



DESVENDANDO ASPECTOS DA TRIBUTAÇÃO DOS REFRIGERANTES NO BRASIL: A ZONA FRANCA DE MANAUS E OS CRÉDITOS DE IPI¹

Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira²

Denise Lucena Cavalcante³

Lucas Holanda⁴

RESUMO

O presente artigo analisa a tributação incidente sobre a produção e consumo de refrigerantes, com enfoque nos possíveis efeitos que pode trazer à saúde pública no Brasil. Parte-se do pressuposto de que é necessária uma revisão da sistemática de tributação incidente sobre bebidas adoçadas, cujo consumo em excesso é comprovadamente danoso à saúde. Nesse contexto, abordaremos a peculiar situação do IPI incidente sobre refrigerantes, no âmbito da Zona Franca de Manaus, por possuir um tratamento privilegiado e distinto da tendência mundial. Ao final, abordaremos os efeitos positivos que poderão advir das recentes alterações da legislação do IPI no âmbito da ZFM.

PALAVRAS-CHAVE: Alimentação saudável; extrafiscalidade; tributação das bebidas adoçadas.

UNDERSTANDING ASPECTS OF THE TAXATION OF SOFT DRINKS IN BRAZIL: THE MANAUS FREE ZONE AND IPI CREDITS

ABSTRACT

This article analyzes the taxation levied on the production and consumption of soft drinks, focusing on the possible effects it can have on public health in Brazil. It is assumed that it is necessary to review the taxation system levied on sweetened beverages, whose excessive consumption is proven to be harmful to health. In this context, we will approach the peculiar situation of the IPI levied on soft drinks, within the scope of the Manaus Free Trade Zone, as it has a privileged and different treatment from the world trend. Finally, we will address the positive effects that may result from recent changes in the IPI legislation within the scope of the ZFM.

¹ Artigo realizado como resultado da pesquisa no Projeto Avaliação do impacto da taxa de bebidas adoçadas no Brasil. Chamada MS-SCTIE-Decit / CNPq n. 26/2019 – Pesquisas em Alimentação e Nutrição. Eixo 1 Economia da saúde com foco nas ações de alimentação e nutrição. Linha 2 - Taxação de bebidas adoçadas. Coordenadora Denise Petrucci Gigante.

² Mestre em Direito dos Negócios pela Faculdade de Direito da UFRGS. Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP. Doutor em Filosofia pela PUC/RS. Professor Titular na PUCRS. Membro permanente do PPGD (Capes 6). Advogado no DF, SP e RS. E-mail: caliendo@cedadvogados.com.br. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7549-8275>. Acesso Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/9047483160060734>.

³ Professora Titular/UFC. Pós-doutorado pela Universidade de Lisboa. Doutora pela PUC/SP. Procuradora da Fazenda Nacional. E-mail: deniselucenac@gmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4121-1149>. Acesso Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/0507796051252311>.

⁴ Mestrando em Direito pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Especialista em Direito Tributário pela Universidade de Fortaleza (Unifor). Advogado Tributarista. E-mail: lucasholandaadv@gmail.com.

KEYWORDS: Healthy eating; extrafiscality; taxation of sweetened beverages.

1. A SEGURANÇA ALIMENTAR NO CONTEXTO BRASILEIRO

Para bem entendermos o debate proposto e o porquê da análise crítica referente à tributação das bebidas adoçadas, especificamente os refrigerantes, é preciso antes nos situarmos em relação aos direitos fundamentais à saúde e à alimentação.

Desta forma, partiremos da premissa de que os alimentos que possam ser danosos à saúde, ainda que somente quando consumidos em excesso, devem ser monitorados e controlados por intermédio de políticas públicas eficientes, garantido a todos a necessária segurança alimentar, base essencial do desenvolvimento sustentável.

Registramos, por oportuno, que dentre os 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável das Nações Unidas para cumprir a Agenda 2030, encontram-se em destaque o **ODS 2 – Fome zero e agricultura sustentável**, cujo objetivo é erradicar a fome, alcançar a segurança alimentar, melhorar a nutrição e promover a agricultura, e o **ODS 3 – Saúde e bem-estar**, com objetivo de assegurar uma vida saudável e promover o bem-estar para todos e todas, em todas as idades.

Para que sejam atingidas as metas da Agenda 2030 no Brasil, é necessário que se efetivem, com a devida urgência, os dispositivos constitucionais e legais existentes no País, além da promoção do diálogo constante entre os responsáveis pelas políticas fiscais e públicas para alinhar as ações em prol da segurança alimentar.

De acordo com dados da Organização Mundial de Saúde (OMS)⁵, o consumo excessivo de bebidas adoçadas é um dos maiores contribuintes para a obesidade e diabetes. Diante desta realidade, vem a ser justificável a análise da tributação incidente sobre esses produtos e uma reflexão acerca da utilização dos instrumentos fiscais em prol da alimentação saudável.

Considerando a previsão da Constituição da República Federativa do Brasil, que eleva o direito à saúde e à alimentação à condição de direito fundamental social, é imperiosa a atuação estatal na garantia desses direitos⁶.

O comando constitucional, no art. 196⁷, é claro ao prever dois objetivos no âmbito das políticas sociais e econômicas: i) a redução do risco de doença e; ii) ações positivas para sua promoção, proteção e recuperação.

⁵ WORLD HEALTH ORGANIZATION. **WHO urges global action to curtail consumption and health impacts of sugary drinks**. 2016. *online*. Disponível em: <https://www.who.int/news/item/11-10-2016-who-urges-global-action-to-curtail-consumption-and-health-impacts-of-sugary-drinks>. Acesso em: 16 abr. 2022.

⁶ Nesse sentido, ressaltam os autores: “Conforme já aduzido anteriormente, os alimentos (substâncias de origem animal, vegetal ou mineral), como recursos ambientais, têm evidente natureza jurídica constitucional de bem ambiental, absorvendo, pois, todo o balizamento normativo do direito ambiental constitucional, e estando submetidos no plano normativo aos denominados princípios do direito ambiental determinados pela Constituição Federal disciplinadores dos bens ambientais.” (FIORILLO, Celso Antônio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. **Segurança alimentar e desenvolvimento sustentável: a tutela jurídica da alimentação e das empresas alimentares em face do direito ambiental brasileiro**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 55).

⁷ “Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido 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”. (CRFB/88).

O Estado garantidor dos direitos fundamentais, portanto, deve aplicar políticas públicas que tenham como objetivo a melhora da qualidade de vida e a redução de riscos de doenças dentre os quais se destaca a promoção da alimentação saudável.

Pertussatto⁸ retrata que faz parte da liberdade individual, inerente ao Estado Democrático de Direito, a escolha do que comer, ainda que seja algo prejudicial à saúde. Todavia, ressalva que alimentos os quais possam favorecer o surgimento de doenças de qualquer natureza, de forma indireta, causam prejuízos ao Estado, uma vez que as pessoas doentes irão se tratar por meio de recursos do Sistema único de Saúde. Essa circunstância, portanto, legitima uma ação positiva do Estado para cuidar da alimentação da população.

