

Tributación de cigarrillos, bebidas azucaradas y pesticidas: ¿cuáles son las alternativas ante las contradicciones brasileñas?

Tathiane Piscitelli¹, Davi Teles²

Introducción

El debate sobre la tributación más elevada de bienes que causan externalidades negativas no es reciente ni específico de Brasil³. Las políticas antitabaco, por ejemplo, se caracterizan por una alta carga tributaria sobre el consumo de cigarrillos y han demostrado ser instrumentos eficaces para reducir el consumo y preservar la salud pública⁴, con poca controversia en torno al tema⁵.

Sin embargo, lo mismo no puede decirse respecto a la tributación más gravosa sobre las bebidas azucaradas: la adopción de tal política, a pesar de estar recomendada por la Organización Mundial de la Salud (OMS)⁶, a menudo se señala como cuestionable en cuanto a los objetivos de salud pública, junto con alegaciones sobre la posible regresividad de la medida⁷. En este mismo grupo de debates se incluye la tributación de los pesticidas: en Brasil, las decisiones legislativas tienden a favorecer a estos productos, los cuales reciben altos niveles de incentivos fiscales⁸ bajo justificaciones económicas relacionadas con la garantía de acceso a alimentos y el estímulo a las exportaciones brasileñas⁹.

En todos estos casos, los argumentos a favor de una tributación más elevada se basan, por un lado, en la interpretación del principio de selectividad y, por otro, en la necesidad de

¹ Profesora de la FGV DERECHO SP y coordinador del Centro de Derecho Tributario de la misma institución. Doctora y Master en Derecho por la Universidad de São Paulo.

² Investigador del Centro de Derecho Tributario de la FGV DIREITO SP. Licenciado en Derecho por la Universidad de São Paulo (2020-2024) y miembro del PET Sociología Jurídica (2021-2023).

³ PISCITELLI, Tathiane. Tributo sobre o pecado ou política tributária de saúde pública? **Valor Econômico**, São Paulo, 4 feb. 2020. Disponible en: <https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2020/02/tributo-sobre-o-pecado-ou-politica-tributaria-de-saude-publica.ghtml>. Acceso en: 12 mar. 2023.

⁴ BRASIL. Ministério da Saúde. Instituto Nacional de Câncer José Alencar Gomes da Silva. **Medidas relacionadas a preços e impostos para reduzir a demanda de tabaco**. Rio de Janeiro, 2017. Disponible en: <https://www.inca.gov.br/publicacoes/notas-tecnicas/medidas-relacionadas-precos-e-impostos-para-reduzir-demanda-de-tabaco>. Acceso en: 12 mar. 2023.

⁵ Para uma visão diferente da aqui esboçada, confira-se: MACIEL, Everardo. Imposto, o remédio e o veneno. **Poder 360**, [s.l.], 22 jul. 2019. Disponible en: <https://www.poder360.com.br/conteudo-patrocinado/excesso-de-impostos-sobre-o-cigarro-podem-ser-veneno-diz-everardo-maciel/>. Acceso en: 12 mar. 2023.

⁶ World Health Organization. **WHO manual on sugar-sweetened beverage taxation policies to promote healthy diets**. Ginebra, dez. 2022. Disponible en: <https://www.who.int/publications/i/item/9789240056299>. Acceso en: 7 mar. 2023.

⁷ En ese sentido, Cf. ARRUDA, José Maria de A. Paternalismo estatal e fórmulas mágicas de tributação contra obesidade. **Consultor Jurídico**, [s.l.], 6 mar. 2022. Disponible en: <https://www.conjur.com.br/2022-mar-06/estado-economia-paternalismo-estatal-formulas-tributacao-obesidade>. Acceso en: 12 mar. 2023; e BIRD, Richard M. Tobacco and Alcohol Excise Taxes for Improving Public Health and Revenue Outcomes: Marrying Sin and Virtue? **International Center for Public Policy**, Georgia State University, ene. 2015. Disponible en: <https://econpapers.repec.org/paper/aysispwps/paper1508.htm>. Acceso en: 12 mar. 2023.

⁸ Como se explicará mejor en el punto 4.

⁹ BRASIL. Câmara de Diputados. **PPP 1 MPV18304 => MPV 183/2004**. Brasília, [2004]. Disponible en: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=259938>. Acceso en: 9 mar. 2023.

compensación financiera¹⁰ a las arcas públicas, considerando la presión que el consumo excesivo de cigarrillos, bebidas azucaradas y pesticidas ejerce sobre el sistema de salud pública, en específico, y sobre las cuentas públicas, en general. Sin embargo, existe una constante disputa de narrativas con el sector económico: la mayor tributación podría no ser eficaz en reducir el consumo e incluso podría resultar en la pérdida de empleos y competitividad nacional.

Este artículo parte de la premisa de que la tributación más elevada del tabaco, los pesticidas y las bebidas azucaradas no solo es deseable, sino que constituye un mandato de la Constitución de la República de 1988: dado que “el derecho tributario es una parte constitutiva del Estado, también debe entenderse como un instrumento para la consecución de fines estatales” y, en particular, de aquellos que definen al Estado Social y Democrático de Derecho¹¹. Por lo tanto, no se profundizará en las disputas argumentativas o en las razones económicas para la tributación, ya que, según la visión de los autores, las demandas constitucionales justifican la diferencia tributaria en análisis. La intención es presentar cómo se ha posicionado Brasil en relación con estos temas específicos y, siempre que sea posible, compararlo con prácticas internacionales¹².

Con ese fin, el texto se dividirá en cuatro secciones, además de esta introducción. En la primera, se abordarán cuestiones relacionadas con la tributación de cigarrillos que contienen tabaco; en la segunda, sobre las bebidas azucaradas; y en la tercera, sobre los pesticidas. La cuarta sección concluye el texto con reflexiones críticas sobre la información recopilada anteriormente¹³. Cabe señalar que el enfoque de los temas no será uniforme en todas las secciones, dadas las especificidades de cada uno de los productos y la evolución de las políticas públicas en torno a ellos.

¹⁰ Dicha compensación puede deberse tanto al aumento de los ingresos, con la posibilidad de destinar los ingresos a programas focales para la reducción del consumo de dichos bienes y al tratamiento de las enfermedades relacionadas, como a la reducción del consumo mismo y, por lo tanto, a la reducción del nivel de gasto público en salud, en general.

¹¹ PISCITELLI, Tathiane. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 29.

¹² Para referencias bibliográficas recientes y favorables a la tributación más gravosa de las bebidas edulcoradas, véase: HAMMER, M. *Taxing Sugar-Sweetened Beverages: A Bittersweet Solution*, 72 *Bulletin of International Taxation* 3 (2018), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD. PÉREZ BERNABEU, B. *Chapter 5: Sugar-Sweetened Beverage Taxation as a Means to Achieve the SDGs: An Assessment from an International Investment Law Perspective*. In *Tax Sustainability in an EU and International Context* C. Brokelind & S. van Thiel eds., IBFD, 2020. MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M. *Los impuestos sobre las bebidas azucaradas : opciones regulatorias, efectos y encaje en el sistema tributario*. Cizur Menor: Aranzadi, 2020.

¹³ Las consideraciones que se hacen sobre la tributación del tabaco y las bebidas azucaradas se basan en opiniones legales emitidas previamente por el primer autor sobre el tema. En cuanto a los plaguicidas, las ideas presentadas son una versión ampliada de las presentadas inicialmente en PISCITELLI, Tathiane; TELES, Davi R. Por uma ‘saída à francesa’ aos benefícios tributários para agrotóxicos. *JOTA*, São Paulo, 25 set. 2022. Disponible em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/por-uma-saida-a-francesa-aos-beneficios-tributarios-para-agrotoxicos-25092022>. Acceso en: 9 mar. 2023.

1. Tributación de cigarrillos con tabaco en Brasil: una política tributaria consolidada

1.1. Consideraciones preliminares

La conexión entre el tabaquismo y las enfermedades crónicas no transmisibles es irrefutable¹⁴. Según la Organización Mundial de la Salud, el uso de tabaco mata a la mitad de sus usuarios: alrededor de ocho millones de personas al año, de las cuales más de siete millones mueren por el uso directo de la sustancia. Aproximadamente 1,2 millones de muertes corresponden a no fumadores expuestos al humo pasivo¹⁵. Además, la organización estima que el consumo de tabaco es responsable del 12% de la mortalidad adulta mundial: “si persiste el actual modelo de consumo, en 2020 se registrarán diez millones de muertes al año, de las cuales el 70% ocurrirá en países en desarrollo”¹⁶.

Específicamente en Brasil, datos del Instituto de Efectividad Clínica y Sanitaria (IECS) divulgados en 2020 muestran que 161.853 personas murieron por causas vinculadas al tabaco, lo que significa que el 13% de todas las muertes en el país pueden atribuirse al cigarrillo. El hábito de fumar también está asociado con 1.112.785 casos anuales de Enfermedad Pulmonar Obstructiva Crónica, cánceres, enfermedades cardíacas y otras dolencias. Ante esto, parece poco razonable defender que no hay prueba de la relación directa entre el tabaquismo y las enfermedades comúnmente asociadas con él.¹⁷

Tampoco es correcto afirmar que el tabaquismo es una elección que solo afecta a nivel individual, ya que implica el financiamiento colectivo no solo de la salud del fumador, sino también de los fumadores pasivos, quienes no han participado en esa elección individual y también resultan perjudicados. Por esta razón, el tabaquismo se considera no solo un fenómeno social único, sino también un problema de salud pública.

En este sentido, estimaciones del IECS indican que los costos soportados por el sistema de salud para atender estas enfermedades ascienden a unos R\$ 50,28 mil millones, además de R\$ 42,45 mil millones que “el país pierde debido a la enfermedad y la muerte prematura de la población trabajadora activa, ”junto a R\$ 32,4 mil millones relacionados con “el costo del tiempo que los familiares y personas cercanas deben dedicar al cuidado de personas que enferman a causa del tabaquismo”.¹⁸

¹⁴ WORLD HEALTH ORGANIZATION. **Health Consequences of Smoking, Surgeon General fact sheet**. Ginebra, 16 jan. 2014. Disponible en: <https://www.hhs.gov/surgeongeneral/priorities/tobacco/index.html>. Acceso en: 17 mar. 2023.

¹⁵ ORGANIZACIÓN PAN AMERICANA DE LA SALUD. **Folha informativa – Tabaco**, jul. 2019. Disponible en: https://www.paho.org/bra/index.php?option=com_content&view=article&id=5641:folha-informativa-tabaco&Itemid=1097. Acceso en: 17 mar. 2023.

¹⁶ ORGANIZACIÓN PAN AMERICANA DE LA SALUD. **Tabagismo**. Disponible en: https://www.paho.org/bra/index.php?option=com_content&view=article&id=574:tabagismo&Itemid=463. Acceso en: 27 jul. 2020.

¹⁷ PALACIOS, A. et al. **A importância de aumentar os impostos do tabaco no Brasil**. Instituto de Efetividade Clínica e Sanitária, Buenos Aires, Argentina, dez. 2020. Disponible en: <https://www.iecs.org.ar/tabagismo-en-brasil/#tab-1-3>. Acceso en: 14 mar. 2023.

¹⁸ *Idem* nota anterior.

Las cifras son elevadas por separado, pero se vuelven aún más impactantes si consideramos que, con el paso de los años, el índice de fumadores ha ido disminuyendo, según los datos más recientes de la encuesta de Vigilancia de Factores de Riesgo y Protección para Enfermedades Crónicas por Encuesta Telefónica (Vigitel). En 2021, el 9,1% de los brasileños declararon tener el hábito de fumar, en contraste con el 15,7% en 2006¹⁹, primer año de realización de la encuesta. Como se observa²⁰:

Gráfico 1 – Fumadores – Variación Temporal – Vigitel (2006 a 2021)



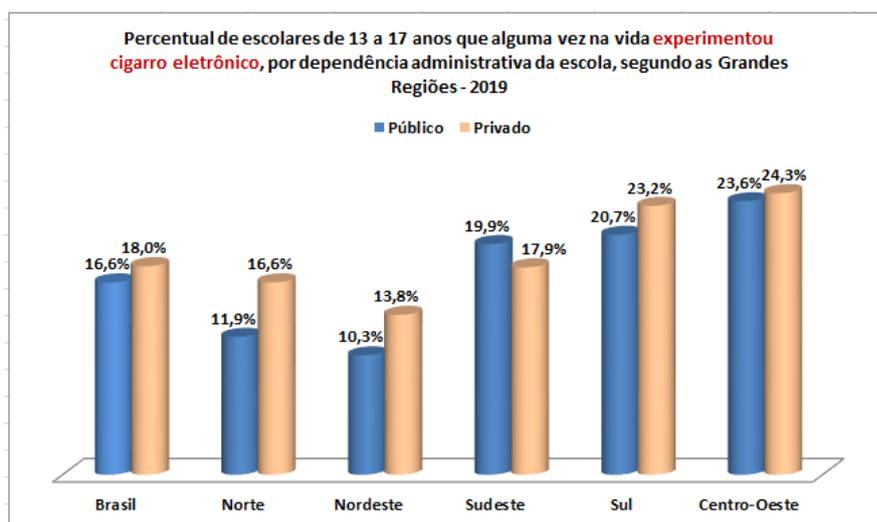
Fuente: Vigitel Brasil, 2006 a 2021. Vigilancia de Factores de Riesgo y Protección para Enfermedades Crónicas por Consulta Telefónica.

A este porcentaje se debe sumar la cantidad de fumadores pasivos. Según la encuesta, considerando la totalidad de la población adulta de las 27 ciudades entrevistadas, se constató la presencia de un 6,8% de fumadores pasivos en el hogar y un 6,6% en el lugar de trabajo.

¹⁹ BRASIL. **Vigitel Brasil 2019**: Vigilancia de los factores de riesgo y protección para las enfermedades crónicas mediante encuesta telefónica: estimaciones sobre la frecuencia y la distribución sociodemográfica de los factores de riesgo y protección para las enfermedades crónicas en las capitales de los 26 estados brasileños y el Distrito Federal en 2019. Brasília: Ministerio de Salud, 2020. Disponible en: <https://www.saude.gov.br/images/pdf/2020/April/27/vigitel-brasil-2019-vigilancia-fatores-risco.pdf>. Acceso en: 17 mar. 2023

²⁰ DADOS e números da prevalência do tabagismo. **Instituto Nacional Do Câncer**, 09 jun. 2020. Disponible en: <https://www.inca.gov.br/observatorio-da-politica-nacional-de-controle-do-tabaco/dados-e-numeros-prevalencia-tabagismo>. Acceso en: 17 mar. 2023.

Gráfico 2 - Porcentaje de escolares entre 13 y 17 años que probaron cigarro electrónico, por dependencia administrativa de la unidad escolar, según Macro Regiones – 2019



Fuente: INCA.

