



UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
COORDENAÇÃO DO CURSO DE DIREITO – CAMPUS JOÃO PESSOA
COORDENAÇÃO DE MONOGRAFIA

TAÍS ACÁCIA SANTOS DA SILVA

IMPOSTOS SAUDÁVEIS SOBRE ALIMENTOS ULTRAPROCESSADOS: A
EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO DE INDUÇÃO SOB O PRISMA DA
IGUALDADE TRIBUTÁRIA

JOÃO PESSOA
2025

TAÍS ACÁCIA SANTOS DA SILVA

**IMPOSTOS SAUDÁVEIS SOBRE ALIMENTOS ULTRAPROCESSADOS: A
EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO DE INDUÇÃO SOB O PRISMA DA
IGUALDADE TRIBUTÁRIA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Curso de Graduação em Direito de João
Pessoa do Centro de Ciências Jurídicas da
Universidade Federal da Paraíba como
requisito parcial da obtenção do grau de
Bacharel em Direito.

Orientador: Dr. Geilson Salomão Leite.

JOÃO PESSOA
2025

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

S586i Silva, Tais Acacia Santos da.

Impostos saudáveis sobre alimentos ultraprocessados:
a extrafiscalidade como instrumento de indução sob o
prisma da igualdade tributária / Tais Acacia Santos da
Silva. - João Pessoa, 2025.

73 f.

Orientação: Geilson Salomão Leite.

TCC (Graduação) - UFPB/CCJ.

1. Extrafiscalidade. 2. Ultraprocessados. 3.
Controle. I. Leite, Geilson Salomão. II. Título.

UFPB/CCJ

CDU 34

TAÍS ACÁCIA SANTOS DA SILVA

**IMPOSTOS SAUDÁVEIS SOBRE ALIMENTOS ULTRAPROCESSADOS: A
EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO DE INDUÇÃO SOB O PRIMA DA
IGUALDADE TRIBUTÁRIA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Curso de Graduação em Direito de João
Pessoa do Centro de Ciências Jurídicas da
Universidade Federal da Paraíba como
requisito parcial da obtenção do grau de
Bacharel em Direito.

Orientador: Dr. Geilson Salomão Leite.

DATA DA APROVAÇÃO: 24 DE ABRIL DE 2025

BANCA EXAMINADORA:


Prof. Dr. GEILSON SALOMÃO LEITE
(ORIENTADOR)


Me. RONALDO RAIMUNDO MEDEIROS
(AVALIADOR)


Bel. NICOLAS DE OLIVEIRA SAFADI
(AVALIADOR)

Mãe, todas as conquistas que não são graças a você,
são por você.

RESUMO

Este trabalho objetiva discutir a compatibilidade dos impostos saudáveis sobre alimentos ultraprocessados com a igualdade tributária, considerando as finalidades precipuamente extrafiscais da medida, a partir de uma pesquisa jurídico-teórica exploratória de metodologia bibliográfica e abordagem qualitativa. Face à ascensão do sobrepeso e da obesidade a uma epidemia global, é preciso reconhecer que essas condições representam uma emergência de saúde pública, que traz prejuízos para toda a coletividade. Sob pena de violar seus deveres constitucionais e os compromissos assumidos internacionalmente, incumbe ao Estado brasileiro adotar políticas públicas que visem a reduzir o risco de doenças e outros agravos, proporcionar o acesso às ações e serviços para a promoção, proteção e recuperação da saúde e garantir a segurança alimentar e nutricional da população. Nesse cenário, o emprego de instrumentos de política fiscal para desestimular o consumo de produtos nocivos à saúde humana, como os alimentos ultraprocessados, é apontado como um dos meios mais custo-eficientes para combater a “*Globesity*”. Instrumentalizando a intervenção estatal sobre a economia por indução, os impostos saudáveis revelam-se normas extrafiscais, que buscam desestimular o consumo dos alimentos ultraprocessados com a finalidade não arrecadatória de assegurar a existência digna a partir da promoção dos direitos fundamentais à saúde e à alimentação adequada, sem perder, contudo, sua natureza tributária. Logo, não basta que se justifiquem pelos ditames da Ordem Econômica, é preciso que respeitem os cânones do Direito Tributário. No ordenamento jurídico brasileiro, o potencial dessa medida permanece subexplorado frente às balizas da legalidade tributária, pois, embora exista abertura para sua incorporação ao Sistema Tributário Nacional, seja pela seletividade do IPI e do ICMS, seja pela materialidade do novo IS, sua normatização enfrenta resistência legislativa. Como um dos principais argumentos contrários a essa tributação, contesta-se sua compatibilidade com o princípio da igualdade tributária, sob a ótica de que sobretributar os alimentos ultraprocessados em função da sua prejudicialidade à saúde relegaria a graduação da carga tributária conforme a capacidade contributiva. Todavia, compreendida como um princípio multidimensional, de natureza relativa, a igualdade alberga diferenciações tributárias desde que fundadas em critérios de discriminação legitimados pelo sistema normativo pátrio, que não se restringem à capacidade contributiva. Sem dispensar a aplicação da igualdade tributária e da capacidade contributiva, a extrafiscalidade atrai parâmetros de distinção outros que, no cotejo com a finalidade da medida, permitem controlar a norma tributária no plano da validade para verificar a legitimidade do fim não arrecadatório almejado, a pertinência do critério de discriminação adotado e a proporcionalidade da restrição dos demais princípios envolvidos. A partir dessa análise, adotar impostos saudáveis sobre alimentos ultraprocessados com a finalidade de desestimular o consumo desses produtos prejudiciais à saúde em prol da promoção da existência digna coaduna-se com o princípio da igualdade tributária desde que conduza a uma restrição proporcional dos demais direitos fundamentais dos contribuintes. Portanto, uma vez superada a resistência legislativa, cumprirá confirmar se a norma tributária que corporifica a medida é necessária, adequada e proporcional, consideradas as condições fáticas e jurídicas concretas, sem embargo do posterior controle de eficácia dessa tributação.

Palavras-chave: extrafiscalidade, ultraprocessados, controle.

ABSTRACT

This study aims to discuss the compatibility of healthy taxes on ultra-processed foods with the principles of equality and equity in taxation, considering the primarily extra-fiscal purposes of this measure, through exploratory legal-theoretical research, with bibliographic methodology and qualitative approach. Given the rise of overweight and obesity to a global epidemic, it is necessary to recognize that these conditions represent a public health emergency, that causes negative repercussions to society as a whole. To avoid jeopardizing its constitutional duties and international commitments, the Brazilian State must adopt public policies aimed at reducing the risk of diseases and other health problems, providing access to actions and services for the promotion, protection and recovery of health and ensuring food and nutritional security for the population. In this scenario, the use of instruments of fiscal policy to discourage the consumption of products that are harmful to human health, such as ultra-processed foods, is considered one of the most cost-effective means of combating “Globesity”. By instrumentalizing state intervention in the economy in the form of induction processes, healthy taxes are extra-fiscal norms that seek to discourage the consumption of ultra-processed foods with the non-fiscal purpose of ensuring a dignified existence by promoting the fundamental rights to health and adequate food, without, however, losing their tax nature. Therefore, they must not only be justified by the directives of the Economic Order established by the Brazilian Constitution, but also respect the canons of Tax Law. In the Brazilian legal system, the potential of this measure remains underexploited due to the limitations imposed by tax legality, as incorporating health taxes on ultra-processed foods into the National Tax System faces legislative resistance, despite the existence of normative openings to enact it, in light of the selectivity of the IPI and the ICMS, as well the incidence hypothesis of the new IS. As one of the main arguments against this taxation, its compatibility with the principles of equality and equity in taxation is contested, from the perspective that overtaxing ultra-processed foods for the harmfulness that they pose to human health would relegate the graduation of the tax burden according to contributive capacity. However, taken as multidimensional principles with relative nature, equality and equity encompass tax differentiations as long as they are based on discrimination criteria legitimized by the normative system, which are not restricted to the contributive capacity. While it remains subjected to equality and equity in taxation and contributive capacity, extra-fiscality attracts other parameters of distinction that, when contrasted with the purpose of the measure, allow the tax rule to be controlled in terms of validity to verify the legitimacy of the pursued non-fiscal purpose, the relevance of the chosen discrimination criterion and the proportionality of the restriction of the other principles at stake. Based on this analysis, adopting healthy taxes on ultra-processed foods with the purpose of discouraging the consumption of these harmful products in favor of promoting a dignified existence is consistent with the principles of equality and equity in taxation provided that it leads to a proportional restriction of the other fundamental rights of taxpayers. Thus, once legislative resistance is overcome, it will be necessary to confirm whether the tax rule that embodies the measure is necessary, adequate and proportional, considering the concrete factual and legal conditions, without prejudice to the subsequent control of the effectiveness of this taxation.

Key-words: extra-fiscality, ultra-processed foods, control.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	8
2 A EXTRAFISCALIDADE DOS IMPOSTOS SAUDÁVEIS SOBRE ALIMENTOS ULTRAPROCESSADOS.....	14
2.1 A CLASSIFICAÇÃO FUNCIONAL DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS E SUA RELEVÂNCIA PARA A DISCUSSÃO SOBRE A EXTRAFISCALIDADE.....	14
2.2 A BUSCA PELO CRITÉRIO DE IDENTIFICAÇÃO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS EXTRAFISCAIS.....	17
2.3 OS IMPOSTOS SAUDÁVEIS SOBRE ALIMENTOS ULTRAPROCESSADOS COMO NORMAS TRIBUTÁRIAS EXTRAFISCAIS SEGUNDO A FINALIDADE OBJETIVADA NA LEI	21
3 OS IMPOSTOS SAUDÁVEIS SOBRE ALIMENTOS ULTRAPROCESSADOS COMO MECANISMO DE INTERVENÇÃO DO ESTADO SOBRE O DOMÍNIO ECONÔMICO EM PROL DA EXISTÊNCIA DIGNA.....	23
3.1 O PAPEL DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS NA INTERVENÇÃO ESTATAL SOBRE O DOMÍNIO ECONÔMICO	23
3.2 A ANÁLISE ECONÔMICA DA FUNÇÃO INDUTORA DOS IMPOSTOS SAUDÁVEIS SOBRE ALIMENTOS ULTRAPROCESSADOS	26
3.3 AS FINALIDADES CONSTITUCIONAIS QUE JUSTIFICAM A INTERVENÇÃO ESTATAL SOBRE O DOMÍNIO ECONÔMICO POR MEIO DOS IMPOSTOS SAUDÁVEIS SOBRE ALIMENTOS ULTRAPROCESSADOS	30
4 IMPOSTOS SAUDÁVEIS SOBRE ALIMENTOS ULTRAPROCESSADOS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: FUNDAMENTOS, CAMINHOS E DESAFIOS	35
4.1 IMPOSTOS SAUDÁVEIS E LEGALIDADE TRIBUTÁRIA: A NECESSIDADE DE CONCILIAR A EXTRAFISCALIDADE COM A SEGURANÇA JURÍDICA	36
4.2 CAMINHOS PARA A ADOÇÃO DOS IMPOSTOS SAUDÁVEIS SOBRE ALIMENTOS ULTRAPROCESSADOS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	40
4.3 DESAFIOS À ADOÇÃO DOS IMPOSTOS SAUDÁVEIS SOBRE ALIMENTOS ULTRAPROCESSADOS.....	49
5 IMPOSTOS SAUDÁVEIS SOBRE ALIMENTOS ULTRAPROCESSADOS À LUZ DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA.....	53

5.1 IGUALDADE TRIBUTÁRIA COMO UM PRINCÍPIO RELATIVO: FUNDAMENTOS, IMPORTÂNCIA E LIMITES	54
5.2 EXTRAFISCALIDADE, IGUALDADE TRIBUTÁRIA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	57
5.3 (IN)COMPATIBILIDADE DOS IMPOSTOS SAUDÁVEIS SOBRE ALIMENTOS ULTRAPROCESSADOS COMO O PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA.....	59
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	64
REFERÊNCIAS.....	67

1 INTRODUÇÃO

A Comissão *The Lancet* sobre Obesidade apontou, em relatório publicado em 2019, que o maior desafio para a saúde dos seres humanos no século XXI é a obesidade no contexto da síndrome global, vez que, ao lado da desnutrição e das mudanças climáticas, é uma das três pandemias que, coexistindo no tempo e lugar e compartilhando fatores sociais fundamentais comuns, interagem entre si, sinergeticamente, para produzir sequelas complexas que ameaçam o bem-estar humano e ecológico à nível global (SWINBURN *et al*, 2019). Como constata a Organização Mundial de Saúde, estamos diante da “*Globesity*”, uma crescente epidemia de sobrepeso e obesidade que atinge diversas partes do mundo, coocorrendo paradoxalmente com a desnutrição, e que se tornou um dos problemas de saúde mais flagrantemente visíveis e, ainda assim, mais negligenciados na atualidade (OMS, [s.d.]).

No Brasil, estima-se que mais de 60% dos maiores de 18 anos apresentam sobrepeso (índice de massa corporal ≥ 25 kg/m²), enquanto 1 em cada 4 tem obesidade (índice de massa corporal ≥ 30 kg/m²) (IBGE, 2020), dados que se inserem em uma acentuada trajetória ascendente, de modo que, mantidas as tendências atuais, 130 milhões de adultos brasileiros viverão com sobrepeso ou obesidade em 2044 (Fundação Oswaldo Cruz *et al*, 2024).

Essa tendência preocupa porque o acúmulo excessivo de gordura corporal pode causar prejuízos à saúde, afinal a obesidade é, *de per si*, uma patologia, além de constituir fator de risco para doenças crônicas não transmissíveis (DCNTs), como a diabetes *mellitus*, a hipertensão arterial e doenças cardiovasculares (BRASIL, 2022), conduzindo, portanto, ao adoecimento, à incapacidade e à morte precoce.

Longe de limitar-se a uma questão individual, trata-se de um problema coletivo, não apenas pela prevalência dessas condições na população brasileira, como também pelos custos diretos e indiretos delas decorrentes, desde as despesas com o tratamento até os prejuízos econômicos provocados pelo comprometimento do trabalho humano (CARVALHO; ANDREIS; JOHNS, 2023), que recaem sobre toda a sociedade e sobrecarregam os serviços e cofres públicos.

Sem negar a origem multifatorial destas condições, o sobrepeso e a obesidade estão fortemente associados com o padrão alimentar da população, em particular com o aumento do consumo dos alimentos ultraprocessados (ZHANG e GIOVANNUCCI, 2022, *apud* UNC GLOBAL FOOD RESEARCH PROGRAM, 2024). Esses produtos são nocivos à saúde humana, pois contribuem não apenas para o acúmulo de gordura corporal, como também para o surgimento de deficiências nutricionais.

Os ultraprocessados são definidos, nos termos do art. 2º, inciso IV, do Decreto nº 11.936/2024, que dispõe sobre a composição da cesta básica de alimentos no âmbito da Política Nacional de Segurança Alimentar e Nutricional e da Política Nacional de Abastecimento Alimentar, como:

VI - alimentos ultraprocessados - formulações industriais feitas tipicamente com muitos ingredientes e com diversas etapas e tipos de processamentos, com pouca ou nenhuma presença de alimentos *in natura* e caracterizadas pela presença de:

- a) aditivos alimentares que modificam as características sensoriais do produto, inclusive aromatizante, corante, edulcorante, emulsionante ou emulsificante, espessante, realçador de sabor, antiespumante, espumante, glaceante e geleificante; ou
- b) substâncias de raro uso culinário, inclusive frutose, xarope de milho com alto teor de frutose, concentrados de suco de frutas, açúcar invertido, maltodextrina, dextrose, lactose, óleos hidrogenados ou interesterificados, proteínas hidrolisadas, isolado de proteína de soja, caseína, proteína do soro do leite e carne mecanicamente separada.

Não raro, esses produtos apresentam uma composição nutricional desbalanceada, ao passo que são ricos em gorduras, açúcares e sódio e pobres em fibras, vitaminas, minerais e outras substâncias com atividade biológica, o que é acompanhado de uma elevada densidade energética (BRASIL, 2014). Outrossim, os alimentos ultraprocessados tendem a estimular o consumo exagerado não só pela sua aptidão de comprometer os mecanismos que sinalizam a saciedade e controlam o apetite, mas também pela forma como são formulados, produzidos e comercializados, apelando para a hiperpalatabilidade dos produtos, a conveniência do seu consumo que propicia o comer sem atenção, as embalagens em tamanhos gigantes em que são disponibilizados a preços mais vantajosos e o marketing utilizado para promovê-los (BRASIL, 2014).

Todos esses fatores convergem para favorecer a ingestão excessiva de calorias que é determinante para o desenvolvimento do sobrepeso e da obesidade. Além disso, o consumo dos alimentos ultraprocessados acaba por substituir a ingestão dos alimentos *in natura* e minimamente processados, que constituem a base de uma alimentação nutricionalmente balanceada (BRASIL, 2014).

Tamanha é a dimensão da ameaça que os alimentos ultraprocessados representam à saúde da população que o consumo de alimentos ultraprocessados foi responsável por, aproximadamente, 57.000 mortes prematuras, o que corresponde a 10,5% de todas as mortes prematuras em adultos com idades entre 30 e 69 anos, conforme estimou um estudo publicado na revista médica *American Journal of Preventive Medicine* (NILSON et al., 2022). Esse

mesmo artigo aponta que reduzir a participação dos alimentos ultraprocessados para a ingestão total de energia em 10% a 50% poderia, potencialmente, prevenir de 5.900 mortes a 29.300 mortes, respectivamente (NILSON et al., 2022).

À vista disso, reduzir o consumo dos alimentos ultraprocessados mostra-se fundamental à promoção dos direitos fundamentais à saúde e a alimentação (art. 6º, *caput*, da CRFB/1988), e, conseqüentemente, à garantia da dignidade da pessoa humana (art. 1º, inciso III, da CRFB/1988), sob a vertente da proteção do mínimo existencial enquanto conjunto de condições materiais essenciais e elementares para uma vida digna (BARROSO, 2023).

Sob pena de violar os compromissos que assumiu internacionalmente e os deveres que lhe são impostos pela Constituição Federal em vista da tutela dos direitos fundamentais à saúde e à alimentação adequada, o Estado brasileiro não pode permanecer inerte diante deste cenário. Pelo contrário, deve atuar ativamente para promover padrões alimentares mais saudáveis a fim de combater o sobrepeso, a obesidade e as outras DCNTs lhes são associadas, o que perpassa a adoção de medidas de desestímulo ao consumo dos alimentos ultraprocessados.

A Reforma Tributária (EC nº 132/2023), ao ampliar a competência tributária da União para abarcar a instituição do Imposto Seletivo sobre produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente (art. 153, *caput* e inciso VIII, da CRFB/1988), reacendeu as discussões sobre o emprego de normas tributárias indutoras como mecanismos de intervenção do Estado sobre o domínio econômico, com destaque aos impostos saudáveis.

Com caráter eminentemente extrafiscal, essas normas tributárias atuam no campo da formação de vontade do destinatário, ao oferecerem-lhe incentivos e desincentivos, por meio de instrumentos fiscais (tais quais as subvenções e tributação, respectivamente), levando-o a decidir-se pelo caminho proposto pelo legislador (SCHOUERI, 2005). Em outras palavras, sem suprir a vontade do agente econômico, conduzem-no a uma “*opção econômica de interesse coletivo e social que transcende os limites do querer individual*” (GRAU, 2007, p.177).

Considerando a necessidade de instrumentalizar sua atuação em prol da promoção de padrões alimentares mais saudáveis no enfrentamento do excesso de peso, um dos mais alarmantes problemas de saúde pública que enfrentamos na atualidade, o Estado pode servir-se dos impostos saudáveis para desestimular o consumo dos alimentos ultraprocessados, empregando-os como mecanismo de promoção dos direitos fundamentais à saúde e à alimentação saudável, de modo a concretizar a finalidade da ordem econômica que é a existência digna (art. 170, *caput*, da CFRB/1988), tema ao qual se dedicará o presente trabalho.

Ora, a intervenção na ordem econômica por meio de normas tributárias indutoras não prescinde da observância às limitações ao poder de tributar, que compreendem as imunidades e os princípios constitucionais em matéria tributária, que tutelam os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes. Um desses princípios é a igualdade tributária (arts. 5º, *caput*, e 150, inciso II, da CRFB/1988), que veda a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Essa igualdade, sempre relativa, revela seu conteúdo a partir de critérios de comparação constitucionalmente justificados (SCHOUERI, 2024).