Essa questão ganha cada vez mais relevância. O art. 6º da Constituição Federal, que teve a sua redação alterada pela Emenda Constitucional n. 90, de 2015, incluiu a alimentação entre os direitos sociais⁹, ao lado do direito à saúde. Em sentido mais amplo, o direito à alimentação se insere no mínimo existencial, ou seja, o necessário para a garantia de uma sadia qualidade de vida, nos termos do art. 225, da CF/88¹⁰.

O artigo 200, inciso VI, da CF/88 também irá explicitar esse comando ao determinar que compete ao Sistema Único de Saúde “fiscalizar e inspecionar alimentos, compreendido o controle de seu teor nutricional, bem como bebidas e águas para consumo humano”.

Desse modo, torna-se imperioso investigar se o regime tributário dos refrigerantes no Brasil cumpre esse desiderato constitucional. Em especial, chamamos a atenção para o regime especial previsto na Zona Franca de Manaus e seu impacto na política nacional de incentivo à alimentação saudável.

No Brasil existe uma sistemática de tributação diferenciada para refrigerantes¹¹ e produtos similares estabelecida pela Lei n. 13.097, de 19 de janeiro de 2015, no tocante ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), à Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Essa circunstância da lei decorreu, em parte, das estratégias de logística que são aplicadas por companhias do setor, baseadas em benefícios provenientes da Zona Franca de Manaus (ZFM), que atribui suspensão de IPI na saída de produtos industrializados fabricados no local, ainda que destinados a outros Estados da Federação.

Nessa pesquisa, analisamos a incidência de IPI na cadeia de produção de refrigerantes, levando em conta a possibilidade de produção de insumos do produto na ZFM,

⁸ PERTUSSATTO, ERIK WILLIAN. *Fat taxes: um objetivo louvável por caminhos tortuosos*. In: CALIENDO, Paulo; LIETZ, Bruna. **Direito tributário e novas tecnologias**. Porto Alegre: Editora Fi, 2021, p. 202-203.

⁹ CALIENDO, Paulo; SILVA, Bruno Costa. Direito à saúde, alimentação saudável e extrafiscalidade. **Revista de Direito do Consumidor**, v. 108, p. 191-210, 2016.

¹⁰ “Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações” (CF/88).

¹¹ A sistemática diferenciada consiste num conjunto de características inerentes apenas às bebidas frias de que trata a legislação, como uma relação de alíquotas mínimas por cada tipo de produto, a depender do material e tamanho da embalagem (Anexo I), além da possibilidade de redução de um quarto da alíquota aplicada em hipóteses de venda direta a varejista, classificação cuja definição também é trazida pela legislação (artigos 15 e 17).

e quais as consequências dessa sistemática para saúde e economia a luz das recentes alterações normativas.

2. EXTRAFISCALIDADE E O INCENTIVO À ALIMENTAÇÃO SAUDÁVEL

O incentivo à alimentação saudável possui uma correlação direta com o desincentivo ao consumo de alimentos e bebidas prejudiciais. Assim, se alimentos similares ou equivalentes possuírem preços distintos há uma tendência para que o consumidor opte pela alternativa mais em conta.

Se uma bebida adoçada for mais barata do que um suco integral ou uma água mineral, provavelmente as pessoas tentarão preservar o orçamento com escolhas mais econômicas. Assim, mesmo que o indivíduo prefira um produto mais saudável, este simplesmente pode estar fora de suas escolhas financeiras. Não restam dúvidas que o preço é um importante fator na hora da escolha do alimento. Daí a relevância da utilização de medidas fiscais que, ou elevem o preço de produtos não saudáveis para inibir o seu consumo ou diminuam o preço dos alimentos saudáveis.

Como nos ensinam Cass R. Sunstein e Richard H. Thaler, as políticas públicas devem atuar como “arquitetos de escolhas” que auxiliam nas decisões individuais, induzindo as pessoas a escolherem caminhos que melhorarão suas vidas. Não se trata de proibir o consumo de refrigerantes, mas de induzir ao consumo de alimentos saudáveis¹². E isso ocorre não somente com o preço, mas também, por outros fatores que auxiliam no momento da escolha. Vê-se, pois, que vários fatores juntos podem influir na melhor opção pelo alimento saudável.

Outros fatores ainda podem influenciar ou catalisar esse fenômeno de escolhas prejudiciais, tais como a publicidade, a posição de mercado das grandes empresas multinacionais, o acesso à cadeia de distribuição, os custos de produção, a falta de informação do consumidor, preconceitos culturais, entre tantos outros¹³. Nesse estudo focamos tão somente na questão tributária, considerando todos os demais fatores como agravantes de um mecanismo de estímulos fiscais e creditícios.

É fato que a desigualdade social e a acelerada rotina de trabalho são elementos primordiais na definição da escolha de bebidas e alimentos mais baratos e mais rápidos. De tal modo, podemos afirmar que eventuais estímulos fiscais aos refrigerantes, reduzindo seu preço podem afetar de modo negativo a população, principalmente os mais vulneráveis, cujas escolhas comumente são influenciadas pelo valor do produto.

¹² “O paternalismo libertário é um tipo de paternalismo relativamente fraco, brando e não intrusivo, pois não cria impedimentos ou obstáculos às escolhas. Se as pessoas querem fumar, se entupir de doces, escolher um tipo de plano de saúde pouco vantajoso ou torrar todo o dinheiro antes da aposentadoria, os paternalistas libertários não vão forçar-las a fazer o contrário – aliás, nem sequer vão colocar empecilhos nessa jornada. Ainda assim, a abordagem que recomendamos é considerada paternalista, pois os arquitetos de escolhas, seja elas públicas ou privadas, não estão apenas identificando ou colocando em prática as decisões que esperam que as pessoas tomem; na verdade, estão, conscientemente, induzindo as pessoas a seguir caminhos que melhorarão sua vida”. (SUNSTEIN, Cass R.; THALER, Richard H. **Nudge**: como tomar melhores decisões sobre saúde, dinheiro e felicidade. Trad. Ângelo Lessa. 1. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2019, p. 14).

¹³ “Se o governo começa a tarifar os doces, eles passam a comprar menos, mas não são influenciados por fatores “irrelevantes” como a ordem em que opções são exibidas. Humanos também reagem a incentivos, mas sofrem forte influência dos *nudges*. Ao implantar adequadamente tanto os incentivos quanto os *nudges*, aumentamos nossa capacidade de melhorar a vida das pessoas e ajudamos a resolver muitos dos problemas da sociedade. E tudo isso sem impedir a liberdade de escolha de cada indivíduo”. (SUNSTEIN, Cass; THALER, Richard. Op. cit., p. 17).

O baixo preço do produto associado a medidas fiscais que o reduzem ainda mais pode gerar o aumento do seu consumo e, conseqüentemente, o aumento de casos de Doenças Crônicas Não Transmissíveis - DCNTs, ou seja, aquelas de cunho cardiovascular, cânceres e diabetes *mellitus*¹⁴. Para o Ministério da Saúde¹⁵, a síndrome metabólica é “uma doença da civilização moderna, associada à obesidade, como resultado da alimentação inadequada e do sedentarismo”. Atualmente as DCNT são as maiores causadoras de óbitos no mundo, cerca de 70%, equivalente a 38 milhões de mortes por ano¹⁶. Ademais, conforme o Ministério da Saúde, em 2020, o Brasil foi 5º país em incidência de diabetes no mundo, com 16,8 milhões de doentes adultos (20 a 79 anos)¹⁷.

