arrecada recursos para financiar especificamente as ações de tratamento e recuperação dos dependentes alcóolicos, incrementando e incentivando a sua atuação e reduzindo os efeitos nocivos do problema.⁶⁰⁰ (Grifos nossos)

O projeto de lei n. 2.912/2008 propõe a instituição de CIDE sobre a comercialização e a importação de bebidas alcóolicas, independentemente do teor alcóolico, e de cigarros. A alíquota proposta é de 20% (vinte por cento). O artigo 10 prevê que o produto da arrecadação “será destinado ao financiamento de ações e serviços públicos de saúde, voltados para a prevenção e o tratamento de câncer e doenças cardíacas”. Apesar de uma grande preocupação

⁵⁹⁸ BRASIL. *Projeto de Lei n. 2.456/2007.* Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=377376>>. Acesso em: 28 out. 2022.

⁵⁹⁹ BRASIL. *Projeto de Lei n. 2.456/2007.* Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=377376>>. Acesso em: 28 out. 2022.

⁶⁰⁰ BRASIL. *Projeto de Lei n. 2.112/2007.* Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=368989>>. Acesso em: 2 nov. 2022.

com o custeio de despesas extras, a justificação do projeto de lei evidencia a possibilidade de o tributo ser utilizado com o propósito de desestimular o consumo:

Assim sendo, **aumentar a tributação sobre os cigarros e as bebidas alcoólicas, mediante a introdução de tributo diretamente vinculado ao custeio do tratamento do câncer e de doenças cardíacas, é a medida mais adequada.** Com efeito, tributar mais pesadamente a produção e a comercialização desses produtos é bastante razoável do ponto de vista social, **porque transfere para o financiamento dos custos com as referidas doenças uma parte da renda gerada pela indústria do tabaco e das bebidas alcoólicas** — produtos que, como dissemos, estão ligados ao desenvolvimento de tumores e que aumentam o risco de as pessoas apresentarem problemas cardíacos. O mesmo raciocínio se aplica à transferência para o financiamento dos custos da repressão dos crimes cuja prática está comumente associada ao uso de drogas, sabendo-se que o abuso do consumo de cigarro e de álcool é a porta de entrada para o uso de outras drogas mais pesadas.

Em relação a outras propostas, a criação de uma nova CIDE tem outros pontos positivos. Assim, **o novo tributo contribuiria para provocar um desestímulo ao consumo de cigarros e bebidas alcoólicas, já que redundaria no aumento do preço deles. Se conseguirmos diminuir o número de consumidores desses produtos, reduziremos, no futuro, os custos hospitalares relacionados às doenças que eles provocam, bem como os custos da repressão aos crimes que eles facilitam.** Sob outra ótica, a instituição da nova CIDE, na medida em que os montantes com ela arrecadados seriam totalmente destinados a gastos específicos na área de saúde, liberaria recursos cobrados da sociedade em geral para a melhoria do sistema de saúde e para o tratamento de outras doenças. Seria possível, por exemplo, aumentar os valores gastos com a reabilitação de vítimas de acidentes de trânsito. Além do mais, é defensável do ponto de vista social que as pessoas envolvidas no ciclo de produção e comercialização de cigarros e bebidas alcoólicas suportem o ônus financeiro das mazelas provocadas pelo consumo desses produtos.⁶⁰¹ (Grifos nossos)

O projeto de lei n. 2.419/2011 propõe a instituição de CIDE sobre a comercialização e a importação de bebidas alcólicas, independentemente do teor alcóolico, e de cigarros. A alíquota proposta é de 5% (cinco por cento). Na justificação do projeto, fica evidente a preocupação de que o custeio das despesas de saúde pública seja realizado pelos consumidores desses produtos:

O objetivo deste Projeto de Lei é dotar o Poder Público dos recursos necessários para enfrentar o terrível problema das drogas, especialmente do crack, e ao mesmo tempo desestimular o consumo de bebidas alcoólicas e cigarros.

Trata-se de proposição que penaliza apenas os consumidores de tais produtos e que, em contrapartida, oferece benefícios para toda sociedade brasileira. [...]

Nesse contexto, impor aos consumidores de tais produtos o ônus de financiar uma parcela desta luta contra as drogas revela-se uma medida de inteira justiça fiscal, na medida em que tais produtos, em sentido genérico, também podem ser

⁶⁰¹ BRASIL. *Projeto de Lei n. 2.912/2008.* Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=385011>>. Acesso em: 2 nov. 2022.

considerados drogas uma vez que causam vício e dependência psíquica, além de males à saúde.⁶⁰² (Grifos nossos)

Os projetos de lei n. 5.760/2016 e n. 5.878/2016 propõem a instituição de CIDE devida “pelas empresas de propaganda e pelos veículos de comunicação contratados para realização de propagandas de bebidas alcoólicas”. A alíquota proposta é de 10% (dez por cento). Na justificção do projeto, fica evidente a preocupação com o custeio:

Recentemente, diversas legislações e regulamentações surgiram para combater alguns efeitos deletérios do álcool. Alterações na legislação de trânsito e regulamentações sobre propaganda são apenas alguns dos exemplos de iniciativas sobre a questão. Contudo, percebe-se na mídia uma grande exposição da população a esses produtos, especialmente os de menor teor alcoólico, como as cervejas. [...]

Nossa proposta para endereçar esse problema é que parte dos valores destinados a propaganda de bebidas alcoólicas seja destinada ao Funad. Essa possibilidade cria um interessante mecanismo, uma vez que o aumento dos gastos com publicidade aumenta também os recursos disponíveis para o Funad. Além de aumentar os valores do Funad, tais medidas podem também servir de moderadores para a quantidade de propagandas.⁶⁰³ (Grifo nosso)

O projeto de lei n. 895/2011 prevê a criação de CIDE incidente sobre a industrialização ou a importação de cerveja com álcool e as despesas com publicidade e propaganda. O projeto vincula a alíquota ao percentual alcoólico (artigo 6º), definindo que aquela será o dobro deste nos casos de importação ou industrialização de bebidas alcólicas. Trata-se de um incentivo (*nudge*) para que os fabricantes e importadores priorizem bebidas com menor teor alcólico. Na justificção, fica evidente esse propósito de reduzir o consumo por meio da elevação do preço causada pelo aumento na tributação:

Como se sabe, **os tributos**, além da função primordial de financiar as atividades do Estado, **podem ser utilizados para incentivar ou para desestimular determinadas condutas. Com efeito, a gradação da tributação sobre um produto pode fazer com que ele seja consumido em maior ou menor quantidade.**

Nesse contexto, é imperioso aumentar a tributação sobre as cervejas com álcool, que constituem o tipo de bebida alcólica mais consumido no Brasil. Igualmente, é fundamental criar mecanismos que restrinjam práticas comerciais tendentes a incentivar o aumento do consumo das sobreditas bebidas, sobretudo os gastos com propaganda e publicidade desses produtos.

⁶⁰² BRASIL. *Projeto de Lei n. 2.419/2011*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=521993>>. Acesso em: 2 nov. 2022.

⁶⁰³ O trecho transcrito encontra-se em: BRASIL. *Projeto de Lei n. 5.760/2016*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2090618>>. Acesso em: 2 nov. 2022; e BRASIL. *Projeto de Lei n. 5.878/2016*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2092554>>. Acesso em: 2 nov. 2022.

A presente proposição tem o duplo objetivo de reduzir o consumo de cervejas com álcool e aumentar os recursos destinados aos órgãos de segurança pública. Por meio da instituição de uma contribuição incidente sobre a produção e importação de cervejas com álcool e sobre os gastos com propaganda e publicidade dessas bebidas, espera-se que haja redução no consumo do produto. Isso porque, **com a natural majoração nos preços e custos daí resultantes, menos pessoas estarão dispostas a consumir tais bebidas e menos pessoas serão influenciadas por tais campanhas publicitárias.**⁶⁰⁴ (Grifos nossos)

4.4.4. Bebidas Não Alcolólicas Açucaradas

Desde 2005, foram apresentadas, ao menos, 3 (três) propostas legislativas na Câmara dos Deputados e 2 (duas) no Senado Federal para a criação de tributos específicos sobre bebidas açucaradas. A CIDE foi a espécie tributária eleita por todas essas iniciativas legislativas, mas com algumas divergências nas bases de cálculo e nas alíquotas entre as propostas legislativas.

Tabela 9 – Projetos de lei que visam à criação de novos tributos incidentes sobre bebidas não alcoólicas açucaradas

Proposta legislativa	Origem	Espécie Tributária	Alíquota	Base de Cálculo
Projeto de Lei n. 2.183/2019	Senado Federal	CIDE	20%	Preço de venda no mercado interno.
Projeto de Lei n. 430/2016	Senado Federal	CIDE	20%	Preço de venda no mercado interno.
Projeto de Lei n. 7.314/2017	Câmara dos Deputados	CIDE	0,5% a 3%	Preço de venda no mercado interno.

⁶⁰⁴ BRASIL. *Projeto de Lei n. 895/2011*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=497055>>. Acesso em: 2 nov. 2022.

Projeto de Lei n. 8.675/2017	Câmara dos Deputados	CIDE	0,5% a 3%	Preço de venda no mercado interno.
Projeto de Lei n. 3.320	Câmara dos Deputados	CIDE	10%	Valor da operação ou o valor aduaneiro no caso de importação

Fonte: Autoria própria, 2022.

O projeto de lei n. 2.183/2019 pretende instituir a CIDE-Refrigerantes incidente na importação e na comercialização de refrigerantes e de bebidas não alcoólicas açucaradas à alíquota de 20% (vinte por cento). Os contribuintes seriam os produtores e importadores. O aludido projeto prevê que o produto da arrecadação será destinado a custear as despesas com ações e serviços públicos de saúde, mas não necessariamente a projetos vinculados às doenças associadas com o consumo excessivo de açúcar⁶⁰⁵.

A justificação da proposta legislativa evidencia a influência da experiência internacional na utilização de tributos com a finalidade de reduzir o consumo das bebidas açucaradas, e destaca, ainda, que “os regimes de tributação apresentam-se entre as medidas mais efetivas e mais céleres a obter efeitos”:

Nos últimos anos, a obesidade teve um aumento significativo, principalmente, entre crianças e adolescentes. Este aumento está ligado aos avanços tecnológicos, alteração nos hábitos alimentares, e falta da prática de exercícios físicos. Estudos enfatizam que a obesidade infantil é um problema de saúde existente há anos. A Sociedade Brasileira de Pediatria nos informa que uma das preocupações geradas pela obesidade infantil é a precocidade com que podem aparecer alterações de saúde, principalmente, em nível cardiovascular, ortopédico e respiratório, além da persistência da obesidade até a vida adulta. [...]

Diversos países na região europeia introduziram regimes de taxação de gamas alimentares e nutricionais, motivados por razões do foro da saúde pública. Nos casos em que existe evidência científica disponível, esta parece ser consistente com a teoria econômica e com os estudos científicos existentes, verificando-se diversos exemplos de alterações nos padrões de compra e consumo associados a políticas de regulação de preços. [...]

Nesse sentido, países como a Hungria e a França, vários estados norte-americanos e, também, o México aplicaram taxação sobre bebidas açucaradas. Um ano após a introdução do novo imposto no México, ocorrida em 2014, houve redução de 12% nas compras dessas bebidas entre todas as classes sociais; entre as famílias mais

⁶⁰⁵ BRASIL. *Projeto de lei n. 2.183/2019*. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/136266>>. Acesso em: 24 set. 2022.

pobres – que apresentam maiores índices de excesso de peso –, a redução foi de expressivos 17%.⁶⁰⁶ (Grifo nosso)

O projeto de lei do Senado n. 430/2016 igualmente visava a instituição de uma CIDE sobre a comercialização e a importação de refrigerantes e bebidas açucaradas. A alíquota seria de 20% (vinte por cento) sobre o preço de saída. O artigo 1º, §1º, do aludido projeto vincula a arrecadação “às despesas com ações e serviços públicos de saúde”. Os contribuintes seriam os produtores e os importadores dos refrigerantes.

Na justificativa, fica evidente o intuito de utilizar o tributo como um instrumento intervencionista e regulatório do Estado para promover uma transformação nos hábitos (“Essas mudanças alimentares e de estilo de vida têm de ser incentivadas, e os governos têm um papel importante nisso”). De outro lado, não se nega a capacidade dessa exação tributária incrementar a arrecadação (“as estimativas sugerem que a instituição de um imposto sobre as bebidas açucaradas [...] nos Estados Unidos da América, resultaria, ao longo de dez anos, em uma economia de mais de dezessete bilhões de dólares nas despesas de saúde”)⁶⁰⁷:

Essas mudanças alimentares e de estilo de vida têm de ser incentivadas, e os governos têm um papel importante nisso. Entre as medidas que podem ser adotadas, destaca-se o aumento da taxa das bebidas açucaradas, estratégia semelhante à adotada em relação aos produtos do tabaco, que ajudou a reduzir o seu consumo. A receita gerada por esses tributos pode ser utilizada para aprimorar o sistema público de saúde e para desencadear medidas de promoção da saúde, de prevenção de doenças e de educação alimentar, entre outras.

Além disso, as estimativas sugerem que a instituição de um imposto sobre as bebidas açucaradas da ordem de um centavo de dólar por onça líquida (equivalente a aproximadamente trinta mililitros), nos Estados Unidos da América, resultaria, ao longo de dez anos, em uma economia de mais de dezessete bilhões de dólares nas despesas de saúde.

As evidências apresentadas pela OMS no relatório *Fiscal Policies for Diet and Prevention of Noncommunicable Diseases*, publicado em 2016, mostram que uma taxa de 20% nas bebidas açucaradas também pode reduzir o consumo na mesma proporção. A conclusão da entidade é que a utilização de políticas fiscais deve ser considerada um componente-chave de uma estratégia abrangente de prevenção e controle das doenças crônicas não-transmissíveis.

Nesse sentido, países como a Hungria e a França, vários estados norte-americanos e, mais recentemente, o México aplicaram impostos sobre as bebidas açucaradas. Um ano após a introdução do novo imposto no México, ocorrida em 2014, houve redução de 12% nas compras dessas bebidas entre todas as classes sociais; entre as

⁶⁰⁶ BRASIL. *Projeto de lei n. 2.183/2019*. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/136266>>. Acesso em: 24 set. 2022.

⁶⁰⁷ BRASIL. *Projeto de Lei do Senado n. 430/2016*. Disponível em: <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/materias-bicameras/-/ver/pls-430-2016>>. Acesso em: 4 nov. 2022.

famílias mais pobres – que apresentam maiores índices de excesso de peso –, a redução foi de expressivos 17%.

Os projetos de lei n. 7.314/2017 e n. 8.675/2017 também pretendem a criação de uma CIDE sobre a comercialização e a importação de bebidas adicionadas de açúcar. O próprio *caput* do artigo 1º revela que “o objetivo de promover a redução do consumo de açúcar e financiar ações de educação alimentar e prática desportiva”⁶⁰⁸. Os contribuintes são os produtores e os importadores. As alíquotas são progressivas de acordo com a quantidade de açúcar em cada produto: 0,5% (cinco décimos por cento) a 1% (um por cento) para bebidas com mais de 5 g (cinco gramas) e menos de 8 g (oito gramas) de açúcar por cem mililitros; 1% (um por cento) a 2% (dois por cento) para bebidas com mais de 8 g (oito gramas) e menos do que 10 g (dez gramas) de açúcar por cem mililitros; 2% (dois por cento) a 3% (três por cento) para bebidas com mais de 10 g (dez gramas) de açúcar por cem mililitros.

Na justificação, embora comente-se a possibilidade de utilizar os recursos decorrentes da CIDE-Refrigerantes para o financiamento de campanhas de educação e de incentivo à prática esportiva, fica evidente o intuito de utilizar o tributo como um instrumento regulatório com o fito de reduzir o consumo dos refrigerantes e das bebidas açucaradas:

Após uma massiva campanha popular, a Inglaterra anunciou em março de 2016 a implementação de uma sobretaxa para bebidas adoçadas, que será cobrada de modo progressivo quanto maior for a quantidade de açúcar adicionado. Os britânicos se juntarão a uma lista crescente de países que decidiram taxar as bebidas adoçadas, que já inclui França, Finlândia, México e Hungria. Nos Estados Unidos algumas cidades, como Berkeley, já sobretaxam esse tipo de bebida e alguns Estados, como a Califórnia, estudam a implementação de taxa semelhante. [...]

Estudos demonstram que o aumento de preços de bebidas adoçadas reduz o consumo de calorias dessa fonte. Um aumento de 1% no preço leva à redução de 0,85% no consumo de calorias (1,03% para os mais pobres e 0,63% aos não pobres). Note-se que o objetivo da proposição não se resume à redução do consumo, até porque seus efeitos seriam baixos, mas tem a dupla intenção de incentivar que as companhias reduzam a quantidade de açúcar adicionado a suas bebidas e de obter recursos para combater a crescente epidemia de obesidade por meio do investimento em educação. Pretendemos nos amparar no uso extrafiscal da tributação, que consiste no uso de taxas e outros instrumentos tributários para finalidades não arrecadatórias, mas voltado a estimular a distribuição de produtos alimentícios processados menos danosos à saúde e a adoção de comportamentos mais saudáveis por meio da educação alimentar e do incentivo à prática desportiva, a serem financiadas por um fundo específico voltado a este fim e

⁶⁰⁸ O trecho transcrito encontra-se em: BRASIL. *Projeto de Lei n. 7.314/2017*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2128364>>. Acesso em: 4 nov. 2022; e também em BRASIL. *Projeto de Lei n. 8.675/2017*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0twk9krovi4o5164pkpy5sxnzh54495751.node0?codteor=1600848&filename=PL+8675/2017>. Acesso em: 4 nov. 2022.

sob gerenciamento da Secretaria de Educação Básica do Ministério da Educação.⁶⁰⁹
(Grifo nosso)

Já o projeto de lei n. 3.320/2019 visa instituir a CIDE incidente sobre alimentos ultraprocessados, inclusive refrigerantes, chás, refrescos, bebidas energéticas e águas adicionadas de açúcar, classificados na TIPI nas subposições 2202.10.00 e 2202.9900. A alíquota estabelecida é de 10% (dez por cento). Os contribuintes também são os produtores e importadores. No entanto, essa proposta legislativa pretende tributar os alimentos industrializados como uma política fiscal de arrecadação de receitas a serem utilizadas no incentivo da produção e do consumo de alimentos orgânicos. O artigo 9º do referido projeto prevê expressamente que o produto da arrecadação seja utilizado para, dentre outras finalidades, o “transporte de alimentos orgânicos”:

A Organização Mundial de Saúde (OMS) aponta a obesidade como epidemia mundial, tão grave e preocupante quanto a desnutrição. O consumo excessivo de alimentos industrializados com grandes quantidades de sal, açúcar e gordura está entre os fatores que contribuem para essa condição.