Orientando-se pelo parâmetro da capacidade contributiva (art. 145, §1º, da CRFB/1988), vozes opositoras à utilização instrumental da função indutora das normas tributárias na construção de impostos saudáveis sustentam sua incompatibilidade com os imperativos da igualdade. Tanto é que uma das principais críticas levantadas em desfavor da instituição do Imposto Seletivo sobre o consumo de alimentos ultraprocessados reside no argumento de que essa tributação não é graduada segundo a capacidade econômica do contribuinte, o que resultaria em tratar igualmente contribuintes em situação não equivalente, onerando os menos abastados de forma mais gravosa (RIBEIRO, 2024).

Isto posto, o presente trabalho propõe-se a enfrentar o seguinte questionamento: ao impor um regime diferenciado de tributação aos alimentos ultraprocessados, a instituição de um imposto de saúde destinado a desestimular o consumo desses produtos viola o princípio da igualdade tributária, considerando-se a finalidade extrafiscal de tutelar a existência digna a partir da promoção dos direitos à saúde e à alimentação?

Ao passo que incumbe ao Estado o dever de desenvolver ações e políticas públicas para reduzir o risco dessas condições e promover os direitos fundamentais à saúde e à alimentação adequada em reação ao avanço da prevalência do sobrepeso e da obesidade, que ameaça a saúde e o bem-estar da população brasileira, cabe à ciência jurídica discutir sobre os instrumentos que o ordenamento jurídico oferece para concretizar essa missão.

Admitindo-se que a igualdade tributária não se mede apenas a partir da capacidade contributiva, outros fatores podem servir a justificar a imposição de distinção de tratamento entre os contribuintes (SCHOUERI, 2024). Quando se trata de normas tributárias indutoras, sua harmonia com o princípio da igualdade deve ser analisada à luz do critério da proporcionalidade, de modo que a intervenção do Estado na economia por meio dessa medida se mostre adequada, necessária e proporcional aos fins da Ordem Econômica (SCHOUERI, 2005).

Feitas essas considerações, a hipótese que se apresenta é inexistir óbice à harmonização do emprego de impostos saudáveis, visando a desincentivar o consumo de alimentos

ultraprocessados, com o princípio da igualdade, desde a proporcionalidade justifique a adoção dessa medida em vista da promoção da existência digna enquanto finalidade da ordem econômica.

Reconhecendo esse papel, o presente trabalho examinará, no contexto do Sistema Tributário Nacional, a viabilidade de utilizar impostos saudáveis para desestimular o consumo de alimentos ultraprocessados à luz do princípio da igualdade, com o desígnio de contribuir ao debate sobre o papel das normas tributárias indutoras na construção de uma política pública de combate ao sobrepeso, à obesidade e às DCNTs associadas.

A partir do enfrentamento de uma das principais críticas dirigidas a essa medida, que consiste em negar a compatibilidade dos impostos saudáveis com os ditames da igualdade sob o prisma da capacidade contributiva, esse estudo permitirá aprofundar a compreensão deste princípio enquanto limite ao poder de tributar diante da função indutora dos referidos tributos, considerando a regra da proporcionalidade.

A importância dessas discussões tão somente revela sua dimensão quando considerados os potenciais resultados da instituição de um tributo dessa natureza. Para além de desincentivar o consumo dos alimentos ultraprocessados e de internalizar as externalidades decorrentes da produção e comercialização desses produtos, a medida pode incrementar a arrecadação de receitas públicas, o que contribui para o custeio dos serviços de saúde e de outras políticas públicas de combate ao sobrepeso e à obesidade.

Se, por um lado, o tema é inovador e ainda pouco explorado pela literatura jurídica no Brasil, o debate sobre a instrumentalização de impostos saudáveis em prol da redução do consumo dos alimentos ultraprocessados, enquanto bens prejudiciais à saúde, ganhou novo fôlego a partir da introdução do Imposto Seletivo no sistema constitucional tributário com o advento da EC nº 132/2023, o que não faz senão reforçar a pertinência do presente estudo.

Adotar-se-á como objetivo geral analisar a compatibilidade dos impostos saudáveis como mecanismo de intervenção do Estado sobre o domínio econômico para estimular a redução do consumo de alimentos ultraprocessados com o princípio da igualdade tributária, em consideração da proporcionalidade da medida para a garantia da existência digna enquanto finalidade da ordem econômica.

Quanto aos objetivos específicos, o trabalho visa (i) compreender os fundamentos que justificam a intervenção estatal sobre o domínio econômico para desestimular o consumo de alimentos ultraprocessados por meio dos impostos saudáveis; (ii) identificar as possibilidades de manifestação dos impostos saudáveis para a consecução dessa finalidade à luz da Constituição Federal e da legislação tributária; e (iii) examinar a conformidade do tratamento

diferenciado decorrente dessa medida com o princípio da igualdade tributária, em conjugação com a regra da proporcionalidade, considerando-se a função extrafiscal desses tributos.

Sem prejuízo da interdisciplinariedade, por conjugar conhecimentos das ciências do direito, da economia e da saúde, o presente trabalho insere-se na vertente jurídico-teórica ao estudar os impostos saudáveis como ferramenta de desestímulo ao consumo de alimentos ultraprocessados a partir de técnicas normativo-jurídicas, com a pretensão de compreender sua aptidão a harmonizar-se ao ordenamento jurídico pátrio a partir do recorte do princípio da igualdade tributária.

Diante do caráter inovador do tema, trata-se de uma pesquisa exploratória que se propõe a desenvolver uma investigação preliminar desses tributos em uma pesquisa bibliográfica de abordagem qualitativa, desenvolvida com suporte na legislação, na doutrina e na jurisprudência. A pesquisa desenvolver-se-á a partir do levantamento e análise de conteúdos de caráter científico-doutrinário, principalmente livros, notícias e artigos jurídicos, periódicos e artigos científicos, do arcabouço normativo pertinente, com enfoque na Constituição Federal, atualizada pela Reforma Tributária, e na legislação tributária, além de precedentes e jurisprudência dos tribunais superiores.

Para tal, nossa exposição articular-se-á em quatro tempos. Primeiro, identificaremos os impostos saudáveis como normas tributárias extrafiscais, atraindo a incidência de controles que lhes são próprios. A seguir, examinaremos a função indutora dessa tributação majorada como mecanismo de intervenção do Estado sobre o domínio econômico em busca das finalidades que a justificam. Perquiriremos, então, os fundamentos, caminhos e desafios da implementação dos impostos saudáveis no ordenamento jurídico pátrio. Por fim, procederemos ao controle de validade da medida à luz da igualdade tributária, considerando-se a regra da proporcionalidade.

2 A EXTRAFISCALIDADE DOS IMPOSTOS SAUDÁVEIS SOBRE ALIMENTOS ULTRAPROCESSADOS

Considerando que o presente trabalho visa discutir a compatibilidade dos impostos saudáveis sobre alimentos ultraprocessados com a igualdade tributária à luz da máxima da proporcionalidade, constitui uma etapa fundamental ao desenvolvimento desta discussão identificar essa tributação sob o critério funcional, posto que a extrafiscalidade justifica a submissão das normas tributárias a um regime jurídico dotado de particularidades, com critérios de fundamentação, limitação e controle de validade que lhe são próprios.

Isto posto, o primeiro capítulo da nossa exposição dedicar-se-á a desvelar o caráter extrafiscal dos impostos saudáveis sobre alimentos ultraprocessados. Para isso, após apresentar a classificação funcional das normas tributárias e empreender uma breve incursão em busca das origens históricas da extrafiscalidade, procederemos à exposição dos diferentes critérios de identificação das normas tributárias extrafiscais propostos pela doutrina a fim de definir modelo teórico mais adequado e, aplicando-o aos impostos saudáveis em discussão, evidenciar a finalidade extrafiscal dessa tributação.

2.1 A CLASSIFICAÇÃO FUNCIONAL DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS E SUA RELEVÂNCIA PARA A DISCUSSÃO SOBRE A EXTRAFISCALIDADE

Tomemos como ponto de partida a tradicional classificação das normas tributárias quanto à sua função, da qual a doutrina extrai as noções de fiscalidade e extrafiscalidade. Desde logo, é preciso entender que esses institutos não excluem um ao outro, mas coexistem, de modo que não há que se falar em norma tributária puramente fiscal ou extrafiscal. Sempre estarão presentes ambas as características, embora ora uma ora a outra prepondere conforme a norma avaliada.

Enquanto as normas fiscais são compreendidas como aquelas que se destinam, primariamente, a arrecadar receitas para que o Estado possa suprir suas necessidades financeiras a fim de fazer frente às despesas públicas, distribuindo a carga tributária entre os contribuintes de forma igualitária, classificam-se como extrafiscais as normas cuja finalidade precípua é diversa da simples arrecadação de fundos, servindo como instrumento de intervenção do Estado no domínio econômico e social (BOMFIM, 2015).

Assim sendo, classificar a norma como extrafiscal não significa negar-lhe, por inteiro, a finalidade arrecadatória, mas tão somente afirmar que sua função precípua não é angariar

receitas para o Estado. Em contrapartida, a norma tributária não perde seu caráter fiscal por atingir fins outros que a mera arrecadação, desde que esta persista sua finalidade preponderante.

De todo modo, não há como desvincular a ideia de direito tributário da ideia de instrumento, porquanto o tributo não é um fim em si mesmo. Logo, a norma tributária, independentemente da sua natureza, “sempre se terá como resultado que se trata de um instrumento para alguma finalidade: ou amealhar recursos para o Estado, ou induzir comportamentos considerados desejáveis para a consecução de finalidades estatais diversas da arrecadação” (ADAMY, 2012, p. 305)

Numa perspectiva histórica, o emprego do instrumento tributário para fins não meramente arrecadatórios não é um fenômeno recente. Isso porque, no Império Romano, já é possível encontrar registros da utilização da tributação para influir no comportamento dos contribuintes. Exemplo disso é a instituição de um imposto sobre o luxo voltado a conter o processo de helenização em prol da conservação das tradições romana sob o censorado de Cato (184 a.C), bem como a *Lex Papia Poppaea* (9 d.C), lei romana que visava estimular o casamento e a constituição da família, que previa, entre outras medidas, a instituição de um imposto adicional para os solteiros, isentando-se as famílias com mais de três filhos (MOHR *apud* SCHOUERI, 2005).

Contudo, é a partir da Era Moderna que a distinção das normas tributárias à luz do critério funcional começa a desenvolver os contornos que hoje conhecemos. Isso porque, no século XVIII, consolidou-se, sob a influência do liberalismo, a crença na “mão invisível”, de modo que o mercado, guiado pelos interesses individuais, seria capaz de autorregular-se, dispensando a intervenção estatal na economia.

Construiu-se, nesse cenário, a ideia de que a tributação deveria ter natureza puramente arrecadatória, com efeito neutro, a fim de evitar que os distúrbios decorrentes da ingerência do Estado desviassem o mecanismo de distribuição de renda do mercado de sua trilha natural, que, em plena liberdade de concorrência, conduziria à uma distribuição justa e correta (SCHOUERI, 2005). Assente na Regra de Edimburgo da máxima da neutralidade tributária (*leave them as you find them*), “o direito tributário e a intervenção fiscal eram vistos como males necessários, mas não deveriam interferir demasiadamente no desenvolvimento natural do fenômeno econômico” (ADAMY, 2021, p. 4).

Ao longo do século XIX, sucessivas crises econômicas e a crescente desigualdade social levaram à reavaliação da postura liberal, com o fortalecimento da atuação estatal, inclusive por meio do direito tributário. Nesse contexto, Adolf Wagner instaura a discussão sobre a função conformadora das espécies tributárias e defende a criação de uma política tributária social-

política, em que o tributo atua com a finalidade de intervir na repartição da renda e do patrimônio, regulando-a e modificando-a, não somente com a finalidade de arrecadar receitas para cobrir as necessidades financeiras do Estado (SCHOUERI, 2005).

Sendo sua obra apontada como origem teórica da extrafiscalidade, Wagner identificou, no direito tributário, finalidades outras que a mera arrecadação, ao sustentar a existência de finalidades de conformação sociopolítica e distributiva, reconhecendo que o tributo não é apenas meio de financiamento estatal, mas também instrumento de correção das distorções existentes na sociedade e no mercado (ADAMY, 2021). Além do pionerismo em defender a função de conformação político-social e de indução do direito tributário como exercício legítimo de uma faceta do poder estatal, Wagner reconheceu que finalidades arrecadatórias e finalidades político-sociais são ambas finalidades principais da tributação, sem qualquer sobreposição de uma à outra (ADAMY, 2021).

Desde o século XX, principalmente após a Segunda Guerra Mundial, diante da necessidade de reconstruir a Europa e recuperar o desenvolvimento econômico dos países europeus, a tributação passou a ser largamente utilizada para fins extrafiscais (SCHOUERI, 2005). Pouco a pouco, firmou-se o papel das normas tributárias como instrumento de promoção de finalidades públicas diversas, objetivadas na lei, com o fito de atingir fins políticos, econômicos e sociais afinados com a consecução do interesse público, para além da finalidade arrecadatória.

A importância da classificação quanto à função das normas tributárias revigora-se em razão da guinada funcional da análise do direito, impulsionada pela incorporação de fins a serem perseguidos pelo Estado nos textos constitucionais promulgados a partir do século XX, que coloca em movimento uma mudança de enfoque na ciência do direito tributário, por força da qual a função normativa passa a ocupar papel de destaque entre os elementos que deverão ser utilizados para fins de interpretação do direito (BOMFIM, 2015).

Certo é que a identificação das normas tributárias conforme a função que exercem, segregando a extrafiscalidade da fiscalidade, para além do papel que desempenha na atividade interpretativa, é fundamental para a aplicação dos limites constitucionais ao poder de tributar, em vista do resguardo da esfera de direitos e garantias fundamentais dos contribuintes (BOMFIM, 2015).

Tratando-se da tributação funcionalmente identificada com a fiscalidade, as normas tributárias têm a função de prescrever comportamentos humanos que geram a arrecadação de recursos, por meio da distribuição igualitária da carga tributária, discriminando-se os contribuintes em vista de critérios gerais, com a finalidade precípua de angariar receitas que

viabilizem a consecução dos objetivos públicos ao suprirem as despesas do Estado (BOMFIM, 2015).

Diversamente, quando trabalhamos com a extrafiscalidade, a norma tributária apresenta fins externos à mera arrecadação via igualitária distribuição da carga tributária, posto que a tributação passa a funcionar como instrumento de atuação estatal no domínio econômico e social (BOMFIM, 2015). Esses fins extrafiscais não devem apenas ser levados em consideração na interpretação da norma tributária, mas também na submissão desta aos limites constitucionais ao poder de tributar.

Afinal, se, por um lado, “manter a discriminação entre os contribuintes apenas com base no princípio da capacidade contributiva importaria, por via reflexa, uma impossibilidade prática da própria extrafiscalidade” (BOMFIM, 2015, p. 19), a norma extrafiscal, para que seja constitucionalmente adequada, deve ser justificada pela presença de alguma finalidade constitucional que sirva de fundamento para o tratamento diferenciado (ABRAHAM, 2024).

2.2 A BUSCA PELO CRITÉRIO DE IDENTIFICAÇÃO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS EXTRAFISCAIS

Fato é que as normas tributárias gravadas de extrafiscalidade se submetem a um regime jurídico próprio, apresentando peculiaridades quanto à sua fundamentação, limitações e controle de validade. Diante disso, discutir a função indutora dos impostos saudáveis sobre alimentos ultraprocessados pressupõe classificá-los funcionalmente a fim de demonstrar, a partir de um critério seguro de identificação, que esses tributos se materializam em normas tributárias extrafiscais.

Fazê-lo não é, contudo, tarefa simples. Muito pelo contrário, exsurge das discussões doutrinárias no enfrentamento dessa questão uma miríade de modelos teóricos que se propõem a fornecer critérios de identificação das normas tributárias extrafiscais. Ao desenvolver uma apresentação crítica dos principais modelos teóricos, Bomfim (2015) destaca os seguintes critérios:

- i. o critério finalístico, que caracteriza a extrafiscalidade a partir da intenção do legislador instituidor da norma tributária, enquanto *mens legislatoris*, enfrentando críticas (i) pela impossibilidade de investigação das difusas intenções de diversas pessoas que formam o corpo legislativo; (ii) por abrir margem ao arbítrio ao permitir a construção de uma norma com base na interpretação de quem a interpreta, posto não ser possível alcançar,

- de modo seguro, a intenção do legislador; e (iii) pela intenção do legislador não poder se sobrepor à norma construída pelo intérprete a partir dos dispositivos normativos;
- ii. o critério baseado na comparação objetiva da tributação incidente entre situações equivalentes, de modo que a constatação uma tributação diferenciada seria tomada como representativa da extrafiscalidade, método que se prova insuficiente, pois (i) esbarra na dificuldade de reconhecimento do padrão de normalidade para, comparativamente, eleger, por exclusão, a tributação extrafiscal e (ii) não permite diferenciar uma tributação fiscal desigual e, por isso, passível de, em tese, vir a ser declarada inconstitucional por ofensa ao princípio da igualdade tributária, de uma outra tributação extrafiscal;
 - iii. o critério da capacidade contributiva, segundo o qual as normas tributárias extrafiscais se diferenciariam das fiscais por não atender a esse princípio, contudo, esse parâmetro desconsidera que nem sempre a norma tributária que não está amparada na capacidade contributiva será extrafiscal, afinal, pode tratar-se de norma fiscal inconstitucional por violação ao referido princípio, além de que nada impede que a norma extrafiscal respeite o critério da capacidade contributiva;
 - iv. o critério baseado na afetação dos recursos arrecadados, que propõe classificar as normas tributárias como extrafiscais quando os recursos arrecadados se destinam a áreas específicas, modelo que, além de contraditório, visto que a extrafiscalidade diz respeito a fins de consecução de objetivos que não tenham relação com a simples arrecadação de fundos, mostra-se relevante para a mensuração da constitucionalidade de determinadas espécies tributárias, não para a segregação entre a fiscalidade e a extrafiscalidade; e
 - v. o critério da avaliação empírica baseado nos efeitos concretos das normas, com enfoque pragmático, defendido por Schoueri, em que a identificação da extrafiscalidade passa pela busca dos efeitos (concretamente identificados) das normas jurídicas, de modo que verificar a ocorrência concreta dos efeitos extrafiscais das normas tributárias é fundamental à segregação destas e à sua validade, o que esbarra no fato de que todas as normas tributárias geram efeitos extrafiscais e na dificuldade na constatação do nexo causal entre o efeito extrafiscal identificado e a medida tributária adotada, principalmente considerado o dinamismo do domínio econômico, provando-se problemático tomar a eficácia social como elemento de validação das normas.

Feitas essas considerações, Bomfim (2015) conclui que todos os critérios acima descritos, em razão de suas impropriedades, são insuficientes para caracterizar a extrafiscalidade, segregando-a da fiscalidade. Por isso, o autor formula sua proposta teórica de identificação baseada na finalidade interpretada pelo aplicador da norma jurídica.

Nessa perspectiva, sendo possível extrair uma finalidade subjacente à norma, que pode ser juridicamente apreciada, destacada e levada em consideração para fins de interpretação, a identificação da extrafiscalidade só pode ser realizada no plano da interpretação, investigando-se essa finalidade normativa. As normas tributárias serão, portanto, classificadas como extrafiscais quando, a partir da atividade interpretativa, se revelarem dirigidas a finalidades não vinculadas à arrecadação via distribuição igualitária da carga tributária (BOMFIM, 2015).

Ademais, o autor busca compatibilizar os fins e os efeitos da tributação, reconhecendo que os efeitos concretos da aplicação das normas tributárias, apreciáveis do ponto de vista econômico, não devem ser totalmente desprezados pelo intérprete, pois servem de indícios na construção do discurso jurídico, que “podem sugerir que uma dada finalidade extrafiscal poderia ser extraída daquela medida tributária o que atrairia sua identificação como ‘extrafiscal’ e, daí em diante, sua submissão ao regime jurídico tributário que lhe é próprio” (BOMFIM, 2015, p. 49).