La reciente introducción de los dispositivos electrónicos para fumar con nicotina²¹ (DEFN) complica la resolución del problema. Para la Organización Mundial de la Salud, estos dispositivos son “una distracción deliberada al esfuerzo por evitar las más de 8 millones de muertes cada año derivadas del uso del tabaco”²². Además, los DEFN pueden considerarse una “puerta de entrada” al consumo de cigarrillos tradicionales para niños y adolescentes, como indica el gráfico 2, y están asociados a la renormalización del acto de fumar, incluso en lugares cerrados, lo que dificulta el combate a la epidemia del tabaco²³. Aunque estos dispositivos llegan a asociarse a métodos para el tratamiento del tabaquismo –lo que podría suscitar alegaciones sobre la posibilidad de reducir la carga tributaria sobre el producto–, “no hay evidencia de que los ENDS [DEFN] sean efectivos como método para dejar de fumar”²⁴. En Brasil, está prohibido comercializar, importar y hacer propaganda de estos productos, según lo regulado por la Resolución de la Dirección Colegiada de ANVISA (Agencia Nacional de Vigilancia Sanitaria) n.º 46/2009.²⁵

²¹ Traducción libre de *electronic nicotine delivery systems* (ENDS).

²² Traducido del original: "(...) they are a deliberate distraction from work to prevent the more than 8 million deaths each year that result from tobacco use". Cf. WORLD HEALTH ORGANIZATION. **WHO REPORT ON THE GLOBAL TOBACCO EPIDEMIC, 2021: Addressing new and emerging products**. Ginebra, 2021, p. 41, traducción libre. Disponible en: <https://www.who.int/publications/i/item/9789240032095>. Acceso en: 7 mar. 2023.

²³ BRASIL. Agência Nacional de Vigilância Sanitária. **Relatório de Análise de Impacto Regulatório Dispositivos Eletrônicos para Fumar**. Brasília, jun. 2022. Disponible en: <https://www.gov.br/anvisa/pt-br/assuntos/regulamentacao/air/analises-de-impacto-regulatorio/2022/25351-911221-2019-74-relatorio-final-de-analise-de-impacto-regulatorio-sobre-dispositivos-eletronicos-para-fumar>. Acceso en: 7 mar. 2023; WORLD HEALTH ORGANIZATION. *op. cit.* p. 41.

²⁴ BRASIL. Agência Nacional de Vigilância Sanitária. *op. cit.* p. 25.

²⁵ BRASIL. Agência Nacional de Vigilância Sanitária. **RESOLUÇÃO DA DIRETORIA COLEGIADA – RDC Nº 46, DE 28 DE AGOSTO DE 2009**. Disponible en: http://antigo.anvisa.gov.br/documents/10181/2718376/RDC_46_2009_COMP.pdf/2148a322-03ad-42c3-b5ba-718243bd1919. Acceso en: 7 mar. 2023.

Como forma de afrontar los costos públicos relacionados con el tabaquismo, Brasil ha adoptado diversas políticas públicas, que abarcan desde restricciones regulatorias hasta el aumento de los impuestos sobre el consumo de cigarrillos, elementos que pueden explicar la reducción del consumo a lo largo del tiempo, aunque demostrar esta hipótesis excede el objeto del presente trabajo. Considerando la delimitación específica realizada en la introducción, nuestro enfoque se centrará en las cuestiones tributarias.

En este sentido, son cuatro los impuestos que deben ser considerados: el Impuesto sobre Productos Industrializados (IPI), la Contribución al Programa de Integración Social (PIS), la Contribución para el Financiamiento de la Seguridad Social (COFINS) y el Impuesto sobre la Circulación de Mercancías y Prestación de Servicios de Transporte Interestatal e Intermunicipal (ICMS). A continuación, se presenta una breve descripción de las normas vigentes en relación con cada uno de estos impuestos, para luego reflexionar sobre la adecuación de la tributación actual.

1.2. Descripción de la tributación sobre cigarrillos con tabaco

La tributación del IPI para los cigarrillos que contienen tabaco (ítem 2402.20.00) está regulada por la Ley n.º 12.546/2011, que estableció una política de precios mínimos. Como resultado, en 2015, su valor alcanzó R\$ 4,50. En 2016, tras la publicación del Decreto n.º 8.656/2016, el precio mínimo pasó a ser R\$ 5,00. Además, se establecieron nuevas referencias para la alícuota ad valorem y la base de cálculo, de modo que la alícuota efectiva aumentó de 41,25% a 45%, incrementando significativamente la carga tributaria sobre el sector²⁶.

De acuerdo con el artículo 14 de la Ley n.º 12.546/2011, la alícuota nominal es del 300%. Este porcentaje puede ser reducido o incrementado, según los límites establecidos en el artículo 4º, incisos I y II del Decreto-ley n.º 1.199/1971²⁷. Según lo dispuesto en el Decreto-ley, la reducción puede llegar a cero y el aumento al 30%, considerando la necesidad de cumplir con los objetivos de política económica y gubernamental.

Por lo tanto, como regla general, según la legislación vigente, el productor o el importador recaudará el IPI considerando dicha alícuota del 300%, aplicada sobre el 15% del precio de venta minorista del cigarrillo. La alícuota efectiva será al menos del 45% debido al precio mínimo de venta actual: R\$ 5,00²⁸.

²⁶ BRASIL. **Receita Federal**, 15 jun. 2016. Disponible en: <http://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/regimes-e-controles-especiais/cigarros-tributacao>. Acceso en: 17 mar. 2023.

²⁷ “Art 4º O Poder Executivo, em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados, quando se torne necessário atingir os objetivos da política econômica governamental, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, ainda, para corrigir distorções, fica autorizado: I - a reduzir alíquotas até 0 (zero); II - a majorar alíquotas, acrescentando até 30 (trinta) unidades ao percentual de incidência fixado na lei; III - a alterar a base de cálculo em relação a determinados produtos, podendo, para esse fim, fixar-lhes valor tributável mínimo.”

²⁸ El precio de venta al por menor es fijado por el Poder Ejecutivo y actualmente está incluido en el artículo 220-A del Decreto Nº 7.212/2010, modificado por el Decreto Nº 10.668/2021.

Según el artículo 17 de la Ley n.º 12.546/2011, la opción por el régimen especial obliga al fabricante e importador a calcular el IPI a partir de la suma de dos partes: una ad valorem, cuyo cálculo es idéntico al del régimen general, y otra específica, que varió hasta 2016 según el tipo de empaque del cigarrillo – paquete o caja²⁹. Además, esta opción debe ser ejercida por todos los establecimientos de la persona jurídica hasta “el último día hábil de diciembre de cada año calendario, surtiendo efectos a partir del primer día del año calendario siguiente al de la opción”, según el artículo 18 de la Ley n.º 12.546/2011.

Independientemente del régimen, general o especial, el IPI debe ser recaudado una sola vez por el establecimiento industrial, en las salidas del producto destinadas al mercado interno, o por el importador, en el despacho aduanero de los cigarrillos importados (artículo 16 de la Ley n.º 12.546/2011). Se trata, por tanto, de una carga concentrada en el productor o importador debido a la incidencia monofásica.

Finalmente, el Decreto n.º 7.212/2010, que regula el IPI en líneas generales, excluye para los cigarrillos con tabaco cualquier posibilidad de suspensión del impuesto, incluso en caso de industrialización por encargo (artículo 43, párrafo 3º)³⁰.

En cuanto a la tributación de cigarrillos con tabaco por el PIS y la COFINS, existe un régimen de recaudación concentrado mediante sustitución tributaria. Esto significa que el productor, el importador y el mayorista tienen el deber de recaudar, además de sus propias contribuciones, las que deberán ser recaudadas por los siguientes en la cadena de consumo. Este mecanismo se basa en el artículo 150, § 7º de la Constitución y en los artículos 5º de la Ley n.º 9.715/1998, 3º de la Ley Complementaria n.º 70/1991 y 53 de la Ley n.º 9.532/1997.

Según la legislación vigente, la base de cálculo de las contribuciones se obtiene multiplicando el precio de venta al por menor del producto por 2,9169 para la COFINS y 3,42 para el PIS. Con la base de cálculo determinada, se aplican las alícuotas de las contribuciones (0,65% para el PIS y 3% para la COFINS), para obtener el valor final a pagar³¹. El multiplicador aumenta la base de cálculo, lo que sirve tanto para anticipar el PIS y la COFINS debidos en operaciones futuras, como para agravar la carga tributaria sobre el sector.

En cuanto al ICMS, el Convenio ICMS n.º 52/2017 amplió las posibilidades de sustitución tributaria en el impuesto y detalló, en sus anexos, los productos sujetos a este sistema. En este sentido, se incluyen en el Anexo V los bienes objeto de esta sección.

²⁹ Véase el artículo 212-B, párrafo 1 del Decreto N° 7.212/2021, modificado por el Decreto N° 10.668/2021.

³⁰ La disposición hace una excepción para los cigarrillos que contienen tabaco hecho a mano; Cigarros puros y puritos que contengan tabaco y destinados a establecimientos comerciales, mayoristas y minoristas de cigarrillos y puritos.

³¹ Ley N° 11.196/2005, modificada por la Ley N° 12.024/2009: "Art. 62. El porcentaje y el coeficiente multiplicador a que se refieren el artículo 3º de la Ley Complementaria N° 70, de 30 de diciembre de 1991 [COFINS], y el artículo 5º de la Ley N° 9.715, de 25 de noviembre de 1998 [PIS], son ahora 291,69% (doscientos noventa y un enteros y sesenta y nueve centésimas por ciento) y 3,42 (tres enteros y cuarenta y dos centésimas), respectivamente.

Cuadro 1 – ANEXO V - CIGARRILLOS Y OTROS PRODUCTOS DERIVADOS DE TABACO

| ITEM | CEST | NCM/SH | DESCRIPCIÓN |
|------|-----------|--------|--|
| 1.0 | 04.001.00 | 2402 | Cigarros puros, puritos y cigarrillos, de tabaco o sucedáneos del tabaco |
| 2.0 | 04.002.00 | 2403.1 | Tabaco para fumar, incluso con sucedáneos del tabaco en cualquier proporción |

Fuente: Convenio ICMS nº 52/2017

Como regla general, el deber de recaudar el impuesto en estos términos recae sobre el fabricante, importador o mayorista ubicado en el estado, calculado sobre el precio de venta al por menor. En el estado de São Paulo, la alícuota actual es del 30%, según el artículo 55-A del reglamento del ICMS (Decreto n.º 45.490/2000). Este patrón de incidencia se repite en otros estados, sin especificidades relevantes³².

Ante esta breve descripción, corresponde analizar la adecuación de la carga tributaria actualmente aplicada al sector en relación con los daños causados por la industria a la población en general y a las arcas públicas en particular.

1.3. Debates en torno a la tributación agravada de los cigarrillos: adecuación y desafíos

Como se observa en las líneas anteriores, es posible afirmar que la tributación más gravosa sobre los cigarrillos ha sido ampliamente aplicada en Brasil. Además de las alícuotas aumentadas del IPI y el ICMS, también existe un régimen más oneroso para el PIS/COFINS, mediante el uso de multiplicadores sobre la base de cálculo. En todos los casos, aunque la mayor tributación pueda resultar en más ingresos públicos provenientes del comercio de este bien, la función principal de las alícuotas aumentadas no es recaudatoria (fiscal), sino influir en el comportamiento de los agentes económicos, ya sean individuos o empresas.

La práctica es permitida por la Constitución en varios dispositivos y es denominada por la literatura jurídica como *extrafiscalidad*: consiste en establecer normas tributarias cuyo propósito predominante es inducir comportamientos, tanto mediante el aumento de la carga

³² Se exceptúa del estado de Minas Gerais, que firmó un Protocolo de Intención con Souza Cruz, que garantiza un régimen fiscal especial del ICMS para los fabricantes y distribuidores de cigarrillos ubicados en el estado. Esto implicó, en la práctica, el otorgamiento de un presunto crédito ICMS, con una reducción de la respectiva carga tributaria. La medida es contraria al principio de selectividad, aplicado al ICMS por disposición constitucional. Sobre el tema, revise: FERNANDO Pimentel firma un memorándum de intenciones con Souza Cruz. Agência Minas Gerais, 22 jul. 2016. Disponible en: <http://static.agenciaminas.mg.gov.br/noticia/fernando-pimentel-assina-protocolo-de-intencoes-com-a-souza-cruz>. Fecha de acceso: 16 mar. 2023. ESTADO DE MINAS GERAIS Belo Horizonte, 4 mai. 2017. Tramitação de proposições, p. 17. Disponible en: https://www.almg.gov.br/export/sites/default/consulte/arquivo_diario_legislativo/pdfs/2017/05/L20170504.pdf. Acceso en: 16 mar. 2023

tributaria para desalentar ciertas conductas, como mediante la reducción de tributos cuando el objetivo es facilitar o promover determinadas conductas³³.

Es cierto que, como destaca Schoueri³⁴, toda norma tiene una función tanto recaudatoria como extrafiscal en mayor o menor grado. Por esta razón, cualquier incidencia tributaria podría calificarse como parte de una norma inductora. No obstante, la Constitución estableció algunos tributos como los más adecuados para tal finalidad, ya sea mediante la flexibilización de las limitaciones al poder de tributar aplicables a ellos, o mediante la vinculación del tributo al principio de selectividad, que permite fijar alícuotas diferenciadas para bienes y servicios según la importancia que asumen en el cumplimiento de lo que se considera necesidades básicas para todos los individuos.

En el caso específico de la tributación de los cigarrillos, la extrafiscalidad se utiliza como una forma de desincentivar el consumo y el fundamento para ello se deriva del artículo 153, § 3º, inciso I de la Constitución, relativo al IPI, y el artículo 155, § 2º, inciso III de la Constitución, respecto al ICMS.

Art. 153, § 3º El impuesto previsto en el inciso IV:

I - será selectivo, en función de la esencialidad del producto; [...]

Art. 155, § 2º El impuesto previsto en el inciso II atenderá a lo siguiente: [...]

III - podrá ser selectivo, en función de la esencialidad de las mercancías y de los servicios;

La selectividad, como norma tributaria inductora, permite que la Administración tribute con alícuotas diferenciadas productos como el cigarrillo para cumplir objetivos extrafiscales, como, por ejemplo, el desincentivo al tabaquismo. Específicamente en la tributación de productos notoriamente nocivos para la salud, dicha política busca interferir en las elecciones de los individuos: con el aumento de las alícuotas de los tributos sobre el cigarrillo, por ejemplo, estos productos se vuelven más caros, debido a la transferencia del costo del tributo al precio final. El propósito de esto es que, frente a la necesidad de gastar más recursos para mantener el hábito de fumar, el consumidor considere el impacto financiero de dicho hábito y piense en reducir el consumo de tabaco o, incluso, se sienta menos inclinado a empezar a fumar. En el caso del PIS y la COFINS, la tributación diferenciada se fundamenta en el artículo 195, § 9º de la Constitución, que prevé la posibilidad de fijar una tributación diferenciada, de acuerdo con la actividad económica desarrollada por el contribuyente.

³³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 32

³⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 165.

Junto con la disciplina constitucional detallada arriba, otros instrumentos corroboran la adecuación del uso del derecho tributario como medida de regulación de determinados sectores.