Nesse quadro, **a OMS posicionou-se no sentido de recomendar o uso de instrumentos tributários como forma de desestimular o consumo de alimentos excessivamente calóricos, em especial refrigerantes e outras bebidas açucaradas.**

Além de elevar o preço desses alimentos, desestimulando seu consumo, as receitas arrecadadas com essa espécie de exação podem ser empregadas a título de incentivar a produção e o comércio de alimentos orgânicos e com alto valor nutricional.

É esse o escopo do projeto de lei que ora apresentamos. Pretende-se instituir uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico que permita, de um lado, **onerar o consumo de alimentos ultraprocessados** e, de outro, **financiar a produção e a difusão dos alimentos orgânicos.**⁶¹⁰ (Grifos nossos)

Apresentadas as iniciativas domésticas sobre os *health taxes*, é necessário traçar um panorama mais geral da tributação regulatória paternalista com o propósito de tutelar a saúde no cenário doméstico.

4.5. Síntese Conclusiva

⁶⁰⁹ O trecho transcrito encontra-se em: BRASIL. *Projeto de Lei n. 7.314/2017*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2128364>>. Acesso em: 4 nov. 2022; e também em BRASIL. *Projeto de Lei n. 8.675/2017*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0twk9krovi4o5164pkpy5sxnzh54495751.node0?codteor=1600848&filename=PL+8675/2017>. Acesso em: 4 nov. 2022.

⁶¹⁰ BRASIL. *Projeto de Lei n. 3.320/2019*. Disponível em: < <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2206540>>. Acesso em: 4 nov. 2022.

Neste capítulo, apresentou-se a seletividade do IPI e do ICMS como o instrumento constitucional atualmente disponível mais adequado à concretização do propósito paternalista que fundamenta a instituição dos *health taxes*. Como os produtos do fumo, as bebidas alcóolicas e as bebidas não alcóolicas açucaradas estão longe de serem bens essenciais à vida humana, há total compatibilidade entre os *health taxes* e a gradação da tributação de modo inversamente proporcional à essencialidade prevista nos artigos 153, §3º, I, e 155, §2º, III, da Constituição.

A despeito da harmonia teórica entre os *health taxes* e a seletividade do IPI e do ICMS, concluiu-se que essa poderia ser melhor utilizada na promoção da saúde pública pela União e pelos Estados.

No âmbito estadual, percebe-se nitidamente uma gradação mais intensa das alíquotas do ICMS aplicáveis às operações de circulação internas com produtos do fumo e bebidas alcóolicas do que com bebidas não alcóolicas açucaradas. As alíquotas chegam a 35% (trinta e cinco por cento) no caso dos produtos que contêm tabaco e 37% (trinta e sete por cento) das bebidas alcóolicas, enquanto não ultrapassam 25% (vinte e cinco por cento) no caso das bebidas não alcóolicas açucaradas. A alíquota mais recorrente nas operações com produtos do fumo e com bebidas alcóolicas é de 25% (vinte e cinco por cento), ao passo que as mais utilizadas nas operações com refrigerantes são de 17% (dezessete por cento) e 18% (dezoito por cento). Todavia, é comum que os Estados fixem alíquotas reduzidas para operações de circulação de aguardentes de cana-de-açúcar e de melão, chopes e cervejas, o que não ocorre com os produtos feitos de tabaco.

No âmbito federal, a legislação atinente ao IPI incidente sobre os cigarros e outros produtos feitos com tabaco foi substancialmente modificada em 2011. Desde então, dados do INCA revelam que a tributação mais severa resultou em aumento entre 20% (vinte por cento) e 30% (trinta por cento) nos preços dos cigarros e em redução do consumo. As alíquotas do IPI aplicáveis às bebidas alcóolicas são graduadas principalmente em razão do tipo de bebida, mas, em sua maioria, não consideram a concentração alcóolica. Por exemplo, as cervejas sem álcool e com álcool sujeitam-se igualmente à alíquota de 3,9% (três inteiros e nove décimos por cento). E, quanto às bebidas não alcóolicas açucaradas, a própria Receita Federal do Brasil já apontou a existência de distorção no setor dos refrigerantes.

O cenário atual é de descompasso com as iniciativas globais demonstradas no capítulo 3 seja pela ausência de impostos seletivos incidentes especificamente sobre os produtos feitos de tabaco, as bebidas alcóolicas e as bebidas não alcóolicas açucaradas, seja pela subutilização da seletividade do IPI e do ICMS para a tributação mais severa dos aludidos produtos, sobretudo em relação às bebidas alcóolicas e às bebidas não alcóolicas açucaradas.

Rememora-se que o Brasil incorporou a Convenção-Quadro sobre Controle do Uso do Tabaco à legislação doméstica por meio do Decreto n.º 5.658/2006, reconhecendo, assim, que “medidas relacionadas a preços e impostos são meios eficazes e importantes para que diversos segmentos da população, em particular os jovens, reduzam o consumo do tabaco”⁶¹¹. Mais recentemente, no Relatório *Global Tobacco Epidemic 2021*, a OMS indicou que (i) o índice de prevalência dos fumantes diários na população brasileira adulta, em 2019, foi de 11% (onze por cento); e que (ii) a tributação representa, em média, 81,5% (oitenta e um inteiros e cinco décimos por cento) do preço de venda do cigarro das marcas mais comercializadas no Brasil⁶¹².

São resultados positivos em comparação com os da maioria dos países analisados no capítulo 3. A participação da tributação brasileira no preço final de varejo dos cigarros superou os (i) 73,1% (setenta e três inteiros e um décimo por cento) da Colômbia, (ii) 40% (quarenta por cento) dos Estados Unidos, (iii) 67,6% (sessenta e sete inteiros e seis décimos por cento) do México e (iv) 79,3% (setenta e nove inteiros e três décimos por cento) do Reino Unido. Todavia, foi menor do que os 83,2% (oitenta e três e dois décimos por cento) da França⁶¹³.

Os dados brasileiros de prevalência dos *heavy smokers* na população adulta (11%) são menores do que nos Estados Unidos (14%), na França (28%) e no Reino Unido (13%), mas maiores do que na Colômbia (5%) e no México (7%)⁶¹⁴.

⁶¹¹ BRASIL. *Decreto n. 5.658/2006, de 2 de janeiro de 2006*. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/d5658.htm>. Acesso em: 03 mar. 2006.

⁶¹² OMS – Organização Mundial de Saúde. WHO Report on the global tobacco epidemic 2021. Genebra: WHO, 2021. Disponível em: < <https://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/343287/9789240032095-eng.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 25 dez. 2022.

⁶¹³ OMS – Organização Mundial de Saúde. WHO Report on the global tobacco epidemic 2021. Genebra: WHO, 2021. Disponível em: < <https://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/343287/9789240032095-eng.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 25 dez. 2022, p. 142-147.

⁶¹⁴ OMS – Organização Mundial de Saúde. WHO Report on the global tobacco epidemic 2021. Genebra: WHO, 2021. Disponível em: < <https://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/343287/9789240032095-eng.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 25 dez. 2022, p. 142-147.

Como demonstrado, há diversos projetos de lei e duas propostas de Emendas à Constituição, em andamento no Congresso Nacional, que poderiam propulsionar o cenário atual. As iniciativas examinadas neste capítulo estão a par das recomendações da OMS e da OCDE citadas no capítulo 3. Fala-se na busca de “uma forma justa de a indústria fumageira compensar o Sistema Único de Saúde pelo ônus que patologias causadas ou agravadas pelo consumo de seus produtos acarretam”⁶¹⁵; na “dupla finalidade de inibir o consumo de bebidas alcóolicas e custear os serviços de seguridade social que decorrem do consumo exagerado de álcool”⁶¹⁶; e em “usar do instrumento tributário para desestimular o consumo excessivo de refrigerantes e outras bebidas açucaradas, hoje facilmente acessíveis à população brasileira, com graves repercussões em nossa saúde”⁶¹⁷. Caberá especialmente as Poder Legislativo concretizar a tributação regulatória com base nas lacunas demonstradas neste capítulo.

Ainda que o Brasil tenha avançado principalmente na tributação diferenciada dos produtos feitos com o tabaco e que as indústrias critiquem duramente os limites e a eficiência dessa imposição tributária, não foram identificadas discussões voltadas à ilegitimidade da referida tributação por excesso de paternalismo ou de restrição à autonomia individual. Pelo contrário, há notícias de que, em 2019, a Advocacia Geral da União (AGU) ajuizou uma Ação Civil Pública (ACP) contra fabricantes de cigarros visando ao ressarcimento dos gastos do SUS com o tratamento de doenças e condições médicas decorrentes do tabagismo⁶¹⁸.

No próximo capítulo, serão analisados os contornos da discussão filosófico-política acerca das restrições impostas ao exercício da autonomia individual pela tributação regulatória paternalista. Mais a mais, serão apresentados os arranjos da relação jurídico-tributária que podem torná-la mais ou menos alinhada ao propósito de desestimular o consumo de produtos prejudiciais à saúde.

⁶¹⁵ BRASIL. *Projeto de Lei n. 3.558/2020, de 30 de junho de 2020*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2256420>>. Acesso em: 26 fev. 2023.

⁶¹⁶ BRASIL. *Projeto de Lei n. 10.691/2018*. Disponível em: <<https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:camara.deputados:projeto.lei;pl:2018-08-08;10691>>. Acesso em: 27 nov. 2022.

⁶¹⁷ BRASIL. *Projeto de lei n. 250/2019*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1707043&filename=PL+250/2019>. Acesso em: 23 out. 2022

⁶¹⁸ AGU pede ressarcimento de gastos com saúde a fabricantes de cigarro. *Consultor Jurídico*, Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-mai-21/agu-ressarcimento-gastos-saude-fabricantes-cigarro>>. [S.l.], 21 mai. 2019. Acesso em: 09 mar. 2023.

5. **HEALTH TAXES: LEGITIMIDADE E PROPOSTAS**

Neste capítulo, serão apresentadas inicialmente as conclusões deste trabalho acerca da oposição filosófico-política entre o exercício da autonomia individual e a restrição paternalista decorrente da imposição dos *health taxes*. A primeira questão a ser enfrentada é se o grau de restrição imposto pelos tributos regulatórios paternalistas é excessivo, tornando a cobrança tributária ilegítima. A segunda é se esta restrição se alinha ao ordenamento jurídico, isto é, se os *health taxes* são justificáveis à luz de outros direitos e garantias constitucionais.

Concluída essa primeira parte, serão avaliados com quais traços os *health taxes* devem ser desenhados para que estejam mais alinhados ao propósito regulatório que os justificou inicialmente, para que não se transmudem em tributos precipuamente arrecadatários e, por fim, para que sejam eficientes no que se propõem, a redução do consumo de produtos prejudiciais à saúde.

Por fim, considerando que o cenário atual nacional descrito no capítulo 4 evidencia que há muito a ser desenvolvido nesse campo, este trabalho apresentará a sua proposta de *health taxes*.

5.1. **Paternalismo x Autonomia: Legitimidade dos *Health Taxes***

Como demonstrado no capítulo 1, a pretensa neutralidade estatal – em sentido amplo – foi sendo gradativamente abandonada com a evolução do papel do Estado ao longo do tempo. O Estado Patrimonial cedeu lugar ao Estado Democrático de Direito. Deixou de ser uma extensão do monarca, passou a ter o seu poder limitado pelas leis e pelos direitos fundamentais. O mesmo movimento ocorreu na seara tributária. O tributo passou de uma cobrança esporádica para o “preço da liberdade” e, então, para o eixo central do Estado. Surgiram, assim, as noções de cidadania fiscal e do dever fundamental de pagar tributos⁶¹⁹. A neutralidade fiscal também foi sendo paulatinamente deixada para trás. O Estado passou a ser responsável financeiro pela redistribuição de riquezas e pela concretização dos direitos

⁶¹⁹ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar imposto: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2009.

fundamentais. Por isso, este trabalho adota a premissa de que a neutralidade é um ponto de partida, não de chegada.

É, portanto, não apenas facultado aos Estados modernos, como recomendável, a intervenção na vida social-econômica com o fito de tutelar e de concretizar direitos fundamentais e outras garantias constitucionalmente asseguradas. Há, contudo, duas formas principais para a instrumentalização dessa intervenção estatal: a regulação e a tributação. Ao longo deste estudo, foram apresentados diversos exemplos de ambos os tipos. Inclusive, no capítulo 3, destacou-se que as recomendações da OMS voltadas ao controle do consumo do tabaco, das bebidas alcóolicas e das bebidas não alcóolicas açucaradas combinam medidas regulatórias e fiscais. Logo, outra premissa adotada é de que a escolha entre a regulação, a tributação ou, até mesmo, a combinação das duas será política e discricionária.

Ocorre que o Estado também precisa ser conformado na sua relação com os particulares de modo a evitar abusos. Após os horrores da segunda guerra mundial, a dignidade humana emergiu como um valor preexistente e independente do próprio Direito. O conceito da dignidade humana é complexo, mas as noções de dignidade como autonomia individual e como heteronomia são imprescindíveis no estudo dos *health taxes* e dos tributos regulatórios em geral. A primeira representa a capacidade de autodeterminação dos indivíduos e a prerrogativa que cada pessoa dispõe de viver a sua vida de acordo com as suas escolhas; a segunda corresponde à tutela do “valor comunitário”.

Daniel Sarmiento aponta um “consenso sobreposto” sobre a tutela da autonomia individual. No capítulo 1, salientou-se que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, sobretudo nos últimos 20 (vinte) anos, foi firme ao tutelá-la contra restrições guiadas por avaliações morais, preconceituosas e crenças dominantes. Acertou o Supremo ao assegurar que uma mãe opte por exercer a sua maternidade adotiva ou consanguínea usufruindo do mesmo grau de tutela pelo ordenamento jurídico, sendo vedado ao Estado qualquer avaliação sobre a melhor escolha nesse aspecto.

No entanto, isto não significa que, em momentos excepcionais, a dignidade humana não deverá ser compreendida como heteronomia, como um valor que ultrapassa o próprio interesse individual e representa interesses coletivos igualmente tutelados pelo sistema jurídico. Analisando o ordenamento jurídico brasileiro, Luís Roberto Barroso concluiu que esses dois elementos da dignidade humana não são noções excludentes. Em sua visão, há “uma certa predominância da dignidade humana como autonomia, sem que se deslegitime o conceito de dignidade como heteronomia”. Acertou o Supremo ao restringir o direito à

liberdade de expressão individual para impedir a publicação de livro em que eram promovidas ideias antissemitas. Nesse contexto, a terceira premissa adotada neste trabalho é de que a autonomia individual admite restrições como forma de proteger a autonomia e outros direitos fundamentais de terceiros, bem como o “valor comunitário”.

Se a neutralidade é um ponto de partida, os tributos regulatórios surgem como impulsionadores. Transformam-se em instrumentos para a concretização de resultados desejados. No caso dos *health taxes*, o objetivo é a proteção da saúde. *Soda tax, meat tax, fat tax, sweetened beverages tax, candy tax, junk food tax*, etc. São diversas as denominações para o mesmo escopo: aperfeiçoar, por meio do aumento do preço, as escolhas de consumo individuais que comprovadamente expõem os indivíduos a uma série de condições prejudiciais à saúde e a diversas doenças. Não há dúvidas de que são paternalistas. No capítulo 2, concluiu-se que a natureza jurídica dos *health taxes* é de tributos paternalistas impuros instrumentalizados legalmente para a forte intervenção em escolhas não estruturais na vida dos indivíduos.

Como o indivíduo não é o único beneficiado pela incidência tributária, representam “atos paternalistas impuros” de acordo com a distinção feita por Gerald Dworkin. Os tributos regulatórios paternalistas inegavelmente promovem resultados benéficos à coletividade por meio da promoção da saúde. Afora a promoção da saúde individual, o direito à saúde é maximizado pelo incremento na arrecadação decorrente da tributação regulatória, que, como visto, poderá custear as despesas relacionadas ao tratamento das externalidades negativas provocadas pelos padrões de comportamento que se pretende desestimular (lógica *pigouviana*). Afinal, direitos individuais são custos coletivos. Para Stephen Holmes e Cass Sunstein, “toda liberdade privada tem um custo público”⁶²⁰. O orçamento é único e os recursos infelizmente são limitados.

São “instrumentalizados legalmente para a [...] intervenção” já que não só os tributos sujeitam-se ao princípio da legalidade tributária, como também os elementos dessa intervenção estarão previstos em lei (*legal paternalism*). A incidência tributária, mas também (i) o fato gerador específico, (ii) a destinação da arrecadação dos recursos, (iii) o índice de atualização periódica das alíquotas; e, eventualmente, (iv) até mesmo a finalidade. Tais intervenções limitam-se a “escolhas não estruturais” pela própria natureza dos fatos geradores

⁶²⁰ SUNSTEIN, Cass; HOLMES, Stephen. *O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos*. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. 1 ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019, posição de 214 de 240. Edição Kindle.

da obrigação tributária (*means* ou *volitional paternalism*). Fumar ou consumir bebidas alcóolicas ou bebidas não alcóolicas açucaradas não são objetivos de vida dos indivíduos.

Ainda que não sejam tão restritivos à autonomia quanto a proibição do fumo e do consumo de bebidas alcóolicas e bebidas não alcóolicas açucaradas ou quanto os tributos confiscatórios, a intervenção estatal concretizada por meio dos *health taxes* é “forte” (*hard* ou *coercive paternalism*). Afinal, não deixam de ser tributos compulsórios, cuja atividade de lançamento é vinculada à lei, sujeitos ao poder de polícia estatal (fiscalização, cumprimento de obrigações acessórias, regularidade fiscal, etc.) e às consequências como a cobrança de penalidades, juros moratórios, a possibilidade de protesto extrajudicial e todos os demais atos constrictivos a que se sujeitam os contribuintes em caso de inadimplência.

Naturalmente, a maximização da tutela à saúde por meio dos *health taxes* resulta em restrições ao exercício da autonomia individual. O cenário muda com a incidência tributária. Os preços ficam mais altos. Eventualmente, para se submeterem a uma tributação menor, os fabricantes podem alterar as suas fórmulas e modificar os seus portfólios. E, de repente, já não existe mais o refrigerante com o gosto que remete à infância. Ou, de repente, já não é mais tão fácil encontrá-lo no seu bairro. A sensação é de que o Estado deveria se preocupar com coisas mais relevantes. Será?