Ao ponderar sobre as controvérsias que cingem a identificação das normas tributárias extrafiscais, Leão (2015) constata a dualidade do debate doutrinário atual, distinguindo duas principais correntes de pensamento: enquanto a primeira defende a possibilidade de identificar as normas tributárias extrafiscais, reconhecendo a existência de uma finalidade extrafiscal objetivada na lei e vinculada a um princípio político, econômico ou social, a segunda sustenta “a impossibilidade de se realizar este tipo de ‘corte’ a partir de uma finalidade, defendendo na verdade a existência de efeitos (potenciais ou concretos) extrafiscais e não propriamente de normas tributárias extrafiscais” (LEÃO, 2015, p. 305).

Filiando-se à primeira corrente, a autora considera que “as normas tributárias extrafiscais são aquelas nas quais essa finalidade subjacente à norma tributária não é precipuamente arrecadatória, mas vinculada à promoção de uma finalidade extrafiscal econômica, social ou política” (LEÃO, 2017, p. 173).

Trata-se de fundamentar a identificação dessas normas tributárias na vontade objetivada na lei (elemento sistemático-teleológico), que não se confunde com a vontade subjetiva do legislador (elemento genético-subjetivo) e, portanto, não exige perquirir a intenção do legislador histórico (*mens legislatoris*). Neste ponto, seu entendimento parece harmonizar-se

com a proposta de identificação baseada na finalidade interpretada pelo aplicador da norma jurídica desenvolvida por Bomfim (2015).

Todavia, diferentemente deste último, Leão não considera que os efeitos extrafiscais concretos da tributação sirvam de mero indício ao intérprete da norma. Pelo contrário, a autora destaca a importância de identificar as normas tributárias no ordenamento jurídico com o intuito de permitir um duplo controle sobre elas: “primeiro, no plano da validade (através de um controle baseado no princípio da igualdade e no postulado da proporcionalidade), e, segundo, no plano da eficácia (através de um controle sobre os efeitos concretos da norma)” (LEÃO, 2015, p. 305).

A autora (2017) defende que, admitindo-se que a tributação extrafiscal cria um tratamento diferenciado entre os contribuintes, é preciso submetê-la, no momento de edição em abstrato da lei, ao controle no plano da validade, à luz do princípio da igualdade tributária e do postulado da proporcionalidade. Esse controle visa determinar se a desigualdade criada pelo tributo extrafiscal se legitima constitucionalmente em vista da finalidade pública vinculada a sua instituição.

Após implementada a tributação extrafiscal, impõe-se exercer um controle no plano da eficácia considerando a existência fática dos efeitos indutores sobre a ordem econômica e social conforme pretendidos pela finalidade objetiva na lei, controle que deve ser permanente enquanto a norma estiver em vigor. Afinal, “não se pode falar em norma tributária extrafiscal se, em que pese à existência de uma finalidade extrafiscal por parte do legislador, a norma se mostrar inapta para gerar os efeitos pretendidos” (LEÃO, 2017, p. 183).

Quanto ao controle no plano de eficácia, partindo igualmente da premissa de que a tributação extrafiscal gera diferenciações entre os contribuintes, estas só são permitidas na medida em que promovam a igualdade, de modo que “a norma tributária indutora precisa trabalhar – de forma eficaz – na remoção dos obstáculos que determinam as situações de desigualdade” (LEÃO, 2017, p. 183). Por outro lado, esse controle também se realiza a partir do critério do cumprimento da finalidade objetivada na lei, porquanto, uma vez atendido o fim a que se destina, não há necessidade de manter a norma tributária extrafiscal (LEÃO, 2017).

Para os fins do nosso trabalho, adotaremos o critério de identificação das normas tributárias extrafiscais proposto por Leão, porque caracterizar a extrafiscalidade dos impostos saudáveis sobre alimentos ultraprocessados pela finalidade objetivada na lei nos permitirá proceder ao controle da validade dessa tributação à luz do princípio da igualdade tributária e do postulado da proporcionalidade, sem negar que deve suceder-lhe a realização de um segundo

controle, desta vez, no plano de eficácia a partir dos efeitos concretos da norma, que não será, contudo, objeto do presente estudo.

2.3 OS IMPOSTOS SAUDÁVEIS SOBRE ALIMENTOS ULTRAPROCESSADOS COMO NORMAS TRIBUTÁRIAS EXTRAFISCAIS SEGUNDO A FINALIDADE OBJETIVADA NA LEI

Os impostos saudáveis nada mais são do que tributos que incidem sobre produtos não essenciais que trazem prejuízos à saúde humana e ao meio ambiente, tais quais o tabaco, o álcool, os alimentos ultraprocessados, os combustíveis fósseis e os agrotóxicos. Trata-se de tributá-los de forma mais gravosa, tornando-os menos atrativos no mercado, de modo a estimular a redução do consumo desses produtos e sua substituição por alternativas mais saudáveis em vista de proteger a saúde humana e o meio ambiente, sendo esta sua finalidade precípua.

Não raro esses produtos causam externalidades negativas, compreendidas como “consequências social, ambiental e economicamente indesejáveis, que não se refletem no preço final, tornando-os artificialmente baixos e, portanto, mais acessíveis à população” (CARVALHO; ANDREIS; JOHNS, 2023). Assim, majorar a tributação sobre esses produtos serve, também, para internalizar os efeitos colaterais negativos associados ao seu consumo, de modo que a tomada de decisão dos agentes passe a considerar os custos de suas ações.

Além disso, os impostos saudáveis não perdem sua função arrecadatória, logo tem por virtude não apenas conduzir a “uma população mais saudável, uma redução de longo prazo nos custos de saúde e ganhos potenciais na produtividade do trabalho”, como também angariar “receitas fiscais estáveis e previsíveis” (OPAS, 2020).

Logo, embora a finalidade precípua dos impostos saudáveis seja inibir o consumo dos produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, essa tributação permite incrementar a arrecadação de sorte que o Estado tenha condições de fazer frente às despesas públicas associado ao custeio das ações em prol da promoção, proteção e recuperação desses bens de vida diante das consequências negativas provocadas pelos produtos alvo da tributação majorada.

Em vista do critério da finalidade objetivada na lei, não há outro caminho senão concluir que a incorporação dos impostos saudáveis sobre alimentos ultraprocessados ao ordenamento jurídico pátrio deverá materializar-se por meio de normas tributárias extrafiscais. Afinal, essa tributação nasce com o fim preponderante de induzir a redução do consumo desses produtos

em razão dos prejuízos que causam à saúde humana. Não sendo a finalidade subjacente à norma tributária precipuamente arrecadatória, não subsiste razão para considerá-la fiscal.

Como resultado do reconhecimento da extrafiscalidade intrínseca aos impostos saudáveis sobre alimentos ultraprocessados, temos a incidência do regime jurídico específico que rege as normas tributárias extrafiscais, com critérios de fundamentação, limitação e controle que lhe são próprios. Isto posto, se pretendemos discutir a compatibilidade dessa medida com o princípio da igualdade tributária, é preciso antes examinar a função indutora exercida por essa tributação majorada como mecanismo de intervenção sobre o domínio econômico com o propósito de identificar os ditames da ordem econômica que justificam constitucionalmente a imposição do tratamento tributário diferenciado.

3 OS IMPOSTOS SAUDÁVEIS SOBRE ALIMENTOS ULTRAPROCESSADOS COMO MECANISMO DE INTERVENÇÃO DO ESTADO SOBRE O DOMÍNIO ECONÔMICO EM PROL DA EXISTÊNCIA DIGNA

Identificados os impostos saudáveis sobre alimentos ultraprocessados como normas tributárias extrafiscais a partir do critério da finalidade objetivada na lei, porque visam primordialmente induzir a redução do consumo desses produtos prejudiciais à saúde, não apenas arrecadar recursos ao Estado, é preciso, em um segundo momento, compreender as finalidades constitucionais que justificam a imposição da tributação majorada sob análise.

Neste capítulo, abordaremos os impostos saudáveis sobre alimentos ultraprocessados como instrumentos de intervenção do Estado sobre o domínio econômico por indução, buscando desvelar, com amparo em uma análise econômica, a forma como essa tributação atinge as funções pretendidas, a fim de evidenciar a necessidade de buscar os fundamentos desses *health taxes* tanto nos ditames da ordem econômica, quanto no Sistema Tributário Nacional.

3.1 O PAPEL DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS NA INTERVENÇÃO ESTATAL SOBRE O DOMÍNIO ECONÔMICO

Como reflexo do caráter compromissório da Constituição Federal, que busca conciliar um feixe de vetores ideológicos diversos, não raro contrapostos, a ordem econômica atual, compreendida como conjunto de normas jurídicas ligadas, direta ou indiretamente, à regulação da atividade econômica, adota o modelo do intervencionismo programado, em que a intervenção do Estado no domínio econômico é admitida, desde que conformada e limitada pelas normas constitucionais (BOMFIM, 2015).

Segundo os ensinamentos de Eros Grau (2007), a ordem constitucional vigente admite que o Estado intervenha no e sobre o domínio econômico, de forma imediata e mediata, respectivamente. Quando a intervenção é imediata (art. 173 da CFRB/1988), o Estado assume o controle dos meios de produção e/ou troca em determinado setor da atividade econômica em sentido estrito, seja integralmente, em regime de monopólio (por absorção), seja parcialmente, em regime de competição (por participação) (GRAU, 2007). Em contrapartida, quando é mediata, o Estado atua como agente normativo e regulador da atividade econômica (art. 174 da CFRB/1988), intervindo sobre o domínio econômico por direção ou por indução, conforme o grau de cogência da norma de intervenção (GRAU, 2007).

No que lhe concerne, a intervenção por direção manifesta-se por meio de “comandos imperativos, dotados de cogência, impositivos de certos comportamentos a serem necessariamente cumpridos pelos agentes que atuam no campo da atividade econômica em sentido estrito¹” (GRAU, 2007, p. 149), de modo que, caso o destinatário da norma se porte de maneira diversa, incorrerá em ilícito e poderá sofrer sanções.

Por outro lado, quando falamos em intervenção estatal na economia por indução, o que se tem são normas dispositivas, que não apresentam a mesma carga de cogência que afeta as normas de intervenção por direção (GRAU, 2007). Trata-se de atuar no campo da formação de vontade dos agentes, a partir de estímulos e desestímulos, de modo a levá-los a decidir pelo caminho proposto pelo legislador (SCHOUERI, 2005).

No lugar de uma decisão política, que impõe, por meio de comandos imperativos, um comportamento compulsório aos sujeitos da atividade econômica em sentido estrito, que caracteriza a intervenção por direção, privilegia-se o mercado como centro decisório, valendo-se de meios de convencimento, cujo efeito apenas se dá num cenário em que o destinatário da norma pode decidir pela conveniência ou não do ato visado (SCHOUERI, 2005).

Conforme o efeito que se pretende alcançar com a incidência da norma de intervenção sobre o domínio econômico, a indução poderá ser considerada ora positiva, quando se destinar a incentivar o agente a adotar um comportamento consentâneo à consecução do interesse coletivo privilegiado pelo legislador, ora negativa, quando se voltar a estimular que, ao contrário, o agente se abstenha de um comportamento desacorde desse interesse.

No cotejo entre as considerações acima deduzidas e o que expusemos no capítulo anterior, há de se reconhecer que as normas tributárias extrafiscais manifestam seu caráter instrumental ao servir como ferramenta de intervenção do Estado sobre o domínio econômico. Contudo, em razão do regime jurídico de direito tributário que lhes é aplicável, essas normas devem instrumentalizar a intervenção por indução, não por direção, afinal, como ensina Bomfim (2015, p. 65):

Para que a tributação seja utilizada como instrumento de intervenção do Estado, a conduta deverá ser sempre permitida, sob pena de quebra de toda a fenomenologia tributária, baseada na possibilidade de o sujeito passivo optar por incorrer ou não no fato gerador. Normas tributárias não podem, a pretexto

¹ Grau (2007) defende que, no texto da Constituição Federal de 1988, a expressão “atividade econômica” assume duas acepções. Compreendida em sentido amplo, a atividade econômica é gênero, do qual são espécies o serviço público e a atividade econômica em sentido estrito, que, por sua vez, é definida como a parcela da atividade econômica que não pode ser considerada serviço público.

de desestimular dada conduta, torná-la proibida, sob pena de ofensa ao princípio do não confisco.

Diante da norma tributária que instrumentaliza a intervenção estatal sobre o domínio econômico visando a induzir o comportamento do destinatário, de sorte a conformá-lo ao atendimento da finalidade objetivada na lei, por sua vez, diversa da mera arrecadação, o que se tem é a manifestação da extrafiscalidade sob a forma da função indutora. Não devemos, entretanto, perder de vista que isso não ilide que se apresentem, até mesmo em uma mesma norma tributária extrafiscal, funções outras que a indutora, muito embora o escopo do presente trabalho nos conduza a colocar esta última em foco.

Não é outra a conclusão de Klaus Vogel ao sustentar que qualquer norma que verse sobre impostos, ao mesmo tempo que possui a função (positiva ou negativa) de arrecadar, pode ter outras três funções, que nem sempre se encontram presentes, simultaneamente, em todas as normas: i) a função de distribuir a carga tributária, repartindo as necessidades financeiras do Estado segundo os critérios de justiça distributiva, ii) a função simplificadora e iii) a função indutora (SCHOUERI, 2005). Isto é, a norma tributária poderá apresentar, além da função arrecadatória, que sempre a acompanha, porquanto lhe seja inerente, as funções distributiva, simplificadora e indutora, exercidas simultaneamente ou não, funções estas que nem sempre estarão, todavia, presentes.

Filiando-se a esse entendimento, Pimenta, Lima e Moura (2017) consideram que a extrafiscalidade é gênero, do qual são espécies as três funções que o caráter extrafiscal da norma tributária pode assumir. Dessarte, enquanto a função distributiva visa promover a igualdade social, ao dividir as necessidades financeiras do Estado entre os contribuintes, e a função simplificadora prima pela simplificação do sistema tributário, visando conferir-lhe maior efetividade, a função indutora está associada à indução de comportamento dos contribuintes, ora incentivando-os, ora desestimulando-os à adoção de determinada prática.

Sob o viés indutor, a extrafiscalidade permite, portanto, que as normas tributárias atuem como ferramenta da intervenção estatal sobre o domínio econômico tanto por indução positiva, oferecendo ao destinatário incentivos à adoção de um comportamento favorável à concretização da finalidade objetivada na lei, servindo-se, por exemplo, da concessão de subvenções que reduzam ou isentem do pagamento de tributos, quanto por indução negativa, oferecendo ao contribuinte desincentivos à adesão a comportamentos indesejáveis na medida que incompatíveis com a consecução das ditas finalidades, tal como ocorre com a imposição de tributação mais onerosa sobre produtos prejudiciais à saúde.

3.2 A ANÁLISE ECONÔMICA DA FUNÇÃO INDUTORA DOS IMPOSTOS SAUDÁVEIS SOBRE ALIMENTOS ULTRAPROCESSADOS

Ao impor uma tributação majorada sobre alimentos ultraprocessados em razão dos prejuízos que provocam à saúde, os impostos saudáveis exploram a função indutora das normas tributárias extrafiscais, visando não apenas a desestimular o consumo desses produtos, tornando-os menos atrativos no mercado e favorecendo, por conseguinte, a sua substituição por opções mais saudáveis, como também a internalizar as externalidades negativas decorrentes dessa atividade.

Trata-se de empregar o instrumento tributário para intervir sobre o domínio econômico por indução, instituindo um tratamento diferenciado que incentive os contribuintes a decidir pela adoção do comportamento desejado em vista da consecução da finalidade objetivada na lei. Preserva-se, assim, o poder de decisão do contribuinte, vez que poderá aderir ou não ao caminho pretendido pelo legislador escolhendo entre beneficiar-se ou não do incentivo oferecido: ou se absterá de consumir alimentos processados e não sofrerá a incidência do imposto saudável, ou continuará a consumi-los e arcará com o ônus tributário majorado.

Se pretendemos aferir a compatibilidade dos impostos saudáveis como instrumento de intervenção sobre o domínio econômico com o princípio da igualdade, considerado sob o prisma da proporcionalidade da medida, impõe-se compreender, de antemão, o mecanismo por trás da função indutora dessas normas tributárias extrafiscais à luz dos cânones das ciências econômicas, principalmente com amparo na microeconomia. Afinal, como ensina Schoueri (2005), a intervenção por indução, longe de afastar o mercado, o pressupõe.

Com esse desígnio, devemos partir da premissa de que, diante de recursos escassos, os indivíduos precisam fazer escolhas. Como são racionais, tomam suas decisões em vista de maximizar sua satisfação, atingindo o maior bem-estar possível ao menor custo. Para isso, consideram o custo de oportunidade das escolhas (aquilo que devem abrir mão a fim de obter o que querem), confrontando os custos e benefícios associados à cada opção, em face de dilemas (*trade-offs*).

Orientados por essa racionalidade, “as pessoas, em geral, respondem a incentivos, explorando as oportunidades de melhorar sua situação” (KRUGMAN e WELLS, 2021, p. 8). Em outras palavras, seu comportamento pode variar em razão dos incentivos, compreendidos como fatores que alteram o custo ou o benefício de uma escolha, tornando-a mais vantajosa e, por conseguinte, motivando o indivíduo a mudar de decisão. Aliás, uma das principais fontes

de incentivos consiste nas políticas públicas, inclusive a tributação, daí seu potencial de induzir seus destinatários à mudança de comportamento.

Ora, as decisões de cada indivíduo, longe de serem independentes umas das outras, interagem entre si (KRUGMAN e WELLS, 2021), conformando o que compreendemos como a economia de mercado, cujo funcionamento é animado pela interação das forças da oferta e da demanda em um ambiente competitivo².

Nessa dinâmica, o mercado tende ao equilíbrio, condição em que os indivíduos não podem melhorar sua situação adotando outra escolha. Assim, as ações dos agentes (vendedores e compradores) conduzem naturalmente o mercado em direção ao equilíbrio entre oferta e demanda (MANKIW, 2008). Em um modelo de mercado competitivo, as curvas de oferta e de demanda encontram-se em um ponto de equilíbrio, considerando-se uma determinada condição de preço e quantidade.

Esse equilíbrio não é, contudo, estanque. Pelo contrário, existe um conjunto de fatores que atua sobre as forças de mercado, provocando o deslocamento das curvas de oferta e de demanda, tais quais o preço e quantidade das mercadorias, o número de compradores e vendedores, a renda e o gostos dos compradores, bem como os custos de produção. Assim, cada vez que houver variação desses fatores, o mercado mover-se-á em busca de um novo equilíbrio (KRUGMAN e WELLS, 2021).

Considerando que os impostos saudáveis desestimulam o consumo de produtos prejudiciais por meio da elevação do seu preço em razão da tributação majorada, importa assimilar que as forças de mercado variam conforme o preço. Isso porque, *ceteris paribus*, quanto maior for o preço de um dado bem, menor será a quantidade demandada (lei da demanda) e maior será a quantidade ofertada (lei da oferta). Ou seja, o preço está inversamente relacionado à demanda e diretamente relacionado à oferta.

A medida da sensibilidade da demanda e da oferta por um bem à variação do seu preço corresponde à elasticidade-preço da demanda e da oferta, respectivamente. Esse parâmetro informa “a variação percentual que ocorrerá em uma variável como reação a um aumento de um ponto percentual em outra variável” (PINDYCK e RUBINFELD, 2013, p. 33). Classificando-se a elasticidade-preço conforme o grau, a demanda ou a oferta ora será elástica, quando a quantidade demandada ou ofertada responder substancialmente à variação de preço,

² Na lição de MANKIW (2005, p. 64), “um mercado competitivo é um mercado em que há muitos compradores e muitos vendedores, de modo que cada um deles, individualmente, tem um impacto insignificante sobre o preço de mercado”.

ora será inelástica, inversamente, quando a quantidade demandada ou ofertada pouco reagir à variação de preço.

Por isso, qualquer reflexão sobre impostos saudáveis deve considerar a elasticidade-preço da demanda, afinal, onerar bens ou serviços inelásticos, provocando a elevação do seu preço, pouco influenciará a quantidade demandada. Como consequência, isso pode prejudicar a capacidade da medida de alcançar a finalidade objetivada na lei e, em última análise, deslegitimar a imposição do tratamento tributário diferenciado. Para potencializar o efeito indutor que os impostos saudáveis se propõem a produzir, a tributação majorada deve recair, portanto, sobre bens e serviços com maior grau de elasticidade-preço da demanda.

Outro mecanismo-chave da função indutora dos impostos de saúde é o efeito substituição, que corresponde à “mudança na quantidade consumida à medida que o consumidor substitui o bem que se tornou relativamente mais caro pelo bem que se tornou relativamente mais barato” (KRUGMAN e WELLS, 2008, p. 245), mantendo-se constante o nível de utilidade (PINDYCK e RUBINFELD, 2013).