Sobre este tema, cabe destacar que, el 21/05/2003, la 56ª Asamblea Mundial de la Salud de la Organización de las Naciones Unidas adoptó, por unanimidad, el Convenio Marco de la Organización Mundial de la Salud para el Control del Tabaco (CMCT/OMS), considerado el primer tratado internacional de salud pública de la historia de la OMS. La vigencia del convenio comenzó el 27/02/2005 y, actualmente, cuenta con 182 países firmantes³⁵. En los términos del artículo 3º del CMCT-OMS, ratificado en Brasil por el Decreto Legislativo nº 1.012/2005 y promulgado por el Decreto nº 5.658/2006, el compromiso tiene como objetivo:

Proteger a las generaciones presentes y futuras de las devastadoras consecuencias sanitarias, sociales, ambientales y económicas generadas por el consumo y la exposición al humo del tabaco, proporcionando una referencia para las medidas de control del tabaco que deben ser implementadas por las Partes en los niveles nacional, regional e internacional, con el fin de reducir de manera continua y sustancial la prevalencia del consumo y la exposición al humo del tabaco.

La Parte III del Convenio enumera medidas concretas que deben ser tomadas por la jurisdicción para lograr eficazmente los objetivos enunciados en el artículo 3º. Específicamente en lo que concierne al presente trabajo, el artículo 6º establece disposiciones relacionadas con "precios e impuestos para reducir la demanda de tabaco":

Artículo 6º

1. Las Partes reconocen que las medidas relacionadas con precios e impuestos son medios eficaces e importantes para que varios segmentos de la población, en particular los jóvenes, reduzcan el consumo de tabaco.
2. Sin perjuicio del derecho soberano de las Partes de decidir y establecer sus respectivas políticas tributarias, cada Parte tendrá en cuenta sus objetivos nacionales de salud en lo que respecta al control del tabaco y adoptará o mantendrá, cuando sea aplicable, medidas tales como las siguientes:
 - a) aplicar a los productos de tabaco políticas tributarias y, cuando sea aplicable, políticas de precios para contribuir al logro de los objetivos de salud destinados a reducir el consumo de tabaco;

³⁵ UNITED NATIONS. WHO Framework Convention on Tobacco Control. Parties. Disponible en: <https://fctc.who.int/who-fctc/overview/parties>. Acceso en: 14 mar. 2023.

b) prohibir o restringir, cuando sea aplicable, a los viajeros internacionales, la venta y/o la importación de productos de tabaco libres de impuestos y libres de aranceles.

3. Las Partes deberán proporcionar las tasas de tributación para los productos de tabaco y las tendencias del consumo de productos de tabaco, en sus informes periódicos a la Conferencia de las Partes, de conformidad con el artículo 21.

Queda claro, por lo tanto, que el uso de la tributación como forma de reducción del consumo de tabaco es recomendado, de manera incontrovertible, por organismos internacionales con amplia experiencia en el tema. No quedan dudas, por otro lado, de que Brasil asumió el compromiso de avanzar en esta agenda: se trata de desincentivar el acceso, la frecuencia y la intensidad del uso del cigarrillo mediante su encarecimiento económico.

El Observatorio Nacional de Política del Tabaco destaca que la “accesibilidad económica se refiere al precio del producto en relación con los ingresos, siendo medida por la proporción del PIB anual per cápita necesaria para comprar 100 cajetillas de cigarrillos de la marca más vendida”³⁶. Según el Observatorio, cuanto mayor es el índice, menor es el acceso a los cigarrillos y, por ende, menor el consumo. Esta afirmación es particularmente relevante para los más jóvenes: según datos del gobierno de Estados Unidos, nueve de cada diez fumadores comenzaron a fumar a los 18 años y el 99% de los fumadores antes de los 26 años³⁷.

El siguiente gráfico, de la misma fuente, indica “la evolución del precio del cigarrillo de la marca más vendida en Brasil desde el año 2000 y el índice de accesibilidad en función de la renta per cápita para la compra de cigarrillos”:

³⁶ BRASIL. Instituto Nacional de Câncer José Alencar Gomes da Silva. Secretaria-Executiva da Comissão Nacional para Implementação da Convenção-Quadro da Organização Mundial da Saúde para o Controle do Tabaco. **Notas Técnicas para o Controle do Tabagismo. Medidas relacionadas a preços e impostos para reduzir a demanda de tabaco.** Rio de Janeiro: Inca, 2017. P. 39. Disponible en: <https://www.inca.gov.br/sites/ufu.sti.inca.local/files/media/document/nota-tecnica-controle-tabagismo-medidas-relacionadas-precos-impostos-para-reduzir-demanda.pdf>. Acceso en: 14 mar. 2023.

³⁷ PREVENTING Tobacco Use Among Youths, Surgeon General fact sheet, **Office Of The Surgeon General**, 6 de jun. de 2018. Disponible en: <https://www.surgeongeneral.gov/library/reports/preventing-youth-tobacco-use/factsheet.html>. Acceso en 14 mar. 2023.

Gráfico 3 - Accesibilidad y precio de la marca más vendida en Brasil



Tomado de: Notas Técnicas para el Control del Tabaco. Medidas relacionadas con precios e impuestos para reducir la demanda de tabaco. INCA, 2017

Considerando especialmente el aumento de la carga tributaria del IPI debido a la Ley nº 12.546/2011, que promovió un aumento escalonado en las alícuotas desde 2012, alcanzando su nivel máximo en 2016, es evidente el impacto directo en los precios y en la accesibilidad económica al cigarrillo. Parece posible, por lo tanto, defender la eficacia de una política de precios más estricta y más impregnada por los tributos. El documento ya mencionado anteriormente, elaborado por el INCA, confirma esta hipótesis³⁸:

La recaudación proveniente del IPI aumentó de 2,4 mil millones de reales en 2006 a 8,5 mil millones en 2015, representando un aumento del 149%, como se puede observar en la Tabla 11. Este dato demuestra el potencial “ganar-ganar” del aumento de impuestos sobre los cigarrillos, ya que, además de contribuir a reducir el tabaquismo, la carga de enfermedades y las muertes relacionadas con el tabaco, a largo plazo también contribuye a aumentar la recaudación de recursos para aliviar los gastos del Sistema Único de Salud (SUS) en el tratamiento de enfermedades relacionadas con el tabaco y de la seguridad social en jubilaciones anticipadas, aunque no sea un impuesto vinculado a la salud.

³⁸ BRASIL. INCA, Instituto Nacional de Câncer José Alencar Gomes da Silva. Secretaria-Executiva da Comissão Nacional para Implementação da Convenção-Quadro da Organização Mundial da Saúde para o Controle do Tabagismo..., cit., p. 41.

A pesar de todo esto, siguen siendo frecuentes al menos dos argumentos en contra del aumento continuo de la tributación sobre el tabaco: la eventual reducción de la recaudación debido a la erosión de la base tributaria y el potencial aumento del comercio ilegal como una forma de evadir la alta tributación. Ambos serán abordados en detalle a continuación.

1.4. Tributación agravada y erosión de la base tributaria

Como se observó en los párrafos anteriores, específicamente en el caso de Brasil, existe una carga tributaria diferenciada sobre los cigarrillos que contienen tabaco: tanto el IPI como el PIS y la COFINS son mayores en comparación con otros productos.

En lo que respecta al PIS y la COFINS, la existencia de multiplicadores en las bases de cálculo incrementa la carga tributaria sobre los cigarrillos con tabaco, elevando la alícuota del PIS de 0,65% a 3,42% y la de la COFINS de 3% a 8,75%. En cuanto al IPI, en el régimen general, la alícuota efectiva es del 45%, mientras que en el régimen especial es del 40%. El ICMS, por su parte, depende de la tasa fijada en cada estado; en São Paulo, la alícuota es del 30%, un valor que no es excesivamente alto considerando, por ejemplo, la tributación de la energía eléctrica, un bien indiscutiblemente esencial, cuya alícuota nominal es del 25% en varios estados de la Federación³⁹. Lo mismo se puede decir de los estados de Río de Janeiro y Bahía, cuyas alícuotas son del 37% y 30%, respectivamente. Así, los puntos de posible controversia estarían en el IPI, PIS y COFINS.

Tomando como ejemplo un cigarrillo comercializado a R\$ 5, en el régimen especial de IPI y con las alícuotas efectivas mencionadas anteriormente, se obtendría una carga tributaria de aproximadamente el 52,2%, incluyendo IPI, PIS y COFINS. Aunque este nivel de tributación pueda parecer elevado en términos nominales, conviene hacer una comparación con otros países para evaluar la posibilidad real de una reducción en la recaudación.

Un estudio de 2021 de la Organización Mundial de la Salud⁴⁰ evaluó la carga tributaria sobre los cigarrillos en todos los países del mundo, desglosando cada parte de los impuestos aplicados y presentando el peso total de la carga tributaria. En este sentido, los territorios que aplican una mayor carga sobre los cigarrillos son los Territorios Palestinos (Cisjordania, Franja

³⁹ A pesar de la estipulación de tarifas superiores a la tarifa general para las transacciones de electricidad, el Supremo Tribunal Federal, al analizar, en diciembre de 2021, el Recurso Extraordinario N° 714.139, estableció la siguiente tesis: "Dado que el legislador estatal adoptó la técnica de selectividad en relación con el Impuesto a la Circulación de Bienes y Servicios (ICMS), las tarifas sobre las transacciones de servicios de electricidad y telecomunicaciones a un nivel superior a las operaciones difieren del marco constitucional en general, considerado como la esencialidad de los bienes y servicios". Posteriormente, la Ley Complementaria N° 194/2022 modificó el Código Tributario Nacional para prohibir la fijación de tasas sobre estas transacciones "a un nivel superior al de las transacciones en general, considerando la esencialidad de los bienes y servicios".

⁴⁰ WORLD HEALTH ORGANIZATION. **Taxes and retail price for a pack of 20 cigarettes most sold brand**. Ginebra, 3 ago. 2021. Disponible en: <https://www.who.int/publications/i/item/WHO-HEP-HPR-TFI-2021.9.1>. Acceso en: 15 mar. 2023. Acceso en: 17 mar. 2023.

de Gaza y Jerusalén Oriental), con un porcentaje total del 92,75%, seguidos por otros países con tributación superior al 80% ⁴¹. A continuación, se muestra un extracto del documento:

Tabla 2 – Tributación de los cigarrillos con tabaco en otras jurisdicciones (2020)

| PAÍS | SPECIFIC EXCISE | AD VALOREM EXCISE | VALUE ADDED TAX/SALES TAX | IMPORT DUTIES | OTHER TAXES | VALOR TOTAL |
|--|-----------------|-------------------|---------------------------|---------------|-------------|-------------|
| Cisjordania, Franja de Gaza y Jerusalén Oriental | 45,21% | 33,75% | 13,79% | 0,00% | 0,00% | 92,75% |
| Finlandia | 16,87% | 52,00% | 19,35% | 0,00% | 0,00% | 88,23% |
| Bulgaria | 43,60% | 25,00% | 16,67% | 0,00% | 0,00% | 85,27% |
| Bósnia e Herzegovina | 27,50% | 42,00% | 14,53% | 0,00% | 0,00% | 84,03% |
| Francia | 12,56% | 54,00% | 16,67% | 0,00% | 0,00% | 83,23% |
| Brasil | 28,57% | 10,00% | 32,00% | 0,00% | 10,97% | 81,55% |
| Islas Mauricio | 68,15% | 0,00% | 13,04% | 0,00% | 0,00% | 81,19% |
| Chile | 34,07% | 30,00% | 15,97% | 0,00% | 0,00% | 80,04% |

Fuente: <https://www.who.int/publications/i/item/WHO-HEP-HPR-TFI-2021.9.1>.

Con base en esta información, es posible afirmar que la carga tributaria total promedio en Brasil sobre los cigarrillos está actualmente alineada con las directrices de la CQCT/OMS, especialmente en comparación con otros países mencionados anteriormente. Esta posición, recientemente alcanzada por Brasil, que antes estaba en la posición 66, garantiza al país una política tributaria adecuada para el tabaco.

Esto se debe a que la OMS afirma que un aumento de impuestos que resulta en un alza de los precios de los cigarrillos en un 10% reduce el consumo en alrededor del 4% en los países ricos y del 5% en los países de ingresos bajos o medios⁴². En este sentido, Brasil está cumpliendo con su papel en lo que respecta a la tributación de cigarrillos y la lucha contra el

⁴¹ Son, en orden descendente de imposición: Finlandia, Estonia, Bulgaria, Turquía, Bosnia y Herzegovina, Croacia, Francia, Israel, Nueva Zelanda y Brasil, que ocupa la 11ª posición.

⁴² LEADING cause of death, illness and impoverishment. **World Health Organization**, 27 may. 2020. Disponible en: <http://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/tobacco>. Acceso en: 17 mar. 2023.

tabaquismo. Sin embargo, estos datos no impiden considerar la posibilidad económica de crear un nuevo impuesto sobre el tabaco⁴³.

En cuanto a este tema, es importante enfatizar: dado que el cigarrillo es un producto cuyo consumo no resulta en ningún beneficio, sino que solo acarrea pérdidas económicas y sociales, el instrumento tributario adecuado para restringir o reducir el consumo solo puede ser el aumento de impuestos. La ausencia de externalidades positivas impide que la extrafiscalidad sea utilizada en su versión de incentivo fiscal, como ocurre en el derecho ambiental, por ejemplo.

En pocas palabras, desde una perspectiva ambiental, la tributación puede guiarse por el aumento de los impuestos que gravan al contaminador (principio del "quien contamina paga") para que "[...] los costos sociales provocados por la actividad que daña el medio ambiente repercutan en los costos finales de los productos y servicios relacionados con esa actividad"⁴⁴. Por otro lado, la tributación también puede incentivar a quienes promueven actividades que no dañan el medio ambiente (principio del "protector-recibe"), aplicándose a quienes "[...] con sus conductas crean condiciones específicas de conservación ambiental que benefician a la sociedad [y reciban] una compensación justa, internalizando así las externalidades ambientales positivas"⁴⁵. En este caso, el gestor debe tomar una decisión política: incentivar financieramente, mediante impuestos, las prácticas sostenibles, o aumentar la tributación sobre quienes contaminan.

En el caso del tabaco, esta elección no se impone. El ejercicio de la extrafiscalidad solo puede llevarse a cabo mediante una mayor tributación del consumo y de la industria tabacalera. Esto se debe a que el tabaquismo es siempre perjudicial, sin que exista forma de que la industria actúe en beneficio de algún interés público. La tributación más alta, por lo tanto, es la única medida que puede ser considerada.

1.5. Tributación agravada y comercio ilegal

Dado que el aumento de la tributación es la única vía posible cuando se trata de políticas tributarias aplicables al sector, un argumento frecuentemente utilizado para limitar la acción del poder público es que la consecuencia de mayores cargas tributarias sería el incremento del mercado ilegal y, en consecuencia, el contrabando.

⁴³ Siguiendo el ejemplo del Proyecto de Ley N° 2898/2019, que propone la creación de una CIDE Tabaco. Más información en: BRASIL. Senado Federal. Proyecto de Ley N° 2898, de 2019. Brasília, [2019]. Disponible en: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/136774>. Fecha de acceso: 17 mar. 2023.

⁴⁴ PERALTA, M.C. E. *Tributação ambiental: reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 203.

⁴⁵ PERALTA, M.C. E., *op. cit.*, p. 204.