Não há exagero retórico. Em 2012, a cidade de Nova Iorque tentou proibir a comercialização de bebidas não alcóolicas açucaradas em recipientes com capacidade superior a 16 (dezesseis) *ounces*, equivalente a 0,470 ml (quatrocentos e setenta mililitros), por estabelecimentos comerciais como restaurantes e bares com o mesmo propósito paternalista exposto ao longo deste trabalho⁶²¹. A medida foi inspirada pela constatação, mediante dados de análise comportamental, de que as grandes porções faziam com que as pessoas consumissem maior quantidade daquele produto. A restrição apelidada de *soda ban* se tornou impopular e logo foi questionada judicialmente⁶²². Antes mesmo de sua

⁶²¹ KANSAGRA, Susan *et al.* Reducing sugary drink consumption: New York City’s approach. *American Journal of Public Health*, v. 105, n. 4, p. 61-64, abr. 2015. Disponível em: <<https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC4358191/pdf/AJPH.2014.302497.pdf>>. Acesso em: 28 fev. 2023.

⁶²² WEINER, Rachel. The New York City soda ban explained. *The Washington Post*, [S.l.], 11 mar. 2013. Disponível em: <<https://www.washingtonpost.com/news/the-fix/wp/2013/03/11/the-new-york-city-soda-ban-explained/>>. Acesso em: 28 fev. 2023.

implementação, a *State Court of Appeals* decidiu, por maioria (4x2), que a referida medida excedia o escopo regulatório⁶²³.

Esse tipo de crítica é igualmente formulado contra os tributos regulatórios. Como demonstrado no capítulo 2, há quem entenda que as autoridades fiscais deveriam se concentrar na função arrecadatória e quem sustente que os tributos incidentes sobre os mesmos fatos há séculos ganharam uma nova “roupagem” com a justificativa paternalista. Algumas das críticas apresentadas ao longo deste trabalho serão ponderadas nas proposições atinentes ao desenho dos *health taxes* que serão formuladas no próximo item. No entanto, neste momento, deve-se enfrentar a dificuldade teórico-normativa relacionada à proporção entre a limitação imposta pelos *health taxes* ao exercício da autonomia individual.

A análise detida da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal permite duas conclusões quanto à extensão da proteção da autonomia individual no ordenamento jurídico brasileiro. A primeira, e mais óbvia, é de que devem ser refutadas restrições estatais injustificadas, como nos casos da recusa de candidato em certame público que possui tatuagens; ou do condicionamento da mudança de gênero no registro civil de pessoa transexual à comprovação de realização de procedimento cirúrgico de redesignação de sexo. Algumas decisões de vida são autorreferentes. O Estado não pode impor barreiras injustificadas, desmedidas e desproporcionais à livre expressão individual. Refuta-se, portanto, a restrição lastreada por mera avaliação moral da escolha individual. Este limite é intransponível.

A segunda é de que a autonomia individual, assim como outros direitos fundamentais, admite a ponderação. Nesse campo, há dois grupos de valores que podem justificar a limitação ao exercício da liberdade individual. Por vezes, a proteção da própria dignidade humana e de outros direitos de terceiros serão condicionantes ao exercício da autonomia individual. A dignidade como heteronomia remete à noção mais elementar de que a liberdade de um sujeito termina no exato ponto em que a de outro começa. A liberdade de uma pessoa se tatuar passa a admitir ponderação no exato momento em que esta expressão da vontade individual atentar contra direitos fundamentais de terceiros. Ainda que o Estado não possa impedir uma pessoa de se tatuar com desenhos que remetam a ideologias ofensivas ou extremistas, também não pode obrigar um tatuador a concordar com a execução desse serviço

⁶²³ GRYNBAUM, Michael M. New York’s ban on Big Sodas is rejected by Final Court. *The New York Times*, [S.l.], 26 jun. 2014. Disponível em: <<https://www.nytimes.com/2014/06/27/nyregion/city-loses-final-appeal-on-limiting-sales-of-large-sodas.html>>. Acesso em: 28 fev. 2023.

caso seja contra a sua vontade. Ora, a autonomia individual de um sujeito é limitada pela do outro.

Outras vezes, a restrição à autonomia individual será justificada pela proteção de valores coletivos. Ainda que o Estado não possa impedir uma pessoa de se tatuar com desenhos que remetam a ideologias ofensivas ou extremistas, pode recusar a sua participação em certame público como forma de concretizar a heteronomia. No entanto, tudo depende do grau. O risco é pender para o moralismo jurídico, pois, se for assim, retorna-se à impossibilidade de restrição da autonomia individual com base em avaliações morais predominantes.

A pandemia trouxe o exemplo mais emblemático da tutela da dignidade como heteronomia e “valor comunitário”. Em tempos de desinformação massiva, muitos recusaram-se a se vacinar. Preferiram subestimar os efeitos do coronavírus, acreditar que elevadíssimos índices de contágio e de óbitos eram arditamente inflacionados. Então, o Supremo decidiu que, embora não fosse possível a vacinação forçada (contra a vontade individual), a vacinação obrigatória era legítima em prol dos valores sociais compartilhados e da proteção dos direitos de terceiros. O interesse da coletividade representava os direitos à saúde e à vida de cada indivíduo. Assim, a intervenção heterônoma foi considerada absolutamente legítima. Dessa forma, conclui-se que nenhum direito é absoluto, nem mesmo a autonomia individual.

Muito embora as doenças e condições de saúde causadas pelo tabagismo e pelo consumo de bebidas alcóolicas e de bebidas não alcóolicas açucaradas não sejam tão contagiosas quanto o coronavírus, a OMS classifica o tabagismo⁶²⁴ e a obesidade⁶²⁵ como epidemias.

Ademais, é possível afirmar que (i) há o “consenso” – inclusive, suportado pela comunidade médica – exigido pelo Luís Roberto Barroso para justificar a intervenção heterônoma; e (ii) o “grave risco de danos a terceiros” exigido pelo Daniel Sarmiento para autorizar a intervenção heterônoma nesse cenário. Desse modo, guardadas as devidas proporções, os tributos regulatórios paternalistas – junto com outras medidas regulatórias – podem atuar como espécie de antídoto no tratamento dessa crise de saúde global. Não são restrições paternalistas indevidas, desmedidas, desproporcionais ou irrazoáveis. Muito pelo

⁶²⁴ TOBACCO. *World Health Organization*, [S.l.], 24 maio 2022. Disponível em: <<https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/tobacco>>. Acesso em: 07 mar. 2023.

⁶²⁵ CONTROLLING the global obesity epidemic. *WHO*, [S.l.], Disponível em: <<https://www.who.int/activities/controlling-the-global-obesity-epidemic>>. Acesso em: 07 mar. 2023.

contrário, promovem o direito à saúde amplamente tutelado pela Constituição Federal. Aliás, enquadram-se no conceito de “políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doenças e de outros agravos” indicado no artigo 196 como forma para a concretização da saúde.

Por todo o exposto, a conclusão é de que os *health taxes* são intervenções paternalistas na autonomia individual legítimas, especialmente porque (i) interferem em escolhas não estruturais de vida; e (ii) maximizam direitos de terceiros. Os dados sobre os níveis de tabagismo, alcoolismo e de obesidade, bem como sobre a correlação entre diversas doenças e os padrões de comportamento individuais, comprovam que a autonomia individual absoluta em relação ao fumo e ao consumo de bebidas alcóolicas e de bebidas não alcóolicas açucaradas resulta em custos coletivos elevadíssimos.

Os *health taxes* não são apenas legítimos, mas instrumentos regulatórios indispensáveis. De tal modo que, no próximo subcapítulo, serão esmiuçados os traços que devem ser considerados no desenho desses tributos regulatórios paternalistas.

5.2. Desenho dos *Health Taxes*

A definição do arranjo de qualquer incidência tributária é fulcral para permitir maior eficiência na arrecadação. Como visto, cada tributo poderá destinar-se a fins mais ou menos arrecadatórios e, igualmente, mais ou menos interventivos. Portanto, é basilar que os elementos da relação jurídico-tributária levem em consideração a finalidade primordial de cada tributo.

Este subcapítulo se dedicará a esse tema por meio do exame de três variantes: (i) a perceptibilidade do tributo; (ii) a força da intervenção estatal concretizada por meio do tributo; e (iii) a destinação da arrecadação gerada pelo tributo.

5.2.1. Perceptibilidade do Tributo: *Hidden Taxes* ou *Salient Taxes*?

A primeira análise sobre o desenho dos tributos regulatórios refere-se à perceptibilidade: os tributos podem ser perceptíveis (*salient taxes*) ou imperceptíveis (*hidden taxes*). Brian Galle conceitua os *hidden taxes* como os que arrecadam receitas aos cofres públicos ou redistribuem riquezas sem afetar as decisões individuais sobre gastar ou não, e tampouco sobre como gastar⁶²⁶. *A contrario sensu*, David Gamage e Darien Shanske definem os *salient taxes* como aqueles considerados nas decisões tomadas pelos contribuintes⁶²⁷.

Da mesma forma que os publicitários acreditam que a apresentação do preço de venda de um produto dividido em pequenas parcelas reduz a rejeição dos consumidores ao valor total⁶²⁸, a perceptibilidade do tributo pode impactar nas reações dos contribuintes. No sistema tributário brasileiro, os tributos imperceptíveis são, principalmente, os tributos indiretos, que sofrem o fenômeno da repercussão tributária, isto é, que são inseridos no preço final de venda e cujo ônus financeiro é suportado pelo consumidor ou pelo tomador do serviço⁶²⁹.

A classificação proposta neste item é relevante devido às descobertas de Puviani, sintetizadas em sua teoria da Ilusão Fiscal, no sentido de que os contribuintes nem sempre possuem a dimensão exata da carga tributária que lhes é imposta. Em alguns momentos, os contribuintes minimizam o ônus tributário. Em outros, maximizam-no. Puviani defende que os tributos incidentes sobre o consumo são menos notados pelos indivíduos, especialmente porque, no momento de aquisição de um bem desejado, há a sensação de felicidade e de maior disponibilidade financeira⁶³⁰.

Para Günter Schmölders, a resistência dos contribuintes é menor em relação aos tributos imperceptíveis, pois o ato de consumo é mais representativo do que a incidência

⁶²⁶ GALLE, Brian. Hidden taxes. *Washington University Law Review*, v. 87, p. 59-113, 1 jan. 2009, p. 61. Disponível em: <<https://scholarship.law.georgetown.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2840&context=facpub>>. Acesso em: 4 nov. 2022.

⁶²⁷ GAMAGE, David; SHANSKE, Darien. Three essays on tax salience: Market salience and political salience. *Tax Law Review*, v. 65, n. 1, p. 19-98, 2009.

⁶²⁸ GALLE, Brian. Hidden taxes. *Washington University Law Review*, v. 87, p. 59-113, 1 jan. 2009, p. 72. Disponível em: <<https://scholarship.law.georgetown.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2840&context=facpub>>. Acesso em: 4 nov. 2022.

⁶²⁹ Sobre o tema, Sacha Calmon Navarro Coêlho afirma: “É que os impostos indiretos são feitos pelo legislador para repercutir nos contribuintes de fato, os verdadeiros possuidores da capacidade econômica (consumidores de bens, mercadorias e serviços). É o ato de consumir o visado. É a renda gasta no consumo que move o legislador. Os agentes econômicos que atuam no circuito da produção-circulação-consumo apenas adiantam e repassam o ônus tributário para a frente. É o que ocorre com o ICMS e o IPI”. (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 13. ed, rev., atual., ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 416.)

⁶³⁰ BEREIJO, Alvaro Rodriguez. Estudio Preliminar. In: PUVIANI, Amilcare (org.). *Teoría de la ilusión financiera*. Madrid: IEF, 1972.

tributária. Schmolders afirma que o consumidor percebe a sua interação com o vendedor e não dimensiona que, naquele exato momento, trava-se uma relação invisível com o Fisco. Então, o consumidor pode até suspeitar da incidência tributária, mas não está totalmente consciente disso no momento da compra⁶³¹. Vito Tanzi reafirma essa percepção geral de que os tributos imperceptíveis, como o imposto sobre valor agregado europeu, são recolhidos com menos resistência por parte dos contribuintes do que os tributos evidentes ou perceptíveis⁶³².

Diante disso, conclui-se que a perceptibilidade dos tributos é um elemento associado à eficiência da arrecadação. Quanto mais imperceptível a sua incidência, menor será a resistência ao seu recolhimento e maior será a arrecadação. Outrossim, quanto mais imperceptível, maior será a tolerância da população ao aumento da carga tributária.

Todavia, inexistem uma estrutura ótima para todos os tributos. O arranjo ideal dependerá da finalidade do tributo e do papel que esse desempenha no sistema tributário nacional. A imperceptibilidade pode ser um fator de maximização dos resultados financeiros atingidos pelos tributos precipuamente arrecadatários, ao mesmo tempo em que a imperceptibilidade impactará negativamente a indução do comportamento pretendida pelos tributos regulatórios paternalistas precipuamente extrafiscais.

O sucesso dos *health taxes*, dos *sin taxes* e de outros tributos regulatórios paternalistas pressupõe a compreensão, pelo cidadão médio, de que o preço final de um produto ou de um serviço é acrescido por uma quantia destinada aos cofres públicos em virtude da reprovação social daquela opção de consumo ou daquele comportamento. Em um cenário ideal, o cidadão poderá, inclusive, comparar o “peso” que esse tributo impõe àquele comportamento e eventualmente reavaliá-lo. É por isso que este trabalho sugere que os *health taxes* sejam mais perceptíveis.

Naturalmente, mudar a forma como são arrecadados os tributos sobre o consumo para que esses passem a ser cobrados como o *sales tax* norte-americano, no caixa, adicionaria complexidade desnecessária ao sistema tributário brasileiro. Ademais, há quem defenda que, desse modo, o tributo interfere menos na escolha pelo consumo, já que a decisão pela compra é feita em momento anterior, na frente da prateleira, e não na fila do caixa.

⁶³¹ SCHMÖLDERS, Günter. *The psychology of money and public finance*. Londres: Palgrave MacMillan, 2006.

⁶³² TANZI, Vitor. *Behavioral public finance in a populist world*. 1. ed. Londres: Routledge, 2020, p. 9.

Outras alternativas, como uma cobrança específica de cada fumante ou consumidor de bebidas alcóolicas ou de bebidas não alcóolicas a título de intervenção binária⁶³³, como se fosse um preço a se pagar para poder fumar ou beber em liberdade⁶³⁴, não contribuiria tanto ao desestímulo do consumo quanto a majoração direta dos preços de venda dos cigarros, das bebidas alcóolicas e das bebidas não alcóolicas açucaradas. Além disso, poderia ser mais regressiva do que a instituição de tributos seletivos.

No contexto da tributação do tabaco, a OMS defende que os impostos seletivos são a melhor forma para a instrumentalização da função regulatória por impactarem nos preços relativos e absolutos dos cigarros:

Dentre os diferentes tributos incidentes sobre produtos que contêm tabaco, **os impostos seletivos são os mais relevantes por aumentarem os preços relativos e absolutos. Isso é importante quando consideramos objetivos associados à saúde, porque é a magnitude do aumento no preço que determinará a redução da demanda. O imposto seletivo é aplicável sobre determinados produtos para desencorajar o seu uso por meio do aumento significativo nos preços desses em comparação com outros itens disponíveis no mercado. Essa lógica é contrária à do imposto sobre valor agregado (VAT) ou dos tributos sobre o consumo (*sales taxes*), os quais incidem sobre a maioria dos bens e serviços. A majoração dos preços dos produtos de tabaco por meio do VAT ou dos *sales taxes* não resultaria em um aumento dos preços relativos, representando um método ineficiente ou ineficaz.** Tributos sobre a importação também são utilizados, mas o seu impacto tem sido reduzido em um mundo globalizado em que são celebrados instrumentos bilaterais e multilaterais para facilitar o comércio internacional. A aplicação desses tributos varia de acordo com os países, mas, em geral, esses não são aplicáveis no comércio local. Como uma ferramenta para majorar os preços, tributos sobre a importação não podem substituir os impostos seletivos, já que eles não são desenhados especificamente para desestimular o consumo.⁶³⁵ (Grifos nossos)

Então, se o objetivo for de fato a redução do consumo, a proteção da saúde individual, a melhora dos índices coletivos de tabagismo, deve-se optar por impostos seletivos perceptíveis. Se, ao contrário, o propósito for de menor intervenção na autonomia individual – deixando os indivíduos mais livres para fumarem e beberem – e de somente conseguir fazer

⁶³³ Robert Sirico propõe uma classificação dos *sin taxes* em binários e em triangulares. Os binários seriam cobrados pelo Estado diretamente do indivíduo que fuma, consome bebidas alcóolicas ou possui qualquer outro vício na forma, por exemplo, de um tributo com base em alíquota específica no valor de R\$ 100,00 (cem reais). Os triangulares oneram toda a cadeia econômica: os produtores, os distribuidores e os consumidores. (SIRICO, Robert. *The Sin Tax: Economic & Moral Considerations*. [E-book]. Michigan: Acton Institute, 2015, posição 40 de 369.)

⁶³⁴ Identificou-se exemplos históricos dessa prática como (i) o pagamento de uma prestação anual fixa ao Rei que permitia o consumo do sal na França por volta do século XVII em “Os Impostos Especiais de Consumo” de Sérgio Vasquez; e (ii) uma prestação por pessoa para o consumo de chá na Holanda antes do século XVIII em “A Riqueza das Nações” de Adam Smith. (VASQUEZ, Sérgio. *Os impostos especiais de consumo*. São Paulo: Almedina, 2001, p. 23) (SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. São Paulo: Nova Cultural, 1988, p. 683.)

⁶³⁵ OMS – Organização Mundial de Saúde. *WHO technical manual on tobacco tax policy and administration*. [S.l.]: WHO, 2021. Disponível em: <<https://www.who.int/publications/i/item/9789240019188>>. Acesso em: 25 dez. 2022.

frente aos custos financeiros à saúde pública comprovadamente associados a essas condutas, a opção mais eficiente é a da instituição de tributo imperceptível sobre o consumo desses produtos. Não há certo e nem errado. São escolhas legítimas que dependem essencialmente dos objetivos sociais e políticos.

Escolhido o desestímulo ao consumo e a proteção da saúde individual, este trabalho conclui que a regulação será uma aliada importante no desafio de tornar um tributo incidente sobre o consumo mais perceptível.

No Brasil, desde 2013, vigora a obrigação de indicação nas notas fiscais da “informação do valor aproximado correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja incidência influi na formação dos respectivos preços de venda”⁶³⁶. Durante a tramitação da Lei n. 12.741/2012, a Comissão de Finanças e Tributação apontou que a iniciativa se baseava em duas razões principais: (i) a “vontade geral da sociedade brasileira [...] de se pôr um freio ao processo de crescimento da carga tributária”; e (ii) a divulgação ao consumidor dos tributos que compõem o preço final de cada produto ou serviço como forma de municiá-lo de elementos para a fiscalização e a atuação política nessa esfera:

O Projeto de Lei do Senado Federal, que ora se examina nesta Comissão, tem por objetivo tornar claro, para o consumidor, no momento da aquisição de cada produto ou serviço, o montante de tributos que compõem o preço de cada produto ou serviço – e assim contribui eficazmente para o esclarecimento da opinião pública e para incentivar a sua fiscalização e atuação política.