O problema se tornou tão grave que a OMS instituiu o Plano Global para a Prevenção e Controle das Doenças Crônicas Não Transmissíveis 2013-2020 que prevê como metas: “a redução da mortalidade por DCNT em 25%, a redução dos fatores de risco e o acesso a medicamentos, ao aconselhamento e a tecnologias para tratamento de DCNT”¹⁸.

Um dos grandes problemas está associado ao consumo excessivo de açúcar livre, ou seja, dos monossacarídeos e dos dissacarídeos adicionados aos alimentos e às bebidas pelo fabricante, pelo cozinheiro ou pelo consumidor. Tem-se que os açúcares livres são o principal gerador da densidade calórica, que reduzem a ingestão de nutrientes adequados e resultam no sobrepeso¹⁹.

O consumo indiscriminado de bebidas adoçadas e açucaradas ocupa uma posição central no esforço mundial de combate às DCNT e a pressão orçamentária que elas produzem nos sistemas nacionais de saúde. Estima-se que os países de baixa e média renda tenham uma repercussão econômica em US\$ 7 trilhões durante 2011 e 2025²⁰. No Brasil se estima uma perda de 8,7% do produto interno bruto brasileiro até 2030²¹, em face do impacto sobre a força de trabalho do país.

¹⁴ WHO. **Taxes on sugary drinks: Why do it?** 2016. *online*. Disponível em: <http://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/260253/WHO-NMH-PND-16.5Rev.1-eng.pdf>. Acesso em: 16 abr. 2022.

¹⁵ BRASIL. Ministério da Saúde. **Síndrome metabólica é a nova dica em saúde disponível na BVS MS**, *online*. Disponível em: <https://bvsmms.saude.gov.br/sindrome-metabolica-e-a-nova-dica-em-saude-disponivel-na-bvs-ms/#:~:text=Boletins%20Tem%C3%A1ticos-,S%C3%ADndrome%20Metab%C3%B3lica%20%C3%A9%20nova%20Dica%20em%20Sa%C3%BAde%20dispon%C3%ADvel%20na,doen%C3%A7as%20card%C3%ADacas%2C%20derrames%20e%20diabetes>. Acesso em: 16 abr. 2022.

¹⁶ BRASIL. Ministério da Saúde, 2011, *online*. **Plano de Ações Estratégicas para o enfrentamento das Doenças Crônicas não transmissíveis (DCNT) no Brasil 2011-2022**. Disponível em: https://bvsmms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/plano_acoes_enfrent_dcnt_2011.pdf. Acesso em: 16 abr. 2022.

¹⁷ BRASIL. Ministério da Saúde, **26/6 – Dia Nacional do Diabetes**, 2020, *online*. Disponível em: <https://bvsmms.saude.gov.br/26-6-dia-nacional-do-diabetes-4/>. Acesso em: 16 abr. 2022.

¹⁸ MALTA, Deborah Carvalho et al. Doenças crônicas não transmissíveis e a utilização de serviços de saúde: análise da Pesquisa Nacional de Saúde no Brasil. **Revista de Saúde Pública**. 2017;51 Supl 1:4s. Disponível em: http://www.scielo.br/pdf/rsp/v51s1/pt_0034-8910-rsp-S1518-87872017051000090.pdf. Acesso em: 30 maio 2022.

¹⁹ ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DA SAÚDE. **Diretriz: ingestão de açúcar por adultos e crianças**. 2015. Disponível em: https://alimentacaosaudavelesustentavel.abae.pt/wpcontent/uploads/2016/02/ingestao-de-acucares-por-adultos-e-criancas_portugues.pdf. Acesso em: 16 abr. 2022.

²⁰ MALTA, Deborah Carvalho et al. Doenças crônicas não transmissíveis e a utilização de serviços de saúde: análise da Pesquisa Nacional de Saúde no Brasil. **Revista de Saúde Pública**. 2017;51 Supl 1:4s. Disponível em: http://www.scielo.br/pdf/rsp/v51s1/pt_0034-8910-rsp-S1518-87872017051000090.pdf. Acesso em: 10 maio 2022.

²¹ SWEENEY, Kim; RASMUSSEN, Bruce; SHEEHAN, Peter. **The Impact of Health on Worker Attendance and Productivity in Twelve Countries**. Victoria University. Disponível em: <http://www.brazilcouncil.org/wp-content/uploads/2015/11/TheImpact-of-Health-on-Worker-Attendanceand-Productivity-in-12-countries.pdf>. Acesso em: 16 abr. 2022.

Nesse contexto, é importante conferir destaque à extrafiscalidade presente nos tributos, fenômeno que se refere às normas jurídicas que autorizam competência tributária ordenadora, interventiva ou redistributiva. Por meio da extrafiscalidade presente nos tributos, é possível que estes ganhem a função de indução de comportamentos virtuosos ou desestímulo de comportamentos indevidos, além da mera função fiscal, arrecadatória, inerente a todos os tributos por natureza²².

A tributação das bebidas adoçadas no Brasil deve ser urgentemente revisada, de forma que o tratamento tributário não se torne incoerente com os ditames constitucionais e com os estudos da OMS.

A tendência mundial é no sentido de tributar os refrigerantes²³, em um modelo denominado de *soda tax*. A tese dominante na maioria dos estudos é de que existe uma cadeia de correlações importantes entre bebidas açucaradas e tributação, quais sejam:

- i) O maior consumo de bebidas açucaradas (*sugar-sweetened beverages* – SSBs) aumenta o risco de incidência de doenças crônicas não-transmissíveis;
- ii) O aumento da tributação reduz o consumo das bebidas açucaradas, ou seja, o manejo do design da política fiscal produz efeitos previsíveis e diretamente relacionados e;
- iii) O aumento de tributação induz ao consumo de bebidas com baixo teor de açúcar ou saudáveis, conforme as conclusões do *Global Action Plan for the Prevention and Control of Noncommunicable Diseases 2013–2020* (GAP)²⁴.

A correta calibragem das alíquotas sobre as bebidas deveria ajustar o aumento da tributação das bebidas açucaradas com a redução da tributação das bebidas saudáveis. Outra forma possível seria impedir a concessão de incentivos fiscais aos alimentos e bebidas prejudiciais à saúde e previsão de subsídios aos alimentos e bebidas saudáveis.

Importante lembrar que, em relação ao IPI, a Constituição brasileira determina a observância do princípio da seletividade, em função da essencialidade, devendo os produtos essenciais ser tributados a uma alíquota menor e produtos não essenciais sejam tributados a uma alíquota superior.

De modo algum, os refrigerantes podem ser considerados como sendo bebidas essenciais ao consumo humano, pelo contrário, deveriam sofrer uma tributação superior, em relação a produtos saudáveis. Desse modo, o país descumpre tanto a exigência constitucional decorrente do princípio da seletividade, quanto das orientações internacionais da OMS, da qual o Brasil é membro.

²² CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva. 2019, p. 567-70.

²³ BIRCHALL, Guy. et al. Sugar tax 2018 explained: what is it, when did it start, how much is the new fizzy drinks tax and is Coke now more expensive?. **The Sun**. 2018. Disponível em: <<https://www.thesun.co.uk/news/1619208/sugar-tax-uk-fizzy-drinks-coke-sugar-cost/>>. Acesso em: 27 abr. 2022.

²⁴ World Health Organization. **Fiscal policies for diet and prevention of noncommunicable diseases**: technical meeting report. 2016. Disponível em: <https://www.who.int/publications/i/item/9789241506236>. Acesso em: 18 maio 2022.

3. A SISTEMÁTICA PADRÃO DE INCIDÊNCIA DO IPI E OS BENEFÍCIOS FISCAIS ESTABELECIDOS PELA ZONA FRANCA DE MANAUS - ZFM

O IPI é um imposto de previsão constitucional incidente sobre produtos industrializados. A competência para instituição do tributo é da União, o que lhe garante um tratamento uniforme em todo o território nacional.

O Decreto n. 7.212 de 15 de junho de 2010, conhecido como Regulamento do IPI, estabelece um rol de operações que podem ser consideradas como industrialização, incluindo transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação e recondicionamento, sendo o produto industrializado o resultado de qualquer uma delas²⁵.

É importante asseverar que o IPI, regra geral, é cobrado no momento da saída desse produto industrializado, o que o leva a ter uma sistemática padrão muito parecida com a do ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços, contudo, saídas subsequentes que impliquem mera circulação jurídica do mesmo produto não são decorrentes de industrialização, por isso não há nova incidência do IPI, ao contrário do que acontece com o ICMS.

A Constituição estabelece que o imposto tem seu impacto reduzido sobre a aquisição de bens de capital, não incide sobre produtos destinados ao exterior, é não cumulativo e é seletivo em função da essencialidade do produto²⁶, as características centrais do imposto, sendo as duas últimas fundamentais para entender a controvérsia em discussão.

Leandro Paulsen²⁷ afirma que a seletividade consiste na previsão de alíquotas diferenciadas para bens, produtos ou mercadorias. Isso significa que determinado produto pode ter um tratamento mais oneroso ou mais vantajoso, a depender do critério utilizado para a seletividade. Quando a Constituição estabelece que o critério a ser utilizado no caso do IPI é a essencialidade do bem, deve ser considerada a importância que o bem tem para a coletividade.

A Tabela de Incidência do Imposto de Produtos Industrializados (TIPI) determina a alíquota do IPI aplicada a cada produto, elaborada de acordo com a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM). Como exemplo, vale citar o caso das ligas de alumínio (NCM 7601.20.00), um produto de grande importância para a construção civil, com alta durabilidade e facilidade na reciclagem, com uma alíquota de apenas 2,6%, enquanto o cigarro (NCM 2402.20.00), produto que faz mal à saúde, tem a elevada alíquota de 300%²⁸, hipóteses em que o princípio da seletividade foi bem observado.

No caso da não-cumulatividade, trata-se de uma característica inerente a tributos plurifásicos, nos quais o valor do tributo costuma ser embutido no preço de venda, o que pode levá-lo a compor a base de cálculo na incidência subsequente do mesmo tributo. Nesse contexto, a não-cumulatividade, inerente a alguns impostos brasileiros recebe influência do VAT (*Value Added Tax*), muito comum na União Europeia, no qual

²⁵ **Decreto n. 7.212, de 15 de junho de 2010.** Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

²⁶ Art. 153, §3º, I (CFRB/88).

²⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 224.

²⁸ **Decreto n. 11.055 de 28 de abril de 2022.** Altera a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto n. 10.923, de 30 de dezembro de 2021.

os tributos pagos em operações anteriores, ainda que embutidos nos preços das mercadorias e serviços, são deduzidos da base de cálculo da cobrança tributária referente à operação subsequente.

O princípio constitucional da não-cumulatividade implica na compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. Situação peculiar ocorre quando, apesar de haver duas operações de industrialização consecutivas na mesma cadeia, não há incidência do imposto na primeira, em razão de imunidade, isenção ou alíquota zero. Tendo em vista que não houve tributação na primeira operação, também não houve inserção do tributo no preço do produto, não havendo motivo para que a compra desse produto enseje um crédito.

O entendimento do STF nessa circunstância, que foi convertido na Súmula Vinculante n. 58, é exatamente o de que “inexiste direito a crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que não contraria o princípio da não-cumulatividade”²⁹.

Nos casos em que o legislador conferir benefício tributário a determinado tributo, deverá levar em consideração que o comprador dos insumos não poderá se creditar. Numa situação em que existem fornecedores de insumo com benefício e fornecedores de insumo sem benefício, há uma tendência de que estes sejam preferidos àqueles, em razão da possibilidade de o comprador tomar créditos. Dessa forma, o benefício pode ter o efeito oposto do pretendido, prejudicando aqueles que o recebem.

Essa situação aconteceu no âmbito da Zona Franca de Manaus (ZFM)³⁰, que garantia benefícios tributários às empresas situadas em seu território. De acordo com o Regulamento do IPI, os produtos industrializados na ZFM gozam de isenção de IPI, ainda que destinados à comercialização em outros pontos do território nacional, excetuadas armas, munições, fumo, bebidas alcoólicas, automóveis, produtos de perfumaria, preparados ou preparações cosméticas (salvo se produzidos com matéria-prima de fauna e flora locais) e industrializados decorrentes de processos de acondicionamento e reacondicionamento.

Quando o produto é adquirido por empresa prestadora de serviços ou revendedora de mercadorias, a isenção não faz diferença para o adquirente, tendo em vista que não há incidência de IPI³¹ na operação subsequente. Assim, a empresa situada na ZFM pode vender o produto pelo mesmo preço que outras empresas sem repassar nada ao fisco a título de IPI.

²⁹ Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante n. 58**. Aprovada em 25 de abril de 2020. Diário de Justiça n. 112, p. 1, 07 mai. 2020.

³⁰ “Art. 1º A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos”. (**Decreto-Lei n. 288, de 28 de fevereiro de 1967**).

³¹ “Art. 81. São isentos do imposto:

II - os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, por estabelecimentos com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, que não sejam industrializados pelas modalidades de acondicionamento ou reacondicionamento, destinados à comercialização em qualquer outro ponto do território nacional, excluídos as armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou de toucador, preparados ou preparações cosméticas, salvo quanto a estes (Posições 33.03 a 33.07 da TIPI) se produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico; (**Decreto 7.212 de 15 de junho de 2010**).

Circunstância diferente se observa quando o produto industrializado é adquirido para ser utilizado como insumo em outro processo de industrialização na operação subsequente. Nessa hipótese, é possível se creditar de IPI na aquisição do insumo, porém, em sendo o insumo proveniente da ZFM, essa possibilidade não existiria, de acordo com o entendimento do STF na Súmula Vinculante n. 58. Dessa forma, empresas de outras regiões iriam optar pela aquisição de insumos não provenientes da ZFM, para que pudessem aproveitar créditos de IPI, implicando numa distorção do benefício.