No obstante, tanto el aumento de la tributación sobre productos de tabaco como el combate al comercio ilícito de estos productos son medidas previstas en la CQCT, en los artículos 6.1 y 15.1, que se transcriben a continuación:

6.1 Las Partes reconocen que las medidas relacionadas con los precios y los impuestos son medios eficaces e importantes para que diversos segmentos de la población, en particular los jóvenes, reduzcan el consumo de tabaco. [...]

15.1 Las Partes reconocen que la eliminación de todas las formas de comercio ilícito de productos de tabaco –como el contrabando, la fabricación ilícita y la falsificación– y la elaboración y aplicación, a este respecto, de legislación nacional relacionada y de acuerdos subregionales, regionales y mundiales son componentes esenciales del control del tabaco.

Por lo tanto, el contrabando y el mercado ilegal no deben influir en la decisión de aumentar o mantener los niveles existentes de tributación sobre los cigarrillos. Estos problemas no son exclusivos de la industria del tabaco. Tanto en el mercado de productos legales (cigarrillos, bebidas, electrónicos, ropa) como en el de productos ilegales (drogas ilícitas, armas), el control de fronteras es un problema grave que requiere una actuación efectiva del Poder Público. No es posible depositar esta carga exclusivamente sobre el derecho tributario. Si el contrabando y la evasión son problemas, como realmente lo son, la solución para este desafío no debe derivarse de la premisa de que los impuestos no pueden usarse con el propósito de mitigar el consumo y direccionar el financiamiento de las externalidades negativas de industrias notoriamente perjudiciales para la sociedad, como la industria tabacalera⁴⁶.

En este sentido, el Convenio Marco mencionada anteriormente establece medidas para gestionar el problema de los mercados ilícitos de tabaco. La revisión contenida en el artículo 15(2) prevé que los envases de productos de tabaco deben indicar su origen para facilitar la fiscalización y el control del movimiento en este mercado.

También, en el marco del artículo 15, se diseñaron otras políticas, como (i) la exigencia de que las mercancías (paquetes unitarios y envases de productos de tabaco) incluyan una indicación de los límites territoriales de su venta autorizada o una indicación de su destino final legal (artículo 15(2)a) y (ii) la posibilidad de emitir licencias para controlar o regular la producción y distribución de tabaco.

⁴⁶ PISCITELLI, Tathiane. Tributação do Tabaco: há margem para aumento? **Valor Econômico**, 29 out. 2018. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2018/10/tributacao-do-tabaco-ha-margem-para-aumento.ghtml>. Fecha de acceso: 16 mar. 2023.

A estas determinaciones se suma la firma del Protocolo de la CQCT en 2012 en Seúl sobre el tema, llamado Protocolo para Eliminar el Comercio Ilícito de Productos de Tabaco⁴⁷. En cuanto a la incorporación de estas normas en Brasil, el Decreto Legislativo Nº 185, del 11 de diciembre de 2017, aprobó el texto del mencionado Protocolo y el reciente Decreto Nº 9.516, del 1 de octubre de 2018, lo promulgó. El objetivo del protocolo, según su art. 3º⁴⁸, es eliminar el comercio ilícito de productos de tabaco mediante la regulación del artículo 15 de la CQCT.

En resumen, se puede observar el enorme esfuerzo, al menos a nivel normativo, que Brasil ha realizado para reducir el mercado ilícito. La existencia de contrabando no es una razón necesaria ni suficiente para impedir una mayor tributación. No se debe, en este sentido, eliminar una medida correcta en términos de política pública debido a sus posibles externalidades negativas, si estas pueden ser afrontadas.

Tanto el Convenio Marco como el Protocolo para Eliminar el Comercio Ilícito de Productos de Tabaco son instrumentos jurídicos que proporcionan medidas comprobadamente eficaces para la reducción/eliminación del mercado ilícito de tabaco en Brasil. Sus grandes pilares son la coordinación (nacional, regional e internacional), la transparencia, la actuación en diversos niveles de la cadena productiva, el control y la actualización de políticas, en apoyo a estudios e investigaciones sobre el impacto realizado (véase el artículo 13(2) del Protocolo, por ejemplo).

Por lo tanto, el supuesto crecimiento del mercado ilegal no es, por sí solo, una razón para limitar el aumento o incluso cuestionar la carga tributaria actual del sector. Por otro lado, siendo la extrafiscalidad un mecanismo constitucionalmente previsto y adecuado para inhibir comportamientos indeseados, junto con la constatación de los graves costos que la industria tabacalera impone al poder público, debemos concluir su perfecta adecuación⁴⁹.

⁴⁷ BRASIL. Decreto n° 9.516, de 1° de octubre de 2018. Promulga o Protocolo para Eliminar o Comércio Ilícito de Produtos de Tabaco, de 12 de noviembre de 2012. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 2 de oct. 2018. Sección 1, p. 1-10.

⁴⁸ Artículo 3. Objetivo. El presente Protocolo tiene por objeto eliminar todas las formas de comercio ilícito de productos de tabaco, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 15 del Convenio Marco de la OMS para el Control del Tabaco.

⁴⁹ En este sentido, también cabe mencionar el intento frustrado del Ministerio de Justicia de revisar la tributación de los cigarrillos en Brasil, con miras a reducir la carga impositiva. El Ministerio de Justicia estableció, a través de la Ordenanza Nº 263, del 23 de marzo de 2019, un Grupo de Trabajo (GT) con el objetivo de evaluar la conveniencia de reducir la tributación de los cigarrillos en Brasil a "[...] reducir el consumo de cigarrillos extranjeros de baja calidad, el contrabando y los riesgos para la salud derivados del mismo". En su informe final, el Grupo de Trabajo concluyó que la reducción de los impuestos sobre los cigarrillos conduciría a una pérdida de ingresos y a un incentivo para fumar. El Grupo de Trabajo también entendió que no había pruebas de que la reducción de la carga impositiva redujera el contrabando de cigarrillos. Por último, en el informe final se sugería la creación del Comité de Aplicación del Convenio Marco para la Eliminación del Comercio Ilícito de Productos de Tabaco.

2. Tributación de bebidas azucaradas: entre avances y retrocesos

2.1. Consideraciones preliminares

Las bebidas azucaradas son aquellas a las que se les añaden azúcar y/o edulcorantes: refrescos, té, néctares, bebidas energéticas e isotónicas son algunos ejemplos. El consumo de estos productos está relacionado con problemas de salud como obesidad, caries, diabetes e hipertensión⁵⁰, los cuales, según estimaciones de la Organización Panamericana de la Salud (OPS) y de ACT Promoción de la Salud, generan un costo aproximado de R\$ 3 mil millones por año para el Sistema Único de Salud brasileño⁵¹.

Aún en 2016, la OMS publicó un informe alertando sobre el riesgo del consumo excesivo de estas bebidas y señalando como posible solución para la reducción del consumo el aumento de la tributación sobre dichos productos⁵². Más recientemente, a finales de 2022, la Organización publicó una guía práctica para apoyar iniciativas gubernamentales de esta naturaleza y difundir experiencias similares de otros Estados, como Brunei (2011), Hungría (2011), Irlanda (2018), Islas Mauricio (2016), México (2014), Omán (2019), Perú (2018), Filipinas (2018), Arabia Saudita (2017), Sudáfrica (2018), Sri Lanka (2017) y Reino Unido (2018)⁵³. Datos divulgados en abril de 2017, a raíz de la Encuesta de Vigilancia de Factores de Riesgo y Protección para Enfermedades Crónicas por Encuesta Telefónica (Vigitel), realizada en todas las capitales brasileñas por el Ministerio de Salud⁵⁴, revelan el aumento de la obesidad en Brasil: una de cada cinco personas tiene sobrepeso, lo que equivale a más de la mitad de la población, y el 18,9% de los brasileños son obesos. Además, en los últimos diez años se ha registrado un aumento del 61,8% en los diagnósticos de diabetes y del 14,2% en hipertensión.

Inmediatamente después de la divulgación de la investigación, Brasil firmó con la OMS una serie de compromisos, todos relacionados con el fomento de una alimentación más saludable para su población. Entre ellos, se destaca la meta de reducción del consumo regular, entre la población adulta, de refrescos y jugos artificiales, en al menos un 30% hasta 2019. Un objetivo similar está previsto en el Plan de Acciones Estratégicas para el Enfrentamiento de las Enfermedades Crónicas y Agravios No Transmisibles en Brasil 2021-2030⁵⁵, en el que se

⁵⁰ OPAS/ACT Promoção da Saúde. **Tributação das Bebidas Adoçadas no Brasil**. [s.l.], [s.d.]. Disponible en: https://evidencias.tributosaudavel.org.br/wp-content/themes/act-theme/ACT_relatorio-OPAS_rev04.pdf. Acceso en: 7 mar. 2023.

⁵¹ OPAS/ACT Promoção da Saúde, *op. cit.*

⁵² WORLD HEALTH ORGANIZATION. **Fiscal Policies for Diet and Prevention of Noncommunicable Diseases**. Ginebra, 2016. Disponible en: https://www.who.int/docs/default-source/obesity/fiscal-policies-for-diet-and-the-prevention-of-noncommunicable-diseases-0.pdf?sfvrsn=84ee20c_2. Acceso en: 17 mar. 2023.

⁵³ WORLD HEALTH ORGANIZATION. **WHO manual on sugar-sweetened beverage taxation policies to promote healthy diets**. Ginebra, dez. 2022, p. 74-75. Disponible en: <https://www.who.int/publications/i/item/9789240056299>. Acceso en: 7 mar. 2023.

⁵⁴ BRASIL. Ministério da Saúde. **Vigitel Brasil 2017: vigilância de fatores de risco e proteção para doenças crônicas por inquérito telefônico**. Brasília, 2018. Disponible en: https://bvsmis.saude.gov.br/bvs/publicacoes/vigitel_brasil_2017_vigilancia_fatores_riscos.pdf. Acceso en: 17 mar. 2023.

⁵⁵ BRASIL. Ministério da Saúde. **Plano de Ações Estratégicas para o Enfrentamento das Doenças Crônicas e Agravos Não Transmissíveis no Brasil 2021-2030**. Brasília, 2021. Disponible en: https://www.gov.br/saude/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/publicacoes-svs/doencas-cronicas-nao-transmissiveis-dcnt/09-plano-de-dant-2022_2030.pdf. Acceso en: 7 mar. 2023.

prevé la meta de reducción del 30% en el consumo regular de bebidas azucaradas en Brasil. Ya el Plan de Reducción de Azúcares en Alimentos Industrializados⁵⁶ incluye las bebidas azucaradas, junto a achocolatados en polvo, galletas, pasteles listos, mezclas para pasteles y productos lácteos, como "alimentos para la fijación de metas para la reducción de los niveles de azúcar". En el mismo contexto, en noviembre de 2018, el Ministerio de Salud firmó el 5º Acuerdo de Compromiso con diversas asociaciones industriales brasileñas⁵⁷ para reducir el contenido de azúcares en alimentos industrializados en el país. A pesar de los esfuerzos para reducir el consumo de azúcares, ninguno de los documentos se movilizó a favor de la implementación de una carga tributaria mayor para estos productos.

Por otro lado, el Consejo Nacional de Salud y la Coordinación General de Alimentación y Nutrición (CGAN) del Ministerio de Salud se manifestaron a favor de tal aumento. El primer organismo, en dos ocasiones, envió comunicaciones a la Presidencia de la República. La primera, a través de la Resolución Nº 617, del 23 de agosto de 2019, defendía, entre otras medidas, el aumento de la carga tributaria sobre las bebidas azucaradas "en, al menos, un 20% mediante tributos específicos con el objetivo de reducir su consumo y prevenir enfermedad[es]"⁵⁸. La segunda, alineada con las orientaciones de la OMS, mediante la Recomendación Nº 047, del 24 de junio de 2020⁵⁹, defendía el fin de los subsidios tributarios para estos productos – como se explorará más adelante –, la tributación a tasa cero de IPI sobre los productos clasificados en el código "2106.90.10 Ex 01" y la revocación de la Nota Complementaria NC (22-1), responsable de la reducción "[d]e la tasa de IPI para refrescos en un 50% cuando hay extracto de semillas de guaraná o açai y en un 25% cuando hay jugo de frutas". Por su parte, la CGAN, el 15 de septiembre de 2017, elaboró la Nota Técnica 60/2017, en la que defendía la "Tributación de refrescos y otras bebidas azucaradas para combatir la obesidad en Brasil"⁶⁰. Modificar la política tributaria del sector es uno de los instrumentos sugeridos para alcanzar este objetivo, mediante la concesión de incentivos fiscales a alimentos saludables⁶¹, y la consiguiente carga impositiva sobre los no saludables, como es el caso de las bebidas azucaradas.

⁵⁶ BRASIL. Ministério da Saúde. **Plano de Redução de Açúcares em Alimentos Industrializados**. Brasília, [s.d.]. Disponible en: http://189.28.128.100/dab/docs/portaldab/documentos/promocao/plano_reducao_acucar_alimentos.pdf. Acceso en: 7 mar. 2023.

⁵⁷ Brasileña de las Industrias de Alimentos (ABIA), Asociación Brasileña de las Industrias de Refrescos y Bebidas No Alcohólicas (ABIR), Asociación Brasileña de las Industrias de Galletas, Pastas y Panes y Pasteles Industrializados (ABIMAPI) y Asociación Brasileña de Productos Lácteos (VIVA LÁCTEOS). El plazo del compromiso, firmado el 26 de noviembre de 2018, está disponible en: http://www.consultaesic.cgu.gov.br/busca/dados/Lists/Pedido/Attachments/1263663/RESPOSTA_PEDIDO_TERMOS_DE_COMPROMISSO%20Ocar%20dez2018.pdf. Fecha de acceso: 7 mar. 2023.

⁵⁸ BRASIL. Ministério da Saúde. **Resolução nº 617, de 23 de agosto de 2019**. Brasília, [2019]. Disponible en: <https://conselho.saude.gov.br/resolucoes/2019/Reso617.pdf>. Acceso en: 7 mar. 2023.

⁵⁹ BRASIL. Ministério da Saúde. **Recomendação nº 047, de 24 de junho de 2020**. BRASIL. Ministério da Saúde. **Recomendação nº 047, de 24 de junho de 2020**. Recomenda à Presidência da República ações relativas aos subsídios fiscais de IPI para refrigerantes e demais bebidas adoçadas. Brasília, [2020]. Disponible en: <https://conselho.saude.gov.br/recomendacoes-cns/1236-recomendacao-n-047-de-24-de-junho-de-2020>. Acceso en: 7 mar. 2023., [2020]. Disponible en: <https://conselho.saude.gov.br/recomendacoes-cns/1236-recomendacao-n-047-de-24-de-junho-de-2020>. Acceso en: 7 mar. 2023.

⁶⁰ Cf. MILITÃO, Eduardo. Contra obesidade, Ministério da Saúde quer encarecer refrigerantes. **UOL**, [s.l.], 26 ene. 2019. Disponible en: <https://noticias.uol.com.br/politica/ultimas-noticias/2019/01/26/obesidade-ministerio-saude-encarecer-imposto-refrigerantes-acucar.htm>. Acceso en: 15 mar. 2023.