Com efeito, tendo em vista a incidência preponderantemente indireta dos tributos, em nosso país, torna-se impossível, ao contribuinte comum, saber quanto está remetendo aos cofres públicos em cada aquisição que faz de bens e serviços, em supermercados ou em quaisquer outros estabelecimentos. Por isso, o constituinte de 1988 houve por bem inserir no Capítulo I, do Título VI, da Carta Republicana – Do Sistema Tributário Nacional – o preceito constante do § 5º do art. 150, que é a base jurídica deste projeto, até hoje não regulamentado.

Conforme salientado na justificativa do projeto inicial, **a população não tem consciência do ônus tributário embutido no preço final dos bens e serviços que adquire rotineiramente para a sua sobrevivência. Imagina, via de regra, que somente os que pagam IPTU e Imposto de Renda arcam com a carga tributária.**

Por isso, ao tornar transparentes o valor pago ao estado brasileiro, permitindo ao consumidor contribuinte cotejá-los com aquilo que dele recebe, os seus

⁶³⁶ BRASIL. *Lei n. 12.741/2012, de 8 de dezembro de 2012*. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 10 dez. 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/112741.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%2012.741%2C%20DE%208%20DE%20DEZEMBRO%20DE%202012.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20as%20medidas%20de,C%C3%B3digo%20de%20Defesa%20do%20Consumidor>. Acesso em: 9 dez. 2022.

representantes lhe estarão dando o melhor instrumento possível de avaliação do comportamento do Poder público em face dos cidadãos.⁶³⁷ (Grifos nossos)

No trecho do Parecer da Comissão de Finanças e Tributação reproduzido acima, foi destacada a distorção na percepção da carga tributária efetiva pelo cidadão não especializado em tributário, a qual, muitas vezes, é subdimensionada. Apesar de a indicação dos tributos incidentes no consumo ser inegavelmente um instrumento importante para a promoção da consciência fiscal dos consumidores, é insuficiente para alterar a opção de consumo. Até porque, como adiantado, a decisão pelo consumo é tomada em frente à prateleira ou à geladeira, não depois que os produtos estão embalados, a compra paga e o contribuinte tem a nota fiscal em mãos.

Como demonstrado no capítulo 2, os tributos podem atuar como uma sinalização ou lembrança e como um validador social. No primeiro caso, o tributo perceptível torna a escolha mais racional. No segundo, o tributo perceptível faz com que o consumidor substitua a sua escolha pelo desejo de se sentir socialmente aprovado. Diante disso, sugere-se que a tributação seja acompanhada da implementação de avisos de “altamente tributado” (grifo nosso) ou afins nas embalagens. Assim, os indivíduos serão provocados a lembrar dos motivos que justificam a tributação mais severa daqueles itens e poderão associar aquele rótulo à conduta socialmente reprovada. Com isso, os consumidores eventualmente reavaliarão a sua decisão.

Além dessa proposta ser compatível com a tutela da saúde descrita no capítulo 2, possivelmente poderá ser implementada por ato infra-normativo. No Brasil, a Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA) é responsável por definir quais informações devem constar nos rótulos dos produtos alimentícios. O artigo 6º da Lei n. 9.782/1999 definiu que a finalidade da referida agência reguladora é de “promover a proteção da população, por intermédio do controle [...] da comercialização de produtos e serviços submetidos à vigilância sanitária”. Em alterações recentes⁶³⁸, a ANVISA instituiu (i) a obrigatoriedade de apresentação da quantidade de açúcar por 100 ml (cem mililitros) ou por 100 g (cem gramas)

⁶³⁷ BRASIL. *Lei n. 12.741/2012, de 8 de dezembro de 2012*. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 10 dez. 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/112741.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%2012.741%2C%20DE%208%20DE%20DEZEMBRO%20DE%202012.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20as%20medidas%20de,C%C3%B3digo%20de%20Defesa%20do%20Consumidor>. Acesso em: 9 dez. 2022.

⁶³⁸ ANVISA – Agência Nacional de Vigilância Sanitária. *Resolução da Diretoria Colegiada – RDC n.º 429, de 8 de outubro de 2020*. [S.l.: s.d.]. Disponível em: <http://antigo.anvisa.gov.br/documents/10181/3882585/RDC_429_2020_.pdf/9dc15f3a-db4c-4d3f-90d8-ef4b80537380>. Acesso em: 9 mar. 2023.

de modo a facilitar a comparação entre produtos pelos consumidores⁶³⁹; (ii) o dever de fixação da tabela nutricional na parte frontal dos rótulos sempre que a concentração total de açúcares adicionados ultrapassar 15g (quinze gramas) por 100 g (cem gramas) de alimentos sólidos ou 7,5g (sete inteiros e cinco decigramas) por 100 ml (cem mililitros) nos casos de alimentos líquidos; e (iii) a tolerância de variação de 20% (vinte por cento) da quantidade total de açúcar declarado para fins de fiscalização.

Não foram identificadas iniciativas que, como a presente proposta, determinam a inclusão nos rótulos alimentícios que aquele produto está sujeito à alta incidência tributária. Entretanto, é comum a obrigatoriedade de inserção de informações relevantes como a alta concentração de açúcar e a presença de alimentos geneticamente modificados no mundo. No Brasil, o Decreto n. 4.680/2003 instituiu a obrigatoriedade de inserção nos rótulos de um símbolo e uma das seguintes informações: “(nome do produto) transgênico”, “contém (nome do ingrediente ou ingredientes) transgênico(s)” ou “produto produzido a partir de (nome do produto) transgênico”⁶⁴⁰. Presume-se que grande parte dos consumidores é capaz de associar o símbolo formado por um triângulo de fundos amarelo ou branco com a letra maiúscula “T” à presença de alimentos transgênicos⁶⁴¹. No Chile, há rótulos específicos para produtos com alta concentração de açúcar, sódio e gorduras saturadas e de valores totais elevados de calorias⁶⁴².

⁶³⁹ ANVISA – Agência Nacional de Vigilância Sanitária. *Rotulagem nutricional: novas regras entram em vigor em 120 dias, de 09 de junho de 2022*. [S.l.: s.d.]. Disponível em: <<https://www.gov.br/anvisa/pt-br/assuntos/noticias-anvisa/2022/rotulagem-nutricional-novas-regras-entram-em-vigor-em-120-dias>>. Acesso em: 9 mar. 2023.

RECEITA FEDERAL. Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). [S.l.]: 26 mar. 2015. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/regimes-e-controles-especiais/cigarros-tributacao>>. Acesso em: 21 maio 2022.

⁶⁴⁰ BRASIL. *Decreto n. 4.680/2003, de 24 de abril de 2003*: Brasília, DF: Diário Oficial da União, 25 abr. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2003/d4680.htm>. Acesso em: 07 mar. 2023.

⁶⁴¹ Reproduz-se, a seguir, o símbolo instituído pela Portaria n. 2.658/2003 para a identificação de produtos que contêm ou são produzidos a partir de alimentos transgênicos:



Fontes das imagens: BRASIL. *Portaria n. 2.658/2003, de 22 de dezembro de 2003*: Brasília, DF: Diário Oficial da União, 26 dez. 2003. Disponível em: <<https://www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/insumos-agropecuarios/insumos-pecuarios/alimentacao-animal/arquivos-alimentacao-animal/legislacao/portaria-no-2-658-de-22-de-dezembro-de-2003.pdf>>. Acesso em: 07 mar. 2023.

⁶⁴² Dentre os rótulos implementados pela Lei n. 20.606/2019 do Chile, destaca-se o seguinte que indica a presença elevada de açúcares, calorias, gorduras saturadas e sódio:

Com esta simples modificação regulatória, os *health taxes* seriam mais perceptíveis aos consumidores, tornando-se, conseqüentemente, tributos mais eficientes na concretização da finalidade a que se propõem (a redução do consumo e a tutela da saúde).

5.2.2. Fato Gerador: *Nudge* ou *Shove*?

O segundo traço do desenho dos tributos regulatórios refere-se ao grau da intervenção estatal concretizada por meio do tributo. Se o *nudge* é uma influência sutil na arquitetura de escolhas, isto é, na forma como as opções disponíveis são apresentadas nos setores público e privado, o *shove* é uma ação mais restritiva da autonomia individual. Enquanto o *nudge* é uma manifestação do paternalismo libertário, o *shove* está relacionado ao paternalismo coercitivo⁶⁴³.

Como demonstrado no capítulo 2, as medidas paternalistas podem ser organizadas em uma escala conforme o grau de restrição imposto à autonomia individual.

Neste trabalho, defende-se que a proibição de determinada atividade é o grau máximo de restrição à autonomia fundamentado pelo paternalismo. As apostas são proibidas porque presume-se que os sujeitos não conseguem controlar as suas próprias vontades e acabarão sendo financeiramente irresponsáveis. Portanto, a proibição é a representação mais forte de um *shove*.

No outro extremo desta escala, estão os *nudges* como as intervenções mais sutis ao exercício da autonomia individual. Proíbe-se a disposição de saleiros nas mesas de restaurantes para que os consumidores usem menor quantidade de sal em suas refeições.

Nessa escala fictícia, os *health taxes* e os tributos regulatórios paternalistas situam-se distantes do centro e próximos aos *shoves*. São manifestações de um paternalismo forte como



Fonte das imagens: BARAHONA, Nano; OTERO, Cristóbal; OTERO, Sebastián. Ley de etiquetado: Evaluando sus efectos em consumidores y empresas de alimentos. *Ciper*, [S.l.], 24 maio 2021. Disponível em: <<https://www.ciperchile.cl/2021/05/24/ley-de-etiquetado-evaluando-sus-efectos-en-consumidores-y-empresas-de-alimentos/>>. Acesso em: 26 fev. 2023.

⁶⁴³ ARNESON, Richard J. Nudge and Shove. *Social Theory and Practice*, v. 41, n. 4, outubro 2015, p. 668-691.

demonstrado no capítulo 2. São menos restritivos do que as proibições, mas muito mais restritivos do que os “empurrõezinhos” veiculados pelos *nudges*.

Naturalmente, essa restrição maior à autonomia individual será legítima tão somente se for considerada proporcional e razoável após a ponderação com os demais direitos em jogo. Adicionalmente, há o risco de os tributos regulatórios paternalistas incidentes sobre produtos cujas demandas são mais inelásticas, como o cigarro e as bebidas alcóolicas, transformarem-se em meros instrumentos arrecadatários. Essa é uma das principais críticas formuladas contra esse tipo de tributo (item 2.4.1), já que, historicamente, o tabaco e as bebidas alcóolicas foram tributados independentemente da compreensão acerca dos malefícios à saúde que causam.

É por isso que este trabalho recomenda que os *health taxes* tenham fatos geradores específicos com a definição de a partir de qual teor alcóolico, concentração de açúcar ou de nicotina será justificada a tributação mais severa. Em suma, as características dos produtos considerados prejudiciais à saúde devem ser nítidas.

Defende-se, também, que o grau de prejuízo causado à saúde deve ser mensurado pelo sistema tributário por meio da gradação das alíquotas seja em razão da concentração desses componentes, seja em razão do tipo de produto. Essa é uma forma de transmitir à sociedade mensagem clara acerca dos destinatários dessa política fiscal (*light user* ou *heavy user*; adolescentes ou adultos, etc.) e de que, portanto, não se trata de uma cobrança tributária meramente arrecadatária e nem da restrição de qualquer tipo de consumo – sem critérios – dos produtos tributados.

A Colômbia definiu que as bebidas não alcóolicas açucaradas tributadas serão aquelas com percentual igual ou superior a 4 g (quatro gramas) de açúcar por cada 100 ml (cem mililitros), enquanto o Reino Unido definiu que serão aquelas com percentual igual ou superior a 5 g (cinco gramas), conforme detalhado nos itens 3.3.1 e 3.3.5.

É necessário que se considere que os objetivos podem ser concretizados tanto por meio dos cidadãos – que passarão a apreciar novos estilos de vida – quanto por meio da indústria. A responsabilidade social tem sido cada vez mais exigida pelos consumidores. Nos últimos anos, houve protestos e boicotes contra as multinacionais que se valiam de planejamentos tributários para estarem presentes em diversas jurisdições contribuindo pouquíssimo para as finanças desses países; contra as indústrias farmacêuticas e químicas, que realizavam testes de qualidade de seus produtos em animais; etc. Entretanto, é inegável o estímulo que o aumento dos custos provocado pela tributação pode representar às companhias para que busquem substituir produtos tributados por outros não tributados em seus portfólios.

Esse é mais um motivo pelo qual fatos geradores tributários devem ser específicos. Assim, as indústrias perceberão qual tipo de produto deve ser evitado, qual tipo de comportamento não deve ser estimulado, podendo eventualmente se tornar uma aliada no combate dos malefícios associados ao tabaco, às bebidas alcóolicas e às bebidas não alcóolicas açucaradas.

No Reino Unido, entre o anúncio e a entrada em vigor do *soft drinks industry levy* – 2015 e 2018, respectivamente –, a concentração média de açúcar nas bebidas não alcoólicas foi reduzida de 5,4 g (cinco inteiros e quatro décimos de grama) para 3,9 g (três inteiros e nove décimos de grama) por 100 ml (cem mililitros), o que representa uma redução de 28% (vinte e oito por cento)⁶⁴⁴. Que o esforço e o poder da indústria sejam dispendidos com esse tipo de mudança, não com *lobby* e com as relações intergovernamentais para coibir a implementação de novos tributos regulatórios paternalistas a exemplo do que ocorreu no estado da Califórnia (item 3.3.2).

Mais a mais, é importante que a carga tributária não seja corroída pelo tempo ou pela inflação. Logo, recomenda-se, também, a definição de regra para a atualização periódica das alíquotas específicas de acordo com índices de inflação. A OMS sinaliza que a vinculação dos tributos seletivos à inflação é especialmente relevante nos casos de alíquotas específicas:

A alíquota específica não depende do preço e, portanto, diferentemente da alíquota ad valorem, não é automaticamente ajustada pela inflação. O valor real de uma alíquota específica é erodido pelo tempo à medida em que o preço do produto tributado será majorado. Assim, especialmente em países com índices elevados de inflação, o valor nominal da alíquota específica deve ser regularmente ajustado pela inflação para que o tributo preserve o seu valor real. Isso é de extrema importância para a saúde pública e as receitas tributárias, sobretudo nos países em que os fabricantes não ajustam os preços regularmente e/ou em que os produtos mais baratos dominam o mercado.⁶⁴⁵ (Grifo nosso)

Exemplos disso são o “*escalator*” de 2% (dois por cento) acima da inflação, previsto na legislação britânica, para a atualização do *tobacco duty*; e a atualização dos tributos seletivos sobre as bebidas alcóolicas conforme o índice da inflação auferido no penúltimo ano, fixado pela legislação francesa.

Dito isso, passa-se ao último elemento a ser considerado no desenho dos *health taxes* e de outros tributos regulatórios paternalistas.

⁶⁴⁴ BANDY, L. K. *et al.* Reductions in sugar sales from soft drinks in the UK from 2015 to 2018. *BMC Medicine*, v. 18, n. 20, 13 jan. 2020. Disponível em: <<https://doi.org/10.1186/s12916-019-1477-4>>. Acesso em: 2 out. 2022.

⁶⁴⁵ OMS – Organização Mundial de Saúde. *WHO technical manual on tobacco tax policy and administration*. [S.l.]: WHO, 2021, p. 32. Disponível em: <<https://www.who.int/publications/i/item/9789240019188>>. Acesso em: 25 dez. 2022.

5.2.3. Destinação da Arrecadação: Vinculada ou Desvinculada?

O terceiro e último traço que deve ser analisado no momento da instituição dos *health taxes* diz respeito à vinculação de sua arrecadação a determinada finalidade específica.

A OMS destacou que a opinião pública tende a ser mais favorável à incidência tributária se as receitas arrecadadas forem destinadas ao sistema de saúde ou ao estímulo à adoção de hábitos alimentares saudáveis ou da prática de atividades físicas⁶⁴⁶. A associação da imposição tributária regulatória paternalista ao setor mais prejudicado por aquele comportamento (i.e., a saúde) funciona como mais um mecanismo de reforço da importância da finalidade regulatória. Além disso, é natural que os indivíduos consigam concordar com a necessidade de aumentar as receitas disponíveis para o tratamento do tabagismo, do alcoolismo ou da obesidade na perspectiva coletiva mesmo quando, na perspectiva particular, sintam que já contribuem o suficiente para o sistema tributário.

Ao longo deste trabalho, foram citadas algumas interessantes iniciativas como, por exemplo, a do *cigarette tax* implementado pelo estado da Califórnia. Do total de US\$ 2,87 (dois dólares e oitenta e sete centavos) arrecadados na compra de um pacote de cigarros de 20 (vinte) unidades, apenas US\$ 0,10 (dez centavos) são destinados a um fundo geral. O restante é destinado ao financiamento de programas de saúde, prevenção ao tabagismo entre os mais jovens, de pesquisas médicas para o tratamento de tipos de câncer associados ao fumo, ao desenvolvimento de programas educacionais sobre o tabagismo, entre outras medidas. A quase destinação total da arrecadação a iniciativas na área da saúde ratifica a função precipuamente extrafiscal do *cigarette tax*.

Nesse sentido, este trabalho defende que as iniciativas brasileiras que propõem a criação das CIDEs parecem mais alinhadas a essa estrutura pelas seguintes razões.

O artigo 149 da Constituição Federal atribuiu à União Federal a competência para “instituir [...] contribuições de intervenção no domínio econômico [...] como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas”. Adiante, no título VII, o texto constitucional trata da ordem econômica e financeira. No artigo 174, a Constituição prevê expressamente que o

⁶⁴⁶ HEALTH taxes. *World Health Organization*, [S.l.: s.d.]. Disponível em: <https://www.who.int/health-topics/health-taxes#tab=tab_1>. Acesso em: 8 dez. 2022; WHO urges global action to curtail consumption on health impacts of sugary drinks. *World Health Organization*, Genebra, 11 out. 2016. Disponível em: <<https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/obesity-and-overweight>>. Acesso em: 11 nov. 2022.