Nesse contexto, o STF passou a entender que, na aquisição de insumos provenientes da ZFM, para fazer jus ao benefício que pretendeu o legislador atribuir, apesar da isenção de IPI do insumo, as empresas adquirentes de fora da ZFM gozariam de um crédito presumido de IPI, uma exceção à técnica da não-cumulatividade.

O entendimento surgiu a partir do Recurso Extraordinário n. 592.891³² e do Recurso Extraordinário n. 596.614³³, ambos de 2019. O novo entendimento surgiu em um contexto de produção de embalagens de plástico, que são advindas de um processo industrial e são também utilizadas em outros processos industriais, sendo incorporadas ao produto final, que era vendido numa embalagem.

O entendimento do STF preservou um incentivo que o legislador atribuiu a região. No entanto, o Regulamento do IPI deveria ter atribuído mais exceções ao benefício de IPI estabelecido pela ZFM, como, por exemplo, produtos que causam obesidade e diabetes, como o refrigerante e o concentrado de refrigerante.

4. A TRIBUTAÇÃO DE IPI DIFERENCIADA DOS REFRIGERANTES E OS IMPACTOS DOS BENEFÍCIOS DA ZFM

Na Tabela do IPI, o refrigerante figura na posição n. 2202.10.00³⁴, com a alíquota de 2,6%, enquanto o concentrado de refrigerante, seu insumo principal fica localizado na posição n. 2106.90.10, com a alíquota de 0%³⁵. No que tange aos concentrados, contudo, houve diversas mudanças em suas alíquotas desde 2018, circunstancia muito prejudicial à segurança jurídica na legislação tributária.

O Decreto n. 9.349/2018 alterou a alíquota do concentrado de refrigerante para 4%, que na época era a mesma alíquota dos produtos finais de refrigerante. Posteriormente, o Decreto n. 9.514/2018 estabeleceu que a alíquota seria de 12% no primeiro semestre de 2019 e 8% no segundo, voltando ao normal em 2020. Em seguida, veio o Decreto 9.897/2019, que previu a alíquota de 10% de IPI no último trimestre de 2019. Posteriormente, veio o Decreto n. 10.254/2020, fixando a alíquota do concentrado em 8% de junho a novembro de 2020.

Em 2021, surgiu a nova tabela do IPI, que fixou permanentemente a alíquota do concentrado de refrigerante em 8%, o dobro da alíquota do produto final na ocasião. A

³² Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 592.891**. Relatoria da Ministra Rosa Weber. Julgamento em 25 abr. 2019. Diário de Justiça, 20 set. 2019.

³³ Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 596.614**. Relatoria do Ministro Marco Aurélio. Julgamento em 24 abr. 2019. Diário de Justiça, 20 set. 2019.

³⁴ “Águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas”.

³⁵ Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados) para elaboração de bebida na posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

situação ficou daquela forma até a edição do Decreto n. 11.047, de 14 de abril de 2022, reduziu a alíquota de IPI de diversos produtos em 25%, incluindo o concentrado, que passou de 8% para 6%. Por fim, veio o Decreto n. 11.052, de 28 de abril de 2022, que reduziu a alíquota para zero.

Antes do último decreto mencionado, chamava atenção o fato de a tributação do insumo ser superior à tributação do produto final, algo que raramente acontece no Direito Tributário. Essa situação já foi objeto de uma Nota de Repúdio emitida pela Aliança de Controle do Tabagismo (ACT), organização não governamental que atua na promoção e defesa de políticas de saúde pública, como políticas fiscais de desestímulo ao consumo de alimentos que fazem mal à saúde.

Segundo a ACT, por mais que pareça contraditório, quanto maior a tributação do concentrado de refrigerante, maior o benefício fiscal concedido às empresas de refrigerantes, em razão do crédito de IPI obtido na aquisição dos insumos. O benefício fica ainda maior quando o insumo é proveniente da ZFM, tendo em vista que há crédito na aquisição do concentrado, sem que tenha havido um débito³⁶.

Para que se compreenda se de fato há um “benefício fiscal” atribuído a refrigerantes na legislação brasileira, é necessário primeiramente conhecer o funcionamento da cadeia de produção dos refrigerantes e a peculiar sistemática de tributação a eles atribuída pela Lei n. 13.097, de 19 de janeiro de 2015, para que, em seguida, se compreenda qual o motivo das alterações constantes das alíquotas de IPI do concentrado refrigerante e qual a repercussão disso na carga tributária total do produto.

4.1 CADEIA DE PRODUÇÃO DOS REFRIGERANTES

O processo de produção de refrigerante atualmente é dependente dos produtores do concentrado ou xarope de refrigerante, que normalmente ficam em locais estratégicos, próximos da matéria-prima necessária e onde possam manter a fórmula utilizada em segredo com mais facilidade³⁷.

Fabricado o concentrado, ele pode ser adicionado ou não de açúcar, para depois ser encaminhado ao engarrafador, que adiciona água gaseificada (acrescentada de dióxido de carbono), e coloca o produto no recipiente apropriado³⁸, que pode ser uma garrafa PET, uma garrafa de vidro, uma lata de alumínio, entre outros.

No Brasil, o processo de engarrafamento pode ser realizado pela própria empresa matriz, que fabrica o concentrado, ou por engarrafadores licenciados e centros de distribuição terceirizados³⁹, a depender da estratégia de logística da empresa e do planejamento tributário. Uma vez finalizado o processo de engarrafamento, não há mais nenhum processo industrial a ser realizado.

³⁶ ACT. **Nota de repúdio aos subsídios fiscais para refrigerantes pelo decreto n. 10.254/2020**, *online*, 2020. Disponível em: <https://actbr.org.br/post/nota-de-repudio-aos-subsidios-fiscais-para-refrigerantes-pelo-decreto-n-102542020/18318/>. Acesso em: 6 fev. 2022.

³⁷ VALENTE JUNIOR, A.S.; ALVES, F.C.D.; SANTOS, L.S. Bebidas não alcoólicas: segmento de refrigerantes. **Caderno Setorial ETENE**, v. 1, n. 2, 2016, p. 2.

³⁸ SIERRA SERVICES INC.; SUPPLY CHAIN MANAGEMENT CENTER (SCMC). **Breaking Down the Chain**: Guide to the Soft Drink Industry, *online*, 2011. Disponível em: http://www.foodpolitics.com/wp-content/uploads/SoftDrinkIndustryMarketing_11.pdf. Acesso em: 1 fev. 2022.

³⁹ VALENTE JUNIOR, A.S.; ALVES, F.C.D.; SANTOS, L.S. Bebidas não alcoólicas: segmento de refrigerantes. **Caderno Setorial ETENE**, v. 1, n. 2, 2016, p. 2.

O produto final é encaminhado aos distribuidores, e posteriormente vendido aos supermercados⁴⁰. A depender da demanda, os produtos podem ser vendidos a um mercado atacadista, que, por sua vez, efetua a venda ao mercado varejista, ou podem ser vendidos diretamente ao mercado varejista.