⁶¹ WORLD HEALTH ORGANIZATION. **Using price policies to promote healthier diets**. Ginebra, 2015. Disponible en: https://www.euro.who.int/_data/assets/pdf_file/0008/273662/Using-price-policies-to-promote-healthier-diets.pdf, Acceso en: 17 mar. 2023.

Hasta el momento, sin embargo, no hay políticas tributarias efectivas en Brasil dirigidas a reducir el consumo de dichos productos. Como se verá en las líneas siguientes, el Decreto N° 9.394/2018, que redujo las tasas de IPI sobre concentrados para la producción de refrescos, fue aprobado con el único objetivo de aumentar la recaudación tributaria, necesaria para hacer frente a los subsidios otorgados por el gobierno federal al precio del diésel, después de la huelga de camioneros a principios de 2018. A pesar de que el Decreto N° 11.158/2022 eliminó las tasas sobre los productos de la posición 2106.90.10 Ex 01, el reciente Decreto N° 11.182/2022 aumentó las tasas para 2022, en beneficio del sector.

Como los incentivos tributarios pueden considerarse inversiones indirectas del Estado en un área determinada, se podría afirmar que la política tributaria brasileña actualmente adoptada en este sector terminaría por desviar recursos públicos hacia una industria que genera externalidades negativas severas para las cuentas públicas, especialmente en el área de salud y de la Seguridad Social. Otros países, incluidos algunos en desarrollo, han adoptado estrategias opuestas a la nuestra y han seguido la recomendación de la OMS de aumentar la tributación sobre el sector de bebidas no alcohólicas azucaradas ultraprocesadas.

Hungría, en 2011, instituyó un impuesto específico para alimentos no saludables (public health product tax). Según el diseño normativo utilizado, la imposición tributaria se verifica en el momento de la compra e incide tanto sobre los consumidores como sobre los vendedores del producto. La imposición se da por unidad vendida, medida en kilogramos o litros. En los primeros cuatro años de existencia, el impuesto generó 214 millones de dólares para las arcas públicas y redujo significativamente el consumo de los bienes gravados⁶².

En 2014, México aumentó los impuestos sobre la cadena productiva de refrescos, con impactos significativos tanto en la reducción del consumo de este tipo de bebida como en el aumento de la producción y venta de agua mineral; en dos años, la reducción media del consumo fue del 7,6%⁶³. En la misma dirección avanzaron varias ciudades de los Estados Unidos: Berkeley, Oakland, San Francisco y Filadelfia aumentaron la tasa del impuesto aplicable a la venta de dichos bienes, generando un amplio debate sobre el impacto directo en el consumo^{64 65}.

⁶²Cf. WORLD HEALTH ORGANIZATION. **Good practice brief.** Ginebra, [s.d.]. Disponible en: http://www.euro.who.int/_data/assets/pdf_file/0004/287095/Good-practice-brief-public-health-product-tax-in-hungary.pdf. Acceso en: 16 mar. 2023.

⁶³ COLCHERO, M. Arantxa et al. In Mexico, Evidence Of Sustained Consumer Response Two Years After Implementing A Sugar-Sweetened Beverage Tax. **Health Affairs**, v. 36, n. 3, p. 564-571, 2017.

⁶⁴ FALBE, Jennifer et al. Impact of the Berkeley Excise Tax on Sugar-Sweetened Beverage Consumption. **American Journal of Public Health**, v. 106, n. 10, p. 1865-1871, 2016.

⁶⁵ Según Christian Rojas y Emily Wang, la reducción del consumo resultante del impacto directo en el precio de los bienes fue más efectiva en el rápido experimento de Washington, cuyo impuesto era estatal, que en las ciudades de California. Esto se debe a que la incidencia municipal permite al consumidor huir a otras jurisdicciones cercanas, en las que no hay una mayor incidencia fiscal. Cf. ROJAS, Christian; WANG, Emily. **Do Taxes for Soda and Sugary Drinks Work?** Scanner Data Evidence from Berkeley and Washington. [s.n.], [s.l.], 23 set. 2017. Disponible en: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3041989. Acceso en: 16 mar. 2023.

En el Reino Unido, la experiencia es relativamente nueva: el llamado sugar tax comenzó a exigirse en abril de 2018⁶⁶ y tiene como objetivo, además de reducir el consumo de azúcar, estimular a la industria a producir bebidas más saludables. En este sentido, propone dos tramos de tributación: las bebidas con 5 a 8 gramos de azúcar añadido por 100 mililitros pagarán 18 peniques por litro; aquellas con más de 8 gramos por 100 mililitros pagarán 24 peniques por litro.

Además de estos, hay otros casos que se pueden mencionar: Irlanda, que, al igual que el Reino Unido, establece tasas progresivas, considerando el nivel de azúcar añadido a las bebidas; Portugal, que creó el impuesto en febrero de 2017; Francia, que cobra el impuesto desde 2013; Arabia Saudita, que en 2017 estableció tasas diferenciadas para energéticos (100%) y bebidas carbonatadas (50%); y Chile, que, desde 2014, no solo impuso cargas tributarias mayores para bebidas azucaradas, sino que redujo la tributación para bebidas no azucaradas⁶⁷.

Como se ve en esta rápida descripción, a pesar de existir un consenso relativo sobre la necesidad de imponer mayores cargas tributarias sobre las bebidas azucaradas, no hay uniformidad en el diseño normativo. Hay casos de cargas impuestas al consumidor final, directamente en la caja (hipótesis ampliamente utilizada en los Estados Unidos, con el sales tax), otros relativos a la producción misma del bien, designando como sujeto pasivo a la industria. Además, los criterios para la tributación también son diversos: en el Reino Unido, se optó por establecer tasas diferenciadas en función de la cantidad de azúcar utilizada en la producción del bien – modelos similares son adoptados en Hungría y Francia; México, por su parte, grava considerando el volumen de la bebida comercializada, independientemente de la cantidad de azúcar añadida – lo que puede llevar a la industria a reducir la cantidad de bien ofrecido para eludir la tributación. Además, hay variaciones en cuanto a la extensión de la incidencia: ¿se gravarán todas las bebidas con azúcar añadido o solo algunos tipos entre ellas (como ocurre en Arabia Saudita, que grava más pesadamente los energéticos y refrescos)?

Es evidente que el diseño institucional del impuesto tiene implicaciones relevantes sobre la finalidad que se pretende alcanzar con la mayor carga tributaria sobre estas bebidas: si el objetivo es simplemente aumentar los ingresos fiscales, una imposición que no considere la cantidad de azúcar añadida puede ser suficiente para lograr este objetivo. Por otro lado, si el enfoque está en la reducción del consumo de azúcar, tal vez la mejor solución sea la tributación progresiva, basada en la cantidad de azúcar añadida. Por último, debe tenerse en cuenta el riesgo de sustitución del azúcar por otras sustancias, cuyo consumo indiscriminado tampoco es deseable – un ejemplo claro en este sentido serían los edulcorantes artificiales.

⁶⁶ Para la descripción general del tributo, véase: UNITED KINGDOM. **Soft Drinks Industry Levy comes into effect**. Londres, 5 de abril de 2018. Disponible en: <https://www.gov.uk/government/news/soft-drinks-industry-levy-comes-into-effect>. Acceso en: 16 mar. 2023.

⁶⁷ Para obtener una descripción general de los países que ya han instituido cargas impositivas más altas sobre las bebidas azucaradas, consulte: **Sugary Drink Taxes Worldwide**. [s.l.], 2017. Disponible en: <https://ncdfree.org/our-solution/infographics/>. Acceso en: 16 mar. 2023.

El sistema tributario brasileño, por su parte, impone otras reflexiones, a la luz de la estructura que le es propia: el impuesto que se utiliza clásicamente como forma de inducir o desincentivar comportamientos es el IPI – la selectividad en razón de la esencialidad del bien es, incluso, un mandato constitucional, como se ha visto en las líneas anteriores⁶⁸. Sin embargo, considerando la no acumulatividad que le es inherente, la reflexión sobre el aumento de las tasas de este impuesto, que incide sobre las bebidas azucaradas, debe tener en cuenta los efectos que tal aumento causaría en la cadena. La mayor tributación de insumos, por ejemplo, lleva a la reducción de la carga tributaria total que incide, como se ve en el caso de los concentrados de refrescos.

Además, hay otros dos puntos relevantes que deben ser abordados: los incentivos relacionados con la Zona Franca de Manaus - qué impactos generan y cómo mitigarlos – y, además, los potenciales efectos regresivos del aumento de la tributación, ya que se trata, en última instancia, de una tributación sobre el consumo. Estudios recientes indican que, incluso tratándose de una carga tributaria regresiva, los beneficios relacionados con la salud son más claramente percibidos en la población de bajos ingresos, lo que justificaría la imposición tributaria⁶⁹

2.2. Panorama tributario relevante: tributación a través del IPI y la Zona Franca de Manaus

La tributación de bebidas azucaradas por el IPI está regulada de manera dispersa en la TIPI (Tabla de Incidencia del IPI). Productos de este tipo pueden encontrarse en los capítulos 20 (preparaciones de productos hortícolas, frutas o de otras partes de plantas), 21 (preparaciones alimenticias diversas) y 22 (bebidas, líquidos alcohólicos y vinagres) de la TIPI más reciente.

En el capítulo 20, algunos productos, debido a su esencialidad, no están sujetos a tributación por el IPI. Son casos de frutas cocidas, congeladas y sin adición de azúcar o edulcorantes, incluidas en la posición 20.08. Sin embargo, en una situación similar se encuentran productos con adición de azúcar, sujetos a la incidencia de tasa cero, como ocurre

⁶⁸ En este sentido, la redacción del inciso I del párrafo 3 del artículo 153 de la Constitución es la siguiente: “Art. 153, § 3º - O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto; [...]”.

⁶⁹ Sobre el tema: “Important, for instance, are the possible regressive effects of taxes on SSBs because lower- income households spent a relatively higher proportion of income on SSBs. Nevertheless, when the goal of the tax is to reduce the consumption of unhealthy foods, regression is minimized when the low-income group purchases less of the unhealthy product, thereby potentially improving health outcomes.[28] Moreover, obesity itself is a regressive disease that disproportionately affects those in lower socio-economic groups than those in higher socio-economic groups. Therefore, taxation on SSBs has the potential to be beneficial to low-income people who may consume more SSBs and may be more sensitive to higher prices and, consequently, may benefit most from reducing consumption of SSBs”. PÉREZ BERNABEU, B. *Chapter 5: Sugar-Sweetened Beverage Taxation as a Means to Achieve the SDGs: An Assessment from an International Investment Law Perspective* ..., cit. Na mesma direção: SASSI, Franco et al. Equity impacts of price policies to promote healthy behaviours. *The Lancet*, v. 391, n. 10134, p. 2059-2070, 2018. Disponible en: [https://www.thelancet.com/journals/lancet/article/PIIS0140-6736\(18\)30531-2/fulltext](https://www.thelancet.com/journals/lancet/article/PIIS0140-6736(18)30531-2/fulltext). Acceso en: 16 mar. 2023. POMERANZ, Jennifer L. *Taxing Food and Beverage Products: A Public Health Perspective and a New Strategy for Prevention*, 46 *Michigan Journal of Law Reform* 3 (2013). Disponible en: <https://repository.law.umich.edu/mjlr/vol46/iss3/4>. Acceso en 16 mar. 2023.

con cerezas y duraznos cocidos en agua edulcorada, de las posiciones 2008.60.10 y 2008.70.10, respectivamente.

Las preparaciones del Capítulo 21, con énfasis en la posición 21.067⁷⁰, están en una situación análoga. Aunque ninguna esté clasificada como no tributada, la enorme mayoría es gravada a la tasa cero. Entre las excepciones se encuentran los bienes de la posición 2106.90.10 Ex 01⁷¹, los denominados “concentrados para la producción de refrescos” (en especial), los cuales, actualmente, son gravados con una tasa del 8%. Además, hay otra regla aplicable al Capítulo: puede haber una reducción del 25% o 50% de las tasas del IPI relativas a los concentrados, si estos compuestos contienen extracto de semillas de guaraná, extracto de açai o jugo de frutas, según la Nota Complementaria (21-1) de la TIPI, lo que puede reducir la tasa efectiva sobre estos productos a hasta un 4%.

El capítulo 22 incluye productos de diversas naturalezas. Aguas minerales, naturales o artificiales y aguas gaseificadas, clasificadas en la posición 22.01, son consideradas bienes esenciales y no están sujetas a la tributación del IPI. Aguas añadidas de azúcar o edulcorantes, incluidas en la posición 22.02, están sujetas a la tasa general del 2.6%, la cual puede ser reducida en 25% o 50%, siempre que contengan extracto de semillas de guaraná, extracto de açai o jugo de frutas, según la Nota Complementaria (22-1) de la TIPI. Cervezas sin alcohol, por otro lado, están sujetas a una tasa del 3.9%. Las excepciones son los productos gravados a la tasa cero: bebidas alimenticias a base de soja o de leche y cacao (2202.99.00 Ex 01), néctares de frutas (2202.99.00 Ex 02) y bebidas alimenticias a base o elaboradas a partir de materias primas vegetales clasificadas en las posiciones 08.01^{72 73} o 08.0274, en el Capítulo 10⁷⁴ o en el Capítulo 12⁷⁵, siempre que no contengan leche animal, productos lácteos o grasas derivadas de ellos en su composición (2202.99.00 Ex 05).

Como regla general, la tributación de bebidas azucaradas por el IPI se realiza a través de tasas reducidas total o parcialmente, es decir, incentivos. En el primer caso, están los productos gravados a la tasa cero, como son los casos de cerezas y duraznos cocidos en agua edulcorada y néctares, mencionados anteriormente. En el segundo, se encuentran los extractos concentrados para la elaboración de refrescos (2106.90.10 Ex 01) y refrescos y bebidas ya preparadas (2201.10.00), siempre que contengan extracto de semillas de guaraná o extracto de açai, beneficiados por la reducción del 50% de las tasas, o jugo de frutas, en cuyo caso la reducción será del 25%.

⁷⁰ Preparaciones alimenticias no expresadas ni comprendidas en otras posiciones.

⁷¹ Reparaciones de compuestos no alcohólicos (extractos concentrados o aromas concentrados) para la producción de bebidas de la partida 22.02, con una capacidad de dilución superior a 10 partes de la bebida por cada parte del concentrado.

⁷² Cocos, castanha-do-brasil (castanha-do-pará) e castanha-de-caju, frescos ou secos, mesmo com casca ou pelados.

⁷³ Almendras, avellanas, nueces, castañas, pistachos, nueces de macadamia, nueces de cola, nueces de areca, piñones o similares.

⁷⁴ Cereales

⁷⁵ Semillas oleaginosas y frutos oleaginosos; granos, semillas y frutas diversas; plantas industriales o medicinales; paja y forrajes, con excepción de la partida 12.01 (soja).