Estado “exercerá [...] as funções de fiscalização, incentivo e planejamento” com o fito de regular a atividade econômica. A esse respeito, Paulo Caliendo afirma que o âmbito dos incentivos – e, naturalmente, dos desincentivos – é um campo fértil para a instituição das CIDEs. Confira-se:

O incentivo é o setor por excelência de intervenção no domínio econômico que poderia ser regulada por meio de CIDE. **Cabe destacar que as CIDEs poderiam tanto incentivar determinada conduta econômica como desincentivar por meio de aumento de preço, deslocando as escolhas do consumidor para outra conduta econômica diversa.** Assim, a CIDE-combustíveis poderia estimular o consumo de biocombustíveis ao não incidirem sobre o preço deste produto, deslocando a escolha do consumidor, que poderia optar por este produto em detrimento dos hidro carbonetos (petróleo, gasolina e diesel).⁶⁴⁷ (Grifo nosso)

Caliendo vai além e defende que a utilização das CIDEs com o propósito de desestimular determinadas atividades ou setores em detrimento de outros não é “uma medida de destruição”, mas sim “fruto do planejamento estatal que pode entender mais relevante [...] acrescentar ao preço do produto os custos sociais que este setor traz para o conjunto da sociedade”⁶⁴⁸. A pretensão de repasse dos custos sociais gerados por determinado setor econômico é justamente a lógica *pigouviana* que foi apresentada neste trabalho.

Como leciona Marcus Abraham, a função interventiva dessas Contribuições pode ser concretizada de duas formas: “a) CIDE-destinação, cuja atuação ocorre por meio da aplicação financeira na respectiva área desejada; b) CIDE-incidência, que intervém através da própria tributação”⁶⁴⁹. Embora tais modos sejam independentes, os *health taxes* promoveriam a intervenção simultaneamente de ambas as formas. A intervenção ocorreria por meio da incidência na operação com produtos feitos com tabaco, com bebidas alcóolicas e bebidas não alcóolicas açucaradas, bem como por meio da destinação dos recursos arrecadados a programas de saúde e de estímulo à prática esportiva.

Paulo Caliendo aponta a referibilidade como uma das características essenciais das CIDEs⁶⁵⁰. Em consonância, Eduardo Maneira sinaliza que a legitimidade das CIDEs dependerá dessa “correlação lógica entre os pagantes e o benefício trazido pela contribuição”⁶⁵¹. Nos *health taxes*, tal requisito é facilmente observado. Ademais, como o

⁶⁴⁷ CALIENDO, Paulo. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: SaraivaJur, 2022. posição 1695 de 1891. Edição Kindle.

⁶⁴⁸ CALIENDO, Paulo. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: SaraivaJur, 2022. posição 1695-1696 de 1891. Edição Kindle.

⁶⁴⁹ ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2022, p. 437.

⁶⁵⁰ CALIENDO, Paulo. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: SaraivaJur, 2022. posição 599 de 1891. Edição Kindle.

próprio artigo 149, caput, delega à lei complementar definir as normas gerais da incidência tributária das CIDES, a vinculação da arrecadação a projetos na área da saúde poderá ser prevista em lei.

Em relação aos produtos feitos com tabaco, os projetos de lei n. 465/2007, 1.421/2011 e 1.102/2019 propõem, por exemplo, a destinação da arrecadação da CIDE-Tabaco ao Fundo Nacional de Fumicultura (FNF) e a utilização deste para, dentre outras, (i) ações de estudo e de tratamento de doenças decorrentes do uso do tabaco; e (ii) financiamento de pesquisas para o desenvolvimento de novas culturas. No que se refere às bebidas alcóolicas, o Projeto de Lei n. 3.069/2011 pretende vincular a arrecadação a programas para a prevenção e o tratamento de doenças relacionadas ao consumo abusivo de álcool. E, no âmbito das bebidas açucaradas, o Projeto de Lei n. 3.320/2019 visa destinar a arrecadação para ações de incentivo de produção e de consumo de alimentos orgânicos. Todas são iniciativas interessantes e que podem angariar o apoio da população à instituição dos *health taxes*, especialmente se houver um esforço governamental de dar publicidade a esses projetos.

Como antecipado, as PECs n. 45/2019 e 110/2019 propõem a criação de Impostos Seletivos com a finalidade de desestimular o consumo, aproximando o ordenamento jurídico do movimento global descrito nesta dissertação. Não obstante, as aludidas propostas não tratam da destinação específica da arrecadação decorrente dos Impostos Seletivos. É imperioso recordar que o artigo 167, IV, da Constituição veda a destinação da arrecadação dos impostos para além dos percentuais mínimos previstos para a educação e a saúde. Nesse ponto, os textos das propostas de emenda à Constituição falharam ao não dispor sobre a possibilidade de destinação integral da arrecadação desses tributos ou ao definir as espécies tributárias que seriam criadas com o propósito regulatório de desestimular o consumo.

Feitas tais considerações sobre os principais traços do desenho dos *health taxes*, serão apresentadas sugestões concretas para a sua instituição no Brasil.

5.3. Proposta Conclusiva

⁶⁵¹ MANEIRA, Eduardo. Segurança jurídica e os limites necessários para a instituição de Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger, (Coord.) *Tributação: democracia e liberdade*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 135-150.

Este estudo concluiu que os *health taxes* não são apenas um instrumento legítimo à luz do ordenamento constitucional, mas um instrumento necessário – e alinhado às orientações da OMS e da OCDE – para o aperfeiçoamento da tutela da saúde no Brasil. Neste subcapítulo, serão apresentadas as propostas conclusivas sobre os *health taxes*.

Primeiramente, esclarece-se que os *health taxes* não substituem os tributos incidentes sobre o consumo – o ICMS ou, futuramente, o IBS ou a CBS – já que destinam-se a finalidades distintas. Não há sobreposição em relação ao papel que exercem.

Como visto ao longo deste trabalho, os *health taxes* são marcados pela extrafiscalidade e destinam-se à função regulatória paternalista de desestimular o consumo de produtos considerados prejudiciais à saúde do próprio consumidor. Incidem, assim, somente sobre produtos específicos que estejam alinhados a essa finalidade.

O ICMS e os impostos sobre o valor agregado tributam o consumo em geral. O ICMS admite a fixação de alíquotas seletivas de acordo com a essencialidade dos produtos, o que, como visto no capítulo 4, lastreia a tributação mais agravada dos produtos feitos com tabaco, das bebidas alcóolicas e das bebidas não alcóolicas açucaradas. A mesma conclusão é aplicável ao IPI em que a seletividade em razão da essencialidade é obrigatória. No caso do IBS ou da CBS propostos pelas PECs n. 45/2019 e 110/2019, são propostas alíquotas uniformes de modo que não será possível a gradação de alíquotas de acordo com parâmetros pré-definidos (superfluidade, essencialidade, etc.).

Mais a mais, como destacado pela OMS, os tributos seletivos têm a capacidade de aumentar os preços relativos e absolutos dos produtos, funcionando como melhor instrumento ao desestímulo ao consumo. Assim, defende-se que, no sistema tributário brasileiro, devem coexistir o IPI, o ICMS – ou, alternativamente, os impostos sobre valor agregado substitutos – e os *health taxes*.

Sugere-se a criação de contribuições de intervenção sobre o domínio econômico de competência da União Federal denominadas de CIDE-Tabaco, CIDE-Bebidas Alcóolicas e CIDE-Bebidas Açucaradas incidentes sobre fatos geradores bem definidos, cobradas dos fabricantes, produtores e importadores com base em alíquotas específicas ou *ad valorem*.

O conceito de fato gerador específico foi abordado no item 5.2.2 e refere-se à definição de a partir de qual concentração de nicotina ou de açúcar ou teor alcóolico os produtos feitos com tabaco, as bebidas alcóolicas e as bebidas não alcóolicas açucaradas serão tributadas. As características dos produtos tributados devem ser nítidas. Recomenda-se, ainda, que sejam definidas faixas distintas em razão do potencial dano causado por produtos seja

pelo tipo, seja pela concentração de componente prejudicial à saúde (nicotina, álcool e açúcares).

Acredita-se que, com a implementação dessas sugestões, haverá uma sinalização clara (i) para a indústria sobre quais produtos devem ser melhorados; (ii) para a sociedade sobre quais produtos devem ser evitados e que tipo de consumo se pretende reduzir (*light user* ou *heavy user*; por crianças, adolescentes ou adultos; etc.); bem como (iii) serão afastadas críticas no sentido de eventual incoerência entre o discurso paternalista e o resultado arrecadatário promovido.

As alíquotas podem ser específicas ou *ad valorem*. Entretanto, no caso de alíquotas específicas, essas devem ser corrigidas anualmente pelo mesmo índice de atualização dos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil acumulado no ano anterior de modo a preservar o impacto financeiro dessa incidência tributária.

Considerando que as CIDEs destinam-se a reduzir o consumo, é ideal que as alíquotas onerem os contribuintes – fabricantes, produtores e importadores – a ponto de esses precisarem repassá-las no preço final aos consumidores. Só assim o tributo poderá promover o efeito de micro incentivo.

Para que os tributos se tornem mais perceptíveis, recomenda-se a inclusão de mensagem nos rótulos com avisos de “altamente tributado” ou afins como demonstrado no item 5.2.1. Assim, os indivíduos serão provocados a lembrar dos motivos que justificam a tributação mais severa daqueles itens e poderão associar aquele rótulo à conduta socialmente reprovada.

Como forma de angariar apoio político, recomenda-se que o produto da arrecadação das CIDEs seja integralmente destinado a programas de saúde e de incentivo ao desenvolvimento de hábitos mais saudáveis e à prática de esportes. Por fim, destaca-se que a instituição das referidas CIDES não impede que as alíquotas do IPI e do ICMS sejam mais seletivas em razão da superfluidade dos produtos feitos com tabaco, das bebidas alcólicas e das bebidas não alcólicas açucaradas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao fim deste trabalho, espera-se ter sido possível demonstrar que a função regulatória dos tributos é um tema em voga e em ascensão no mundo, sendo instrumentalizada especialmente com o fim de tutelar a saúde pública e promover a proteção ao meio-ambiente. Não se trata de propriedade dos tributos até então desconhecida. Nada disso, demonstrou-se que os tributos são usados há séculos para a concretização de finalidades extrafiscais, mas com alguma limitação. Em sua maioria, foram intencionalmente usados com o fim regulatório de proteger o mercado interno por meio dos tributos alfandegários ou aduaneiros. Também já foram instituídos sobre o tabaco, as bebidas alcóolicas – hoje, tributados pelos *health taxes* – e jogos de azar com o fim regulatório de preservar a noção moral predominante (*sin taxes*).

O movimento atual é diferente, tem potencial multiplicador e parece ter vindo para ficar. Acredita-se que o assunto fará cada vez mais parte do ambiente político-econômico nacional, avançando para a tributação de alimentos ultraprocessados, da proteína animal, da maconha, do plástico de único uso, do gás carbônico, etc. Daí a sua importância.

Inicialmente, evidenciou-se que os *health taxes* são condizentes tanto com a tutela à saúde definida na Constituição Federal, amoldando-se perfeitamente à definição de “políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos” presente no caput do artigo 196, quanto com o papel assumido pelos tributos nos Estados Democráticos de Direito em que todo direito, positivo ou negativo, representa um custo.

Por outro lado, foram enfrentadas duas dificuldades centrais à legitimidade dos tributos regulatórios com viés paternalista: a primeira relacionada ao pretense dever de neutralidade fiscal; e a segunda, mais importante, relativa ao potencial excesso de paternalismo na restrição ao exercício da autonomia individual decorrente da incidência tributária.

Neste estudo, concluiu-se que a neutralidade fiscal absoluta é uma falácia. Toda incidência tributária impactará, proposital ou casualmente, em maior ou em menor grau, a vida econômica e social. Adotou-se a premissa de que a neutralidade fiscal não é um ponto de chegada, mas sim um ponto de partida. A neutralidade fiscal é apenas um atributo do sistema tributário, que, por sua vez, se destina a concretizar valores estruturais como a equidade e a eficiência. Sistemas tributários podem ser mais ou menos neutros, assim como tributos podem ser mais ou menos neutros. É, contudo, fundamental que a redução da neutralidade de um

tributo seja utilizada de forma deliberada para finalidades compatíveis com o ordenamento jurídico, como ocorre com os *health taxes*.

Adicionalmente, como os *health taxes* influenciam o comportamento humano por meio da incidência tributária sobre o consumo e do conseqüente aumento dos preços de venda dos produtos tributados, resultam em limitação forte ao exercício da autonomia individual com o propósito paternalista de tutelar a saúde do próprio consumidor. Foram classificados, neste trabalho, como atos paternalistas impuros, instituídos por lei, que interferem em escolhas não estruturais dos indivíduos de modo forte. Se aproximam do conceito de *shove* e se afastam do de *nudge*.

Por intervirem fortemente no exercício da autonomia individual, este trabalho analisou se a cobrança dos *health taxes* revela-se desproporcional. Concluiu-se que não, especialmente porque a dignidade humana pode ser entendida como autonomia individual e como heteronomia. A primeira perspectiva trata da autodeterminação individual, isto é, da capacidade de que cada pessoa dispõe de fazer as suas próprias escolhas de vida. A segunda envolve a proteção de valores sociais compartilhados, do próprio indivíduo contra as conseqüências de suas escolhas e dos direitos de terceiros. As duas formas são tuteladas pelo ordenamento jurídico. Embora a noção de autonomia individual seja predominante, mostrou-se que o Supremo Tribunal Federal atuou para a proteção da heteronomia em casos emblemáticos como os da constitucionalidade da vacinação obrigatória para a prevenção do coronavírus e da restrição do direito à liberdade de expressão para impedir a publicação de livro que promovia ideias antissemitas.

Concluiu-se, assim, que os *health taxes* são intervenções paternalistas na autonomia individual legítimas e necessárias, sobretudo por (i) intervirem em escolhas não estruturais de vida; e (ii) maximizarem, em tese, direitos de terceiros já que representam fonte de custeio própria para as despesas necessárias ao tratamento das doenças e condições associadas aos hábitos de fumar, beber e consumir refrigerantes (lógica *pigouviana*).

Por fim, com base na constatação de que o sistema tributário nacional pode ser aperfeiçoado para assegurar a tributação dos produtos feitos com tabaco, das bebidas alcólicas e das bebidas não alcólicas açucaradas com o fim regulatório de desestimular o seu consumo e maximizar a tutela da saúde, este trabalho (i) apresentou as características que reputa essenciais a qualquer tributo regulatório paternalista; e (ii) formulou proposta específica para a instituição da CIDE-Tabaco, CIDE-Bebidas Alcólicas e da CIDE-Bebidas Açucaradas.

REFERÊNCIAS

ABDUKADIROV, Sherzod; MARLOW, Michael. Taxation as nudge: The failure of anti-obesity paternalism. *In*: HOFFER, J; NESBIT, Todd (orgs.). *For your own good: Taxes, paternalism, and fiscal discrimination in the twenty-first century*. Arlington: Mercatus Center at George Mason University, 2018, p. 305-326.

ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2022.

AGU defende decreto que aumentou IPI de concentrados de refrigerantes. *Poder 360*, [S.l.], 11 set. 2018. Disponível em: <<https://www.poder360.com.br/congresso/agu-defende-decreto-que-aumentou-ipi-de-concentrados-de-refrigerantes/>>. Acesso em: 21 mar. 2022.

AGU pede ressarcimento de gastos com saúde a fabricantes de cigarro. *Consultor Jurídico*, Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-mai-21/agu-ressarcimento-gastos-saude-fabricantes-cigarro>>. [S.l.], 21 mai. 2019. Acesso em: 09 mar. 2023.

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

ALIANZA POR LA SALUD ALIMENTARIA. *Destapando la verdad: El impuesto a las bebidas azucaradas em México funciona*. Alianza por la Salud Alimentaria, [S.l.], jun. 2016. Disponível em: <https://impuestosaludable.org/wp-content/uploads/2013/06/Destapando-la-verdad_El-impuesto-en-M%C3%A9xico-funciona_ASA_2016.pdf>. Acesso em: 3 out. 2022.

_____. *El impuesto a las bebidas azucaradas sí funciona*. Alianza por la Salud Alimentaria; Impuesto Saludable, [S.l.: s.d.]. Disponível em: <https://impuestosaludable.org/wp-content/uploads/2018/08/PDF_Carpeta-ImpuestoSaludable_FINAL-1.pdf>. Acesso em: 3 out. 22.

ANVISA - Agência Nacional de Vigilância Sanitária. *Convenção-quadro para o controle do tabaco*. [S.l.: s.d.]. Disponível em: <https://www.gov.br/anvisa/pt-br/assuntos/tabaco/convencao-quadro/arquivos/convencao-quadro-tabaco>. Acesso em: 17 nov. 2022.

_____. *Danos à saúde*. [S.l.]: 21 set. 2020. Disponível em: <<https://www.gov.br/anvisa/pt-br/assuntos/tabaco/danos-a-saude>>. Acesso em: 16 fev. 2023.

ARENDDT, Hanna. *A condição humana*. 10ª ed. São Paulo: Gen, 2007. Edição Kindle.

ARNESON, Richard J. Nudge and Shove. *Social Theory and Practice*, v. 4, n. 4, p. 668-691, out. 2015.

ARRIETA, María Cecilia Frasser. La regulación fiscal de los licores destilados en Colombia frente a los compromisos internacionales de no discriminación: Ley 1819 de 2016. *Revista de Derecho Fiscal*, n. 14, p. 55-88, jan.-jun. 2019. Disponível em: <<https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/5939>>. Acesso 2 mar. 2023.

ATLÁNTICO PARA LA GENTE. Gobernación del Atlántico. *Circular externa n. 0014*, de 2022. Disponível em: <https://www.atlantico.gov.co/images/stories/adjuntos/hacienda/avisos/Circular_No_0014_Tarifas_Del_Impuesto_Al_Consumo_De_Cigarrillo_Y_Tabaco_2023.pdf>. Acesso: 1 mar. 2023.

AVI-YONAH, Reuven S. Taxation as regulation: Carbon tax, health care tax, bank tax and other regulatory taxes. *Acct., Econ. & L.*, n. 1, 2011. Disponível em: <<https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2643&context=articles>>. Acesso em: 23 jul. 2022.

BANCO MUNDIAL. *Confronting illicit tobacco trade: A global review of countries experiences – Colombia: Illicit cigarette trade*. World Bank Group, [S.l.: s.d.]. Disponível em: <<https://thedocs.worldbank.org/en/doc/614721548434799087-0090022019/original/WBGTobaccoIllicitTradeColombia.pdf>>. Acesso em: 25 dez. 2022.