Prova disso é que os impostos saudáveis sobre alimentos ultraprocessados, ao provocar a elevação do preço dos produtos gravados pela tributação majorada, objetivam estimular tanto a redução do consumo desses bens quanto sua substituição por alternativas mais saudáveis, que se tornam relativamente mais baratas e, portanto, atrativas por não sofrerem a incidência dos referidos tributos.

Com o declínio da demanda pelos alimentos ultraprocessados e a mudança das preferências dos consumidores em prol desses substitutos, a própria produção dos bens alvo da tributação majorada pode redirecionar-se para favorecer produtos menos prejudiciais à saúde. Em decorrência do incremento da quantidade ofertada no mercado, o preço dessas alternativas mais saudáveis tende a reduzir, tornando-as ainda mais acessíveis em relação aos produtos atingidos pelos impostos saudáveis, o que pode potencializar o efeito indutor almejado pela adoção da medida.

Muito embora, geralmente, os mercados levem à eficiência econômica, podem ocorrer falhas de mercado, situações em que “o mercado, por si só, não consegue produzir uma alocação eficiente de recursos” (MANKIW, 2005, p. 11) e “a busca individual pelo interesse próprio fundada no mercado piora a situação da sociedade” (KRUGMAN e WELLS, 2008, p. 245). Nesse caso, a intervenção do Estado pode melhorar o bem-estar da sociedade, visto que “uma política apropriada do governo pode algumas vezes aproximar a sociedade de um resultado eficiente ao modificar a maneira como os recursos da sociedade são usados” (KRUGMAN e WELLS, 2008, p. 14).

Quando a atuação dos agentes resulta em efeitos que não se encontram refletidos no preço de mercado, tem-se falhas de mercado denominadas externalidades (PINDYCK e RUBINFELD, 2013), que podem ser positivas ou negativas conforme resultem em benefícios ou custos externos, respectivamente. Por esse ângulo, o mercado dos alimentos ultraprocessados produz externalidades negativas, principalmente por deteriorar a saúde dos consumidores, prejudicar a produtividade da mão-de-obra e sobrecarregar o sistema público de saúde e de previdência social, gerando dificuldades de ordem financeiro-orçamentária para o Estado, consequências que não são consideradas no preço de mercado.

Para corrigir as externalidades negativas, é preciso internalizá-las, o que significa garantir que os custos externos decorrentes das ações dos compradores e vendedores se reflitam no preço de mercado, de modo a garantir que essas consequências indesejáveis sejam levadas em conta pelos agentes quando da tomada de decisão. Em vista disso, cabe ao Estado intervir sobre o domínio econômico para promover a internalização das externalidades, inclusive por meio da tributação. Quando se tributa uma atividade com a finalidade de corrigir os efeitos de uma externalidade negativa, como ocorre com os impostos saudáveis, fala-se em imposto de Pigou (MANKIW, 2005).

Essa linha de raciocínio é corroborada pelas conclusões da pesquisa “*Association between the price of ultraprocessed foods and obesity in Brazil*”, realizada em parceria do IDEC e das instituições de ensino superior UFMG, USP e UFV e publicada pelo periódico *Nutrition, Metabolism & Cardiovascular Diseases* em 2019. Isso porque esse trabalho identificou uma associação inversa entre o preço de alimentos ultraprocessados e a prevalência de sobrepeso e obesidade (isto é, quanto maior o preço desse tipo de produto, menores as taxas dessas condições), de modo que 1% de aumento no preço dos alimentos ultraprocessados significa um decréscimo de 0,33% na prevalência de sobrepeso e 0,59% na de obesidade, sendo o resultado ainda mais significativo entre a população com menor renda (ALIMENTANDO POLÍTICAS, [s.d.]).

Ao fim e ao cabo, a análise econômica dos impostos saudáveis sobre alimentos ultraprocessados permite compreender o mecanismo de indução que anima a intervenção sobre o domínio econômico em vista de desestimular o consumo desses produtos e de internalizar as externalidades negativas decorrentes dessa atividade. Com isso, resta evidenciado que, ao menos, em abstrato, essa medida demonstra aptidão de alcançar a finalidade objetivada pela norma tributária.

3.3 AS FINALIDADES CONSTITUCIONAIS QUE JUSTIFICAM A INTERVENÇÃO ESTATAL SOBRE O DOMÍNIO ECONÔMICO POR MEIO DOS IMPOSTOS SAUDÁVEIS SOBRE ALIMENTOS ULTRAPROCESSADOS

Explorando a extrafiscalidade sob o viés indutor, os impostos saudáveis atuam como ferramentas de intervenção do Estado sobre o domínio econômico, razão pela qual apenas se justificam enquanto existirem finalidades constitucionais que reclamem essa atuação estatal. A valer, a tributação majorada cria um tratamento diferenciado entre os contribuintes, o que é vedado sob pena de violação ao princípio da igualdade tributária, salvo quando a distinção se legitimar constitucionalmente. Por isso, não podemos avançar em nossa exposição sem antes identificar, na ordem econômica erigida pela Lei Fundamental, as finalidades que justificam essa medida.

Toda e qualquer intervenção do Estado no e sobre o domínio econômico legitima-se tão somente na medida que se harmoniza com as diretrizes gravadas no art. 170 da Constituição Federal, dispositivo que erige as normas basilares da ordem econômica, anunciando sua finalidade, seus fundamentos e seus princípios, nos seguintes termos:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Esse dispositivo perfilha uma economia de mercado, de natureza capitalista, assegurando a proteção da esfera de direitos e garantias liberais essencial ao desenvolvimento desse modelo, ao insculpir a livre iniciativa como fundamento da ordem econômica, bem como ao prever a propriedade privada e a livre concorrência como princípios norteadores desse sistema, além de assegurar o livre exercício de qualquer atividade econômica.

Faz isso sem perder de vista, contudo, que a ordem econômica se dirige ao fim de assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, se funda na valorização do trabalho humano e se rege por princípios ligados à salvaguarda dos direitos e garantias sociais e transindividuais, tais quais a função social da propriedade, a defesa do consumidor, a defesa do meio ambiente e a redução das desigualdades regionais e sociais, o que evidencia a compleição eclética da Constituição vigente.

Por um lado, é defeso ao Estado intervir na economia de sorte a obstaculizar o livre exercício de qualquer atividade econômica, ressalvado os casos previstos em lei, sob pena de incorrer em violação à livre iniciativa e aos princípios que regem a ordem econômica, principalmente aqueles de matriz liberal. Por outro lado, não se admite que qualquer parcela da atividade econômica seja exercida em desacordo com a dignidade da pessoa humana (GRAU, 2007), norma fundamental que se encontra no âmago da existência digna enquanto fim da ordem econômica, além de ter por corolários os fundamentos e os princípios que norteiam esta, em particular aqueles atrelados à tutela dos direitos e garantias sociais e transindividuais.

Logo, se o exercício da atividade econômica não é adequado à promoção da dignidade da pessoa humana, impõe-se a intervenção do Estado na economia a fim de assegurar a existência digna, o que, todavia, somente se justifica desde que essa atuação estatal contribua à concretização desse núcleo essencial de proteção à pessoa.

Princípio estruturante de todo o sistema constitucional (SARLET, 2024), que assume um papel de especial relevância no tocante à tutela dos direitos fundamentais, porquanto funcione tanto como justificação moral quanto como fundamento normativo destes (BARROSO, 2024), a dignidade da pessoa humana é uma ideia de difícil definição, o que “decorre certamente (ao menos também) da circunstância de que se cuida de conceito de contornos vagos e imprecisos, caracterizado por sua ambiguidade e porosidade, assim como por sua natureza necessariamente polissêmica” (SARLET, 2009, p. 44), razão pela qual comporta uma miríade de interpretações diversas.

Em busca de um conceito operacional do ponto de vista jurídico, que dê unidade e objetividade à aplicação da dignidade da pessoa humana, Barroso (2024) propõe uma concepção minimalista, em que o conteúdo jurídico desse princípio compreende três elementos, quais sejam:

- i. o valor intrínseco de todos os seres humanos, com a afirmação da posição especial da pessoa humana no mundo, que a distingue dos outros seres vivos e das coisas, donde exsurge o postulado antiutilitarista de que o homem é um fim

em si mesmo, bem como a máxima antiautoritária de que é o Estado que existe para o indivíduo, e não o contrário;

- ii. a autonomia de cada indivíduo, que envolve a capacidade de autodeterminação dos seres humanos de decidir os rumos da própria vida e de desenvolver livremente a sua personalidade, afinal, “cada pessoa deve ter autodeterminação para fazer suas escolhas existenciais e viver o seu ideal de vida boa, assegurado um mínimo existencial que a poupe da privação de bens vitais” (BARROSO, 2024, p. 449); e
- iii. o valor comunitário, com a limitação dessa autonomia individual por restrições legítimas impostas a ela em nome de valores sociais ou interesses estatais.

Por outro ângulo, é elucidativa a lição de SARLET (2009, p. 67) ao alvitrar a seguinte concepção de dignidade da pessoa humana:

“[...] Temos por dignidade da pessoa humana a qualidade própria e distintiva reconhecida em cada ser humano que o faz merecedor do mesmo respeito e consideração por parte do Estado e da sociedade, implicando, neste sentido, um complexo de direitos (o homem tem direito a ter direitos) e deveres fundamentais que assegurem a pessoa tanto contra todo e qualquer ato de modo degradante e desumano, como venham a lhe garantir uma existência digna – de humanidade – das mínimas condições existenciais para uma vida saudável (saúde, previdência, assistência, moradia, educação, etc.), além de lhe propiciar e promover a sua participação ativa e corresponsável nos destinos da própria existência e da vida em comunhão com os demais seres humanos (sócios sociais), mediante o devido respeito aos demais seres que integram a rede da vida”.

A partir desses esclarecimentos, assoma-se o antagonismo da promoção da dignidade humana frente a qualquer atividade econômica que traga prejuízos à saúde humana, porque esse bem de vida compõe o mínimo existencial, compreendido como o núcleo essencial de proteção dos direitos fundamentais sociais, que assegura ao indivíduo condições de satisfazer as necessidades indispensáveis a sua existência física e psíquica, para que possa ser livre, igual e capaz de exercer plenamente sua cidadania, seus direitos individuais e políticos e sua autonomia privada e pública (BARROSO, 2024).

Certo é que onde as mínimas condições existenciais para uma vida saudável não forem asseguradas, aí incluídas a saúde e a alimentação adequada (art. 6º, *caput*, da CRFB/1988), não haverá espaço para falar em dignidade da pessoa humana (art. 1º, inciso III, da CRFB/1988). Isso porque preterir a tutela desses bens vitais é incompatível com o respeito ao valor intrínseco

de cada ser humano e obsta o exercício da autonomia por privar o indivíduo dos meios de autodeterminar-se, o que atinge também a dignidade da pessoa humana enquanto valor comunitário, visto que compromete a proteção dos direitos de terceiros e até mesmo a proteção do indivíduo contra si próprio.

Na contramão da promoção da dignidade da pessoa humana, o consumo dos alimentos ultraprocessados contribui para o avanço da prevalência do sobrepeso e da obesidade e de outras DCNTs associadas. Com isso, vulnera diretamente o direito à vida, à saúde e à alimentação adequada, condições indispensáveis à existência digna, afetando, de forma reflexa, um leque de outros direitos fundamentais, tais quais a defesa do consumidor, o trabalho e a previdência, ao passo que o adoecimento decorrente da afluência desses produtos na alimentação da população tende a conduzir à redução da produtividade, à incapacidade e à aposentadoria precoce.

Esse cenário sobrecarrega os serviços públicos de saúde e de previdência social, o que acentua as dificuldades financeiro-orçamentárias que esses sistemas já enfrentam, comprometendo a capacidade do Estado de manter as políticas públicas indispensáveis à promoção e à proteção desses direitos fundamentais, com graves repercussões negativas para toda a coletividade.

Ora, a concretização dos direitos à saúde e à alimentação adequada, direitos sociais constitucionalmente consagrados (art. 6º, *caput*, da CFRB/1988), exige prestações positivas do Estados, impondo a este um dever de agir em prol de sua efetivação. Aliás, por disposição constitucional expressa, a saúde, enquanto direito de todos e dever do Estado, deve ser garantida mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação (art. 196 da CRFB/1988).

Outrossim, o Estado brasileiro assumiu compromissos internacionais de atuar em prol da promoção da saúde e do bem-estar, com destaque para a Agenda de Ação de Adis Abeba da Organização das Nações Unidas, que estabeleceu objetivos de desenvolvimento sustentável (ODS). Nesta senda, os tributos saudáveis representam ferramentas para o alcance desses objetivos, porquanto (i) reduzem significativamente a carga das DCNT(ODS 3), (ii) beneficiam muito as populações vulnerabilizadas que são as mais impactadas, suportando o maior fardo de saúde (ODS 1, 5, 10), e (iii) impulsionam o desenvolvimento econômico por meio de uma força de trabalho mais saudável (ODS 8) (OPAS, 2020).

Em vista de harmonizar o livre exercício das atividades de exploração econômica dos alimentos ultraprocessados com o imperativo de assegurar existência digna a todos, cabe ao Estado adotar medidas de desincentivo ao consumo desses produtos prejudiciais à saúde,

inclusive por meio da política fiscal, com a instituição de impostos saudáveis (UNC GLOBAL FOOD RESEARCH PROGRAM, 2024).

Ao invés de suprimir a autonomia dos indivíduos, impondo-lhes um comportamento a ser compulsoriamente cumprido sob pena de sanção, essa intervenção estatal sobre o domínio econômico atua no campo da formação de vontade do contribuinte de modo a incentivá-lo a adotar o comportamento desejado, sempre preservando a autodeterminação da pessoa, a quem incumbe decidir pela conveniência ou não do caminho proposto pelo legislador.

Trata-se, portanto, de restringir a livre iniciativa a fim de conciliá-la à promoção da dignidade da pessoa humana, o que, desde que observada a proporcionalidade, está em conformidade com a finalidade constitucionalmente eleita para direcionar a ordem econômica, que é assegurar a todos a existência digna.

Diante disso, não se nega a carga paternalista da tributação majorada sobre alimentos ultraprocessados, afinal, é indissociável do mecanismo de indução instrumentalizado pelos impostos saudáveis a interferência estatal na liberdade de ação dos contribuintes. Contudo, como alerta Sarmiento (2016, p. 172), “o dever estatal de proteção aos direitos fundamentais pode ser justificativa *prima facie* legítima para a adoção de medidas paternalistas suaves pelo legislador, cuja validade sempre dependerá de sua compatibilidade com o princípio da proporcionalidade”, impondo-se a ponderação entre a restrição da liberdade e a tutela do bem jurídico protegido para aferir se a medida se justifica constitucionalmente.

Constatado o dever do Estado de agir para desestimular o consumo dos alimentos ultraprocessados em prol da tutela da existência digna, a partir da promoção dos direitos fundamentais à saúde e à alimentação, não resta senão buscar, no ordenamento jurídico, os mecanismos de que o Poder Público dispõe para a consecução deste fim e compreender os limites que devem ser observados em sua atuação, o que constitui o cerne dos capítulos seguintes.

4 IMPOSTOS SAUDÁVEIS SOBRE ALIMENTOS ULTRAPROCESSADOS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: FUNDAMENTOS, CAMINHOS E DESAFIOS

Do que expusemos até o presente capítulo, deduz-se que os impostos saudáveis consistem em normas tributárias extrafiscais cuja finalidade objetivada na lei, não meramente arrecadatória, é dirigida, em essência, a desestimular o consumo de produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, assim como a internalizar as externalidades negativas provocadas pelas atividades econômicas relacionadas, de forma a instrumentalizar a intervenção do Estado sobre o domínio econômico por indução.

Ao passo que a imposição de uma tributação mais gravosa sobre alimentos ultraprocessados, ao menos *prima facie*, tenha o condão de desincentivar o consumo desses produtos, os impostos saudáveis revelam-se uma valiosa ferramenta à disposição do Estado para promover a melhoria das condições de alimentação e saúde da população brasileira. Isso se avigora quando consideramos o imperativo da construção de uma política pública de prevenção e controle do sobrepeso e da obesidade, que deve enfrentar o problema a partir do reconhecimento das causas multifatoriais dessas condições, combatendo-as em diversas frentes, inclusive através do desestímulo de escolhas alimentares não saudáveis.

A despeito disso, fato é que o potencial dos impostos saudáveis ainda é pouco explorado no sistema tributário brasileiro, o que não significa, contudo, que não subsista interesse em discutir o tema. Muito pelo contrário, se desejamos incorporar essa tributação ao ordenamento jurídico brasileiro, o Direito, enquanto ciência, desempenha um papel fundamental, afinal, incumbe-lhe debater sobre a viabilidade e os limites da imposição do tratamento tributário diferenciado aos alimentos ultraprocessados à luz do sistema normativo vigente.

Tendo em vista essa missão, o presente capítulo buscará aferir se o emprego dos impostos saudáveis com a finalidade precípua de induzir a redução do consumo dos alimentos ultraprocessados se legitima sob o crivo da legalidade tributária, princípio basilar do Direito Tributário. Cumprirá, igualmente, identificar os fundamentos do Sistema Tributário Nacional que abrem margem à imposição dessa tributação diferenciada.

Com esse intuito, daremos enfoque ao princípio da seletividade, que se aplica ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e ao Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), bem como ao Imposto Seletivo (IS), inovação trazida pela Reforma Tributária.

4.1 IMPOSTOS SAUDÁVEIS E LEGALIDADE TRIBUTÁRIA: A NECESSIDADE DE CONCILIAR A EXTRAFISCALIDADE COM A SEGURANÇA JURÍDICA

Posto que toda exação atinge a esfera dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, por importar em restrição de sua liberdade e de sua propriedade, o ingresso válido dos impostos de saúde no ordenamento jurídico brasileiro não depende apenas do respeito aos cânones do Direito Econômico, ao qual incumbe reger a intervenção estatal sobre o domínio econômico, inclusive quando instrumentalizada por normas tributárias extrafiscais. A adoção dessa medida precisa, também, conformar-se às normas do Direito Tributário, sem jamais preterir a observância dos limites ao poder de tributar, vez que a extrafiscalidade de modo algum descaracteriza a natureza tributária das normas indutoras sob exame.

Propondo-se a explorar a conformidade da adoção dos impostos saudáveis sobre alimentos ultraprocessados às balizas erigidas pelo Sistema Tributário Nacional, em particular aos imperativos da legalidade tributária, o presente capítulo deve dedicar-se, em um primeiro momento, a evidenciar o conteúdo e a importância desse princípio e examinar sua aplicabilidade às normas tributárias extrafiscais.

A legalidade, em sua vertente geral, está gravada no art. 5º, inciso II, da Lei Fundamental, nos termos do qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Exalta-se, então, o primado da lei, visando a combater o arbítrio do Estado, de modo que “só por meio de espécies normativas (CF, art. 59) devidamente elaboradas, conforme as regras de processo legislativo constitucional, podem se criar obrigações para o indivíduo, pois são expressão da vontade geral” (MORAES, 2023, p. 54). Assim considerado, esse princípio constitui uma garantia do direito de liberdade ao reverenciar a autonomia da vontade individual, que somente deverá ceder ante os limites impostos pela lei, de tal forma que tudo aquilo que não está proibido por lei é juridicamente permitido (BARROSO, 2024).

Por sua vez, a legalidade tributária, insculpida no art. 150, inciso I, da Constituição Federal, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça. Esse princípio específico não se confunde com a garantia geral da legalidade, acima enunciada, pois a legalidade tributária lhe agrega um conteúdo adicional: “exige que os tributos sejam instituídos não apenas com base em lei ou por autorização legal, mas pela própria lei” (PAULSEN, 2024, p. 132). No mesmo sentido, Schoueri (2024, p. 303) esclarece que “o constituinte não foi redundante quando tratou da matéria

tributária: se em geral um comportamento será exigido ‘em virtude’ de uma lei, nas questões tributárias, tem-se a exigência de a obrigação estar prevista na própria lei”.