O procedimento mais recorrente é a produção do concentrado de refrigerante pela indústria de refrigerante com sua venda posterior à indústria engarrafadora, que por sua vez, repassa o produto final às distribuidoras e as vendas são em sequência realizadas para supermercados atacadistas, que vendem para supermercados varejistas, que vendem para o consumidor final.

Algumas variações, contudo, podem vir a surgir na cadeia, como o que se observa nas redes *fast food*, por exemplo, que apesar de serem consideradas varejistas, adquirem o concentrado, e não o produto final. O processo de mistura do concentrado com água carbonatada é feita no próprio estabelecimento em um processo simplificado. Além disso, Valente Junior afirma que empresas pequenas de refrigerante normalmente fabricam o concentrado e realizam o processo de engarrafamento no mesmo local, havendo nesse caso apenas uma etapa industrial na cadeia produtiva⁴¹. Compreendida a cadeia de produção dos refrigerantes, torna-se mais fácil compreender a sistemática de tributação do produto.

4.2 A SISTEMÁTICA DE TRIBUTAÇÃO DE IPI APLICADA A REFRIGERANTES: O ANTES E O DEPOIS DO DECRETO N. 11.052/2022

Os concentrados de refrigerantes seguem a sistemática padrão de tributação do IPI, mas o produto final refrigerante tem uma sistemática própria, estabelecida pela Lei n. 13.097, de 19 de janeiro de 2015.

A lei fixa uma alíquota de 4% para refrigerantes, com uma redução da carga tributária em 25% nas vendas diretas ao atacadista, desde que o estabelecimento industrial não seja optante do Simples Nacional. A lei contempla ainda um anexo contendo alíquotas mínimas de IPI, que variam de acordo com o tipo de embalagem em que é colocado o produto⁴². Vale destacar, no entanto, que a lei ressaltava a possibilidade de eventuais reduções, o que aconteceu no Decreto n. 11.055/2022, que reduziu para 2,6% a alíquota.

Antes das alterações de 2022, a alíquota de IPI do concentrado de refrigerante era de 8%, de forma que, ainda que houvesse crédito de IPI para as engarrafadoras, parecia ser mais lucrativo para a indústria de refrigerante vender o produto final já pronto em uma etapa única de industrialização, uma vez que haveria incidência de IPI em apenas uma etapa na alíquota de 4%, podendo esta inclusive vir a ser reduzida em 3%, caso a venda seja efetuada diretamente a supermercados varejistas, como pequenas indústrias costumam fazer.

⁴⁰ SIERRA SERVICES INC.; SUPPLY CHAIN MANAGEMENT CENTER (SCMC). **Breaking Down the Chain**: Guide to the Soft Drink Industry, *online*, 2011. Disponível em: http://www.foodpolitics.com/wp-content/uploads/SoftDrinkIndustryMarketing_11.pdf. Acesso em: 1 fev. 2022.

⁴¹ VALENTE JUNIOR, A.S.; ALVES, F.C.D.; SANTOS, L.S. Bebidas não alcoólicas: segmento de refrigerantes. **Caderno Setorial ETENE**, v. 1, n. 2, 2016, p. 2.

⁴² **Lei n. 13.097, de 19 de janeiro de 2015.**

No entanto, algumas falhas na legislação brasileira propiciaram a realização de uma estratégia bastante lucrativa para as grandes multinacionais, que dispõem de uma complexa rede logística de alcance nacional, essencial na estratégia por elas empregada.

A demanda brasileira por refrigerantes é suprida em torno de 80%, por apenas duas grandes companhias multinacionais, a Coca-Cola com aproximadamente 60% e a Ambev com aproximadamente 20%⁴³. Ressalte-se que a sistemática de tributação da Lei n. 13.097/15, em relação aos refrigerantes, deveria beneficiar mais as pequenas indústrias, mas, na prática, ocorria o fenômeno inverso.

A logística aplicada pelas multinacionais consiste em centralizar a produção de insumos destinados para todo o país na Zona Franca de Manaus. Tendo em vista a existência de isenção de IPI para produtos fabricados na ZFM, pouco importa para o produtor do insumo a alíquota aplicada.

No entanto, para as engarrafadoras, era interessante que a alíquota de IPI incidente sobre os insumos utilizados fosse elevada, visto que o crédito presumido de IPI seria tão elevado quanto fosse a alíquota. Quando a alíquota do insumo do refrigerante era fixada em um percentual muito superior ao do produto final, havia potencial para gerar um crédito capaz de superar o débito de IPI das engarrafadoras, ocasionando uma carga tributária muito baixa, podendo até mesmo ser negativa, ou seja, a indústria engarrafadora não recolheria valor algum a título de IPI e ainda poderia obter restituição do excedente por parte da União.

Essa estratégia garante não apenas que o refrigerante, produto que, quando consumido em excesso, faz mal à saúde, tenha uma tributação vantajosa, como também assegura que multinacionais, que tenham uma demanda forte o suficiente para conseguir se estabelecer no Brasil inteiro, levem vantagem sobre pequenas indústrias que não conseguem realizar sua produção de insumos na ZFM.

Por esse motivo, ganhou contorno interessante o Decreto n. 11.052/2022, quando reduziu a alíquota de IPI do concentrado para 0%. Para os produtores de concentrado estabelecidos na Zona Franca de Manaus essa medida não fez diferença alguma no que tange à carga tributária, mas as engarrafadoras que adquiriam produtos de lá perderam os créditos presumidos a que faziam jus na sistemática anterior.

Essa mudança pode gerar alguns prejuízos para o Estado do Amazonas, tendo em vista que o fim dos créditos presumidos para as engarrafadoras pode ser um fator motivador para a decisão das multinacionais de retirar a produção de concentrados do Estado do Amazonas, onde custa mais caro para se estabelecer.

4.3 UMA ANÁLISE CRÍTICA DA MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE N. 7.153/2022

Os recentes Decretos n. 11.047/2022, 11.052/2022 e 11.055/2022 foram editados com o objetivo de incentivar a industrialização no país, reduzindo a alíquota de IPI de alguns produtos.

⁴³ CERVIERI JÚNIOR, Osmar. *Panoramas setoriais 2030: bebidas*. In: **Panoramas setoriais 2030: desafios e oportunidades para o Brasil**. Rio de Janeiro: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, 2017, p. 72.

O Decreto n. 11.047/2022 reduziu a alíquota de diversos produtos, incluindo o concentrado de refrigerante e o próprio refrigerante, cujas alíquotas mudaram de 8% e 4%, respectivamente, para 6% e 3%. Posteriormente, este Decreto foi revogado pelo Decreto n. 11.055/2022, que reduziu ainda mais as alíquotas. Dessa forma, o IPI de refrigerantes foi reduzido novamente para 2,6%. O IPI de concentrados não se alterou, pois já fora reduzido a 0% pelo Decreto n. 11.052/2022.

O primeiro esclarecimento a se fazer é que a isenção de IPI para produtos fabricados na ZFM não foi revogada. O incentivo continua previsto no Regulamento do IPI sem alterações. O mesmo vale para o entendimento do STF que previu a possibilidade de usufruto de crédito presumido por empresas que adquirem insumos da ZFM, o qual ainda não foi superado.