A lo largo de los últimos años, la tasa aplicable a las preparaciones compuestas descritas en el código 2106.90.10 Ex 01 de la TIPI ha sufrido diversas modificaciones. En la redacción de los Decretos nº 6.006/2006 y 7.660/2011, que traían versiones anteriores de la Tabla del IPI, el concentrado era gravado a una tasa del 27%. En 2016, con la aprobación del Decreto nº 8.950/2016, que reemplazó la TIPI/2011, la tasa se fijó en el 20%. En 2018, el Decreto nº 9.394 fijó la tasa en el 4%, y pocos meses después, se aprobó un nuevo decreto (Decreto nº 9.514/2018), modificando las tasas para el ejercicio de 2019 y, posteriormente, para 2020, conforme al Decreto nº 10.254/2020. Luego, en abril de 2022, el Decreto nº 11.052/2022 eliminó la tasa de IPI para las preparaciones compuestas del código 2106.90.10 Ex 01 de la TIPI; situación mantenida por el Decreto nº 11.158/2022. Sin embargo, en agosto de 2022, con el pretexto de preservar “la competitividad de los productos de la Zona Franca de Manaus”⁷⁶, la tasa sobre estos bienes fue elevada y actualmente está fijada en el 8%, según el Decreto nº 11.182/2022.

La fijación de estos porcentajes es especialmente relevante para el sector de bebidas y, más específicamente, para la industria de refrescos que tiene tal preparación, coloquialmente denominadas “concentrados”, como insumo central. Esto se debe a que las grandes industrias establecidas en la Zona Franca de Manaus fabrican el concentrado en esa localidad para luego enviarlo a fábricas en otras regiones del país, con la debida exención de IPI. Tales fábricas continúan con el proceso productivo de la bebida y su posterior comercialización.

Sin embargo, a pesar de la exención de IPI en la salida del insumo, exactamente por la particularidad que pesa sobre la Zona Franca de Manaus, en la entrada del producto en el establecimiento del adquirente hay la apropiación del crédito del IPI respectivo, por fuerza del principio de no acumulación, previsto en el artículo 153, § 3º, inciso II de la Constitución, y de la interpretación prevaleciente en el Supremo Tribunal Federal sobre el tema. Este hecho confiere a estas empresas una ventaja competitiva significativa⁷⁷.

El escenario se revela absolutamente contradictorio con el principio de selectividad, por un lado, y con medidas de preservación de los coffers públicos en lo que respecta a los gastos relacionados con la salud, por el otro.

En cuanto a la selectividad, dado que el consumo excesivo de bebidas azucaradas artificialmente es causa de enfermedades crónicas graves, no hay ningún fundamento jurídico que sustente el incentivo a la industria. Las sucesivas reducciones de tasas impuestas desde 2018, con la publicación del Decreto nº 9.394/2018, y que culminan con la fijación de la tasa en cero en 2022, por fuerza del Decreto nº 11.052/2022, representaron solo un ajuste en la

⁷⁶ BRASIL. Ministério da Casa Civil. **Decreto garante a redução de 35% no IPI sobre produtos industrializados**. Brasília, 25 ago. 2022. Disponible en: [https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/noticias/2022/agosto/decreto-garante-a-reducao-de-35-no-ipi-sobre-produtos-industrializados#:~:text=Nessa%20quarta%2Dfeira%20\(24\),Franca%20de%20Manaus%20\(ZFM\)](https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/noticias/2022/agosto/decreto-garante-a-reducao-de-35-no-ipi-sobre-produtos-industrializados#:~:text=Nessa%20quarta%2Dfeira%20(24),Franca%20de%20Manaus%20(ZFM)). Acceso en: 14 mar. 2023.

⁷⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 592.891**. Relatora: Min. Rosa Weber. Brasília. J. em 25 abr. 2019. Disponible en: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2638514>. Acceso en: 17 mar. 2023.

tributación de estos bienes para que haya una carga tributaria sobre la cadena de producción que sea coherente con el bajo nivel de esencialidad del bien.

Sobre el tema, cabe destacar que el Supremo Tribunal Federal, en el juicio del Recurso Extraordinario nº 353.657, en el que se apreció la tesis general de mantenimiento de créditos de IPI en el caso de operaciones anteriores exentas, evaluó el principio de selectividad desde esta perspectiva. En esa ocasión, el Ministro Marco Aurélio destacó la impropiedad de mantener créditos también a la luz de la selectividad. La prevalencia de la tesis resultaría en la reducción de la tributación de bienes superfluos y altamente gravados por el IPI, tales como los cigarrillos. Véase⁷⁸:

[...] En síntesis, el acreditamiento de lo no cobrado, no recaudado, será mayor que el tributo debido, resultando, la ficción jurídica, en la ausencia de tributo a ser recaudado y, más que eso, en la existencia de auténtica ganancia para la industria del tabaco. Se producirá la transformación de la pesada carga tributaria – tasa del 330% - en ventaja, en plus, invirtiendo las posiciones subjetivas en la relación tributaria y socavando la selectividad prevista en la Constitución Federal.

Más adelante, el Ministro Marco Aurélio reconoce la absoluta ineficacia de la selectividad en el caso en análisis, en la medida en que habría el surgimiento de “un verdadero tributo negativo, a ser satisfecho por el Estado, alterando las posiciones en la relación jurídica tributaria”.

A pesar de que el argumento se desarrolla en una situación jurídica diferente de la analizada aquí, el razonamiento se aplica en todo al presente caso. En el escenario anterior, en el cual el crédito era del 20%, la apropiación sin la incidencia respectiva del impuesto en la operación anterior resultaba en tributación negativa, ya que la salida del producto final estaba gravada a la tasa del 4%, como máximo.

Como mencionó el Ministro Marco Aurélio, el derecho de apropiación de créditos no debe resultar en la mitigación de la eficacia del principio constitucional, de aplicación obligatoria en el caso del IPI. A esto se suma que la posibilidad de que las operaciones provenientes de la Zona Franca de Manaus resulten en créditos de IPI, a pesar de la exención del impuesto, ya generan evidente beneficio y ventaja competitiva para la región, independientemente del valor del crédito apropiado. En este sentido, hay también una manifestación reciente de la Receita Federal do Brasil⁷⁹:

⁷⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 353.657**. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília. J. em 25 jun. 2007. Disponible en: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2048749>. Acceso en: 15 mar. 2023.

⁷⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Análise da tributação do setor de refrigerantes e outras bebidas açucaradas**. Brasília, 2018.

La Receita Federal de Brasil (RFB, responsable por la recaudación de impuestos) constató que hay un sector de la economía cuyo nivel de tributación por el IPI se aleja completamente de lo que sería esperado en función del principio constitucional de selectividad: es el de los fabricantes de refrescos, néctares, bebidas a base de mate, isotónicos, energéticos y otras bebidas azucaradas.

En los últimos años, debido al uso de beneficios fiscales, los mencionados productos han sido gravados a una tasa efectiva NEGATIVA del IPI.

El escenario más nocivo para las empresas productoras de bebidas azucaradas, sin embargo, no prevaleció. Las recientes y sucesivas reducciones de tasas resultaron en el inicio de las Acciones Directas de Inconstitucionalidad nº 7153, 7157 y 7160. El argumento central para la invalidez de las medidas sería la ofensa a la Zona Franca de Manaus, ya que la reducción del crédito de IPI en la entrada de productos provenientes de tal región representaría la pérdida de competitividad de las empresas allí ubicadas. El Supremo Tribunal Federal se pronunció a favor de la tesis y, como resultado, hubo una nueva modificación de la incidencia del IPI: con la publicación del Decreto nº 11.182/2022, los denominados concentrados volvieron a ser gravados a la tasa del 8%. Por lo tanto, el beneficio tributario subsiste.

Junto a todos estos argumentos, hay otro, igualmente relevante: en el presente caso, la no observancia del principio de selectividad en toda su potencia resulta, desde la perspectiva de los gastos públicos, en el estímulo, a través de la tributación, al consumo de bienes notoriamente nocivos para la salud. Es decir, tiene como consecuencia una inversión estatal en conductas que generarán, inevitablemente, cargas severas para los coffers públicos. La irracionalidad de la defensa de una menor carga tributaria para el sector es manifiesta.

2.3. Necesidad de revisión de los beneficios

Como se ha visto en las líneas anteriores, el escenario normativo actual no solo revela una tributación inadecuada de las bebidas no alcohólicas azucaradas ultraprocesadas, teniendo en cuenta las recomendaciones de la OMS, sino que, igualmente, incentiva a dicha industria y el consumo consecuente. Al realizar una comparación de este escenario con los jugos naturales, por ejemplo, la situación es aún más crítica.

El consumo de bebidas azucaradas es perjudicial para la salud y representa una parte importante del consumo de la población en términos calóricos. Según datos de la Encuesta de Presupuestos Familiares (POF) 2017-2018, “cerca del 49,5% de las calorías disponibles para

consumo en los hogares brasileños proviene de alimentos en su estado natural o mínimamente procesados, 22,3% de ingredientes culinarios procesados, 9,8% de alimentos procesados y 18,4%⁸⁰ de alimentos ultraprocesados”. En la distribución calórica de los alimentos ultraprocesados, las bebidas azucaradas carbonatadas y no carbonatadas son el tercer grupo más consumido, responsables del 1,7% de las calorías consumidas, por delante de panes (1,3%), dulces en general (1,3%) y pasteles, tartas y postres (1,5%).

Tabla 3 - Participación relativa de los grupos y subgrupos de alimentos en el total de calorías determinado por la adquisición alimentaria domiciliaria, por situación del domicilio. Brasil – período 2017-2018.

| Grupos e subgrupos de alimentos | Participação relativa (%) | | |
|--|---------------------------|-----------------------|-------------|
| | Total | Situação do domicílio | |
| | | Urbana | Rural |
| Alimentos ultraprocesados | 18,4 | 19,8 | 11,3 |
| Frios e embutidos | 2.5 | 2.6 | 1.9 |
| Biscoitos doces | 2.1 | 2.2 | 1.5 |
| Biscoitos salgados | 1.8 | 1.8 | 1.8 |
| Margarina | 1.8 | 1.9 | 1.2 |
| Bolos e tortas doces | 1.5 | 1.6 | 0.8 |
| Pães | 1.3 | 1.5 | 0.4 |
| Doces em geral | 1.3 | 1.4 | 1.0 |
| Bebidas adoçadas carbonatadas | 1.2 | 1.3 | 0.6 |
| Chocolate | 1.0 | 1.1 | 0.5 |
| Massas de pizza, de lasanha ou de pastel | 0.5 | 0.6 | 0.1 |
| Refeições prontas | 0.7 | 0.7 | 0.2 |
| Bebidas adoçadas não carbonatadas | 0.5 | 0.5 | 0.3 |
| Bebidas lácteas | 0.4 | 0.5 | 0.2 |
| Sorvetes | 0.4 | 0.5 | 0.1 |
| Molhos prontos | 0.4 | 0.4 | 0.2 |
| Bebidas alcoólicas destiladas | 0.2 | 0.2 | 0.1 |
| Outros | 0.9 | 0.9 | 0.4 |

Fuente: POF 2017-2018

La tributación adecuada de la cadena productiva de tales bienes es una demanda constitucional que asegura el derecho a la salud. No se ajusta a la Constitución la concesión de incentivos tributarios a un sector que presiona el sistema público de salud y de Seguridad Social y estimula el consumo de bienes no esenciales y causantes de enfermedades crónicas no transmisibles. El aumento de la tributación tendría un efecto compensatorio sobre esos gastos, sumado al potencial desincentivo en el consumo, a través de la transferencia del tributo en el precio del bien.

⁸⁰ Cf. BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **POF 2017-2018: alimentos frescos e preparações culinárias predominam no padrão alimentar nacional.** Rio de Janeiro, 3 abr. 2020. Disponible en: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/27298-pof-2017-2018-alimentos-frescos-e-preparacoes-culinarias-predominam-no-padrao-alimentar-nacional>. Acceso en: 17 mar. 2023.

3. Tributación de agroquímicos y la política tributaria de incentivos

3.1. Panorama regulatorio y tributario

Los agroquímicos, defensivos agrícolas, biocidas, plaguicidas o pesticidas son denominaciones disputadas por las diferentes visiones sobre estos productos⁸¹. Los agroquímicos, según la definición de Flávio Zambrone, son “sustancias químicas, naturales o sintéticas, destinadas a matar, controlar o combatir de algún modo las plagas, en el sentido más amplio”⁸². Por su parte, el Proyecto de Ley nº 6.299/2002, aprobado en la Cámara de Diputados en febrero de 2022 y sometido a la consideración del Senado Federal, pretende definir “pesticidas” como:

productos y agentes de procesos físicos, químicos o biológicos destinados al uso en los sectores de producción, en el almacenamiento y en el procesamiento de productos agrícolas, en los pastizales o en la protección de bosques plantados, cuya finalidad sea alterar la composición de la flora o de la fauna, a fin de preservarlas de la acción dañina de seres vivos considerados nocivos⁸³.

Esta sección adopta “agroquímicos” en su título, pues, además de ser una expresión popularizada, apunta a las preocupaciones sobre los graves riesgos para la salud y el medio ambiente derivados del consumo de estos productos⁸⁴. Diferentes denominaciones y definiciones –que los tratan ora como productos peligrosos, ora como insumos agrícolas– expresan la necesidad de regulación estatal de los agroquímicos, en la que la tributación surge como un instrumento importante⁸⁵.

Brasil experimentó la expansión del consumo de pesticidas a partir de la segunda mitad del siglo XX. En un esfuerzo por la modernización agrícola del país, estos productos se vendían en un clima de “optimismo tecnológico ingenuo de que la humanidad podría liberarse de las plagas”, como también había ocurrido con los antibióticos. Sin embargo, las publicidades desconsideraban los debates en torno a la seguridad y los riesgos asociados al uso de estos compuestos⁸⁶. En el país, a partir de 1950, se instalaron industrias para la producción de agroquímicos, especialmente en el estado de Río de Janeiro, fenómeno intensificado en 1975

⁸¹ MORAGAS, W. M.; SCHNEIDER, M. de O. Biocidas: suas propriedades e seu histórico no Brasil. *Caminhos de Geografia*, v. 3, n. 10, p. 26-40, set. 2003. Disponible en: <https://seer.ufu.br/index.php/caminhosdegeografia/article/view/15315>. Acceso en: 9 mar. 2023.

⁸² *Apud* MORAGAS, W. M.; SCHNEIDER, M. de O. *op. cit.*

⁸³ BRASIL. Câmara dos Deputados. **PL 6299/2002**. Disponible en: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=46249>. Acceso en: 9 mar. 2023.

⁸⁴ MORAGAS, W. M.; SCHNEIDER, M. de O. *op. cit.*

⁸⁵ MORAES, R. F. de. Agrotóxicos no Brasil: padrões de uso, política da regulação e prevenção da captura regulatória. **Texto para discussão/Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada**, Brasília/Rio de Janeiro, 1990. Disponible en: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9371/1/td_2506.pdf. Acceso en: 9 mar. 2023.