Trata-se de um princípio basilar do Sistema Tributário Nacional, porque, além de conformar uma garantia fundamental individual (art. 5º, §2º, da CRFB/1988), sendo alçado, portanto, ao *status* de cláusula pétrea (art. 60, §4º, inciso IV, da CRFB/1988), a legalidade constitui uma limitação ao poder de tributar. Outrossim, a legalidade tributária confere legitimidade à tributação, na medida que é “corolário do regime democrático de representação popular, bem como do chamado ‘princípio republicano’, já que a expropriação da propriedade particular só será possível em virtude de autorização dada pelo próprio povo, mediante votação de seus representantes” (BOMFIM, 2015, p. 135). Afinal, em um Estado democrático de direito, não deve existir tributação sem representação.

Porquanto a legalidade tributária consista em uma limitação constitucional ao poder de tributar, cabe à lei complementar regulá-la (art. 146, inciso II, da CRFB/1988). É por isso que a compreensão desse princípio perpassa a conjugação do disposto no art. 150, inciso I, da Constituição Federal com o previsto art. 97 do Código Tributário Nacional, legislação recepcionada na ordem constitucional vigente com *status* de Lei Complementar, que dispõe conforme segue:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

A partir da associação desses dispositivos, constata-se que o conteúdo da legalidade tributária compreende tanto a exigência de lei para instituir e majorar tributos, quanto para reduzi-los, extingui-los, excluí-los e suspendê-los, estendendo-se também à disciplina da sanção pelo descumprimento da obrigação tributária. Extrai-se também das normas em comento que toda a regra matriz de incidência tributária deve decorrer da lei (SCHOUERI, 2024). Em

outras palavras, “só à lei é permitido dispor sobre os aspectos da norma tributária impositiva: material, espacial e temporal, pessoal e quantitativo” (PAULSEN, 2024, p. 132).

Nesta altura da reflexão sobre o conteúdo da legalidade tributária, torna-se incontornável aludir à divergência que cinge a tipicidade cerrada, considerada como corolário do princípio em discussão. Sem pretender esgotar o tema, mas apenas enriquecer a presente exposição, a tipicidade em matéria tributária pode ser compreendida como “a exigência de determinação conceitual na própria lei” (BOMFIM, 2015, p. 141), impondo que “os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação correta” (XAVIER *apud* SCHOUERI, 2024, p. 313). Até mesmo por isso, os defensores dessa corrente rechaçam o emprego de tipos abertos, conceitos indeterminados e cláusulas gerais pelas normas tributárias. Concebida como condição determinante da manutenção da legalidade tributária, a tipicidade favorece a segurança jurídica dos cidadãos, assegurando “a capacidade de previsão objetivo dos seus direitos e deveres tributários” (XAVIER *apud* SCHOUERI, 2024, p. 313).

A controvérsia instaura-se diante da flexibilização da tipicidade cerrada em direção ao reconhecimento da legalidade suficiente, tendência que vem sendo perfilhada, inclusive, pelo Supremo Tribunal Federal (BRASIL, STF, 2016b)³. Sob essa perspectiva, não se exige da lei a determinação conceitual de todos os aspectos da norma tributária impositiva, tão somente a “determinabilidade da relação jurídico-tributária mediante o critério da suficiência”, de modo que “a lei deve conter as referências necessárias em quantidade e densidade, para garantir a certeza do direito” (PAULSEN, 2024, p. 132).

Filiando-se ao entendimento de que “as leis tributárias devem ser caracterizadas por determinabilidade, embora não possam conter nenhuma determinação definitiva” (ÁVILA *apud* SCHOUERI, 2024, p. 318), Schoueri reconhece “o caráter principiológico da determinação conceitual, enquanto mandamento de otimização, já que não se espera que seja a lei tributária totalmente determinada, mas que haja a maior determinação possível (o maior detalhamento possível)” (SCHOUERI, 2024, p. 318), admitindo o emprego de conceitos indeterminados e cláusulas gerais desde que observada a proporcionalidade, a partir da ponderação dos princípios e valores constitucionais.

³ “Na jurisprudência atual da Corte, o princípio da reserva de lei não é absoluto. Caminha-se para uma legalidade suficiente, sendo que sua maior ou menor abertura depende da natureza e da estrutura do tributo a que se aplica”. (RE 838284, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 19-10-2016, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-215 DIVULG 21-09-2017 PUBLIC 22-09-2017)

Sem negar a importância da tipicidade cerrada para a manutenção da segurança jurídica, é preciso reconhecer que colocar a determinação conceitual da norma tributária impositiva a salvo de qualquer graduação pode erigir um óbice intransponível à aplicação da norma tributária. Mais razão assiste a essa ressalva em se tratando da extrafiscalidade, por exigir da legislação tributária maior agilidade para atender às finalidades objetivadas diante da dinamicidade do domínio econômico e da complexidade da realidade social.

Não se trata, contudo, de admitir que as normas tributárias extrafiscais permitam relativizar a legalidade, conclusão que comprometeria não apenas a proteção aos direitos fundamentais dos contribuintes, como também a segurança jurídica. Fato é que a legalidade tributária não admite qualquer mitigação afora as hipóteses constitucionalmente previstas. Com acerto, portanto, BOMFIM assevera que “a legalidade serve como pilar fundamental ao Estado de Direito, não podendo ser afastada, ainda que se levante algum objetivo extrafiscal, por mais nobre que seja este”, em que pese defender a tipicidade tributária enquanto exigência de rigorosa determinação conceitual na própria lei de todos os elementos da norma tributária que institua ou majore tributos (BOMFIM, 2015, p. 137), posicionamento que não se alinha à abordagem do presente estudo.

Diversamente, ao debruçar-se sobre as normas tributárias indutoras, Schoueri adota uma postura conciliatória. Por um lado, reconhece que, em matéria de Direito Econômico, a legalidade que rege as funções de fiscalização, incentivo e planejamento não impõe senão a atuação estatal na forma da lei (art. 174 da CRFB/1988), sem exigir desta que “discipline em minúcias o ato de intervenção, cabendo-lhe, apenas, estabelecer as metas e limites à autoridade delegada” (SCHOUERI, 2005, p. 240), outorgando-lhe a flexibilidade necessária diante do dinamismo da realidade econômica. Por outro lado, sustenta que “se as normas indutoras se valem do veículo tributário, abre mão o legislador da flexibilidade própria do Direito Econômico, dobrando-se à legalidade tributária” (SCHOUERI, 2005, p. 240). Ao cabo, defende a conciliação de ambas as perspectivas, a partir do emprego de conceitos indeterminados e de cláusulas gerais, pois:

“E.1. Cláusulas gerais e conceitos indeterminados são frequentes na legislação brasileira, especialmente em matéria de normas tributárias indutoras. A admissão de tal fenômeno permite a conciliação entre o veículo tributário, sujeito ao princípio da legalidade próprio do *pouvoir financier*, e as normas indutoras, de resto adequadas à flexibilidade da legalidade do *pouvoir législatif*.”

E.2. Ocorrendo a intervenção sobre o Domínio Econômico por meio de normas tributárias indutoras, não deixa o legislador de se submeter às amarras do Direito Tributário, dentre as quais se destaca o princípio da legalidade.

Conquanto a lei não se apresente como instrumento rígido, impermeável à realidade social, diante do emprego de cláusulas gerais e conceitos indeterminados, aquela não fica dispensada.

E.3. É no delicado equilíbrio entre a segurança jurídica e os princípios da Ordem Econômica, demandando agilidade e versatilidade, que se encontrará espaço para as cláusulas gerais e para os conceitos indeterminados, enquanto instrumentos de adaptação da própria lei” (SCHOUERI, 2005, p. 321).

Em síntese, as normas tributárias extrafiscais que instrumentalizam a intervenção do Estado sobre o domínio econômico por indução, como ocorre no caso dos impostos saudáveis sobre alimentos ultraprocessados, devem observância ao princípio da legalidade tributária, sob pena de relativizar uma garantia fundamental à proteção dos direitos dos contribuintes e da manutenção da segurança jurídica. Contudo, a fim de conferir, a essa atuação estatal, a flexibilidade que reclamam as dinâmicas econômicas e a fluidez da realidade social, é preciso admitir o caráter principiológico da determinação conceitual da lei, que, concebida como mandamento de otimização, deve ser realizada na maior medida possível, sem rejeitar o emprego de cláusulas gerais e conceitos indeterminados pelas normas tributárias, desde que respeitada a proporcionalidade.

4.2 CAMINHOS PARA A ADOÇÃO DOS IMPOSTOS SAUDÁVEIS SOBRE ALIMENTOS ULTRAPROCESSADOS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Como vimos, impor um tratamento tributário diferenciado aos alimentos ultraprocessados para incentivar a redução do seu consumo legitima-se constitucionalmente por instrumentalizar a intervenção estatal sobre o domínio econômico com o fim de assegurar a existência digna. Isso porque favorece a promoção dos direitos fundamentais, principalmente os direitos sociais à saúde e à alimentação adequada, atuação que se revela premente diante do avanço da obesidade, do sobrepeso e das DCNTs associadas. Cuida-se, portanto, de normas tributárias extrafiscais, o que não exime os impostos saudáveis de observar os imperativos da legalidade tributária.

Feita essa constatação, impõe-se investigar se o sistema tributário brasileiro oferece fundamentos legais que autorizem exigir impostos com a finalidade de desincentivar o consumo de alimentos ultraprocessados. Nessa investigação, seremos conduzidos a explorar a Constituição Federal e a legislação tributária, que compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou

em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes (art. 96 do CTN), sem perder de vista a jurisprudência dos tribunais superiores pátrios.

A nível internacional, embora a República Federativa do Brasil ainda não tenha assumido a obrigação de instituir impostos saudáveis sobre alimentos ultraprocessados através da formalização de tratados ou convenções, nosso país é parte de organizações internacionais que recomendam o emprego de instrumentos de política fiscal para desincentivar o consumo de produtos nocivos à saúde e ao meio ambiente enquanto medida mais custo-efetiva para atingir esse objetivo, tais quais a Organização Mundial de Saúde e a Organização Pan-Americana de Saúde (OPAS, 2020).

Nesse sentido, o Plano de Ação Global para a Prevenção e Controle de Doenças Não Transmissíveis 2013-2020 formulado pela Organização Mundial de Saúde postula como opção política considerar as ferramentas econômicas que são justificadas por evidências, e que podem incluir impostos e subsídios, que criem incentivos para comportamentos associados a melhores desfechos de saúde, melhores a acessibilidade, encorajem o consumo de alimentos mais saudáveis e desencorajem o consumo de opções menos saudáveis (CARVALHO; ANDREIS; JOHNS, 2023). Ademais, no relatório intitulado “*Fiscal Policies for Diet and Prevention of Noncommunicable Diseases*”, a referida organização concluiu que políticas fiscais bem planejadas e aplicadas em conjuntos com outras políticas têm o potencial de promover dietas mais saudáveis (ALVIM e MAIA, 2023).

Corroborando essa posição, o Banco Mundial “constatou que instrumentos de política fiscal (como impostos sobre consumos específicos ou sobre determinados tipos de combustíveis) podem reduzir a poluição e gerar benefícios em termos de saúde ao menor custo possível para a economia”, além de serem mais simples de administrar e importar em um custo da arrecadação inferior ao do imposto de renda ou de um IVA (OPAS, 2020, p. 4).

A valer, conforme um estudo realizado pela instituição financeira internacional, um aumento hipotético de 10% no preço dos alimentos ultraprocessados no Brasil reduziria o consumo desses alimentos em 17%, em média (MAHDI, 2023). Esse trabalho também revelou que a medida seria progressiva, não apenas porque os benefícios seriam maiores para as famílias mais pobres, que mudariam uma parte maior do seu consumo para alimentos mais saudáveis, de modo que um imposto mais elevado sobre os alimentos ultraprocessados ajudaria a reduzir o excesso de peso e a obesidade na população, com uma redução maior entre as famílias mais pobres, mas também porque a carga fiscal seria maior para as famílias mais ricas (MAHDI, 2023).

Outrossim, implementar impostos saudáveis sobre alimentos ultraprocessados como medida para promover a saúde, o bem-estar e a alimentação adequada coaduna-se com a persecução dos objetivos de desenvolvimento sustentável (ODS) estabelecidos pela Agenda de Ação de Adis Abeba da Organização das Nações Unidas (Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável), com cujo cumprimento o Brasil se comprometeu. Isso porque essa tributação favorece a redução da carga das DCNTs (ODS 3 – saúde e bem-estar), além de trazer benefícios às populações mais vulneráveis, que são mais impactadas por suportar o maior fardo de saúde (ODS 1, 5 e 10 – erradicação da pobreza, igualdade de gênero e redução das desigualdades, respectivamente), e impulsionar o desenvolvimento econômico por meio de uma força de trabalho mais saudável (ODS 8 – trabalho decente e crescimento econômico) (OPAS, 2020).

No âmbito do MERCOSUL, o Acordo nº 02/2021, que veiculou recomendações de política para proteção das dietas tradicionais, além de caracterizar a alta prevalência de sobrepeso e obesidade e de doenças não transmissíveis como um dos maiores problemas de saúde pública da Região das Américas, reconheceu que um dos principais fatores de risco para a ocorrência do excesso de peso/obesidade e de doenças não transmissíveis é o aumento do consumo produtos ultraprocessados, combinado com a redução da ingestão de alimentos frescos e minimamente processados. Com isso, convencionou-se reiterar o seu interesse em proteger as dietas tradicionais baseadas nos guias alimentares locais, promovendo uma alimentação sã e adequada à cultura alimentar de cada país, valorizando, especialmente, os alimentos regionais frescos e minimamente processados, que são parte fundamental das dietas tradicionais.

Posteriormente, com o Acordo nº 05/2023, foi pactuado implementar medidas regulatórias de proteção da saúde que contribuam para a redução do sobrepeso e da obesidade fortalecendo estratégias que promovam a alimentação adequada, saudável e acessível, a redução do consumo de bebidas alcóolicas e do consumo de bebidas e produtos adoçados natural e artificialmente com elevado teor calórico, elevados teores de sódio, açúcar e gorduras e baixo valor nutricional. Também foi assumido o compromisso de promover estudos e ferramentas para viabilizar a implementação de estratégias custo-efetivas para a redução de fatores de risco para as doenças não transmissíveis, como os impostos seletivos sobre bebidas alcoólicas, alimentos ultraprocessados, tabaco e outros produtos nocivos à saúde, visando o alcance das metas dos Objetivos do Desenvolvimento Sustentável.

No plano interno, a Constituição Federal não deixa de oferecer caminhos para a adoção dos impostos saudáveis sobre alimentos ultraprocessados. Isso se deve não somente à seletividade em função da essencialidade, que grava o IPI (arts. 153, *caput*, inciso IV e §3º,

inciso I da CRFB/1988) e pode ser aplicada ICMS (art. 155, *caput*, inciso II, e §2º, inciso III, da CRFB/1988), mas também ao IS, inovação introduzida pela Reforma Tributária (Emenda Constitucional nº 132/2023) que atribui à União a competência de instituir um imposto sobre a produção, a extração, a comercialização ou a importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar (art. 153, *caput*, inciso VIII, da CRFB/1988).

Assim, considerando o escopo do presente trabalho, prova-se fundamental submeter esses três tributos a um exame mais aprofundado com o propósito de identificar os fundamentos que determinam seu potencial para materializar a tributação saudável sobre alimentos ultraprocessados, sem pretender exaurir a análise desses impostos.

Regido a partir da conjugação da Constituição Federal com o Código Tributário Nacional, o Decreto nº 7.212/2010 (Regulamento do IPI) e as Leis nº 4.502/1964 e 9.363/1996, o IPI é um imposto de competência da União que incide sobre produtos industrializados (art. 153, *caput*, inciso IV, da CRFB/1988 e art. 46 do CTN), tidos como tal aqueles resultantes de qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo (art. 46, parágrafo único, do CTN e art. 3º e 4º do Regulamento do IPI).

A materialidade do tributo sob exame compreende, mas não se esgota com a industrialização, vez que alberga outro momento distinto e necessário, consubstanciado na transferência de propriedade ou posse do produto industrializado, que deve ser onerosa (BRASIL, STJ, 2020). Tanto é que o fato gerador desse tributo ocorre tão somente com a saída do produto do estabelecimento industrial, com o desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira ou com a arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado à leilão (art. 46 do CTN).

Trata-se de um imposto sobre a atividade econômica, que pode ser classificado como imposto indireto, porque tende a existir a transferência do ônus econômico da tributação do contribuinte designado por lei para terceiros, afinal, mesmo o IPI incida diretamente sobre o contribuinte de direito (art. 51 do CTN), o peso da exação tende a ser incorporado ao preço do produto e repassado ao consumidor final, contribuinte de fato que finda por suportar a carga tributária.

Embora a fiscalidade seja preponderante quando tratamos do IPI, não há como negar que esse tributo possui também finalidades extrafiscais, não arrecadatórias, ao passo que permite não apenas instrumentalizar a atividade regulatória da União sobre o mercado, ao oferecer estímulos positivos ou negativos à produção e os consumos dos produtos

industrializados, como também dimensionar a carga fiscal incidente sobre o bem tributado conforme o critério da essencialidade do produto em razão do princípio da seletividade.

É em razão desses fins extrafiscais, aliás, que a Constituição Federal a autoriza a mitigação da legalidade tributária em relação a esse tributo, ao facultar ao Poder Executivo a alteração das alíquotas do IPI, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei (art. 153, §1º, da CRFB/1988). Também não é por outro motivo que o IPI é uma exceção à anterioridade anual (art. 150, §1º, primeira parte, da CRFB/1988), sujeitando-se, contudo, à anterioridade nonagesimal.

Porquanto a Carta Magna seja imperativa ao dispor que o IPI será seletivo (art. 153, § 3º, inciso I, da CRFB/1988 e art. 48 do CTN), a observância do princípio da seletividade revela-se uma imposição constitucional, e não mera faculdade. Concretamente, isso significa que a alíquota do IPI deve variar em função da essencialidade do produto objeto da tributação, observada a Tabela de Incidência do IPI (Decreto nº 11.158/2022). Logo, quanto mais essencial for o produto industrializado, menor será a alíquota do IPI e, por conseguinte, o ônus tributário correspondente, sob pena de inconstitucionalidade. Na ótica quantitativa, o que oscila conforme o critério da essencialidade é, portanto, a alíquota, enquanto a base de cálculo será o preço efetivo da importação ou da operação (art. 47 do CTN).

Os alimentos ultraprocessados, por essência, produtos industrializados, de modo algum podem ser considerados essenciais para fins de aplicação da seletividade do IPI, devido aos prejuízos que provocam à saúde humana. Assim, esse princípio permite justificar a imposição de uma tributação mais gravosa sobre esses bens nocivos e, portanto, não essenciais a partir da incidência de alíquotas mais elevadas, o que nos conduz à conclusão de que, com isso, o Sistema Tributário Nacional abre margem para a adoção dos impostos saudáveis sobre alimentos ultraprocessados. Com efeito, desde que atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, a majoração da alíquota do IPI sobre esses produtos poderia, inclusive, partir do Poder Executivo, ante a mitigação do princípio da legalidade (art. 153, §1º, da CRFB/1988).

Ocorre que, em razão da Reforma Tributária, o papel do IPI no Sistema Tributário Nacional será consideravelmente enfraquecido, visto que, para a maior parte das operações, será substituído pelo Impostos sobre Bens e Serviço (IBS). Tão somente subsistirá com a função de resguardar a Zona Franca de Manaus, ao passo que “a partir de 2027, terá suas alíquotas reduzidas a zero, exceto em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus, nos termos do art. 126 do ADCT” (PAULSEN, 2024, p. 468).

Outro imposto sobre a atividade econômica que permite tributar de forma mais gravosa os alimentos ultraprocessados para desestimular seu consumo em virtude do princípio da

seletividade é o ICMS (art. 155, §2º, inciso III, da CRFB/1988). Disciplinado pela Constituição Federal e pelas Leis Complementares nº 24/1975, 87/1996 e 160/2017, cuida-se de um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal que recai sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (art. 155, *caput*, inciso II, da CRFB/1988).

Face à diversidade de núcleos de incidência compreendidos pela materialidade do ICMS, para discutir a viabilidade dos impostos saudáveis sobre alimentos ultraprocessados no Sistema Tributário Nacional, cumpre concentrar nossa atenção no imposto sobre “operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares” (art. 2º, *caput*, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996).