A medida pode ser prejudicial a alguns segmentos industriais cuja produção é concentrada na ZFM, em especial o dos refrigerantes, pois a redução das alíquotas implica consequentemente em redução dos créditos presumidos de IPI, ainda que persista o direito a estes.

O Estado do Amazonas sentiu-se prejudicado, o que motivou o ajuizamento de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade de autoria do Partido Solidariedade, a ADI n. 7153, em 1º de maio de 2022, na qual postula pela suspensão dos mencionados decretos presidenciais, apesar de o Decreto n. 11.047/2022 já ter sido revogado, no que tange a operações envolvendo a Zona Franca de Manaus.

Após o ajuizamento da ação, o relator, Ministro Alexandre Moraes deferiu medida cautelar postulada suspendendo os efeitos dos mencionados decretos apenas no que se refere a produtos produzidos na Zona Franca de Manaus, com o seguinte dispositivo:

Diante do exposto, com fundamento no art. 10, § 3º, da Lei 9.868/1999, e no art. 21, V, do RISTF, CONCEDO A MEDIDA CAUTELAR, ad referendum do Plenário desta SUPREMA CORTE, para SUSPENDER OS EFEITOS da íntegra do Decreto 11.052, de 28/04/2022 e dos Decretos 11.047, de 14/04/2022, e 11.055, de 28/04/2022, apenas no tocante à redução das alíquotas em relação aos produtos produzidos pelas indústrias da Zona Franca de Manaus que possuem o Processo Produtivo Básico, conforme conceito constante do art. 7º, § 8º, b, da Lei 8.387/1991⁴⁴.

A decisão teve uma repercussão nacional, uma vez que envolveu diversos produtos. Alguns serão tributados conforme a nova tabela de IPI, outros permanecerão com a tributação da tabela antiga, o que pode causar muita dúvida e insegurança jurídica. Talvez uma listagem dos NCMs dos produtos fosse necessária para que se tivesse mais certeza a respeito do quais os produtos específicos passaram a ter alíquota reduzida.

No entanto, essa problemática não diz respeito aos refrigerantes nem aos concentrados de refrigerantes, que certamente terão suas alíquotas mantidas, já que um dos focos principais da ação é exatamente o polo de produção dos refrigerantes.

Como explicado, a isenção de IPI para produtos de origem da ZFM continua, bem como os créditos presumidos para empresas que adquirem produtos lá. Os créditos

⁴⁴ Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 7153**. Relatoria do Ministro Alexandre de Moraes. Julgamento em 06 de maio de 2022.

presumidos foram reduzidos, em decorrência da redução das alíquotas, mas prevaleceram. No entanto, o autor da ADI entende que a manutenção desses benefícios não é o suficiente para manter a produção na ZFM viável, pois além da isenção de IPI da ZFM, é necessário que outras regiões do País tenham alíquotas de IPI altas o suficiente para que não compense a industrialização em outros locais, conforme dispõe o autor da ação:

A partir do momento que o Decreto Federal n. 11.047, de 14.04.2022 reduziu de forma linear em 25% a alíquota sobre os produtos, a vantagem comparativa de se produzir na Zona Franca de Manaus deixou de existir, uma vez que é exatamente a cesta de incentivos fiscais (incluído o IPI) que faz com que as dificuldades de logística e distância em relação ao mercado consumidor (Sudeste, principalmente) seja superada e faça com que as empresas decidam investir na região. E o último Decreto estendendo para 35%, aprofunda a perda de competitividade, desferindo o tiro de misericórdia neste exitoso modelo econômico⁴⁵.

A primeira observação que se faz sobre esse pleito é que não é apenas o Estado do Amazonas que precisa ter a industrialização incentivada. Isso também vale para outras regiões como Nordeste, Centro-Oeste e até mesmo outros estados do Norte. Pleitear que benefícios concedidos à região Norte sejam mantidos é legítimo, mas pleitear que benefícios não sejam concedidos a outras regiões é algo que transcende a proteção constitucional que tem a ZFM.

A segunda observação, que trata especificamente de refrigerantes, tem uma implicação mais prática. Por mais que a indústria de refrigerantes gere empregos e traga receitas para o País, isso não muda o fato de que o refrigerante, quando consumido em excesso, é um produto que faz mal à saúde. Esses benefícios vêm com um custo alto, o custo de manter um sistema público de saúde sobrecarregado de pessoas portadoras de doenças crônicas não transmissíveis, como obesidade e até mesmo *diabetes*.

A geração de receitas advindas de empresas multinacionais é importante, mas o Brasil precisa encontrar outros caminhos na sua industrialização, e a redução das alíquotas de IPI de diversos produtos é uma forma de fazer isso. Até então, o Brasil vem na contramão do mundo e das recomendações da OMS, no que atine à tributação de refrigerantes, e isso não pode ser mantido apenas para fins de preservação do Estado do Amazonas.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Apesar de ser a arrecadação a função principal de um imposto, nada impede que este tenha efeitos extrafiscais que que estimulem ou desestimulem determinadas ações ou omissões. Em se tratando de saúde pública, a majoração de tributos incidentes sobre bebidas açucaradas que fazem mal à saúde é interessante no desestímulo de seu consumo.

O IPI é um tributo incidente sobre produtos industrializados, marcado por sua seletividade e sua não cumulatividade. Quanto à última característica, observou-se que,

⁴⁵ Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 7153**. Relatoria do Ministro Alexandre de Moraes. Julgamento em 06 de maio de 2022.

em havendo duas operações consecutivas tributadas pelo IPI, o aproveitamento de créditos na segunda só é viável se houver cobrança do tributo na primeira, segundo entendimento do STF. Exceção se vislumbra no que tange à Zona Franca de Manaus, em que os insumos são isentos de IPI, mas ainda assim garantem o creditamento na operação subsequente.

No que tange ao refrigerante, o princípio da seletividade do IPI não está sendo devidamente respeitado quando se põe uma alíquota tão baixa, de apenas 2,6%, num produto que não é essencial e ainda faz mal à saúde. Além disso, a existência de alíquotas elevadas para insumos de refrigerante também é muito incomum no ordenamento brasileiro. Foi constatado que a estratégia de logística de que se utilizam as multinacionais com a produção do concentrado na ZFM as confere uma vantagem tributária significativa para um produto cujo consumo deveria ser desestimulado.

Os Decretos n. 11.047, 11.052 e 11.055, todos de 2022, não vieram com a intenção de prejudicar a Zona Franca de Manaus, e sim de estimular desenvolvimento econômico e políticas de saúde, este segundo estímulo referente especificamente ao Decreto n. 11.052, que trata apenas do concentrado de refrigerante. Obstar o sucesso dessas iniciativas apenas para manter estáveis as circunstâncias financeiras de apenas um dos vinte sete estados não aparenta ser uma ponderação razoável, principalmente levando-se em conta que nenhum dos benefícios da ZFM ou de empresas que adquirem produtos de lá foram revogados.

Observa-se que o Brasil vem na contramão das tendências vislumbradas em outros países e das recomendações da OMS, já que o ordenamento brasileiro viabiliza vantagens tributárias a indústrias que produzem alimentos danosos à saúde. Dessa forma, espera-se que a industrialização não tenha se desenvolvido obstado e que possa trilhar caminhos diferentes, distantes de produtos que fazem mal saúde, como os refrigerantes e seus insumos.