⁸⁶ CARVALHO, M. M. X. de; NODARI, E. S.; NODARI, R. O. “Defensivos” ou “agrotóxicos”? História do uso e da percepção dos agrotóxicos no estado de Santa Catarina, Brasil, 1950-2002. *História, Ciências, Saúde*, Manguinhos, Rio de Janeiro, v. 24, n. 1, ene./mar. 2017, pp. 77-78.

con la creación del Programa Nacional de Defensivos Agrícolas (PNDA), del Ministerio de Hacienda⁸⁷. El objetivo del PNDA era “hacer al país autosuficiente en la producción de venenos agrícolas, ya que gran parte de los productos seguía siendo importada” y aumentar la “capacidad de producción brasileña con nuevas industrias”⁸⁸. En este contexto, estos productos experimentaron una serie de beneficios: podían ser adquiridos mediante financiamientos sujetos a baja tasa de interés y libres de cargos bancarios, estaban exentos del Impuesto sobre la Circulación de Mercancías y del IPI, y, en el caso de los productos importados, aún podían tener las tasas del Impuesto de Importación reducidas o anuladas⁸⁹.

Entre las décadas de 1980 y 1990, las consecuencias negativas del uso de agroquímicos para la salud humana y el medio ambiente se hicieron evidentes. Repensar el concepto de “defensivo agrícola” y dar énfasis a la toxicidad de estas sustancias llevó al surgimiento de la expresión “agroquímicos”, atribuida al profesor Adilson Paschoal^{90 91}.

En 1991, Brasil consumía 58 mil toneladas de pesticidas, mientras que Estados Unidos consumía casi siete veces más: 396 mil toneladas, solo detrás de China, que consumía 787 mil toneladas. Casi veinticinco años después, el uso de pesticidas en Brasil crecería a 375 mil toneladas en 2015, alcanzando un nivel similar al de Estados Unidos: 408 mil toneladas⁹².

El progresivo aumento del uso de tales bienes fue acompañado de políticas de reducción de la tributación. En 1992, el Convenio ICMS 36⁹³ redujo en un 50% la base de cálculo del ICMS en las salidas interestatales de agroquímicos y otros productos agrícolas y autorizó a los Estados y al Distrito Federal a conceder mayores beneficios en las operaciones internas con estos productos, incluso, para eximirlos de la cobranza del referido impuesto. La medida se prorrogó varias veces hasta 1997, cuando se emitió el Convenio ICMS 100⁹⁴, en vigor hasta 2025, responsable de la reducción del 60% de la base de cálculo del ICMS en las salidas interestatales de pesticidas y de la posibilidad de mayores reducciones en las operaciones internas.

En cuanto a la tributación federal, en 2004 se redujeron a cero las tasas de la contribución al PIS y de la COFINS que gravaban a los agroquímicos. El objetivo, según el relator de la medida en el Congreso Nacional, el diputado Mário Negromonte (PP-BA), era, por un lado, reducir las consecuencias de la inflación sobre el precio de los alimentos y, por

⁸⁷ MORAGAS, W. M.; SCHNEIDER, M. de O. *op. cit.*

⁸⁸ *Idem*, p. 35.

⁸⁹ *Idem*, p. 36.

⁹⁰ TOOGE, Rikardy. Quem criou o termo 'agrotóxico' e por que não 'pesticida' ou 'defensivo agrícola'. **G1**, Rio de Janeiro, 7 out. 2019. Disponible en: <https://g1.globo.com/economia/agronegocios/noticia/2019/10/07/quem-criou-o-termo-agrotoxico-e-por-que-nao-pesticida-ou-defensivo-agricola.ghtml>. Acceso en: 9 mar. 2023.

⁹¹ CARVALHO, M. M. X. de; NODARI, E. S.; NODARI, R. O. *op. cit.* p. 85.

⁹² MORAES, R. F. de. *op. cit.* p. 19.

⁹³ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Convênio ICMS 36/1992**. Brasília, [1992]. Disponible en: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1992/CV036_92. Acceso en: 13 mar. 2023.

⁹⁴ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Convênio ICMS 100/1997**. Brasília, [1997]. Disponible en: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/CV100_97. Acceso en: 13 mar. 2023.

otro, disminuir los costos de adquisición de estos productos para los productores agrícolas, con miras a fomentar las exportaciones brasileñas⁹⁵.

Además, en lo que respecta al IPI, la tributación está concentrada en el capítulo 38 de la TIPI (productos diversos de las industrias químicas): la posición 38.08 abarca “insecticidas, rodenticidas, fungicidas, herbicidas, inhibidores de germinación y reguladores de crecimiento para plantas, desinfectantes y productos similares”, casi todos sujetos a la tasa cero. La excepción son los desinfectantes, sujetos a tasas que varían entre el 0% (en el caso de los a base de hipoclorito de sodio, de la posición 3808.94.29 Ex 02) y el 30% (en el caso de los desinfectantes en aerosol para ambientes, de la posición 3808.94.11 Ex 01).

Regresando al ICMS, en 2017, las tasas aplicables a los agroquímicos, según un estudio realizado por Lucas Cunha y Wagner Soares⁹⁶, variaban entre el 12% (en el caso de Roraima) y el 20% (en el caso de Río de Janeiro). De las 27 unidades federativas, 23 concedieron exención a las operaciones internas con estos productos; solo Amapá, Amazonas, Maranhão y Paraná mantuvieron la regla general del Convenio 100/1997. La renuncia fiscal, según estimaciones de estos autores, es de R\$ 6,22 mil millones para las arcas estatales.

En tendencia opuesta a Brasil, ya en 1999, Francia, líder en el uso de agroquímicos y en la producción agrícola en la Unión Europea, instituyó el “impuesto general sobre actividades contaminantes”. Su creación estaba relacionada con los esfuerzos para, por un lado, estimular el desarrollo de productos menos tóxicos por parte de la industria y, por otro, llevar a los agricultores a adquirir y utilizar productos más sostenibles. Se crearon siete categorías de productos –de acuerdo con diferentes niveles de toxicidad– sujetas a valores entre € 381 y € 1.677 por tonelada. A partir de entonces, el país, junto con Dinamarca, Estados Unidos, Noruega y Suecia, sometió a los agroquímicos más tóxicos a una tributación más gravosa, con el objetivo de desarrollar soluciones más equilibradas y reducir los daños a la salud humana y al medio ambiente⁹⁷.

Más allá de los gastos por renuncia fiscal –los cuales pueden alcanzar R\$ 5,2 mil millones solo en el ámbito de la Unión^{98 99}–, el uso de pesticidas produce externalidades negativas que también son soportadas por toda la sociedad. Después de todo, es responsabilidad del Estado cubrir los gastos con salud, recuperación del medio ambiente y seguridad social, por ejemplo. Wagner Soares y Marcelo Porto estiman en hasta US\$ 149

⁹⁵ BRASIL. Câmara dos Deputados. **PPP 1 MPV18304 => MPV 183/2004**. Brasília, [2004]. Disponible en: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=259938>. Acceso en: 9 mar. 2023. O fundamento atual para tanto é Lei nº 10.925/2004, resultado da conversão da MP em referência.

⁹⁶ CUNHA, Lucas N. da; SOARES, W. L., *op. cit.*

⁹⁷ THE evolution of the tax on pesticides and the pesticide savings certificates in France. In: OCDE. **The Political Economy of Biodiversity Policy Reform**. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264269545-en>. Acceso en: 9 mar. 2023.

⁹⁸ PISCITELLI, Tathiane; TELES, Davi R., *op. Cit.*

⁹⁹ Además de estos, este trabajo no discute la exención impositiva relacionada con el Impuesto a la Importación, que, según estimaciones de Cunha y Soares, puede alcanzar R\$ 470 millones. Cf. CUNHA, Lucas N. da; SOARES, W. L. Os incentivos fiscais aos agrotóxicos como política contrária à saúde e ao meio ambiente. **Cadernos de Saúde Pública**, v. 36, n. 10, e00225919, 2020. Disponible en: <https://doi.org/10.1590/0102-311X00225919>. Acceso en: 10 mar. 2023.

millones los gastos del estado de Paraná en atención a intoxicaciones agudas en ese estado¹⁰⁰. Según David Pimentel y Anthony Greiner, en Estados Unidos, los costos con la salud pública y el medio ambiente derivados del uso de agroquímicos representan US\$ 8,1 mil millones, de manera que, “por cada US\$ 1 gastado en la compra de agroquímicos, se generan US\$ 2 en costos externos”¹⁰¹. En otro estudio, se estima que en EE. UU. el “costo con la salud asociado a problemas crónicos y agudos es de US\$ 1,1 mil millones y la hospitalización y pérdida de trabajo representan solo el 2,4% y el 0,2% de estos costos, siendo el 81% referentes al tratamiento de cánceres”¹⁰².

La continuidad de beneficios tributarios sobre tales bienes desconsidera las abundantes evidencias de los perjuicios del uso indiscriminado de estos productos. Según una revisión de literatura publicada en 2020 por Boedeker, Watts, Clausing y Marquez¹⁰³, se estima que 385 millones de personas son víctimas de intoxicaciones agudas no intencionadas por agroquímicos –lo que representa el 44% de los trabajadores agrícolas a nivel mundial– y causan 11 mil muertes anualmente en todo el mundo. En Brasil, el 19,8% de los trabajadores agrícolas se intoxican anualmente. A pesar de que el número sea inferior a la media mundial, sigue siendo superior al de países con producción agrícola similar, como China (10,88%), Estados Unidos (0,05%) y Francia (7,26%).

Los pesticidas también están relacionados con la contaminación del suelo¹⁰⁴, del agua y de la leche materna¹⁰⁵. La ANVISA, a través del Programa de Análisis de Residuos de Agroquímicos en Alimentos – PARA, identificó el uso de productos en concentraciones superiores a las permitidas; la utilización de ingredientes no permitidos para el cultivo; y el uso de agroquímicos prohibidos o aún no autorizados en Brasil¹⁰⁶. Este escenario parece estar relacionado con la inexistencia de estímulos suficientes para la reducción o sustitución de agroquímicos en el país por productos menos tóxicos y más sostenibles. Los esfuerzos, cuando existen, son tímidos.

En 2003, Brasil promulgó la Ley nº 10.831/2003 con normas específicas sobre la agricultura orgánica. Entre sus finalidades, estaba la necesidad de “preservación de la

¹⁰⁰ SOARES, W. L.; PORTO, M. F. de S. Uso de agrotóxicos e impactos econômicos sobre a saúde. *Revista de Saúde Pública*, v. 46, n. 2, p. 209–217, abr. 2012. Disponible en: <https://doi.org/10.1590/S0034-89102012005000006>. Acceso en: 9 mar. 2023.

¹⁰¹ PIMENTEL, D.; GREINER, A. Environmental and socio-economic costs of pesticide use. In: PIMENTEL, D (org.). *Techniques for reducing pesticide use: economic and environmental benefits*. Chichester: John Wiley & Sons; 1992. p.51-78. SOARES, W. L.; PORTO, M. F. de S., *op. cit.*, p. 213.

¹⁰² PIMENTEL, D. Environmental and Economic Costs of the Application of Pesticides Primarily in the United States. *Environ Dev Sustain*, [s.l.], v. 7, p. 229-252, 2005. Disponible en: <https://doi.org/10.1007/s10668-005-7314-2>. Acceso en: 9 mar. 2023. SOARES, W. L.; PORTO, M. F. de S., *op. cit.*, p. 213.

¹⁰³ BOEDEKER, W. et al. The global distribution of acute unintentional pesticide poisoning: estimations based on a systematic review. *BMC Public Health*, Hamburg, v. 20, n. 1875, 2020, p. 12. Disponible en: <https://doi.org/10.1186/s12889-020-09939-0>. Acceso en: 9 mar. 2023.

¹⁰⁴ Cf. BAHIA. *Impactos dos agrotóxicos na saúde da população e saúde ambiental*. Salvador, [s.d.]. Disponible en: <https://www.saude.ba.gov.br/wp-content/uploads/2021/05/Cartilha-sobre-impactos-dos-agrotoxicos-na-saude-da-populacao-e-saude-ambiental.pdf>. Acceso en: 13 mar. 2023.

¹⁰⁵ CARNEIRO, F. F. et al (org.). *Dossiê ABRASCO: um alerta sobre os impactos dos agrotóxicos na saúde*. Rio de Janeiro/São Paulo: Escola Politécnica de Saúde Joaquim Venâncio/Fiocruz, Expressão Popular, 2015. Disponible en: <https://www.arca.fiocruz.br/handle/icict/26221>. Acceso en: 9 mar. 2023.

¹⁰⁶ BRASIL. Ministério da Saúde. Agência Nacional de Vigilância Sanitária. *Programa de Análise de Resíduos de Agrotóxicos em Alimentos (PARA)*. Brasília, 21 set. 2020. Disponible en: <https://www.gov.br/anvisa/pt-br/assuntos/agrotoxicos/programa-de-analise-de-residuos-em-alimentos>. Acceso en: 9 mar. 2023.

diversidad biológica de los ecosistemas naturales” y de reducción de las formas de contaminación del suelo, del agua y del aire “que puedan resultar de las prácticas agrícolas”¹⁰⁷. Su regulación se produjo en 2007, con el Decreto nº 6.323/2007, el cual preveía como directriz la “inclusión de prácticas sostenibles en todo su proceso, desde la elección del producto a cultivar hasta su colocación en el mercado, incluyendo la gestión de los sistemas de producción y de los residuos generados”¹⁰⁸. En 2012, se instituyó la Política Nacional de Agroecología y Producción Orgánica (PNAPO), la cual, alineada a los objetivos de la agricultura orgánica, estipuló que la Comisión Nacional de Agroecología y Producción Orgánica (CNAPO) sería la instancia de gestión de la PNAPO que podría constituir subcomisiones temáticas con sectores de la sociedad civil y gubernamentales¹⁰⁹. La PNAPO resultó en la elaboración del Plan Nacional de Agroecología y Producción Orgánica (PLANAPO), que fijó, en el Eje 1 (ampliación de la producción de productos orgánicos y de bases agroecológicas), la Meta 5: “crear un programa nacional para la reducción del uso de agroquímicos”¹¹⁰. Se previeron siete iniciativas, a realizar entre 2013 y 2015, ninguna directamente relacionada con el fin de los beneficios tributarios y/o la imposición de mayor carga tributaria para estos productos.

Tabla 4 – Iniciativas previstas en el Objetivo 5 de PLANAPO

| Iniciativas | Descripción |
|-------------|--|
| 1 | Crear un Grupo de Trabajo en CNAPO para el desarrollo de un Programa Nacional para la Reducción del Uso de Plaguicidas. |
| 2 | Fomentar el desarrollo y la implementación de planes de vigilancia sanitaria para las poblaciones expuestas a plaguicidas en las 27 UF. |
| 3 | Revisar la legislación sobre aviación agrícola y plaguicidas, ampliando los mecanismos de control, considerando el grado de riesgo de los productos utilizados y la situación de ocupación territorial y ambiental del área de uso |
| 4 | Elaborar una Guía Nacional con lineamientos técnicos para el monitoreo de plaguicidas en el agua de consumo humano. |
| 5 | Realizar un estudio que apoye la revisión de los niveles tolerables de plaguicidas descritos en el estándar de potabilidad del agua para consumo humano. |

¹⁰⁷ BRASIL. Ley nº 10.831, de 23 de diciembre de 2003. Disponible en: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.831.htm. Acceso en: 9 mar. 2023.