A partir desse recorte, o ICMS não incide senão sobre operações de natureza mercantil, assim consideradas aquelas praticadas com habitualidade ou em volume que caracteriza intuito comercial (art. 4º da Lei Complementar nº 87/1996). Ficam sujeitas a essa tributação quando se destinarem à circulação jurídica de mercadorias, que se perfaz com a troca de titularidade de bens móveis destinados ao comércio. Conforme alerta Paulsen (2024, p. 482), “mercadorias não são quaisquer produtos ou bens, mas apenas aqueles que constituem objeto de uma atividade econômica habitual e com finalidade lucrativa consistente na venda de produtos”. Sob essa perspectiva, o fato gerador do ICMS incidente sobre essas operações ocorre apenas com a alteração na propriedade da mercadoria, que consubstancia a saída jurídica do estabelecimento do contribuinte, consoante o art. 12, *caput*, incisos I a IV, da Lei Complementar nº 87/1996 e precedentes do STF (BRASIL, STF, 2021)⁴.

Do ponto de vista quantitativo, a base de cálculo do ICMS corresponde ao valor da operação (art. 13 da Lei Complementar nº 87/1996), enquanto as alíquotas serão fixadas pelo ente instituidor do tributo, que poderá dimensioná-las conforme a essencialidade da mercadoria em aplicação do princípio da seletividade (art. 155, §2º, inciso III, da CRFB/1988), cabendo ao Senado Federal estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações interestaduais (art. 155, §2º, inciso IV, da CRFB/1988), além de ser-lhe facultado estabelecer alíquotas mínimas nas

⁴ “[...] 2. O deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura fato gerador da incidência de ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual. Precedentes. 3. A hipótese de incidência do tributo é a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final. [...]” (STF, ADC 49, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19-04-2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-084 DIVULG 03-05-2021 PUBLIC 04-05-2021).

operações internas e fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados (art. 155, §2º, inciso V, da CRFB/1988).

À semelhança do IPI, o ICMS caracteriza-se como imposto indireto, pois o contribuinte designado por lei (contribuinte *de jure*), isto é, qualquer pessoa física ou jurídica que realiza operações de circulação de mercadoria com habitualidade ou em volume que caracteriza intuito comercial (art. 4º da Lei Complementar n. 87/96), tende a transmitir o ônus da carga tributária ao consumidor final (contribuinte *de facto*).

Certo é que o ICMS é um imposto de finalidade eminentemente fiscal, até porque esse tributo se consagrou como uma das principais fontes de arrecadação de receitas para os Estados e o Distrito Federal. Contudo, a Constituição Federal prevê que esse tributo poderá ser seletivo, em função da essencialidade da mercadoria (art. 155, §2º, inciso III, da CRFB/88), o que legitima a persecução de fins extrafiscais por intermédio desse imposto. Como se vê, a aplicação do princípio da seletividade é facultativa, e não obrigatória, diversamente do que ocorre com o IPI.

De toda maneira, “uma vez adotada, tem de implicar alíquotas diferenciadas conforme o critério da essencialidade da operação tributada” (PAULSEN, 2024, p. 488). Ao permitir que o ICMS observe esse princípio, a Constituição Federal fornece mais uma abertura para instituição de um *health tax* sobre os alimentos ultraprocessados, que, enquanto mercadorias não essenciais, pois prejudiciais à saúde humana, podem ser submetidos a alíquotas mais gravosas. Diferentemente do que observamos ao tratar do IPI, a majoração das alíquotas do ICMS não pode ocorrer por simples ato do Poder Executivo, porque depende de lei ordinária, o que impõe um maior custo político para adoção dessa medida.

Com o advento da Reforma Tributária, entretanto, o ICMS será substituído pelo IBS, sendo extinto a partir de 2033, com amparo no art. 129 do ADCT (PAULSEN, 2024). Ocorre que o novo tributo, ao contrário do ICMS, não prevê a aplicação da seletividade, razão pela qual não preservará o potencial do seu antecessor de atuar como veículo da tributação saudável.

Por outro lado, a Emenda Constitucional nº 132/2023 inovou a sistemática de tributação sobre o consumo ao incorporar o Imposto Seletivo (art. 153, *caput*, inciso VIII, da CRFB/1988), tributo de competência da União que ostenta caráter estritamente regulatório visando ao desestímulo do consumo de produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. Assim, “a incidência do imposto seletivo deve relacionar-se com o efeito regulador do tributo, de modo que ao fator arrecadatório é conferida importância secundária” (SCHOUERI, 2024, p. 451). Didática, nesse sentido, é a justificação da proposta de emenda à PEC nº 45/2019, quando da sua tramitação na Comissão de Constituição de Justiça:

“O imposto seletivo, na forma proposta pela reforma tributária, tem como principal característica a extrafiscalidade, na medida em que objetiva incentivar determinadas práticas e induzir comportamentos por meio do aumento do custo tributário dos produtos e serviços que afetam à saúde dos indivíduos e o meio ambiente, desestimulando o consumo desses bens e serviços” (BRASIL, 2019).

Ao conjugar o direito constitucional, que assegura um meio ambiente equilibrado e a saúde como direitos fundamentais, e o direito tributário, que mobiliza a incidência tributária como ferramenta de obtenção de tais objetivos, esse tributo sinaliza uma tendência inovadora, em que o Estado se compromete a integrar suas políticas fiscais com metas de bem-estar social e preservação ambiental, tratando-se de um tributo que visa, além da arrecadação, a regulação de comportamentos econômicos e sociais (ADAMY, 2024, p. 58).

As reflexões sobre o IS reclamam retomar a controvérsia que cinge a legalidade tributária e a necessidade de determinação conceitual da norma. Isso porque, considerando o disposto no art. 153, inciso VIII, primeira parte, da Constituição Federal, é possível identificar o emprego de conceitos jurídicos indeterminados na definição da materialidade desse tributo, afinal, o IS incide sobre produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. Essa ideia de prejudicialidade não é conceitualmente delimitada, mas delimitável, o que permitiria dotar essa norma de maior flexibilidade. Não foi esse o caminho escolhido pelo constituinte derivado, contudo, afinal, na parte final do dispositivo, submete essa tributação à reserva de lei complementar, o que fulmina qualquer versatilidade oferecida pela utilização de conceitos jurídicos indeterminados face à maior rigidez dessa espécie normativa.

Da disciplina constitucional do IS, extrai-se que o referido imposto (i) será monofásico, incidindo uma única vez sobre o bem ou serviço; (ii) poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos; (iii) integrará a base de cálculo do ICMS, do ISS, do IBS e da CBS, porém não integrará a sua própria base de cálculo; (iv) terá suas alíquotas fixadas em lei ordinária, podendo ser específicas, por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*; (v) não incidirá sobre as exportações nem sobre as operações com energia elétrica e com telecomunicações; e (vi) na extração, será cobrado independentemente da destinação, caso em que a alíquota máxima corresponderá a 1% do valor de mercado do produto.

Em janeiro do presente ano, foi promulgada a Lei Complementar nº 214/2025, que institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS). Com o advento dessa legislação, o IS começa a ser

regulamentado, assumindo contornos mais claros. Atendo-nos aos seus principais aspectos, esse marco normativo: (i) reforça as características decorrentes do regime constitucional; (ii) define o rol de produtos considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente para fins de incidência do IS (art. 409, *caput* e §1º, da Lei Complementar nº 214/2025); (iii) especifica o momento de ocorrência do fato gerador para cada núcleo da hipótese de incidência do IS, delimitando o elemento temporal do tributo (art. 412 desta Lei); (iv) determina a base de cálculo do imposto (arts. 414 a 418 desta Lei) e as diretrizes a serem observadas na fixação das alíquotas por lei ordinária (arts. 419 a 423 desta Lei), que ainda precisa ser editada; e (v) designa o sujeito passivo dessa tributação (art. 424 desta Lei), estabelecendo como contribuinte de direito do IS o fabricante, o importador, o arrematante, o produtor-extrativista ou o fornecedor de serviço, os quais tenderão a repassar a carga tributária decorrente ao consumidor, contribuinte de fato, o que indica tratar-se de um imposto indireto.

Esse tributo, embora cognominado “seletivo”, não se sujeita à seletividade tributária, ao contrário do IPI e do ICMS. O princípio da seletividade preconiza dimensionar as alíquotas do imposto segundo a essencialidade do produto ou serviço objeto da tributação e orienta-se para a concretização da igualdade tributária sob o viés da capacidade contributiva, de sorte a tributar de forma mais gravosa os produtos e serviços que, porque supérfluos, são acessíveis a pessoas com maior riqueza, conferindo um tratamento tributário diferenciado a contribuintes com capacidade diversa de suportar o encargo fiscal (PAULSEN, 2024). Por sua vez, o IS é um tributo dito seletivo porque onera somente os produtos prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente definidos por lei, a partir do critério da nocividade que causam a esses bens de vida, independentemente da essencialidade do objeto da tributação, o que, como discutiremos no capítulo seguinte, desafia a compatibilidade dessa tributação com a igualdade tributária considerada à luz da capacidade contributiva.

Ora, a despeito dos efeitos nefastos do consumo de ultraprocessados sobre a saúde humana, principalmente em consideração ao avanço do sobrepeso, da obesidade e das DNCTs associadas, que já constitui um problema de saúde pública ao redor do mundo, inclusive no Brasil, a Lei Complementar nº 214/2025 incluiu apenas as bebidas alcóolicas e as adoçadas no rol de bens e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente para fins de imposição do IS (art. 409, §1º, da Lei Complementar nº 214/2025). Com isso, a produção, a comercialização e a importação de alimentos ultraprocessados, embora prejudiciais à saúde, escapam dessa tributação.

Isso não encerrou, entretanto, o debate a respeito da necessidade de onerar os alimentos ultraprocessados com a incidência do IS, um dos aspectos mais controversos que cingem esse

tributo. Em verdade, nada impede que legislador federal proceda, por lei complementar, à ampliação do rol de produtos e serviços considerado prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, previsto no dispositivo supracitado, para albergar outros alimentos ultraprocessados. Isso reforça a importância das discussões empreendidas no presente trabalho, visto que o estudo do tema, sob o prisma da ciência jurídica, pode contribuir para vencer a resistência em adotar uma política fiscal alinhada com o imperativo de inibir o consumo de alimentos ultraprocessados em prol da existência digna.

4.3 DESAFIOS À ADOÇÃO DOS IMPOSTOS SAUDÁVEIS SOBRE ALIMENTOS ULTRAPROCESSADOS

Todo o exposto converge para a conclusão de que, no sistema tributário brasileiro, existem, sim, caminhos para agravar os alimentos ultraprocessados em vista de desestimular seu consumo por meio de imposto saudáveis, graças à seletividade do IPI e do ICMS e ao advento do IS com a Reforma Tributária. Em que pese o Direito Econômico e o Direito Tributário ofereçam fundamentos que legitimam a instituição de uma tributação mais onerosa sobre esses produtos com fins extrafiscais, o legislador brasileiro hesita, todavia, em explorar o potencial do instrumento tributário como parte de uma política pública de promoção dos direitos fundamentais à saúde e à alimentação adequada. Essa resistência representa o maior desafio para a adoção da tributação saudável em vista da redução do consumo desses bens prejudiciais.

No caso do IPI, a seletividade permite conferir um tratamento diferenciado aos alimentos ultraprocessados em razão da não essencialidade desses produtos a partir da imposição de alíquotas mais elevadas em comparação com as que incidem sobre alimentos *in natura* e minimamente processados. Entretanto, essa diferenciação depende de regulamentação, afinal, as alíquotas aplicáveis são definidas pela Tabela de Incidência do IPI, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade. Ocorre que, ao analisar atual legislação que rege o tributo sob exame, o que se constata é que:

“O IPI tem grande potencial para ser um instrumento capaz de diferenciar a tributação entre os alimentos *in natura* e minimamente processados, comparativamente aos ultraprocessados. Atualmente, esta diferença praticamente não existe, estando no mesmo nível de tributação alimentos *in natura* e as gorduras vegetais, por exemplo. O feijão e o arroz possuem a mesma tributação que o macarrão instantâneo ou nuggets. Sucos de frutas e néctar têm alíquotas iguais, reduzidas a zero” (CAMPOS e CARMÉLIO, 2022).

De modo similar, o ICMS é um imposto que pode ser seletivo, faculdade que permite dimensionar suas alíquotas segundo o critério da essencialidade, o que abre margem para onerar os alimentos ultraprocessados de forma mais gravosa enquanto produtos não essenciais face à sua prejudicialidade. Contudo, via de regra, compete ao ente instituidor do tributo a definição de suas alíquotas por meio de leis e regulamentos próprios. Da atribuição a cada Estado e ao Distrito Federal da prerrogativa de determinar quais produtos serão considerados essenciais para fins de diferenciação da alíquota do ICMS em aplicação da seletividade, resulta um intrincado quadro normativo, cuja complexidade obnubila a transparência do sistema e cuja heterogeneidade dificulta a adoção de uma política fiscal coordenada rumo à redução do consumo dos alimentos ultraprocessados, sem perder de vista os desafios decorrentes da guerra fiscal.

A valer, ao analisar a incidência do ICMS sobre os alimentos, Campos e Carmélio (2022) observam que a classificação proposta pelo Guia Alimentar (*in natura*, minimamente processados e ultraprocessados) ainda não foi incorporada pela legislação e pela regulamentação do ICMS, não havendo distinção quanto ao tipo de processamento. Isso corrobora a reticência do legislador em utilizar a seletividade desse tributo como ferramenta para adotar uma tributação saudável que vise os alimentos processados que constatamos no presente estudo.

Na contramão, o que Campos e Carmélio (2022, p. 35) verificam é que “há uma significativa carga tributária embutida de ICMS sobre os alimentos *in natura* e minimamente processados em comparação com os ultraprocessados” em razão das distorções do sistema de não cumulatividade. Enquanto as empresas que adquirem alimentos *in natura* ou minimamente processados diretamente de Produtores Rurais sofrem com a cumulatividade dos impostos em geral e do ICMS em particular, os fabricantes de alimentos ultraprocessados tributados pelo ICMS, por serem fabricados a partir de ingredientes processados em outras indústrias, se creditam do ICMS e de outros tributos pagos nas etapas anteriores, reduzindo a carga tributária final líquida sobre os seus produtos (CAMPOS e CARMÉLIO, 2022).

Além disso, não raro os alimentos ultraprocessados são atingidos por benefícios fiscais que reduzem a carga tributária incidente sobre esses produtos. À guisa de ilustração, existem convênios do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) que permitem reduzir alíquotas (Convênio ICMS nº 128/1994) e a base de cálculo (Convênio ICMS nº 139/1993) ou até mesmo isentar (Convênio nº 224/2017) as mercadorias que integram a cesta básica. Ocorre que a definição desses itens é facultada a cada Estado e algumas dessas unidades federativas

incluem, nas listas de produtos da cesta básica, alimentos ultraprocessados, que, por isso, acabam gozando desses benefícios fiscais (CAMPOS e CARMÉLIO, 2022).

A título de exemplo, tomemos o Paraná, Estado que aplica a alíquota específica de 12% tanto a alimentos *in natura* e minimamente processados, como produtos avícolas e agropecuários em estado natural, quanto a alimentos ultraprocessados, tais quais o macarrão instantâneo (NCM 1902.30.00) e biscoitos recheados (NCM 1905.31.00), favorecendo-os, sem distinção, com uma alíquota reduzida em comparação com a regra geral de 19,5%, consoante o art. 17, *caput*, inciso II, alíneas “g”, “e” e “h”, e inciso V, respectivamente, do Decreto estadual nº 7.871/2017⁵.

Conforme adiantamos no tópico anterior, o IS é um imposto introduzido ao Sistema Tributário Nacional pela Emenda Constitucional nº 132/2023, sendo instituído e regulamentado pela Lei Complementar nº 214/2025. Esse tributo incide sobre a produção, a extração, a comercialização ou a importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar. Ocorre que, ao disciplinar o IS, a Lei Complementar nº 214/2025 incluiu tão somente as bebidas alcóolicas e açucaradas como produtos alimentícios ultraprocessados prejudiciais à saúde.

Sem negar jamais negar o progresso que isso representa no sentido de adotar uma tributação saudável vocacionada à redução do consumo dos ultraprocessados em geral, a referida legislação perdeu a oportunidade de onerar os alimentos desse tipo, que são tão nocivos quanto as referidas bebidas. O que se vê, mais uma vez, é resistência do legislador em explorar os mecanismos oferecidos pelo ordenamento jurídico para intervir sobre o domínio econômico em prol da promoção da existência digna por meio do instrumento tributário, ao desperdiçar o potencial que o IS apresenta para desestimular a produção, a comercialização e, em última análise, o consumo de alimentos ultraprocessados.

Ora, sob pena de prejudicar a eficácia do IS em vista do estímulo à mudança de comportamento do contribuinte no sentido da redução do consumo de produtos prejudiciais à saúde, é preciso que esse tributo não se limite a um único item. Pelo contrário, “deve incidir sobre o conjunto de bens e serviços responsáveis, em maior medida, pela situação,

⁵ Art. 17. As alíquotas internas são, conforme o caso e de acordo com a Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, assim distribuídas: [omissis] II - alíquota de 12% (doze por cento) para as operações e prestações com os seguintes bens, mercadorias e serviços: [omissis] e) massas alimentícias classificadas na posição 19.02 da NCM, desde que não consumidas no próprio local; g) os seguintes produtos avícolas e agropecuários, desde que em estado natural: [omissis]; h) produtos classificados na posição 19.05 da NCM; [omissis]; V - alíquota de 19,5% (dezenove vírgula cinco por cento) nas prestações de serviço de comunicação e nas operações com os demais bens e mercadorias.

comportamento ou atividade não saudável que se almeja desestimular, o que se pode chamar *healthy tax*” (SANTOS e TRENTINI, 2024, p. 213).

Por isso, é fundamental continuar a fomentar o debate sobre a importância e os limites da tributação saudável sobre alimentos ultraprocessados, principalmente em reação à decisão política de não onerar esses produtos com a incidência do IS apesar da sua prejudicialidade à saúde.

5 IMPOSTOS SAUDÁVEIS SOBRE ALIMENTOS ULTRAPROCESSADOS À LUZ DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA

Com o objetivo de estimular a mudança de comportamento do contribuinte rumo à redução do consumo dos alimentos ultraprocessados, os impostos saudáveis consistem em uma medida extrafiscal, com finalidade precipuamente não arrecadatória, que se legitima constitucionalmente sob a ótica do Direito Econômico, na medida em que visa a assegurar a existência digna a partir da promoção dos direitos fundamentais à saúde e à alimentação adequada, alinhando-se, assim, com o próprio fim da ordem econômica.

Todavia, quando a norma tributária extrafiscal serve como veículo para a intervenção do Estado sobre o domínio econômico, por meio da função indutora, é preciso que essa medida não apenas se justifique pelos ditames da ordem econômica, mas também respeite os limites constitucionais ao poder de tributar (SCHOUERI, 2005). Com efeito, à vista do ordenamento jurídico brasileiro, o potencial dessa medida permanece pouco explorado face aos limites impostos pela legalidade tributária. Afinal, embora exista abertura para adotar impostos saudáveis sobre alimentos ultraprocessados no Sistema Tributário Nacional, essa tributação esbarra na resistência do legislador.

Sem perder de vista a forte influência que o lobby da indústria alimentícia exerce sobre essa decisão política, inclinando-a em prol dos seus interesses econômicos, não raro em detrimento do interesse coletivo, urge reconhecer que a hesitação do legislador, por vezes, emana de preocupações que, nem sempre sem fundamento, merecem ser discutidas com maior profundidade.

A propósito, um dos principais argumentos contrários ao emprego da tributação sob exame reside na incompatibilidade dessa medida com o princípio da igualdade tributária. Sob essa perspectiva, tributar esses produtos de forma mais gravosa em função da sua prejudicialidade à saúde relegaria a graduação da carga tributária conforme a capacidade contributiva. Isso resultaria em dispensar tratamento igual a contribuintes em situação não equivalente à luz desse critério, pois todos os que consomem os ultraprocessados seriam atingidos, sem distinção, pela tributação saudável. Com isso, a medida denotaria regressividade fiscal por impor um ônus econômico-financeiro relativamente maior aos contribuintes menos abastados.

Diante desse quadro, cumpre submeter essa tributação ao controle no plano de validade das normas tributárias extrafiscais. Diferentemente do controle no plano de eficácia que, por depender da existência fática dos efeitos indutores sobre a ordem econômica e social (LEÃO,

2017), tão somente é possível diante da norma em concreto, trata-se de um controle de finalidade, vinculado à mera edição da norma tributária extrafiscal, visando a verificar a legitimidade do fim extrafiscal, a pertinência do critério de discriminação adotado e a proporcionalidade da restrição dos demais princípios envolvidos (LEÃO, 2015).