_____. *Curbing the epidemic: Governments and the economics of tobacco control*. [S.l.]: World Bank Books, 1999. Disponível em: <<https://elibrary.worldbank.org/doi/pdf/10.1596/0-8213-4519-2>>. Acesso em: 25 fev. 2023.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed., 23. tiragem. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BANDY, L. K. et al. Reductions in sugar sales from soft drinks in the UK from 2015 to 2018. *BMC Medicine*, v. 18, n. 20, 13 jan. 2020. Disponível em: <<https://doi.org/10.1186/s12916-019-1477-4>>. Acesso em: 2 out. 2022.

BARAHONA, Nano; OTERO, Cristóbal; OTERO, Sebastián. Ley de etiquetado: Evaluando sus efectos em consumidores y empresas de alimentos. *Ciper*, [S.l.], 24 maio 2021. Disponível em: <<https://www.ciperchile.cl/2021/05/24/ley-de-etiquetado-evaluando-sus-efectos-en-consumidores-y-empresas-de-alimentos/>>. Acesso em: 26 fev. 2023.

BARBOSA, B. S. de C.; MARTINS JR., R. J.; MOURA, M. As normas tributárias indutoras e a importância do controle interno e externo pelos poderes. In: LOBATO, Valter de Souza (Coord.). *Extrafiscalidade*. Conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 69-86. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5671136/mod_resource/content/1/Valter%20Souza%20%20Lobato_Extrafiscalidade_MIOLO_COORD.pdf>. Acesso em: 19 fev. 2023.

BARCELLOS, Ana Paula de. *A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: O princípio da dignidade da pessoa humana*. 3ª ed. rev. e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

BARROSO, Luís Roberto. *A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo: A construção de um conceito jurídico à luz da jurisprudência mundial*. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

BBC NEWS; CURSINO, Malu. Viva Saquê!: Governo japonês quer estimular jovens a aumentar o consumo de álcool. *BBC News*, [S.l.], 18 ago. 2022. Disponível em: <<https://www.bbc.com/portuguese/internacional-62578652>>. Acesso: 1 Mar.

BEN-PORATH, Sigal. Paternalism, (school) choice, and opportunity. *Journal of Philosophy of Education*, v. 43, n. 4, 2009.

_____. *Tough choices: Structured paternalism and the landscape of choice*. Princeton: Princeton University Press, 2016.

BEEKMAN, Daniel. Sweetened-beverage sales in Seattle dropped 30% after soda tax, new study says. *The Seattle Times*, [S.l.], 18 fev. 2020. Disponível em: <<https://www.seattletimes.com/seattle-news/politics/after-soda-tax-sweetened-beverage-sales-in-seattle-dropped-30/>>. Acesso em: 1 dez. 2022.

BERKELEY. *Decreto n. 7388-NS, 2014*. Dispõe sobre a tributação sobre a distribuição de bebidas açucaradas. Disponível em: <<https://berkeley.municipal.codes/enactments/Ord7388-NS>>. Acesso em: 13 mar. 2022.

BINENBOJM, Gustavo. *Poder de polícia, ordenação e regulação: Transformações político-jurídicas, econômicas e institucionais do direito administrativo ordenador*. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

BOBBIO, Noberto. *Liberalismo e democracia*. São Paulo: Brasiliense, 2022.

BOESEN, Ulrik; BUNN, Daniel; ENACHE, Cristina. *Consumption tax policies in OECD countries*. [S.l.]: Tax Foundation, 2021. Disponível em: <<https://files.taxfoundation.org/20210225102600/Consumption-Tax-Policies-in-OECD-Countries1.pdf>>. Acesso em: 24 nov. 2022.

BRANCO, P. G. G.; MENDES, G. F. *Curso de direito constitucional*. 17. edição. [S.l.]: Saraiva Jur, 2022. Edição Kindle.

BRASIL. *Complementação de voto sobre a PEC 110/2019*. Relator: Sen. Roberto Rocha. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9090455&ts=1654087982620&disposition=inline>>. Acesso em: 28 nov. 2022.

_____. *Constituição (1824). Constituição Política do Império do Brasil, de 25 de março de 1824*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em: 14 maio 2022.

_____. *Decreto n. 5.658/2006, de 2 de janeiro de 2006*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/d5658.htm>. Acesso em: 03 mar. 2006.

_____. *Decreto n. 7.660/11, de 23 de dezembro de 2011*: Brasília, DF: Diário Oficial da União, 26 dez. 2011. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/d7660.htm>. Acesso em: 16 nov. 2022.

_____. *Decreto n. 8.017/13, de 17 de maio de 2013*: Brasília, DF: Diário oficial da União, 20 maio 2013. Disponível em:

<<https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/1034912/decreto-8017-13>>. Acesso em: 16 nov. 2022.

_____. *Lei n. 12.741/2012, de 8 de dezembro de 2012*. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 10 dez. 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/112741.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%2012.741%2C%20DE%208%20DE%20DEZEMBRO%20DE%202012.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20as%20medidas%20de,C%C3%B3digo%20de%20Defesa%20do%20Consumidor>. Acesso em: 9 dez. 2022.

_____. Ministério da Economia. *Redução temporária (Covid-19)*. Disponível em: <https://www.gov.br/produtividade-e-comercio-exterior/pt-br/assuntos/camex/estrategia-comercial/reducao-temporaria-covid-19>, Acesso em: 17 fev. 2022.

_____. Ministério da Fazenda. Receita Federal. *Análise da tributação do setor de refrigerantes e outras bebidas açucaradas*. [S.l.], 2018. Disponível em: <<https://actbr.org.br/uploads/arquivos/Analise-Receita-Federal-2018.pdf>>. Acesso em: 6 fev. 2022.

_____. Ministério da Saúde. *Covid-19 no Brasil*. Disponível em: <https://infoms.saude.gov.br/extensions/covid-19_html/covid-19_html.html>. Acesso em: 14 ago. 2022.

_____. Ministério da Saúde. Gabinete do Ministro. *Portaria n. 424, de 19 de março de 2013*. Disponível em <https://bvsmms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2013/prt0424_19_03_2013.html>. Acesso em: 16 fev. 2023.

_____. Ministério da Saúde. Gabinete do Ministro. *Portaria n. 425, de 19 de março de 2013*. Disponível em: <https://bvsmms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2013/prt0425_19_03_2013.html#:~:text=PORTARIA%20N%C2%BA%20425%2C%20DE%202019,Complexidade%20ao%20Indiv%C3%AAduo%20com%20Obesidade>. Acesso: 16 fev. 2023.

_____. Ministério da Saúde. Gabinete do Ministro. *Portaria n. 874, de 16 de maio de 2013*. Disponível em: <<https://www.inca.gov.br/sites/ufu.sti.inca.local/files//media/document//portaria-874-16-maio-2013.pdf>>. Acesso em: 16 fev. 2023.

_____. Presidência da República. Casa Civil. *Exposição de Motivos Interministerial n. 122 – F/MCT/MDIC, de 2 de agosto de 2011*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/Exm/EMI-122-MF-MCT-MDIC-Mpv540.htm>. Acesso em: 16 nov. 2022.

_____. *Projeto de Lei Complementar n. 04/2015*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1296850&filena me=PLP+4/2015>. Acesso em: 28 out. 2022.

_____. *Projeto de Lei do Senado n. 176/2007*. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/80432>>. Acesso em: 28 out. 2022.

_____. *Projeto de Lei do Senado n. 184/2016*. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4686490&ts=1630425665904&disposition=inline>. Acesso em: 26 nov. 2022

_____. *Projeto de Lei do Senado n. 233/2010*. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/98024>>. Acesso em: 26 nov. 2022.

_____. *Projeto de Lei do Senado n. 314/2018*. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/87058>>. Acesso em: 26 fev. 2023.

_____. *Projeto de Lei do Senado n. 430/2016*. Disponível em: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/materias-bicamerais/-/ver/pls-430-2016>>. Acesso em: 4 nov. 2022.

_____. *Projeto de Lei n. 82/2007*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=357289>>. Acesso em: 2 nov. 2022.

_____. *Projeto de Lei n. 114/2019*. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0f6q6y943kq4c1o0211btv4egg11995826.node0?codteor=1735792&filename=PLP+114/2019>. Acesso em: 28 out. 2022.

_____. *Projeto de Lei n. 138/2007*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=364175>>. Acesso em: 28 out. 2022.

_____. *Projeto de Lei n. 192/2017*. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0rqfy215zkrhgu8p46pjc9e8412028881.node0?codteor=435407&filename=PL+192/2007>. Acesso em: 28 out. 2022.

_____. *Projeto de lei n. 250/2019*. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1707043&filename=PL+250/2019>. Acesso em: 23 out. 2022.

_____. *Projeto de Lei n. 465/2007*. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=442894&filename=PL%20465/2007>. Acesso em: 26 fev. 2023.

_____. *Projeto de Lei n. 895/2011*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=497055>>. Acesso em: 2 nov. 2022.

_____. *Projeto de Lei n. 897/2020.* Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2241799>>. Acesso em: 26 fev. 2023.

_____. *Projeto de Lei n. 1.102/2019.* Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2192993>>. Acesso em: 26 fev. 2023.

_____. *Projeto de Lei n. 1.421/2011.* Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/503529>>. Acesso em: 26 fev. 2023.

_____. *Projeto de Lei n. 1.450/2011.* Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=877573&filename=PL+1450/2011>. Acesso em: 27 nov. 2022.

_____. *Projeto de Lei n. 1.454/2011.* Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=877602&filename=PL+1454/2011>. Acesso em: 26 nov. 2022.

_____. *Projeto de Lei n. 2.111/2017.* Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=368988>>. Acesso em: 28 out. 2022.

_____. *Projeto de Lei n. 2.112/2007.* Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=368989>>. Acesso em: 2 nov. 2022.

_____. *Projeto de lei n. 2.183/2019.* Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/136266>>. Acesso em: 24 set. 2022.

_____. *Projeto de Lei n. 2.223/2019.* Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2197678>>. Acesso em: 26 fev. 2023.

_____. *Projeto de Lei n. 2.419/2011.* Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=521993>>. Acesso em: 2 nov. 2022.

_____. *Projeto de Lei n. 2.456/2007.* Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=377376>>. Acesso em: 28 out. 2022.

_____. *Projeto de Lei n. 2.898/2019.* Disponível em: <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/materias-bicamerais/-/ver/pl-2898-2019>>. Acesso em: 1 mar. 2023.

_____. *Projeto de Lei n. 2.912/2008.* Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=385011>>. Acesso em: 2 nov. 2022.

_____. *Projeto de Lei n. 3.023/2015*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1387215&filaname=PL+3023/2015>. Acesso em: 26 nov. 2022.

_____. *Projeto de Lei n. 3.320/2019*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2206540>>. Acesso em: 4 nov. 2022.

_____. *Projeto de Lei n. 3.478/2021*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2302145>>. Acesso em: 26 fev. 2023.

_____. *Projeto de Lei n. 3.517/2012*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/538438>>. Acesso em: 27 nov. 2022.

_____. *Projeto de Lei n. 3.558/2020*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetrmitacao?idProposicao=2256420>>. Acesso em: 26 fev. 2023.

_____. *Projeto de Lei n. 3.069/2011*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/533189>>. Acesso em: 2 nov. 2022.

_____. *Projeto de Lei n. 4.037/2021*. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0j28q3nf5tvob1p5cda866cw3z8044688.node0?codteor=2106664&filename=PL+4037/2021](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0j28q3nf5tvob1p5cda866cw3z8044688.node0?codteor=2106664&filename=PL+4037/2021;)>. Acesso em: 23 out. 2022.

_____. *Projeto de Lei n. 5.143/2013*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1065415&filaname=PL+5143/2013>. Acesso em: 5 nov. 2022.

_____. *Projeto de Lei n. 5.332/2005*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetrmitacao?idProposicao=285405>>. Acesso em: 28 out. 2022.

_____. *Projeto de Lei n. 5.429/2016*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetrmitacao?idProposicao=2086168>>. Acesso em: 26 fev. 2023.

_____. *Projeto de Lei n. 5.760/2016*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetrmitacao?idProposicao=2090618>>. Acesso em: 2 nov. 2022.

_____. *Projeto de Lei n. 5.878/2016*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetrmitacao?idProposicao=2092554>>. Acesso em: 2 nov. 2022.

_____. *Projeto de Lei n. 6.400/2009*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=713139&filaname=PL+6400/2009>. Acesso em: 26 nov. 2022.

_____. *Projeto de Lei n. 7.314/2017*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2128364>>. Acesso em: 4 nov. 2022

_____. *Projeto de Lei n. 8.541/2017*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1596244>. Acesso em: 17 nov. 2022.

_____. *Projeto de Lei n. 8.675/2017*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0twk9krov i4o5164pkpy5sxnzh54495751.node0?codteor=1600848&filename=PL+8675/2017>. Acesso em: 4 nov. 2022.

_____. *Projeto de Lei n. 10.075/2018*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1653268&filename=PL+10075/2018>. Acesso em: 23 out. 2022.

_____. *Projeto de Lei n. 10.691/2018*. Disponível em: <<https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:camara.deputados:projeto.lei:pl:2018-08-08;10691>>. Acesso em: 27 nov. 2022.

_____. *Projeto de Lei n. 11.106/2018*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2188141>>. Acesso em: 2 nov. 2022.

_____. *Proposta de Emenda à Constituição 45/2019*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1794520&filename=EMC+9/2019+PEC04519+%3D%3E+PEC+45/2019>. Acesso em: 28 nov. 2022.

_____. *Proposta de Emenda à Constituição 110/2019*. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1654087970632&disposition=inline>>. Acesso em: 28 nov. 2022.

_____. *Proposta de Emenda à Constituição 138/2017*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=364175>>. Acesso em: 28 out. 2022.

_____. Receita Federal. *Arrecadação das Receitas Federais de 1994 a 2021*. Disponível em <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/serie-historica/arrecadacao-das-receitas-federais-1994-a-2021-1.xlsx/view>>. Acesso em: 26 jul. 2022.

_____. Receita Federal. *Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)*. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/regimes-e-controles-especiais/cigarros-tributacao>>. Acesso em: 21 maio 2022.

_____. Senado Federal. *Projeto de Lei n. 7.165, de 2017. Regula o art. 146-A da Constituição Federal*. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg->

getter/documento?dm=7110875&ts=1647895083917&disposition=inline>. Acesso em: 7 jul. 2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n. 9.698*. Min. Rel. Henrique D'Ávila. Julgamento em: 11 jul. 1962.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 54/DF*. Relator: Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Julgamento em: 27 abr. 2005.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 132/RO*. Relator: Min. Carlos Ayres Britto. Julgamento em: 5 maio 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 173/DF*. Tribunal Pleno. Rel.: Min. Joaquim Barbosa. Julgamento em: 25 set. 2008.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.510-0/DF*. Relator: Min. Ayres Britto. Tribunal Pleno. Julgamento em: 28 maio 2008.

_____. Superior Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.275/DF*. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgamento em: 01 mar. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.277/DF*. Relator: Min. Carlos Ayres Britto. Julgamento em: 10 mar. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.422/DF*. Rel.: Min. Dias Toffoli. Julgamento em: 06 jun. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.586/DF*. Tribunal Pleno. Rel.: Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento em: 17 dez. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.587/DF*. Tribunal Pleno. Rel.: Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento em 17 dez. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 7.153/DF*. Rel.: Min. Alexandre de Moraes. Decisão monocrática. Julgamento em: 09 de agosto de 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 7.153/DF*. Rel.: Min. Alexandre de Moraes. Decisão monocrática. Julgamento em: 11 de novembro de 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus n. 82.424-2/RS*. Tribunal Pleno. Rel.: Min. Moreira Alves. Julgamento em 17 set. 2003.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Reclamação n. 2.040/DF*. Tribunal Pleno. Rel.: Min. Néri da Silveira. Julgamento em 21 fev. 2002.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 565.048/RS*. Rel.: Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Julgamento em: 28 maio 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 592.145/SP*. Rel.: Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Julgamento em: 05 abril 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 606.314/PE*. Rel.: Min. Luis Roberto Barroso. Tribunal Pleno. Julgamento em: 12 maio 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 607.109/PR*. Rel. Min.: Rosa Weber. Tribunal Pleno. Julgamento em: 08 jun. 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 627.543/RS*. Rel.: Min. Dias Toffoli. Tribunal Pleno. Julgamento em: 30 out. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 670.422/RS*. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento em: 15 ago. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 714.139/SC*. Rel.: Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Julgamento em: 18 dezembro 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 778.889/PE*. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Tribunal Pleno. Julgamento em: 10 mar. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 898.450/SP*. Relator: Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Julgamento em: 17 ago. 2016.

BEREJO, Alvaro Rodriguez. Estudio Preliminar. In: PUVIANI, Amilcare (org.). *Teoria de la ilusión financiera*. Madrid: IEF, 1972.

BREDENKAMP, C.; IGLESIAS, R.; KAISER, K. *Sin tax reform in the Philippines - Transforming public finance, health, and governance for more inclusive development*. [S.l.]: World Bank Group, 2016.

BRITTO, Carlos Ayres. *O humanismo como categoria constitucional*. Belo Horizonte: Fórum, 2017. Edição Kindle.

BRYN, B.; COLIN, C.; MELO, G. de. The place for health taxes in the wider fiscal system. In: LAUER, J. et al (ed.). *Health taxes: Policy and practice*. Londres: World Scientific, 2022, p. 23-56. Disponível em: <<https://www.worldscientific.com/doi/epdf/10.1142/q0365>>. Acesso em: 19 fev. 2023.

BUCHANAN, Allen. Medical Paternalism. *Philosophy & Public Affairs*, v. 7, n. 4, p. 370-390, 1978. Disponível em: <<https://www.jstor.org/stable/2264963>>. Acesso em: 20 fev. 2023.

CALIENDO, Paulo. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: SaraivaJur, 2022. Edição Kindle.

CALIFÓRNIA. California Department of Tax and Fee Administration. *Annual report: 2020-2021*. [S.l.]: CDTFA, 2022, p. 82. Disponível em: <<https://www.cdtfa.ca.gov/formspubs/pub306-2020-21.pdf>>. Acesso em: 23 dez. 2022.

_____. California Department of Tax and Fee Administration. *Tax rates – Special taxes and fees*. [S.l.: s.d.]. Disponível em: <<https://www.cdtfa.ca.gov/taxes-and-fees/tax-rates-stfd.htm#alcoholictax>>. Acesso em: 24 dez. 2022.

California just banned Soda Taxes. What's next? *The Dia Tribe Foundation*, [S.l.]. Disponível em: <<https://diatribe.org/foundation/about-us/dialogue/california-just-banned-soda-taxes-whats-next>>. Acesso em 03 Mar. 2023.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. O futuro da tributação no Brasil e a complexidade tributária. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo (Coord.). *Complexidade tributária: teoria e prática*. No prelo, 1 ed. Rio de Janeiro: Angramma

CAPACCI, Sara et al. The impact of the French soda tax on prices and purchases. An ex post evaluation. *PLoS One*, v. 14, n. 10, 11 out. 2019. Disponível em: <<https://doi.org/10.1371/journal.pone.0223196>>. Acesso em: 1 mar. 2023.