REFERÊNCIAS

ACT. **Nota de repúdio aos subsídios fiscais para refrigerantes pelo decreto n. 10.254/2020**, *online*, 2020. Disponível em: <https://actbr.org.br/post/nota-de-repudio-aos-subsidios-fiscais-para-refrigerantes-pelo-decreto-n-102542020/18318/>. Acesso em: 6 fev. 2022.

BIRCHALL, Guy, et al. Sugar tax 2018 explained: what is it, when did it start, how much is the new fizzy drinks tax and is Coke now more expensive? **The Sun**. 2018. Disponível em: <<https://www.thesun.co.uk/news/1619208/sugar-tax-uk-fizzy-drinks-coke-sugar-cost/>> Acesso em: 27 abr. 2022.

BRASIL. Ministério da Saúde, **Síndrome Metabólica é a nova Dica em Saúde disponível na BVS MS**, *online*. Disponível em: [https://bvsmms.saude.gov.br/sindrome-metabolica-e-a-nova-dica-em-saude-disponivel-na-bvs-ms/#:~:text=Boletins%20Tem%C3%A1ticos-,S%C3%ADndrome%20Metab%C3%B3lica%20%C3%A9%20a%20nova%20Dica%20em%20Sa%C3%ADde%20dispon%C3%ADvel%20na,doen%C3%A7as%20card%C3%ADacas%2C%20derrames%20e%20diabetes](https://bvsmms.saude.gov.br/sindrome-metabolica-e-a-nova-dica-em-saude-disponivel-na-bvs-ms/#:~:text=Boletins%20Tem%C3%A1ticos-,S%C3%ADndrome%20Metab%C3%B3lica%20%C3%A9%20a%20nova%20Dica%20em%20Sa%C3%ADde%20dispon%C3%ADvel%20na,doen%C3%A7as%20card%C3%ADacas%2C%20derrames%20e%20diabetes.). Acesso em: 16 abr. 2022.

BRASIL. Ministério da Saúde, **Plano de Ações Estratégicas para o enfrentamento das Doenças Crônicas não transmissíveis (DCNT) no Brasil 2011-2022**, 2011, *online*. Disponível em: https://bvsmms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/plano_acoes_enfrent_dcnt_2011.pdf. Acesso em: 16 abr. 2022.

BRASIL. Ministério da Saúde. **26/6 – Dia Nacional do Diabetes**, 2020, *online*. Disponível em: <https://bvsmis.saude.gov.br/26-6-dia-nacional-do-diabetes-4/>. Acesso em: 16 abr. 2022.

CALIENDO, Paulo; SILVA, Bruno Costa. Direito à saúde, alimentação saudável e extrafiscalidade. **Revista de Direito do Consumidor**, v. 108, p. 191-210, 2016.

CASTRO, E.M.L.R.; LUSTOZA, H.K.; GOUVÊA, M. F. **Tributos em Espécie**. Bahía: JusPodvin, 2. ed. 2015.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva. 2019.

CEARÁ. Secretaria da Fazenda. **Instrução Normativa 06 de 29 de janeiro de 2019**. Divulga os valores relativos à venda a consumidor final de refrigerantes, para efeito de cobrança do ICMS por substituição tributária. Diário Oficial do Estado do Ceará, 29 jan. 2019.

CERVIERI JUNIOR, Osmar; et al. **O setor de bebidas no Brasil**. BNDES, 2014. Disponível em: https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/3462/1/BS%2040%20O%20setor%20de%20bebidas%20no%20Brasil_P.pdf. Acesso em: 1 fev. 2022.

CERVIERI JÚNIOR, Osmar. Panoramas setoriais 2030: bebidas. In: **Panoramas setoriais 2030: desafios e oportunidades para o Brasil**. Rio de Janeiro: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, 2017. p. 69-78.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. **Segurança alimentar e desenvolvimento sustentável: a tutela jurídica da alimentação e das empresas alimentares em face do direito ambiental brasileiro**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

MALTA, Deborah Carvalho et al. Doenças crônicas não transmissíveis e a utilização de serviços de saúde: análise da Pesquisa Nacional de Saúde no Brasil. **Revista de Saúde Pública**. 2017;51 Supl 1:4s. Disponível em: http://www.scielo.br/pdf/rsp/v51s1/pt_0034-8910-rsp-S1518-87872017051000090.pdf Acesso em: 10 maio 2022.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DA SAÚDE. **Diretriz: Ingestão de Açúcar por adultos e crianças**. 2015. Disponível em: [http://www.paho.org/bra/images/stories/GCC/ingestao de acucars por adultos e crianças_portugues.pdf](http://www.paho.org/bra/images/stories/GCC/ingestao%20de%20acucars%20por%20adultos%20e%20criancas_portugues.pdf). Acesso em: 25 set. 2022.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 224.

PERTUSSATTO, Erik Willian. Fat taxes: um objetivo louvável por caminhos tortuosos. In: CALIENDO, Paulo; LIETZ, Bruna. **Direito tributário e novas tecnologias**. Porto Alegre: Editora Fi, 2021, p. 202-203.

SIERRA SERVICES INC.; SUPPLY CHAIN MANAGEMENT CENTER (SCMC). **Breaking Down the Chain: Guide to the Soft Drink Industry**, *online*, 2011. Disponível em: http://www.foodpolitics.com/wp-content/uploads/SoftDrinkIndustryMarketing_11.pdf. Acesso em: 1 fev. 2022.

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

SWEENEY, Kim; RASMUSSEN, Bruce; SHEEHAN, Peter. **The Impact of Health on Worker Attendance and Productivity in Twelve Countries**. Victoria University. Disponível em: <http://www.brazilcouncil.org/wp-content/uploads/2015/11/TheImpact-of-Health-on-Worker-Attendanceand-Productivity-in-12-countries.pdf>. Acesso em: 27 abr. 2022.

VALENTE JÚNIOR, Airton Saboya; ALVES, Francisca Crísia Diniz; SANTOS, Lucas Sousa dos. Bebidas não alcoólicas: segmento de refrigerantes. **Caderno Setorial ETENE**, 2016.

WORLD HEALTH ORGANIZATION. **Fiscal policies for diet and prevention of noncommunicable diseases**: technical meeting report. 2016. Disponível em: <https://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/250131/9789241511247-eng.pdf;jsessionid=F5B0877D3B77D2FE841C61817FAE835C?sequence=1>. Acesso em: 18 maio 2022.

WORLD HEALTH ORGANIZATION. **Taxes on sugary drinks: Why do it?**, 2016, *online*. Disponível em: <http://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/260253/WHO-NMH-PND-16.5Rev.1-eng.pdf>. Acesso em: 16 abr. 2022.

WORLD HEALTH ORGANIZATION. **WHO urges global action to curtail consumption and health impacts of sugary drinks**, 2016, *online*. Disponível em: <https://www.who.int/news/item/11-10-2016-who-urges-global-action-to-curtail-consumption-and-health-impacts-of-sugary-drinks>. Acesso em: 16 abr. 2022.