O presente capítulo objetiva, portanto, compreender (i) se a igualdade tributária permite empregar o instrumento tributário para onerar os alimentos ultraprocessados de forma mais gravosa com o fim de estimular a redução do seu consumo e (ii) em que medida esse tratamento tributário diferenciado se justifica à vista da igualdade tributária consideradas as finalidades objetivadas pela norma de tributação.

5.1 IGUALDADE TRIBUTÁRIA COMO UM PRINCÍPIO RELATIVO: FUNDAMENTOS, IMPORTÂNCIA E LIMITES

A Lei Fundamental consagra a igualdade como um direito fundamental ao dispor que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade” (art. 5º, *caput*, da CRFB/1988), de modo que “homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição” (art. 5º, inciso I, da CRFB/1998). Esse direito manifesta-se em três dimensões: a igualdade formal, a igualdade material e a igualdade como reconhecimento (BARROSO, 2024).

Em sentido formal, a igualdade funciona como proteção contra a existência de privilégios e tratamentos discriminatórios e opera-se em dois planos: enquanto a igualdade perante a lei, voltada ao seu aplicador, comanda aplicar as normas em vigor de maneira impessoal e uniforme a todos aqueles que se encontrem sob sua incidência, a igualdade na lei, dirigida ao legislador, proscree instituir discriminações ou tratamentos diferenciados baseados em fundamento que não seja razoável ou que não vise a um fim legítimo (BARROSO, 2024).

A partir da compreensão de que garantir a igualdade meramente formal não permite alcançar o ideal de justiça social e distributiva, identificamos o imperativo da igualdade material, ligada às demandas por redistribuição de poder, riqueza e bem-estar social (BARROSO, 2024). Nessa vertente, passamos admitir a necessidade de tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida das respectivas desigualdades, inicialmente, a partir de critérios socioeconômicos.

Em busca da garantia da igualdade plena, avançamos rumo à nova concepção da igualdade como reconhecimento, que corresponde ao ideal de justiça enquanto reconhecimento

de identidades (PIOVESAN, 2008) e significa o respeito devido às minorias, sua identidade e suas diferenças (BARROSO, 2024). Isso porque:

“Temos o direito a ser iguais quando a nossa diferença nos inferioriza; e temos o direito a ser diferentes quando a nossa igualdade nos descaracteriza. Daí a necessidade de uma igualdade que reconheça as diferenças e de uma diferença que não produza, alimente ou reproduza as desigualdades” (BOAVENTURA *apud* PIOVESAN, 2008, p. 889).

Sob a égide da ordem constitucional, a igualdade não se confunde com identidade (SCHOUERI, 2024) e, portanto, não importa em dispensar a todos tratamento idêntico. Pelo contrário, a observância desse princípio exige “o tratamento desigual das situações de vida desiguais, na medida de sua desigualação” (TAVARES, 2024, p. 451).

Diferentemente da identidade, a igualdade é relativa (SCHOUERI, 2024), vez que apenas é possível identificar os iguais e os desiguais a partir da definição de uma medida de comparação. Afinal, “é necessário saber quais são os elementos ou as situações de igualdade ou desigualdade que autorizam, ou não, o tratamento igual ou desigual” (TAVARES, 2024, p. 452).

Nesse compasso, os tratamentos normativos diferenciados são tolerados tão somente enquanto fundados em critérios de distinção que se legitimam constitucionalmente, daí a importância de divisar, com clareza, o parâmetro utilizado. Como ensina Schoueri (2024, p. 361) “para que se atenda ao Princípio da Igualdade, percorrem-se três etapas: primeiro, encontra-se um critério; em seguida, busca-se fundamentação constitucional para o critério encontrado. Finalmente, comparam-se as situações a partir do critério eleito”.

Outrossim, para que as distinções de tratamento sejam compatíveis com a Constituição Federal, faz-se igualmente necessário que exista uma finalidade razoavelmente proporcional ao fim visado (MELLO *apud* MORAES, 2024, P. 48). Na lição de Bomfim (2015, p. 190) “avaliação da igualdade não poderá ser realizada de maneira abstrata, dependendo, portanto, de uma análise entre o critério discriminatório e a finalidade a ser alcançada”. Ora, mesmo quando fundadas, pois presente uma finalidade constitucionalmente amparada, as distinções “devem guardar razoabilidade e proporcionalidade, justificando-se tanto a sua existência como a sua medida” (PAULSEN, 2024, p. 65). Com isso, a igualdade opõe-se ao arbítrio, e não a desigualdade: o que viola esse princípio é a discriminação injustificada ou, ainda que justificada, desproporcional.

Feitas essas considerações, desponta como corolário desse direito fundamental o princípio da igualdade tributária, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos

Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (art. 150, inciso II, da CRFB/1988).

Trata-se de um princípio multifacetado, cuja compreensão atravessa diversas dimensões, afinal, além da igualdade na lei (tratamento legal igualitário), perante a lei (submissão de todos à lei) e na aplicação da lei (aplicação efetiva a todos, no plano prático, da igualdade promovida pelas leis), há a preocupação com a promoção da igualdade material, impondo que a lei considere as diferenças para buscar tratamentos adequados a cada condição (PAULSEN, 2024).

Fundamental à promoção da justiça tributária (art. 145, §3º, parte final, da CRFB/1988), essa limitação ao poder de tributar preserva o caráter relativo da igualdade e, por isso, sua aplicação pressupõe a identificação de uma medida de comparação. Vale dizer, adotando a lógica inversa, o disposto no art. 150, inciso II, da CRFB/1988 não veda a instituição de tratamento tributário desigual entre contribuintes que se encontrem em situação não equivalente, desde que essa dessemelhança seja verificada com base em parâmetros constitucionalmente legitimados.

No entender de Bomfim (2015, p. 191), como o princípio da igualdade, ao contrário do que se poderia imaginar, legitima e impõe a discriminação, “o grande questionamento passa a ser a conexão entre os critérios de discriminação homologados pelo sistema normativo e as finalidades que se pretende alcançar”. Para verificar a compatibilidade entre a discriminação realizada e sua finalidade, o autor identifica, pelo menos, duas formas: (a) analisar a existência de proibições ou obrigações explícitas no texto constitucional quanto à utilização ou não de determinado critério discriminatório e (b) na ausência da indicação constitucional expressa, examinar os novos critérios eleitos pelo legislador para fins de aplicação da igualdade tributária e sua finalidade à luz da regra da proporcionalidade.

Dessarte, o princípio da igualdade não se satisfaz com a concretização da sua dimensão meramente formal, com o respeito à igualdade perante a lei, na lei e na aplicação da lei. É preciso reconhecer que nem todos são iguais em razão da existência de situações de vida não equivalentes e, a partir dessa compreensão, tratar os desiguais desigualmente na medida da sua desigualdade a fim de contemplar a igualdade em sentido material. Haja vista seu caráter relativo, a igualdade não se aplica senão em uma lógica comparativa a partir de critérios de distinção constitucionalmente legitimados. As diferenciações não violam, portanto, o princípio da igualdade, desde que sejam fundadas e proporcionais.

Como desdobramento, a igualdade tributária permite instituir tratamento desiguais entre contribuintes desde que não se encontrem em situação equivalente. Caso essa diferenciação tributária exista, a análise da sua compatibilidade com o princípio da igualdade perpassa (i) determinar o critério de distinção adotado em vista da finalidade pretendida pela medida, (ii) examinar se esse parâmetro encontra amparo na ordem constitucional e (iii) aferir a proporcionalidade da medida.

Posto que o presente capítulo visa deslindar a (in)compatibilidade da igualdade tributária com o emprego de impostos saudáveis sobre alimentos ultraprocessados para desestimular o consumo desses produtos prejudiciais à saúde, enquanto normas tributárias com fins precipuamente não arrecadatórios que provocam diferenciações de tratamento, cumprirá doravante investigar os critérios de distinção constitucionalmente amparados para a efetivação da igualdade na presença dessa extrafiscalidade.

5.2 EXTRAFISCALIDADE, IGUALDADE TRIBUTÁRIA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Nos termos do art. 145, §1º, primeira parte, da Constituição Federal, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, nascedouro do princípio da capacidade contributiva como critério de aplicação da igualdade tributária. Na interpretação desse dispositivo constitucional, o Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que não só os impostos, mas todos os tributos se submetem ao princípio da capacidade contributiva (BRASIL, STF, 2011 e 2016a).

Como reflexo do objetivo fundamental da República Federativa do Brasil de construir uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, inciso I, da CRFB/1988), o constituinte elegeu a capacidade contributiva como parâmetro de distinção não apenas entre situações tributáveis e não tributáveis, na dimensão absoluta da capacidade contributiva, mas também entre os contribuintes na graduação da tributação, na dimensão relativa da capacidade contributiva (SCHOUERI, 2005).

Isso significa que, sob a vertente absoluta, apenas haverá tributação quando existir riqueza apta a ser tributada, vedada a utilização do tributo com efeito de confisco e resguardada a manutenção do mínimo vital, e, sob a vertente relativa, aqueles que manifestam maior riqueza devem suportar uma parcela maior do encargo fiscal em prol do bem da coletividade.

Ocorre que o princípio da capacidade contributiva não é senão um dos parâmetros de comparação constitucionalmente amparados. De fato, em vista da distribuição igualitária do

encargo tributário, a tributação com anseios fiscais deve respeitar a capacidade contributiva, critério homologado pela Constituição Federal para a efetivação do princípio da igualdade, não havendo possibilidade alguma de flexibilização dessa premissa (BOMFIM, 2015). Por outro lado, quando presentes finalidades extrafiscais, são admitidos critérios de distinção outros que permitem justificar tratamentos tributários diversos até mesmo entre contribuintes com capacidade econômica equivalente.

Tratando-se das normas tributárias com fins não arrecadatórios, de modo algum é dispensada a observância à igualdade tributária, defesa a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Porém, as diferenciações tributárias justificam-se a partir de parâmetros diversos da capacidade contributiva. Logo, não haverá violação ao princípio da igualdade desde que (i) o critério de distinção adotado guarde relação com a finalidade visada e (ii) a medida se prove proporcional considerado o nexo entre o meio empregado e o fim pretendido.

A valer, a relação entre a extrafiscalidade, a igualdade e a capacidade contributiva alimenta controvérsias. Constatando essas divergências, Schoueri (2005) sintetiza três posições que podem ser adotadas pelo intérprete face ao confronto das normas tributárias indutoras com o princípio da igualdade: (a) considerar espúria qualquer norma tributária indutora, por ferir o princípio da igualdade; (b) afirmar a aplicação do princípio da igualdade às normas tributárias indutoras, mas negar a aplicação do princípio da capacidade contributiva; ou (c) defender a aplicação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva e buscar sua compatibilidade com as normas tributárias indutoras.

Ao cabo, o autor filia-se a esta última corrente, por entender que “as normas tributárias indutoras não perdem sua natureza tributária e por isso continuam sujeitas aos cânones tributários, cabendo daí ao jurista estudar sua compatibilidade tanto com o Direito Tributário como com o Direito Econômico” (SCHOUERI, 2005, p. 280 e 281).

Similarmente, Bomfim (2015, p. 206) defende que o caminho mais coerente diante desse dissenso é “[tomar] a capacidade contributiva como um dos critérios de realização da igualdade, assumindo-se que este princípio em vista da finalidade da norma tributária pode ser realizado por meio de outros critérios”. Após reafirmar que a igualdade, pela sua natureza relacional, só pode ser aplicada a partir da comparação entre dois ou mais sujeitos em vista de um critério contraposto à uma finalidade, o autor aduz que:

“[O princípio da igualdade] será realizado mediante o isolamento dos princípios que norteiam a finalidade extrafiscal almejada para, em seguida,

sopesar a possibilidade de diferenciação em face do próprio princípio da igualdade e dos critérios gerais de discriminação constitucionalmente prescritos, tudo de acordo com a regra da proporcionalidade” (BOMFIM, 2015, p. 206).

Nesse diapasão, importa revisitar a necessidade do duplo controle sobre as normas tributárias extrafiscais defendida por Leão (2015 e 2017). A princípio, há o controle de validade, vinculado à mera edição da norma, que almeja verificar a legitimidade do fim extrafiscal, a pertinência do critério de discriminação adotado e a proporcionalidade da restrição dos demais princípios envolvidos (LEÃO, 2017). Uma vez que a norma produza efeitos concretos, cabe, então, o controle de eficácia destinado a aferir, no plano fático, se a norma se mostra apta para a produção dos efeitos visados e, portanto, se ela se mostra eficaz e proporcional ante a utilização instrumental do tributo para esse fim (LEÃO, 2017, p. 178).

Frente à resistência que os impostos saudáveis sobre alimentos ultraprocessados enfrentam para serem incorporados ao Sistema Tributária Nacional, as discussões sobre essa tributação permanecem na esfera do controle de validade. Desta feita, o que importa perquirir, no presente estudo, é se a igualdade, como limitação ao poder de tributar imposta ao legislador, admite o emprego do instrumento tributário como veículo de intervenção do Estado sobre o domínio econômico para induzir a redução do consumo desses produtos em razão dos prejuízos que provocam à saúde.

5.3 (IN)COMPATIBILIDADE DOS IMPOSTOS SAUDÁVEIS SOBRE ALIMENTOS ULTRAPROCESSADOS COM O PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA

Na esteira do exposto, para examinar a compatibilidade do princípio da igualdade com os impostos saudáveis sobre alimentos ultraprocessados, devemos atravessar três etapas. De início, é preciso extrair dessa medida sua finalidade e o critério de distinção adotado para justificar a diferenciação. Feito isso, cumpre aferir a legitimidade do fim objetivado pela tributação e a conformidade do critério que orienta a dessemelhança à Constituição Federal e do Sistema Tributário Nacional. Por fim, impende proceder ao exame da proporcionalidade da medida, ponderando-se as finalidades visadas pela norma tributária extrafiscal com a consequente restrição dos direitos fundamentais dos contribuintes.

Os impostos saudáveis sobre alimentos ultraprocessados são instrumento de intervenção do Estado sobre o domínio econômico por indução que agravam a tributação incidente sobre esses produtos e internalizam as externalidades associadas ao seu consumo, de sorte a tornar

esses bens menos atrativos aos consumidores, que são os contribuintes de fato da exação. Mesmo quando não prosperam na missão de dissuadir o consumo desses bens prejudiciais, esses tributos arrecadam receitas públicas que permitem ao Estado fazer frente aos custos indiretos do consumo dos ultraprocessados, em particular a sobrecarga dos sistemas públicos de saúde e de previdência social.

Dito isso, constata-se que a finalidade extrafiscal que motiva essa tributação é assegurar a existência digna a partir da promoção aos direitos fundamentais à saúde e à alimentação adequada. Logo, legitima-se à luz da Constituição Federal, não apenas considerando a busca da dignidade da pessoa humana como fundamento da República Federativa do Brasil e o dever do Estado de tutelar, promover e efetivar os direitos fundamentais, como também os cânones da ordem econômica, cujo fim é assegurar a existência digna a todos.

Constatada a legitimidade da finalidade visada pela medida, cabe proceder à identificação do critério de distinção para verificar se o parâmetro adotado guarda relação com esse fim e se coaduna com os postulados da Constituição Federal e do Sistema Tributário Nacional. Como evidenciado no capítulo anterior, existem ao menos dois caminhos para a incorporação dos impostos saudáveis sobre os alimentos ultraprocessados no ordenamento tributário pátrio: seja pela seletividade obrigatória do IPI e facultativa do ICMS, seja pela incidência do IS.

Tratando-se da seletividade, o critério de distinção homologado constitucionalmente é a essencialidade do produto tributado (art. 153, *caput*, inciso IV e §3º, inciso I, e art. 155, *caput*, inciso II, e §2º, inciso III da CRFB/1988). Assim, os alimentos ultraprocessados podem ser objeto de uma tributação mais gravosa, porque são produtos supérfluos, que não podem ser considerados essenciais haja vista os prejuízos que provocam à saúde humana.

A seu turno, o IS traz o critério de distinção que justifica a sobretributação na própria hipótese de incidência definida pelo constituinte derivado reformador. Afinal, o imposto recai sobre produção, a extração, a comercialização ou a importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente (art. 153, *caput*, inciso VIII, da CRFB/1988). Como resultado, a imposição do tratamento diferenciado aos alimentos ultraprocessados se justifica a partir do parâmetro da sua prejudicialidade à saúde humana.

Em ambos os casos, o critério de distinção que determina a sobretributação sobre os alimentos ultraprocessados tanto se conforma aos cânones constitucionais e tributários, quanto se alinha à finalidade de assegurar a existência digna pela promoção dos direitos fundamentais à saúde e à alimentação adequada que anima a adoção da medida.

Alcançamos, então, a última etapa do controle de validade da tributação sob exame, consubstanciada em aferir a proporcionalidade da medida. Visto que sobretributar alimentos ultraprocessados, com o fim de assegurar a existência digna, em função de critérios de distinção legitimados à vista da Constituição Federal e do Sistema Tributário Nacional, importa em restringir outros direitos fundamentais dos contribuintes, em especial a liberdade e a propriedade, os impostos saudáveis colocam em rota de colisão normas de direitos fundamentais, que precisam ser harmonizadas.

Em razão da sua natureza principiológica, essas normas de direito fundamental atuam como mandamentos de otimização e devem ser realizadas na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes, de modo que podem ser satisfeitos em graus variados, ao contrário das regras que sempre são satisfeitas ou não satisfeitas (ALEXY, 2002), segundo um raciocínio *all-or-nothing*.

Quando princípios colidem entre si, a solução é o sopesamento entre as normas em colisão, que se opera na dimensão do peso, diferentemente do deslinde dos conflitos entre regras que ocorre na dimensão da validade (ALEXY, 2002). Assim, assume precedência o princípio que apresenta maior peso sob determinadas condições, à luz do caso concreto, sem que isso importe em sacrificar a outra norma colidente, sopesando-os nos termos da lei de colisão (ALEXY, 2002).

Outrossim, Alexy (2002) identifica uma estreita conexão entre a teoria dos princípios e a máxima da proporcionalidade, vez que a natureza dos princípios implica a máxima da proporcionalidade, e essa implica aquela. Isso porque a proporcionalidade decorre logicamente da natureza dos princípios enquanto mandamentos de otimização tanto em face das possibilidades fáticas, sob as vertentes da necessidade e da adequação, quanto em face das possibilidades jurídicas, sob a vertente da proporcionalidade em sentido estrito (sopesamento propriamente dito).

Por isso, diante da colisão entre princípios, as normas colidentes devem ser realizadas na maior medida possível dentro das possibilidades fáticas e jurídicas a partir de um exame de proporcionalidade, a fim de avaliar se a solução encontrada é necessária, adequada e proporcional.

Sob essa perspectiva, o critério que permite compatibilizar as normas tributárias indutoras com os princípios da igualdade e capacidade contributiva para a ponderação dos tratamentos diferenciados é a proporcionalidade: considerando-se harmônicas a capacidade contributiva e a regulação econômica, cabe à intervenção econômica mostrar-se adequada e

proporcional, tendo em vista a própria medida, que se adequará aos fins da Ordem Econômica (SCHOUERI, 2005).

Com o objetivo de legitimar uma restrição proporcional dos direitos fundamentais face à opção pela via tributária para a promoção da finalidade visada, a proporcionalidade, considerada o critério por excelência do controle de finalidade dessas normas, envolve a análise de três aspectos distintos (LEÃO, 2015, p. 316):

“(i) adequação (*Geeignetheit, rational connection*): a medida deve ser capaz de promover a finalidade almejada; (ii) necessidade (*Erforderlichkeit, necessity*): dentre todas as medidas adequadas, deve ser escolhida aquela que menos restrinja os demais princípios envolvidos; e (iii) proporcionalidade em sentido estrito (*Verhältnismäßigkeit i.e.S, proportionality stricto sensu*): a medida deve trazer mais benefícios do que malefícios no que tange a promoção dos direitos fundamentais”.

Como reflexo dessas dimensões, o controle de finalidade das normas tributárias extrafiscais sob o prisma da proporcionalidade pauta-se em três indagações: “(i) a medida é adequada para a promoção daquela finalidade? (ii) dentre as medidas possíveis e adequadas, ela é a que menos restringe os demais direitos fundamentais envolvidos? (iii) a medida causa, em geral, maiores benefícios ou malefícios ao sistema?” (LEÃO, 2015, p. 316).