CARDENAS, M. *Estudos de caso sobre o comércio ilícito de tabaco: Colômbia. Ficha Técnica da Tabacconomics*. Chicago: Tobacconomics, Centro de Política em Saúde, Instituto de Pesquisa e Política em Saúde, Universidade de Illinois em Chicago, 2020, p. 2. Disponível em: <https://tobacconomics.org/uploads/misc/2020/05/UIC_Colombia-Illicit-Trade-Fact-Sheet_v1.4-PT.pdf>. Acesso em: 17 dez. 2022.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 33. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2021.

CNOSSEN, Sijbren. *Theory and practice of excise taxation: Smoking, drinking, gambling, polluting, and driving*. Oxford: Oxford University Press, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 13. ed, rev., atual., ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

COLCHERO, M. Arantxa et al. In Mexico, evidence of sustained consumer response two years after implementing a sugar-sweetened beverage tax. *Health Affairs*, v. 36, n. 3, p. 564-581, [S.l.], mar. 2017. Disponível em: <<https://www.healthaffairs.org/doi/epdf/10.1377/hlthaff.2016.1231>>. Acesso em: 1 mar. 2023.

COLÔMBIA. Constituição (1991). *Constitución Política de Colombia, de 7 de julho de 1991*. Disponível em: <<https://pdba.georgetown.edu/Constitutions/Colombia/colombia91.pdf>>. Acesso em: 1 mar. 2023.

_____. Función Pública. *Lei n. 223/1995, de 20 de dezembro de 1995*. Disponível em <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma_pdf.php?i=6968>. Acesso: 1 fev. 2023.

_____. Función Pública. *Lei n. 1.816/1995, de 19 de dezembro de 2016*. Disponível em <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma_pdf.php?i=88659>. Acesso: 2 mar. 2023.

COLÔMBIA. *Informe de conciliación al Proyecto de Ley n. 118/2022 (Cámara) y 131/2022 (Senado) “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”*. Bogotá, 11 nov. 2022. Disponível em: <https://www.minhacienda.gov.co/webcenter/ShowProperty?nodeId=%2FConexionContent%2FWCC_CLUSTER-206545%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased>. Acesso em: 1 mar. 2023.

_____. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. *Reforma tributaria para la igualdad y la justicia social*: Exposición de motivos. [S.l.]: Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2022. Disponível em: <<https://www.hklaw.com/-/media/files/insights/publications/2022/08/pl1182022c-reforma-tributaria.pdf>>. Acesso em: 1 dez. 2022.

COLOMBIA passes major tax reform effective January 1. *PWC*, [S.l.], dez. 2022. Disponível em: <<https://www.pwc.com/us/en/services/tax/library/colombia-passes-major-tax-reform-effective-january-1.html>>. Acesso em: 1 mar. 2023.

COLOMBIAN government presents tax reform bill. *PWC*, [S.l.], ago. 2022. Disponível em: <https://www.pwc.com/us/en/services/tax/library/colombian-government-presents-tax-reform-bill2.html?WT.mc_id=CT2-PL200-DM2-TR2-LS1-ND30-TTA9-CN_TX-KM-NL-8FY22-ITS-Colombia-emaillink>. Acesso em: 1 dez. 2022.

COMISSÃO EUROPEIA. *Excise duties*. [S.l.: s.d.]. Disponível em: <<https://trade.ec.europa.eu/access-to-markets/en/content/excise-duties>>. Acesso em: 21 dez. 2022.

CONGRESSO pode mudar status dos jogos de azar no país ainda em 2021. *Gazeta Esportiva*, São Paulo, 22 abr. 2021. Disponível em: <<https://www.gazetaesportiva.com/institucional/congresso-pode-mudar-status-dos-jogos-de-azar-no-pais-ainda-em-2021/>>. Acesso em: 21 maio 2022.

CONLY, Sarah. *Against Autonomy: Justifying coercive paternalism*. Cambridge: Cambridge University Press, 2013.

COONS, Christian; WEBER, Michael. *Introduction: Paternalism - Issues and trends*. Cambridge: Cambridge University Press, 2017.

CORSINI, Iuri; JANONE, Lucas. Alta no preço das carnes faz hábito alimentar dos brasileiros mudar. *CNN*, Rio de Janeiro, 28 out. 2021. Disponível em: <<https://www.cnnbrasil.com.br/business/alta-no-preco-das-carnes-faz-habito-alimentar-dos-brasileiros-mudar/>>. Acesso em: 19 fev. 2023.

COOK COUNTY. *Sweetened Beverage Tax*. Disponível em: <<https://www.cookcountyil.gov/service/sweetened-beverage-tax>>. Acesso: 08 mar. 2023.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. Constituição e Código Tributário Nacional. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

CONTROLLING the global obesity epidemic. *WHO*, [S.l.], Disponível em: <<https://www.who.int/activities/controlling-the-global-obesity-epidemic>>. Acesso em: 07 mar. 2023.

DEMES, Jorge Mussa Guerra. Análise de impacto regulatório no contexto tributário. *JOTA*, [S.l.], 25 abr. 2022. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/analise-de-impacto-regulatorio-no-contexto-tributario-25042022>>. Acesso em: 24 dez. 2022.

DWORKIN, Gerald. Defining paternalism. In: SCHRAMME, Thomas. *New perspectives on paternalism and health care*. Cham: Springer Verlag, 2013, p. 17-31.

DWORKIN, Gerald. Paternalism. *The Monist*, v. 56, n. 1., p. 64-84, jan. 1972, p. 65. Disponível em: <<https://www.jstor.org/stable/27902250>>. Acesso em: 20 fev. 2023.

DWORKIN, Ronald. *Sovereign Virtue: The theory and practice of equality*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 2002

ESTADÃO Conteúdo. Com crise em Manaus, governo recua e zera impostos de cilindros de oxigênio. *Exame*, [S.l.], 16 jan. 2021. Disponível em: <<https://exame.com/brasil/com-crise-em-manaus-governo-recua-e-zera-imposto-de-cilindros-de-oxigenio/>>. Acesso em: 6 ago. 2022.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Congressional Budget Office. *Increase all taxes on alcoholic beverages to \$16 per proof gallon and index for inflation*. [S.l.], 9 dez. 2020. Disponível em: <<https://www.cbo.gov/budget-options/56868>>. Acesso em: 4 dez. 2022.

_____. U.S Department of Treasury. Alcohol and Tobacco Tax and Trade Bureau. *Mexico*. [S.l.], 13 set. 2022. Disponível em: <<https://www.ttb.gov/itd/international-affairs-resources-for-mexico>>. Acesso em: 24 dez. 2022.

_____. U.S Department of Treasury. Alcohol and Tobacco Tax and Trade Bureau. *Tax rates*. [S.l.], 22 dez. 2020. Disponível em: <<https://www.ttb.gov/tax-audit/tax-and-fee-rates>>. Acesso em: 24 dez. 2022.

ESTEVIÃO, Marcello. Forewords. In: LAUER, J. *et al* (ed.). *Health taxes: Policy and practice*. Londres: World Scientific, 2022, p. v-vi. Disponível em: <<https://www.worldscientific.com/doi/epdf/10.1142/q0365>>. Acesso em: 19 fev. 2023.

ESTURILIO, Regiane Binhara. *A seletividade no IPI e no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

EURACTIV; MICHALOPOULOS, Sarantis. EU tobacco taxation: The fine line between killing smoking and illicit trade. *Euractiv*, 29 nov. 2022. Disponível em: <<https://www.euractiv.com/section/health-consumers/news/eu-tobacco-taxation-the-fine-line-between-killing-smoking-and-illicit-trade/>>. Acesso em: 25 dez. 2022.

EVICH, Helenna Bottemiller. Bernie's beef with Big Soda. *POLITICO*, 21 out. 2016. Disponível em: <<https://www.politico.com/story/2016/10/bernie-sanders-big-soda-230119>>. Acesso em: 23 jul. 2022.

FEINBERG, Joel. Legal Paternalism. *Canadian Journal of Philosophy*, v. 1, n. 1, p. 105-124, set. 1971. Disponível em: <<https://www.jstor.org/stable/40230341>>. Acesso em: 11 jul. 22.

FILADÉLFIA. *Bill n. 160.176*. Disponível em: <<https://www.phila.gov/media/20170209150802/CertifiedCopy16017601-1.pdf>>. Acesso em: 30 jul. 2022.

_____. *Philadelphia Beverage Tax (PBT)*. Disponível em: <<https://www.phila.gov/services/payments-assistance-taxes/business-taxes/philadelphia-beverage-tax/>>. Acesso em: 30 jul. 2022.

FILADÉLFIA (Cidade). *Liquor tax*. [S.l.], 19 jan. 2023. Disponível em: <<https://www.phila.gov/services/payments-assistance-taxes/business-taxes/liquor-tax/>>. Acesso em: 1 mar. 2023.

FORTES, Fellipe Cianca. *Neutralidade fiscal: Tributação e livre concorrência*. Londrina: Editora Thoth, 2020.

FRANÇA. Douanes & Droits Indirects. *Droits des alcools et boissons alcooliques*. [S.l.], 28 dez. 2022. Disponível em: <<https://www.douane.gouv.fr/fiche/droits-des-alcools-et-boissons-alcooliques>>. Acesso em: 1 mar. 2023.

_____. *Entreprendre. Taxation des boissons*. [S.l.], 1 jan. 2023. Disponível em: <<https://entreprendre.service-public.fr/vosdroits/F32101>>. Acesso em: 1 mar. 2023.

FREY, Bruno. Excise taxes: Economics, politics and psychology. In: CNOSSEN, Sijbren. *Theory and practice of excise taxation: Smoking, drinking, gambling, polluting, and driving*. Oxford: Oxford University Press, 2005, p. 230-244.

GALLE, Brian. Hidden taxes. *Washington University Law Review*, v. 87, p. 59-113, 1 jan. 2009. Disponível em: <<https://scholarship.law.georgetown.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2840&context=facpub>>. Acesso em: 4 nov. 2022.

GAMAGE, David; SHANSKE, Darien. Three essays on tax salience: Market salience and political salience. *Tax Law Review*, v. 65, n. 1, p. 19-98, 2009.

GOMES, Marcus Lívio. *A interpretação da legislação tributária: instrumentos para a unificação de critério administrativo em matéria tributária*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2010.

GOVERNO reduz IPI sobre extratos de açaí e guaraná. *G1*, São Paulo, 25 maio 2013. Disponível em <<https://g1.globo.com/economia/negocios/noticia/2013/05/governo-reduz-ipi-sobre-extratos-de-acai-e-guarana.html>>. Acesso em: 6 fev. 2022.

GRAND, Julian Le; NEW, Bill. *Government Paternalism: Nanny state or helpful friend?* Princeton: Princeton Press, 2015.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 4. ed. São Paulo: Imprensa, 2019.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das exonerações tributárias, incentivos e benefícios fiscais. *In: GRUPENMACHER, Betina Treiger, CAVALCANTE, Denise Lucena. RIBEIRO, Maria de Fátima. QUEIROZ, Mary Elbe. (Coord.) Novos Horizontes da Tributação: um diálogo luso-brasileiro. Coimbra: Editora Almedina, 2012, p. 9-94.*

GRUPENMACHER, Betina Treiger. FEIJÓ, Maria Angélica. Recentes avanços na justiça e eficiência fiscal por meio da atuação do Supremo Tribunal Federal. *In: SCAFF, Fernando Facury, TORRES, Heleno Taveira, DERZI, Misabel Abreu Machado, BATISTA JR, Onofre Alves. (Coord.) Supremos acertados. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022, p. 107-114.*

GRYNBAUM, Michael M. New York's ban on Big Sodas is rejected by Final Court. *The New York Times*, [S.l.], 26 jun. 2014. Disponível em: <<https://www.nytimes.com/2014/06/27/nyregion/city-loses-final-appeal-on-limiting-sales-of-large-sodas.html>>. Acesso em: 28 fev. 2023.

HANNA, Jason. Hard and soft paternalism. p. 24-33. *In: GRILL, Kalle. JANNA, Jason. (Coord.) The Routledge Handbook of the Philosophy of Paternalism. New York: Routledge, 2018.*

HARADA, Kiyoshi. *ICMS: Doutrina e prática. São Paulo: Atlas, 2017.*

HEALTH taxes. *World Health Organization*, [S.l.: s.d.]. Disponível em: <https://www.who.int/health-topics/health-taxes#tab=tab_1>. Acesso em: 8 dez. 2022.

HOFFER, Adam; SHUGART II, William. The theory and practice of selective consumption taxation. *In: HOFFER, J; NESBIT, Todd (orgs.). For your own good: Taxes, paternalism, and fiscal discrimination in the twenty-first century. Arlington: Mercatus Center at George Mason University, 2018, p. 59-76.*

HOFFER, A.; SHUGART II, W.; THOMAS, M. Sin Taxes and industry: Revenue, paternalism and political interest. *The Independent Review*, v. 19, n. 1, p. 47-64, 2014. Disponível em: <https://www.independent.org/pdf/tir/tir_19_01_04_hoffer.pdf>. Acesso em: 25 fev. 2023.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *O custo dos direitos: Por que a liberdade depende dos impostos? São Paulo: Editora Martins Fontes, 2019.*

HUEHNERGARTH, Nancy Fink. Bernie Sanders to soda industry: Stop using my name to fight soda taxes. *Forbes*, 21 out. 2016. Disponível em: <<https://www.forbes.com/sites/nancyhuehnergarth/2016/10/21/bernie-sanders-to-soda-industry-stop-using-my-name-to-fight-soda-taxes/?sh=60b7dc783ed8>>. Acesso em: 23 jul. 2022.

INCA – Instituto Nacional do Câncer. Convenção-quadro para o controle do tabaco. Rio de Janeiro: *INCA*, 2015. Disponível em: <<https://www.inca.gov.br/sites/ufu.sti.inca.local/files//media/document//convencao-quadro-para-controle-do-tabaco-texto-oficial.pdf>>. Acesso em: 17 nov. 2022.

_____. Notas técnicas para o controle do tabagismo. Rio de Janeiro: *INCA*, 2017. Disponível em: <<https://www.inca.gov.br/sites/ufu.sti.inca.local/files/media/document/nota-tecnica->

controle-tabagismo-medidas-relacionadas-precos-impostos-para-reduzir-demanda.pdf>. Acesso em: 16 nov. 2022.

KANSAGRA, Susan et al. Reducing sugary drink consumption: New York City's approach. *American Journal of Public Health*, v. 105, n. 4, p. 61-64, abr. 2015. Disponível em: <<https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC4358191/pdf/AJPH.2014.302497.pdf>>. Acesso em: 28 fev. 2023.

KANT, Immanuel. *Fundamentação da Metafísica dos Costumes*. Lisboa: Edições70, 2007.

KELLY, Jamie. *Libertarian paternalism, utilitarianism and justice*. Cambridge: Cambridge University Press, 2013.

LAUER, J. et al. *Health taxes: Policy and practice*. Londres: World Scientific, 2022. Disponível em <<https://www.worldscientific.com/doi/epdf/10.1142/q0365>>. Acesso em: 19 fev. 2023.

LAUER, J. et al. Introduction. In: _____. *Health taxes: Policy and practice*. Londres: World Scientific, 2022, p. 1-22. Disponível em <<https://www.worldscientific.com/doi/epdf/10.1142/q0365>>. Acesso em: 19 fev. 2023.

_____. The future of health taxes: Helping it happen. In: _____. *Health taxes: Policy and practice*. Londres: World Scientific, 2022, p. 497-512. Disponível em <<https://www.worldscientific.com/doi/epdf/10.1142/q0365>>. Acesso em: 19 fev. 2023.

LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2015.

LEIDER, Julien; POWELL, Lisa. Evaluation of changes in beverage prices and volume sold following the implementation and repeal of a sweetened beverage tax in Cook County, Illinois. *JAMA Netw Open*, v. 3, n. 12, 2020.

LIBERAÇÃO de jogos de azar opõe Centrão a evangélicos. *ANFIP*, 14 out. 2021. Disponível em: <<https://www.anfip.org.br/artigo-clipping-e-imprensa/liberacao-de-jogos-de-azar-opoe-centrao-a-evangelicos/>>. Acesso em: 21 maio 2022.

LIS, Laís. Governo volta a zerar imposto de importação de cilindros de oxigênio. *G1*, Brasília, 15 jan. 2021. *Economia*. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2021/01/15/governo-volta-a-zerar-imposto-de-importacao-de-cilindros-de-oxigenio.ghtml>>. Acesso em: 26 jul. 2022.

LOBATO, Valter de Souza. (coord.). *Extrafiscalidade: Conceito, interpretação, limites e alcance*. Belo Horizonte: Fórum, 2017. Edição Kindle.

LUENGAS, J. A. C. et al. *Tributación de las bebidas alcohólicas en Colombia como medida de disuasión al consumo*. [S.l.]: CERLATAM, 26 nov. 2021. Disponível em: <<https://www.cerlatam.com/wp-content/uploads/2021/11/2021-CERLATAM-Impuestos-saludables.pdf>>. Acesso em: 18 dez. 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. Sanções políticas no direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 30, p. 46-49, mar. 1998.

MAISONNAVE, Fabiano. Empresas da Zona Franca e bancada do AM tentam reverter corte linear de IPI. *Folha de São Paulo*, [S.l.], 7 mar. 2022. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2022/03/empresas-da-zona-franca-e-bancada-do-am-tentam-reverter-corte-linear-de-ipi.shtml?origin=folha>>. Acesso em: 12 mar. 2022.

MALTHUS, Thomas. *Principles of political economy considered with a view to their practical application*. Londres: Elibron Classics, 2005.

MANEIRA, Eduardo. Segurança jurídica e os limites necessários para a instituição de Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger, (Coord.) *Tributação: democracia e liberdade*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 135-150.

MASUR, Jonathan S.; POSNER, Eric. A. Toward a pigouvian state. *University of Pennsylvania Law Review*, vol. 164, n. 1, 2015, p. 93-147. Disponível em: <<http://www.jstor.org/stable/24752846>>. Acesso em: 4 fev. 2023.

MCCRUDDEN, Christopher. Human dignity and judicial interpretation of human rights. *European Journal of International Law*, Firenze, v. 19, n. 4, p. 655-724, 2008.

MCGEE, Robert. *The philosophy of taxation and public finance*. Berlim: Springer Science + Business, 2004.

MELO, José Eduardo Soares; PAULSEN, Leandro. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

MÉXICO. *Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios*. Disponível em: <<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIEPS.pdf>>. Acesso em: 18 nov. 2022.