Todavia, esse juízo da proporcionalidade depende do exame das condições fáticas e jurídicas concretas que cingem os impostos saudáveis sobre alimentos ultraprocessados, de modo que está condicionado a efetiva instituição e regulamentação desses tributos. Ora, em que pese o ordenamento jurídico pátrio ofereça abertura para a incorporação dessa tributação, a normatização da medida esbarra na resistência do legislador, o que prejudica, por conseguinte, a condução do controle de validade dessa tributação sob o prisma da proporcionalidade.

O que podemos antecipar é que, ao menos *prima facie*, não identificamos qualquer incompatibilidade dos impostos saudáveis com o princípio da igualdade, considerando a proporcionalidade entre a medida e sua finalidade, que obstaculize de forma absoluta a defesa da incorporação dessa tributação no Sistema Tributário Nacional.

Nesse sentido, em face das possibilidades fáticas, a medida mostra-se (i) adequada, pois a sobretributação é um meio que, em tese, pelo menos, tem o potencial de desestimular o consumo dos ultraprocessados para atingir o fim de assegurar a existência digna a partir da promoção aos direitos fundamentais à saúde e à alimentação adequada.

Sob esse viés, revela-se também (ii) necessária, já que serve de instrumento para a intervenção do Estado sobre o domínio econômico destinada ao enfrentamento de uma urgência de saúde pública, que é o combate ao avanço do sobrepeso e da obesidade e das DCNTs

associadas, com a menor limitação possível à esfera de liberdade e autodeterminação dos indivíduos. Isso porque as normas tributárias extrafiscais, longe de suprimir a vontade do agente econômico, a pressupõem, ao passo que atuam no processo de tomada de decisão do destinatário, por meio de incentivos e desincentivos, de modo a conduzi-lo a optar pelo caminho pretendido pelo legislador.

Por sua vez, em face das possibilidades jurídicas, a medida (iii) não sugere qualquer excessividade, vez que a restrição dos direitos fundamentais decorrentes da tributação saudáveis não se figura desproporcional face à gravidade do problema de saúde pública a ser enfrentado, à legitimidade das finalidades objetivadas pela sobretributação e à da conformidade dos critérios de distinção das vias de instituição dos impostos saudáveis (IPI, ICMS e IS) com os cânones constitucionais e tributários.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Face à ascensão do sobrepeso e da obesidade a uma epidemia global, é preciso superar a ideia de que o excesso de peso é uma questão individual e reconhecer que essas condições representam uma emergência de saúde pública, cujos impactos atingem toda a coletividade. Sob pena de violar seus deveres constitucionais e os compromissos assumidos internacionalmente, incumbe ao Estado brasileiro adotar políticas públicas que visem a reduzir o risco de doenças e outros agravos, proporcionar o acesso às ações e serviços para a promoção, proteção e recuperação da saúde e garantir a segurança alimentar e nutricional da população.

A partir do reconhecimento da complexidade inerente ao combate de condições de origem multifatorial, como são o sobrepeso e a obesidade, uma das frentes de atuação do Estado no enfrentamento desse problema de saúde pública é promover a mudança dos hábitos alimentares da população, enquanto uma das causas determinantes para o avanço da prevalência do excesso de peso. Esses esforços devem contemplar desestímulos ao consumo de alimentos prejudiciais à saúde, a exemplo dos ultraprocessados, inclusive através da sobretributação. Com efeito, o emprego de instrumentos de política fiscal pode gerar benefícios em termos de saúde ao menor custo possível para a economia (OPAS, 2020).

O presente trabalho dedicou-se a estudar os impostos saudáveis como instrumentos de intervenção do Estado sobre o domínio econômico para induzir a redução do consumo dos alimentos ultraprocessados com a finalidade de assegurar a existência digna a partir da promoção dos direitos à saúde e à alimentação adequada. Nesse diapasão, buscamos examinar a compatibilidade dessa tributação com o princípio da igualdade tributária em consideração dos fins extrafiscais objetivados pela medida.

Com esse propósito, identificamos que, à luz do critério da finalidade objetivada na lei, os impostos saudáveis sobre alimentos ultraprocessados constituem normas tributárias extrafiscais, devido à predominância do fim não arrecadatório de desincentivar o consumo desses produtos em função dos prejuízos que causam à saúde humana. Isso, consequentemente, atrai a incidência do regime jurídico específico que rege a tributação com finalidade extrafiscal, que é orientado por critérios de fundamentação, limitação e controle que lhe são próprios.

Cuida-se de onerar os alimentos ultraprocessados de forma mais gravosa em vista de torná-los menos atrativos aos consumidores, de sorte a desestimular o consumo desses produtos e internalizar as externalidades negativas decorrentes dessa atividade. Ao instrumentalizar a intervenção estatal sobre o domínio econômico por indução, a tributação saudável legitima-se constitucionalmente à vista dos cânones do Direito Econômico, na medida em que objetiva

concretizar o fim da ordem econômica, que é assegurar a todos existência digna. Ora, onde as mínimas condições existenciais para uma vida saudável não forem asseguradas, aí incluídas a saúde e a alimentação adequada, não haverá espaço para falar em dignidade da pessoa humana.

Entretanto, quando a norma tributária extrafiscal serve como veículo para a intervenção do Estado sobre o domínio econômico, por meio da função indutora, é preciso que essa medida não apenas se justifique pelos ditames da Ordem Econômica, mas também respeite os cânones do Direito Tributário.

À luz da legalidade tributária, o Sistema Tributário Nacional oferece abertura para o emprego de impostos saudáveis para desestimular o consumo de alimentos ultraprocessados, graças à seletividade do IPI e do ICMS, em função da essencialidade do produto tributado, e à materialidade do novo IS, que contempla “produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente”. Apesar disso, o potencial dessa tributação como parte integrante da política pública de combate ao sobrepeso e a obesidade permanece subaproveitado em razão da resistência do legislador.

A essa altura, não cabe senão submeter a medida ao controle de validade das normas tributárias extrafiscais, lastreado no princípio da igualdade, visando a verificar a legitimidade do fim extrafiscal, a pertinência do critério de discriminação adotado e a proporcionalidade da restrição dos demais princípios envolvidos (LEÃO, 2015), sem embargo do posterior controle de eficácia com o objetivo de avaliar sua aptidão de gerar o efeito indutor pretendido em concreto.

Com essa pretensão, o presente trabalho permitiu constatar que não apenas a legitimidade do fim objetivado pela tributação e a conformidade do critério que orienta a dessemelhança à Constituição Federal e do Sistema Tributário Nacional, como também inexistência de qualquer incompatibilidade entre o emprego da tributação saudável e o princípio da igualdade em consideração do princípio da proporcionalidade, ao menos, em uma análise abstrata. Não se ignora, contudo, que essa análise depende do exame das condições fáticas e jurídicas concretas, razão que o juízo de proporcionalidade se prostrai até a efetiva instituição e regulamentação da tributação sob exame.

Ora, não se avançará rumo à superação da resistência do legislador à incorporação desses tributos ao Sistema Tributário Nacional senão a partir da discussão sobre o potencial, as possibilidades e os limites da tributação saudável. Por isso, o advento da instituição e da regulamentação do novo IS (arts. 409 e seguintes da Lei Complementar nº 214/2025), com a inclusão das bebidas açucaradas como produtos prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente para fins de incidência desse tributo, representa um avanço que, embora modesto, poderá provar-se

determinante para transpor essa barreira legislativa. Afinal, com a edição da norma tributária, torna-se possível submeter essa tributação saudável aos controles de validade e de eficácia a fim de avaliar sua conformidade ao ordenamento jurídico brasileiro. Acaso resista à prova, isso conferirá legitimidade ao tratamento tributário diferenciado sobre os produtos prejudiciais à saúde, o que robustecerá, por conseguinte, defesa da ampliação da incidência do IS aos alimentos ultraprocessados.

Seja como for, sob pena de esvaziar sua eficácia e fulminar, por conseguinte, sua legitimidade, a tributação saudável não deve ser adotada isoladamente em prol do enfrentamento dessa emergência de saúde pública. Pelo contrário, deve estar inserida em um programa de ações governamentais coordenadas em vista da promoção de hábitos mais saudáveis, inclusive pela conscientização da população sobre a importância dos hábitos alimentares saudáveis e da prática de atividades físicas, pela incorporação da educação alimentar e nutricional no currículo escolar da educação básica, pela regulamentação da publicidade e a rotulagem das embalagens e pela facilitação do acesso ao tratamento do excesso de peso, com a adoção de uma verdadeira política pública de prevenção, proteção e promoção da saúde e da alimentação adequada.

REFERÊNCIAS

- ADAMY, Pedro. **Extrafiscalidade na Reforma Tributária: essencialidade rígida e o fim da função promocional do Direito Tributário**. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 58, p. 410–431, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.58.18.2024.2660. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2660>>. Acesso em: 20 mar. 2025.
- ADAMY, Pedro. **Instrumentalização do Direito Tributário**. In: ÁVILA, Humberto (Org.). Fundamentos do Direito Tributário. São Paulo: Marcial Pons, 2012. P. 301-329. ISBN 9788487827310.
- ADAMY, Pedro. **Origens teóricas da extrafiscalidade**. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 39, p. 352–360, 2021. DOI: 10.46801/2595-6280-rdta-39-16. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/451>>. Acesso em: 6 fev. 2025.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.
- ALIMENTANDO POLÍTICAS. **Aumentar os preços dos ultraprocessados pode ser uma ferramenta contra a epidemia de obesidade?** Alimentando Políticas, [s.d.]. Disponível em: <<https://alimentandopoliticas.org.br/pesquisa/aumentar-os-precos-dos-ultraprocessados-pode-ser-uma-ferramenta-contr-a-epidemia-de-obesidade/>>. Acesso em: 07 abr. 2025.
- ALVIM, Leonardo de Andrade Rezende. MAIA, Pedro Eliezer. “A (im)possibilidade da utilização do direito tributário para modificar os hábitos alimentares no Brasil”. In: PISCITELLI, Tathiane; CARVALHO, Adriana. **Tributos Saudáveis: diálogo entre direito, saúde e economia**. São Paulo: Thomson Reuters, Brasil, 2023.
- BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024.
- BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: Identificação, Fundamentação, Limitação e Controle**. São. Paulo: Noeses, 2015.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2025]. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 18 mar. 2025.
- BRASIL. **Decreto nº 11.936 de 05 de março de 2024**. Dispõe sobre a composição da cesta básica de alimentos no âmbito da Política Nacional de Segurança Alimentar e Nutricional e da Política Nacional de Abastecimento Alimentar. Brasília, DF [2025]. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/2024/decreto-11936-5-marco-2024-795353-publicacaooriginal-171158-pe.html>>. Acesso em: 10 dez. 2024.
- BRASIL. **Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010**. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Brasília, DF [2025]. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em: 18 mar. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF [2025]. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 18 mar. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025.** Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Brasília, DF [2025]. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm>. Acesso em: 18 mar. 2025.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, [2025]. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 18 mar. 2025.

BRASIL. Ministério da Saúde. Secretaria de Atenção Primária à Saúde. Departamento de Promoção da Saúde. **Manual de atenção às pessoas com sobrepeso e obesidade no âmbito da Atenção Primária à Saúde (APS) do Sistema Único de Saúde.** Brasília: Ministério da Saúde, 2022. Disponível em: <https://bvsmis.saude.gov.br/bvs/publicacoes/manual_atencao_pessoas_sobrepeso_obesidade.pdf>. Acesso em: 10 de dezembro de 2024.

BRASIL. Ministério da Saúde. Secretaria de Atenção à Saúde. Departamento de Atenção Básica. **Guia alimentar para a população brasileira.** 2. ed., 1. reimpr. Brasília: Ministério da Saúde, 2014.

BRASIL. Senado Federal. **Justificação de Emenda à PEC Nº 45, de 2019, da CCJ.** Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9486520&ts=1700000362702>>. Acesso em: 18 mar. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.402.138/RS.** Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Dinacon Indústria, Comércio e Serviços Ltda. Relator Ministro Gurgel de Faria. Brasília, DF, 12 de maio de 2020. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201302980176&dt_publicacao=22/05/2020>. Acesso em: 18 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49.** Requerente: Governador do Estado do Rio Grande do Norte. Relator: Ministro Edson Fachin. Brasília, 19 de abril de 2021. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur445564/false>>. Acesso em: 18 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 406.955.** Agravante: Fábio Couto de Araújo Cançado e outros. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, 04 de outubro de 2011. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur200399/false>>. Acesso em: 30 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 598.572.** Recorrente: Banco Dibern S.A. Recorrido: União. Relator: Ministro Edson Fachin. Brasília, 30 de março

de 2016 [2016a]. Disponível em:

<<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur353664/false>>. Acesso em: 30 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 838.284**. Recorrente:

Projotec Construções Ltda. Recorrido: Conselho Regional de Engenharia e Agronomia

(CREA/SC). Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 19 de outubro de 2016 [2016b].

Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur374062/false>>. Acesso em: 18 mar. 2024.

CAMPOS, Arnaldo Anacleto; CARMÉLIO, Edna de Cássia. **O papel da tributação como propulsora da desnutrição, obesidade e mudanças climáticas no Brasil**. Rio de Janeiro:

ACT Promoção da Saúde, ago. 2022. Disponível em:

<<https://actbr.org.br/uploads/arquivos/Por-que-a-comida-saudavel-esta-longe-da-mesa-dos-brasileiros-hor4.pdf>> Acesso em: 18 mar. 2025.

CARVALHO, Adriana; ANDREIS, Mônica; JOHNS, Paula. “Tributos saudáveis para a saúde,

economia, sociedade, justiça fiscal e social”. In: PISCITELLI, Tathiane; CARVALHO,

Adriana. **Tributos Saudáveis: diálogo entre direito, saúde e economia**. São Paulo: Thomson Reuters, Brasil, 2023.

FUNDAÇÃO OSWALDO CRUZ *et al.* “Incident cases and deaths attributable to overweight and obesity in Brazil until 2044”. In: **Congresso Internacional sobre Obesidade**, 2024, São

Paulo. Disponível em: <<https://www.fiocruzbrasil.fiocruz.br/quase-metade-dos-adultos-brasileiros-viverao-com-obesidade-em-20-anos/>>. Acesso em: 09 de dezembro de 2024.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica**.

15. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007.

IBGE. **Pesquisa Nacional de Saúde**: 2019: atenção primária à saúde e informações antropométricas. Rio de Janeiro: IBGE, 2020. 66 p. Disponível em:

<<https://www.pns.icict.fiocruz.br/wp-content/uploads/2021/12/liv101846.pdf>>. Acesso em: 10 de dezembro de 2024.

KRUGMAN, Paul Robin; WELLS, Robin. **Introdução à economia**. Tradução Helga

Hoffmann. 3. ed., 3. reimp.. Rio de Janeiro: GEN. Publicado pelo selo Editora Atlas, 2021.

LEÃO, Martha Toribio. **Contributo para o estudo da extrafiscalidade: a Importância da**

Finalidade na Identificação das Normas Tributárias Extrafiscais. Revista Direito Tributário

Atual, [S. l.], n. 34, p. 303–325, 2015. Disponível em:

<<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/155>>. Acesso em: 11 dez. 2024.

LEÃO, Martha Toribio. “Extrafiscalidade: entre finalidade e controle”. In: LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pitondo (Org.); LEITE, Matheus Soares (Org.).

Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte: Fórum, 2017. P. 167-185. ISBN 978-85-450-0295-6.

MAHDI, Shireen. Tributação de alimentos ultraprocessados: vantagem para todos. **Folha de**

São Paulo. São Paulo: 30 de outubro de 2023. Disponível em:

<<https://www.worldbank.org/pt/news/opinion/2023/11/05/brasil-tributacao-alimentos-ultraprocessados-vantagem-para-todos>>. Acesso em: 18 mar. 2025.

MANIKIW, Nicholas Gregory. **Introdução à economia**. Tradução Allan Vidigal Hastings. 1. ed., 4. reimp. São Paulo: Cengage Learning, 2008.

MAZZA, Alexandre. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024.

MERCOSUL. **Acordo nº 02 de 16 de abril de 2021**. Recomendações de políticas para proteção das dietas tradicionais. Disponível em: <www.fsp.usp.br/nupens/wp-content/uploads/2021/07/Acordo-Mercosul-dietas-saudaveis_portugues.pdf>. Acesso em: 7 abr. 2025.

MERCOSUL. **Acordo nº 05 de 17 de novembro de 2023**. Acordo das Ministras e Ministros da Saúde do Mercosul e Estados Associados sobre a Vigilância, Promoção e Atenção à Saúde para Prevenção e Controle de Agravos e Doenças Não Transmissíveis. Disponível em: <https://egestorab.saude.gov.br/image/?file=20240111_N_2297254525708511760.pdf_5859230361141389099.pdf>. Acesso em: 7 abr. 2025.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 40. ed., rev., atual. e ampl. Barueri: Atlas, 2024.

NILSON, Eduardo Augusto Fernandes et al. **Premature deaths attributable to the consumption of ultraprocessed foods in Brazil**. American Journal of Preventive Medicine, v. 64, n. 1, p. 129–136, 2022. Disponível em: <<https://doi.org/10.1016/j.amepre.2022.08.013>>. Acesso em: 06 mar. 2025.

OMS. **Controlling the global obesity epidemic**. World Health Organization, [s.d.]. Disponível em: <<https://www.who.int/activities/controlling-the-global-obesity-epidemic>>. Acesso em: 07 abr. 2025.

OPAS. **Impostos de Saúde: uma introdução**. Organização Pan-Americana da Saúde, 2020. Disponível em: <https://iris.paho.org/bitstream/handle/10665.2/52386/OPASWBRA20073_por.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 10 dez. 2024.

PARANÁ. **Decreto Estadual nº 7.871, de 29 de setembro de 2017**. Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado do Paraná (RICMS/PR). Curitiba, PR [2025]. Disponível em: <<https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/106201707871.pdf>>. Acesso em: 18 mar. 2025.

PIOVESAN, Flávia. **Ações afirmativas no Brasil: desafios e perspectivas**. Estudos Feministas, Florianópolis, v. 16, ed. 3, p. 887-896, setembro-dezembro 2008. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/ref/article/view/S0104-026X2008000300010/9142>>. Acesso em: 30 mar. 2025.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. 15. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024.

PIMENTA, Daniel de Magalhães; LIMA, Livia Ignes Ribeiro de; MOURA, Rafael Braga de. “Os alcances e os limites da extrafiscalidade”. In: LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org.); LEITE, Matheus Soares (Org.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. P. 87-105. ISBN 978-85-450-0295-6.

PINDYCK, Robert Stephen; RUBINFELD, Daniel Lee. **Microeconomia**. Tradução Daniel Vieira, revisão técnica Edgard Merlo, Júlio Pires. 8 ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2013.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **As inconstitucionalidades do imposto seletivo sobre refrigerantes: Senado deveria evitar soluções legislativas que se afastem da Constituição Federal**. JOTA, 5 dez. 2024. Disponível em: <<https://www.jota.info/artigos/as-inconstitucionalidades-do-imposto-seletivo-sobre-refrigerantes>>. Acesso em: 10 dez. 2024.

SANTOS, Flavio Felipe Pereira Vieira dos; TRENTINI, Flávia. **O Imposto Seletivo sobre a Mesa: Limitações e Potencialidades da Tributação como Instrumento para a Indução de uma Alimentação Saudável no Brasil**. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 57, p. 199–220, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.57.8.2024.2553. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2553>>. Acesso em: 20 mar. 2025.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SWINBURN, Boyd *et al.* **A síndrome global da obesidade, desnutrição e mudanças climáticas**. Relatório da Comissão The Lancet. Tradução: Eli Maciel. Alimentando Políticas: Brasil, 2019. Disponível em: <<https://alimentandopoliticas.org.br/wp-content/uploads/2019/10/Relatório-Completo-The-Lancet.pdf>>. Acesso em: 10 dez. 2024.

TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 22. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024.

UNC GLOBAL FOOD RESEARCH PROGRAM. **Alimentos ultraprocessados: uma ameaça global à saúde pública**. Tradução: ACT Promoção da Saúde. Brasil, 2024. Disponível em: <https://tributosaudavel.org.br/wp-content/uploads/2024/06/UPF_fact_sheet_designed_FW2-fina-WEB.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2024.