MILL, John Stuart. *Sobre a liberdade*. São Paulo: L&PM, 2016.

MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, valor acrescido e tributação*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

MOREIRA, A. M.; MOTTA, T. B. A seletividade como instrumento extrafiscal e seus limites. In: LOBATO, V. de S. (coord.). *Extrafiscalidade: Conceito, interpretação, limites e alcance*. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 31-47.

MOREIRA, Armando Rodrigues Gadelha. *Aumentar o tributo reduz o consumo? Análise de (in)viabilidade*. Fortaleza: [S.l.: s.n.], 2019. Edição Kindle.

MPOWER. World Health Organization, [S.l.: s.d.]. Disponível em: <<https://www.who.int/initiatives/mpower>>. Acesso em: 25 fev. 2023.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar imposto: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2009.

NOVA IORQUE. Department of Taxation and Finance. *Alcoholic beverages tax*. [S.l.], 8 set. 2022. Disponível em: <<https://www.tax.ny.gov/bus/bev/abt.htm#expanded-content-menu12>>. Acesso em: 23 dez. 2022.

_____. Department of Taxation and Finance. *Cigarette and tobacco producta tax*. [S.l.], 22 nov. 2022. Disponível em: <<https://www.tax.ny.gov/bus/cig/cigidx.htm#:~:text=New%20York%20State%20and%20New,per%20package%20of%20%20cigarettes>>. Acesso em: 23 dez. 2022.

_____. The New York State Senate. *Senate Bill S4602A*. Disponível em: <<https://www.nysenate.gov/legislation/bills/2021/s4602>>. Acesso em: 21 mar. 2022.

OATES, Wallace; SCHWAB, Robert. The window tax: A case study in excess burden. *Journal of Economic Perspectives*, vol. 29, n. 1, p. 163-180, 2015. Disponível em <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5341424/mod_resource/content/1/artigo%20JEP.pdf>. Acesso em: 5 jul. 2022.

OATS, Lynne; SADLER, Pauline. Political supression or revenue raising? Taxing newspapers during the french revolutironary war. *The Accounting Historians Journal*, v. 31, n. 1, jun. 2004, p. 93-128. Disponível em: <<https://www.jstor.org/stable/40698294>>. Acesso em: 2 fev. 2022.

OBESITY and overweight. *WHO*, [S.l.], 9 jun. 2021. Disponível em: <<https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/obesity-and-overweight>>. Acesso em: 11 nov. 2022.

O'CONNOR, Anahad. SANGER-KATZ, Margot. California, of all places, has baned Soda Taxes. How a new industry strategy is succeeding. *The New York Times*, [S.l.], 27 jun. 2018. Disponível em: <<https://www.nytimes.com/2018/06/27/upshot/california-banning-soda-taxes-a-new-industry-strategy-is-stunning-some-lawmakers.html?searchResultPosition=1>>. Acesso em 03 Mar. 2023.

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. *Consumption tax trends 2020: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*. Paris: OECD Publishing, 2020. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2020_152def2d-en.htm>. Acesso em: 26 jul. 2022.

_____. *Consumption tax trends 2022: VAT/GST and excise, core design features and trends*. Paris: OECD Publishing, 2022. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/consumption/consumption-tax-trends-19990979.htm>>. Acesso em: 24 fev. 2023.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *ICMS no Rio de Janeiro*. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021. Edição Kindle.

OMS: Cigarros eletrônicos e tabaco aquecido devem obedecer às mesmas regras que cigarros. *ONU NEWS*, [S.l.], 5 ago. 2020. Disponível em: <<https://news.un.org/pt/story/2020/08/1722172>>. Acesso em: 28 fev. 2023.

OMS – Organização Mundial de Saúde. Global status report on alcohol and health 2018. Genebra: WHO, 2018. Disponível em: <<https://www.who.int/publications/i/item/9789241565639>>. Acesso em: 25 dez. 2022.

_____. WHO Report on the global tobacco epidemic 2021. Genebra: WHO, 2021. Disponível em: <<https://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/343287/9789240032095-eng.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 25 dez. 2022.

_____. *Global strategy to reduce the harmful use of alcohol*. [S.l.]: WHO, 2010. Disponível em: <<https://www.who.int/publications/i/item/9789241599931>>. Acesso em: 11 dez. 2022.

_____. *WHO global report on trends in prevalence of tobacco use 2000–2025*. 4. ed. Genebra: WHO, 2021. Disponível em: <<https://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/348537/9789240039322-eng.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>, Acesso em: 28 fev. 2023.

_____. *WHO technical manual on tobacco tax policy and administration*. [S.l.]: WHO, 2021. Disponível em: <<https://www.who.int/publications/i/item/9789240019188>>. Acesso em: 25 dez. 2022.

ÖSTERBERG, E.; REHM, J.; SHIELD K. D.; SORNPAISARN, B. (eds.). *Resource tool on alcohol taxation and pricing policies*. Genebra: WHO, 2017. Disponível em <<https://www.who.int/publications/i/item/9789241512701>>. Acesso em: 25 dez. 2023.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 6. ed, rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora: 2014.

PENSILVÂNIA. Department of Revenue. *The tax compendium*: April 2021. Harrisburg: Department of Revenue, 2021. Disponível em: <https://www.revenue.pa.gov/News%20and%20Statistics/ReportsStats/TaxCompendium/Documents/2021_tax_compendium.pdf>. Acesso em: 23 dez. 2022.

PEREIRA, Tânia Carvalhais; VASQUES, Sérgio. *Os impostos especiais de consumo*. Coimbra: Almedina, 2020.

PÉREZ, Julio César Muñiz. HERNÁNDEZ, Noelia Tomé. *Health taxes: La ultima frontera de la extrafiscalidade. Crisis y competitividad fiscal*. Pamplona: Thomson Reuters, 2022.

PIGOU, Arthur Cecil. *Economics of welfare*. Routledge Taylo & Francis Group.

PISCITELLI, Tathiane. Tributação, desigualdade de gênero e as pensões alimentícias. *Globo*, São Paulo, 22 mar. 2021. Disponível em: <<https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2021/03/tributacao-desigualdade-de-genero-e-as-pensoes-alimenticias.ghtml>>. Acesso em: 5 jul. 2022.

POLITZER, Malia. How Colombia battled big tobacco and won. *DEVEX*, [S.l.], 20 set. 2018. Disponível em: <<https://www.devex.com/news/how-colombia-battled-big-tobacco-and-won-93451>>. Acesso em: 25 dez. 2022.

PROCURADORIA GERAL DO RIO DE JANEIRO. *Parecer n. 01/2010, de 6 de abril de 2010*. Relator: Proc. Luís Roberto Barroso. Disponível em: <<https://documentacao.pge.rj.gov.br/scripts/bnweb/bnmap.exe?router=upload/1853>>. Acesso em: 26 jul. 2022.

RECEITA FEDERAL. *Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)*. [S.l.]: 26 mar. 2015. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/regimes-e-controles-especiais/cigarros-tributacao>>. Acesso em: 21 maio 2022.

REINO UNIDO. HM Government. *Childhood obesity: A plan for action*. [S.l.], ago. 2016. Disponível em: <https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/546588/Childhood_obesity_2016__2__acc.pdf>. Acesso em: 2 out. 2022.

_____. HM Revenue & Customs. *National statistics: Tobacco statistics commentary January 2023*. [S.l.], 28 fev. 2023. Disponível em: <<https://www.gov.uk/government/statistics/tobacco-bulletin/tobacco-statistics-commentary-january-2023>>. Acesso em 1 mar. 2023.

_____. HM Revenue & Customs. *Official statistics: Soft Drink Industry Levy statistics commentary 2020*. [S.l.], 30 out. 2020. Disponível em: <<https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/ukgwa/20210105055108/https://www.gov.uk/government/publications/soft-drinks-industry-levy-statistics/soft-drinks-industry-levy-statistics-commentary-2020>>. Acesso em: 2 out. 2022.

_____. HM Revenue & Customs. *Official statistics: Soft Drink Industry Levy statistics commentary 2022*. [S.l.], 30 set. 2022. Disponível em: <<https://www.gov.uk/government/statistics/soft-drinks-industry-levy-statistics/soft-drinks-industry-levy-statistics-commentary-2021>>. Acesso em: 2 out. 2022.

_____. HM Revenue & Customs. *Plastic packaging tax: Steps to take*. [S.l.], 4 nov. 2021. Disponível em: <<https://www.gov.uk/guidance/check-if-you-need-to-register-for-plastic-packaging-tax>>. Acesso em 24 dez. 2022.

_____. HM Treasury. *Alcohol structures: Summary of responses*. [S.l.], dez. 2017. Disponível em: <https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/663990/ASC_response.pdf>. Acesso em: 26 nov. 2022.

_____. HM Treasury. *Soft Drinks Industry Levy comes into effect*. [S.l.], 5 abr. 2018. Disponível em: <<https://www.gov.uk/government/news/soft-drinks-industry-levy-comes-into-effect>>. Acesso em: 25 set. 2022.

_____. HM Treasury. HM Revenue & Customs. *Carbon emissions tax: Summary of responses to the consultation*. [S.l.], mar. 2021. Disponível em: <https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/971509/201202_CET_Summary_of_Responses_2021.pdf>. Acesso em: 24 dez. 2022.

_____. HM Treasury; OSBORNE, George. *Oral statement to Parliament: Budget 2016: George Osborne's speech*. [S.l.], 16 mar. 2016. Disponível em:

<<https://www.gov.uk/government/speeches/budget-2016-george-osbornes-speech>>. Acesso em: 2 out. 2022.

_____. Office for Budget Responsibility. *Tobacco duties*. [S.l.: s.d.]. Disponível em: <<https://obr.uk/forecasts-in-depth/tax-by-tax-spend-by-spend/tobacco-duties/>>. Acesso em: 5 nov. 2022.

_____. *Tax on shopping and services*. [S.l.: s.d.]. Disponível em: <<https://www.gov.uk/tax-on-shopping/alcohol-tobacco>>. Acesso em: 5 nov. 2022.

REIS, Marcelo. *O imposto de importação e suas alíquotas: Da tarifa do império à tarifa externa comum*. Porto Alegre: Simplíssimo, 2015. Edição Kindle.

RIBEIRO, Leonardo Coelho. O direito administrativo como caixa de ferramentas e suas estratégias. *RDA – Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 272, p. 209-249, maio/ago. 2016. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/64303/62514>>. Acesso em: 14 maio 2022.

ROCHA, Sérgio André. A reforma tributária na PEC 45: Uma proposta, vários tributos. *Consultor Jurídico*, [S.l.], 24 jul. 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-jul-24/sergio-rocha-reforma-tributaria-proposta-pec-45-nao-boa>>. Acesso em: 31 dez. 2022.

_____. Neutralidade fiscal do padrão IFRS pós-lei n. 12.973/2014. *Controvérsias Jurídico-Contábeis*, v. 12, p. 341-382, 2019.

RUIZ, Jiménez et al. The impact of taxation on tobacco consumption in Mexico. *Tobacco Control*, v. 17, n. 2, p. 105-110, 2008.

SAEZ-DE-MIERA, Belen et al. Self-reported price of cigarettes, consumption and compensatory behaviours in a cohort of Mexican smokers before and after a cigarette tax increase. *Tobacco Control*, v. 19, n. 6, p. 481-487, dez. 2010.

SANDERS, Bernie. Bernie Sanders Op-Ed: A Soda Tax would hurt Philly's low-income families. *Philadelphia*, 24 abr. 2016. Disponível em: <<https://www.phillymag.com/citifed/2016/04/24/bernie-sanders-soda-tax-op-ed/>>. Acesso em: 23 jul. 2022.

SÃO FRANCISCO. Treasurer & Tax Collector. *Sugary drinks tax frequently asked questions (FAQ)*. [S.l.: s.d.]. Disponível em: <<https://sftreasurer.org/media/30/download>>. Acesso em: 1 dez. 2022.

SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na constituição federal de 1988*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na constituição federal de 1988*. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. Edição Kindle.

SARMENTO, Daniel. *Dignidade da pessoa humana: Conteúdo, trajetórias e metodologia*. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da coisa julgada em matéria tributária e livre concorrência. *Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais da UniBrasil*, vol. 1, n. 5, p. 155-177, jan./dez. 2005.

SCARBOROUGH, Peter et al. Impact of the announcement and implementation of the UK Soft Drinks Industry Levy on sugar content, price, product size and number of available soft drinks in the UK, 2015-19: A controlled interrupted time series analysis. *PLOS Med.*, v. 17, n. 2, 11 fev. 2020. Disponível em: <<https://doi.org/10.1371/journal.pmed.1003025>>. Acesso em: 2 out. 2022.

SCHMÖLDERS, Günter. *The psychology of money and public finance*. Londres: Palgrave MacMillan, 2006.

SCHONTAG, José Antônio. *Os incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus: As matérias-primas regionais para produção de “concentrados”*. Rio de Janeiro: FGV Projeto, 2015.

SHILLING. In: *DICTIONARY CAMBRIDGE*. Cambridge: Cambridge University Press, 2022. Disponível em: <<https://dictionary.cambridge.org/pt/dicionario/ingles/shilling>>. Acesso em: 5 jul. 2022.

SEATTLE. *Ordinance n. 125.324/2018*. Municipal Code, 2017. Disponível em: <https://library.municode.com/wa/seattle/ordinances/municipal_code?nodeId=833338>. Acesso em: 1 dez. 2022.

_____. *Sweetened beverage tax: A quick guide for distributors*. [S.l.: s.d.]. Disponível em: <<https://www.seattle.gov/documents/Departments/CityFinance/BusinessLicenseTax/SBT-distributor-FAQ.pdf>>. Acesso em: 1 dez. 2022.

SHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SHULTZ, William J. Taxation as an instrument of regulation. *National Tax Association*, v. 33, p. 126-136, set. 1940.

SILVA, José Afonso da. *Poder constituinte e poder popular: Estudos sobre a Constituição*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

SILVER, Lynn. et al. Changes in prices, sales, consumer spending, and beverage consumption one year after a tax on sugarsweetened beverages in Berkeley, California, US: A before-and-after study. *PLoS Med.*, v. 14, n. 4, 2017. Disponível em: <<https://journals.plos.org/plosmedicine/article?id=10.1371/journal.pmed.1002283>>. Acesso em: 1 mar. 2023.

SIRICO, Robert. *The sin tax: Economic & Moral Considerations*. Michigan: Acton Institute, 2015. Edição Kindle.

SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. São Paulo: Nova Cultural, 1988.

SUNSTEIN, Cass R.; THALER, Richard H. Behavioral economics, public policy and paternalism. *The American Economic Review*, v. 93, n. 2, maio 2003, p. 175-179.

_____. Libertarian paternalism is not an oxymoron. *The University of Chicago Law Review*, v. 70, n. 4, p. 1159–1202, 2003. Disponível em: <<https://www.jstor.org/stable/1600573>>. Acesso em: 24 fev. 2023.

_____. *Nudge: Como tomar melhores decisões sobre saúde, dinheiro e felicidade*. 1. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2019.

TAGUE, Ingrid H. Eighteenth-Century english debates on a God Tax. *The Historical Journal*, v. 51, n. 4, dez. 2008, p. 901-920. Disponível em: <<https://www.jstor.org/stable/20175208>>. Acesso em: 2 fev. 2022.

TAMURA, Kimiko. France bans free soda refills in attack on obesity. *The New York Times*, [S.l.], 27 jan. 2017. Disponível em: <<https://www.nytimes.com/2017/01/27/world/europe/france-soda-refill-ban.html>>. Acesso em: 24 set. 2022.

TANZI, Vitor. *Behavioral public finance in a populist word*. 1. ed. Londres: Routledge, 2020.

THE SAFER initiative: A world free from alcohol related harms. *WHO*, [S.l.: s.d.]. Disponível em: <<https://www.who.int/initiatives/SAFER>>. Acesso em: 27 fev. 2022.

THOM, Michael. *Taxing sin*. Nova Iorque: Palgrave Macmillan, 2021.

TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Safe, 2012.

TOBACCO. *World Health Organization*, [S.l.], 24 maio 2022. Disponível em: <<https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/tobacco#:~:text=Tobacco%20kills%20more%20than%208,%2D%20and%20middle%2Dincome%20countries>>. Acesso em: 28 out. 2022.

TOBACCO duties. *Office for Budget Responsibility*, [S.l.], nov. 2022. Disponível em: <<https://obr.uk/forecasts-in-depth/tax-by-tax-spend-by-spend/tobacco-duties/>>. Acesso em: 05 nov. 2022.

TOBACCO tax success story: United Kingdom. *Campaign for Tobacco-Free Kids*, [S.l.], out. 2012. Disponível em: <https://www.tobaccofreekids.org/assets/global/pdfs/en/success_UK_en.pdf>. Acesso em: 5 nov. 2022.

TOBACCO taxation in the UK. *Tobacco Manufacturers' Association*, [S.l.: s.d.]. Disponível em: http://www.the-tma.org.uk/wp-content/uploads/2017/02/TMA-Taxation_Briefing_final.pdf. Acesso em: 05 nov. 2022.

TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: Valores e princípios constitucionais tributários*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, v. II.

VASQUEZ, Sérgio. *Os impostos do pecado: O álcool, o tabaco, o jogo e o fisco*. Coimbra: Editora Almedina, 2019.

_____. *Os impostos especiais de consumo*. Lisboa: Almedina, 2001.

VITALIS, Aline. *Justiça fiscal, neutralidade e compliance: Desafios atuais de regulação e política tributária*. 1 ed. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2018.

WASHINGTON. Department of Revenue. *Cigarette tax*. [S.l.: s.d.]. Disponível em: <<https://dor.wa.gov/taxes-rates/other-taxes/cigarette-tax>>. Acesso em: 26 dez. 2022.

WEINER, Rachel. The New York City soda ban explained. *The Washington Post*, [S.l.], 11 mar. 2013. Disponível em: <<https://www.washingtonpost.com/news/the-fix/wp/2013/03/11/the-new-york-city-soda-ban-explained/>>. Acesso em: 28 fev. 2023.

WHO urges global action to curtail consumption on health impacts of sugary drinks. *WHO*, Genebra, 11 out. 2016. Disponível em: <<https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/obesity-and-overweight>>. Acesso em: 11 nov. 2022.

WINDOW Tax. *Parlamento Britânico*, [S.l.: s.n.]. Disponível em: <<https://www.parliament.uk/about/living-heritage/transformingsociety/towncountry/towns/tyne-and-wear-case-study/about-the-group/housing/window-tax/>>. Acesso em: 4 jun. 2022.

XIMENES, Diego Fernandes. *Análise do contribuinte sob a perspectiva da economia comportamental*. 2016. 145 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 2016.