¹⁰⁸ BRASIL. Decreto nº 6.323, de 27 de dezembro de 2007. Disponible en: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2007-2010/2007/Decreto/D6323.htm. Acceso en: 9 mar. 2023.

¹⁰⁹ BRASIL. Decreto nº 7.794, de 20 de agosto de 2012. Disponible en: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2012/decreto/d7794.htm. Acceso en: 9 mar. 2023.

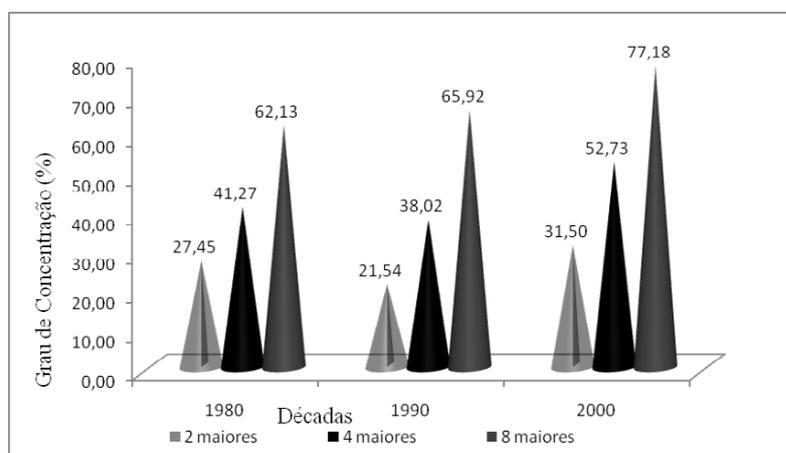
¹¹⁰ BRASIL. Ministério do Desenvolvimento Agrário. Câmara Interministerial de Agroecologia e Produção Orgânica. **Brasil Agroecológico: Plano Nacional de Agroecologia e Produção Orgânica – PLANAPO**. Brasília, 2013. Disponible en: <https://agroecologia.org.br/wp-content/uploads/2013/11/planapo-nacional-de-agroecologia-e-producao-organica-planapo.pdf>. Acceso en: 9 mar. 2023.

| | |
|---|--|
| 6 | Publicar anualmente datos de monitoramento de agrotóxicos na água para consumo humano pelo Controle e Vigilância da qualidade da água. |
| 7 | Crear una lista de plaguicidas prioritarios para la reevaluación de sus autorizaciones de uso en Brasil, que se convierta en una referencia [sic] para definir la priorización de la investigación y acelerar el registro de productos alternativos. |

Elaborado de: BRASIL. Ministerio de Desarrollo Agrario. Cámara Interministerial de Agroecología y Producción Orgánica. Op. cit

En diciembre de 2013, el CNAPO creó un grupo de trabajo para debatir el tema de los agroquímicos (GT Agroquímicos), como estaba previsto en la Iniciativa 1 de la Meta 5 del PLANAPO. El informe, publicado en septiembre de 2014, se preocupaba por el hecho de que Brasil “se hubiera convertido en el país con mayor consumo de agroquímicos en el mundo”; la concentración del mercado brasileño de agroquímicos – como se demuestra en el Gráfico 4 –; y la inexistencia de incentivos a la oferta “de productos menos peligrosos para el medio ambiente y la salud humana, como son los productos biológicos, por ejemplo”¹¹¹.

GRÁFICO 4 - Evolución del grado de concentración de la industria de plaguicidas en Brasil, de 1980 a 2000



Retirado de: PELAEZ, V.; TERRA, F. H. B.; SILVA, L. R. da. A regulamentação dos agrotóxicos no Brasil: entre o poder de mercado e a defesa da saúde e do meio ambiente. *Revista de Economia*, v. 36, n. 1, a. 34, p. 27-48, ene./abr. 2010, p. 35.

A causa de esto, la propuesta de creación del Programa Nacional de Reducción de Agroquímicos (PRONARA)¹¹² desarrollada por el GT Agroquímicos destaca en su Eje 3 (Medidas

¹¹¹ BRASIL. Presidência da República. Secretaria-Geral. Comissão Nacional de Agroecologia e Produção Orgânica. **Proposta Pronara – Programa Nacional de Redução de Agrotóxicos**. Brasília, set. 2014, p. 3-4. Disponible en: <https://www.iciet.fiocruz.br/sites/www.iciet.fiocruz.br/files/pronara-programa-nacional-de-reducao-de-agrotoxicos-aprovado-por-merito-na-cnape-em-agosto-de-2014.pdf>. Acceso en: 9 mar. 2023.

¹¹² El PRONARA, a pesar de haber sido elaborado por el GT de Plaguicidas, "no fue publicado oficialmente, debido a las necesidades de ajustes identificados, particularmente al interior del Ministerio de Agricultura, Ganadería y Abastecimiento", según información facilitada por la Ley de Acceso a la Información. Cf.

Económicas y Financieras) los beneficios fiscales concedidos a estos productos (concesión de crédito rural facilitado e exenciones tributarias) y defiende el fin de las “ventajas económicas para la utilización de agroquímicos”¹¹³. Para ello, ofrece cinco iniciativas:

Tabla 5 – Iniciativas para desincentivar el consumo de plaguicidas mediante el fin de las exenciones y el establecimiento de una fiscalidad progresiva en función del nivel de toxicidad de los principios activos

| Iniciativas | Descripción |
|-------------|--|
| 1 | Elaborar una lista de clasificación de productos según los peligros toxicológicos y ecotoxicológicos, considerando la toxicidad crónica y aguda. |
| 2 | Utilizar la lista de clasificación de plaguicidas según su toxicidad y ecotoxicidad a efectos fiscales, identificando los aprobados para la agricultura ecológica y los para el control biológico siempre que no provengan de Organismos Genéticamente Modificados (OGM). |
| 3 | Retiro inmediato de la exoneración de impuestos (ICMS, PIS/PASEP, COFINS e IPI) sobre la producción y venta de plaguicidas (según lo establecido por el Convenio Nº 100/97, el Decreto Nº 5.195/2004 y el Decreto Nº 7.660/2011). |
| 4 | Establecer tasas progresivas de la Contribución al PIS/PASEP y de la Contribución al Financiamiento de la Seguridad Social – COFINS, gravadas a las importaciones y a los ingresos brutos de la venta en el mercado interno de plaguicidas y sus materias primas de acuerdo con el peligro toxicológico y ecotoxicológico, reduciendo a cero las tasas para los aprobados para la agricultura orgánica y los destinados al control biológico, siempre y cuando no provenga de un Organismo Genéticamente Modificado – OGM. |
| 5 | Establecer tasas progresivas del Impuesto sobre Productos Industrializados de plaguicidas y sus materias primas de acuerdo con el riesgo toxicológico y ecotoxicológico, reduciendo a cero las tasas para las aprobadas para agricultura orgánica y las de control biológico, siempre que no provengan de Organismos Genéticamente Modificados – OGM. |

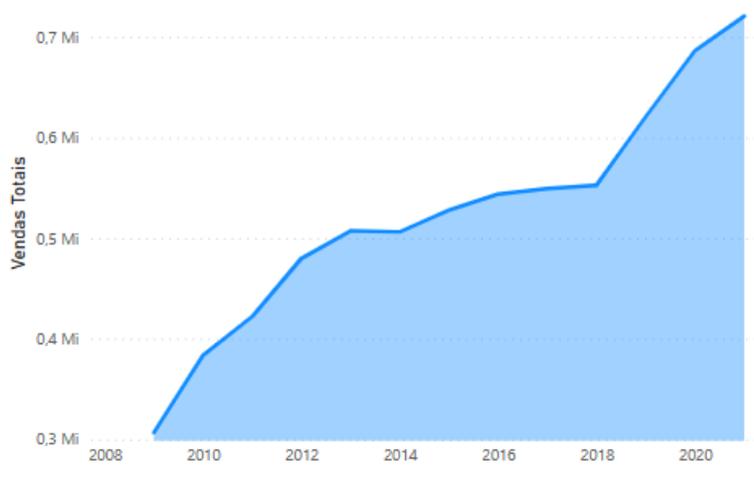
Elaborada a partir de: BRASIL. Presidencia de la República. Secretaría-General. Comisión Nacional de Agroecología y Producción Orgánica, *op. cit.*, p. 25.

<http://www.consultaesic.cgu.gov.br/busca/ layouts/15/DetailPedido/DetailPedido.aspx?nup=54800001308201813>. Acesso em : 9 mar. 2023.. Cf. <http://www.consultaesic.cgu.gov.br/busca/ layouts/15/DetailPedido/DetailPedido.aspx?nup=54800001308201813>. Acesso em : 9 mar. 2023.. Cf. <http://www.consultaesic.cgu.gov.br/busca/ layouts/15/DetailPedido/DetailPedido.aspx?nup=54800001308201813>. Acesso em : 9 mar. 2023.

¹¹³ BRASIL. Presidência da República. Secretaria-Geral. Comissão Nacional de Agroecologia e Produção Orgânica, *op. cit.*, p. 9-10.

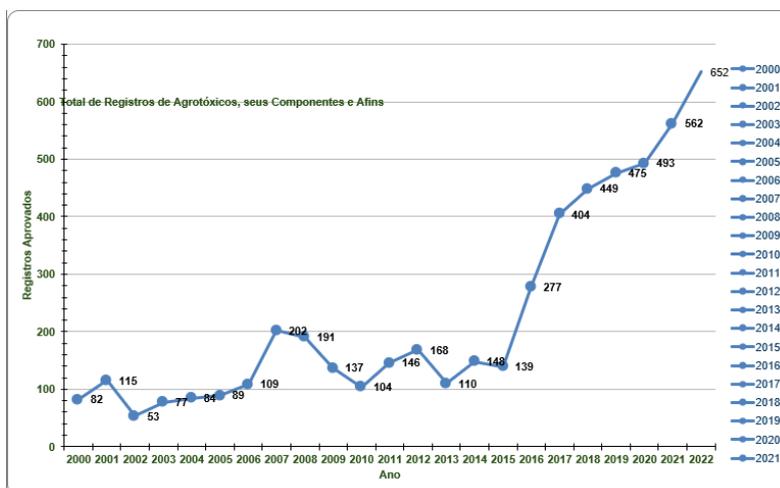
Las medidas, sin embargo, fueron descontinuadas por el gobierno brasileño durante la gestión del presidente Jair Bolsonaro: el Decreto nº 9.784/2019 extinguió el CNAPO y, por ende, el PNAPO y el PLANAPO. Como resultado de esta política, se alcanzaron récords (i) en los números de ventas totales de agroquímicos, en crecimiento más intenso desde 2019, primer año de su gobierno, y (ii) en los números de agroquímicos liberados anualmente por el órgano responsable, como demuestran los gráficos 5 y 6:

Gráfico 5 – Ventas totales de principios activos por año



Retirado de: BRASIL. Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis. **Relatórios de comercialização de agrotóxicos**. Brasília, 29 dic. 2022. Disponible en: <https://www.gov.br/ibama/pt-br/assuntos/quimicos-e-biologicos/agrotoxicos/relatorios-de-comercializacao-de-agrotoxicos#boletinsanuais>. Acceso en: 15 mar. 2023.

Gráfico 6 – Registros totales de plaguicidas, sus componentes y similares



Retirado de: BRASIL. Ministério da Agricultura e Pecuária. **Registro de Agrotóxicos e afins**. Brasília, [s.d.]. Disponible en: <https://www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/insumos-agropecuarios/insumos-agricolas/agrotoxicos>. Acceso en: 15 mar. 2023.

En 2023, con el inicio de la gestión del presidente Lula, se publicó el Decreto nº 11.397 que recreó la instancia de participación social y previó la elaboración de un nuevo Plan y Política de Agroecología y Producción Orgánica. También se tramita en la Cámara de Diputados el Proyecto de Ley nº 6.670/2016, fruto de una sugerencia de la Asociación Brasileña de Salud Colectiva – ABRASCO, ya aprobado en Comisión Especial¹¹⁴. Su texto prevé la eliminación de los beneficios fiscales, entre las medidas económicas y financieras de competencia del Poder Ejecutivo federal. Sin embargo, la propuesta aún está pendiente de apreciación por la Casa Legislativa.

3.2. Una salida al estilo francês

Los principales argumentos en defensa de la concesión y mantenimiento de un régimen tributario favorecido para los agroquímicos se relacionan con la desgravación de los alimentos y con el estímulo a las exportaciones brasileñas. Según sus defensores, de ello derivarían un menor impacto de la tributación en el precio de los alimentos para el consumidor final y en los costos de producción agrícola, favoreciendo a Brasil en el mercado exportador de granos¹¹⁵. Considerar la introducción de una mayor carga tributaria para los pesticidas depende de enfrentar estos argumentos.

Datos presentados por el IBAMA¹¹⁶ indican que el 85% de las ventas de agroquímicos en Brasil corresponden a la producción de soja, caña de azúcar, algodón, maíz de segunda cosecha, maíz, trigo y café, todas estas commodities agrícolas cuyos precios están determinados por el mercado internacional. Por ello, en la mayor parte de estos productos, se podría argumentar, al menos a priori, que no hay una correlación directa entre el costo de producción —que incluye los gastos con el consumo de pesticidas— y los precios soportados por el consumidor final.

Además, la consolidación de Brasil como un fuerte productor agrícola indica una menor dependencia del crédito subsidiado y una tendencia de crecimiento en los próximos años, con un incremento del 26,8% en la producción y del 15,3% en el área sembrada hasta 2029¹¹⁷. Por un lado, la eliminación de los incentivos tributarios a los pesticidas y la adopción de tasas selectivas según los niveles de toxicidad de estos productos impactaría las cosechas que los utilizan en mayor medida, especialmente aquellas que dependen de ingredientes activos más

¹¹⁴ BRASIL. Câmara dos Deputados. **PL 6670/2016**. Disponible en:

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2120775>. Acceso en: 9 mar. 2023.

¹¹⁵ BRASIL. Câmara dos Deputados. **PPP 1 MPV18304 => MPV 183/2004**. Brasília, [2004]. Disponible en:

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=259938>. Acceso en: 9 mar. 2023.

¹¹⁶ *Apud* CUNHA, Lucas N. da; SOARES, W. L., *op. cit.*, p. 10.

¹¹⁷ BRASIL. Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. Secretaria de Política Agrícola. **Projeções do agronegócio: Brasil 2018/19 a 2028/29**. Brasília, 2019. p. 93. Disponible en: <https://www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/politica-agricola/todas-publicacoes-de-politica-agricola/projecoes-do-agronegocio/projecoes-do-agronegocio-2018-2019-2028-2029/view>. Acceso en: 9 sep. 2022; SANTOS, Gesmar R.; FREITAS, Rogério E. Gasto público com a agricultura no Brasil: uma abordagem a partir de dados agregados. **Boletim regional, urbano e ambiental**, v. 17, jul./dic. 2017. p. 96.

tóxicos. Por otro lado, estimularía el consumo y el desarrollo de productos más seguros para la salud humana y para el medio ambiente, como desean los marcos que regulan la agricultura orgánica en Brasil y que buscan proponer alternativas a los métodos de producción convencionales.

Los niveles actuales de tributación, alineados con las políticas de crédito y seguro agrícola, fomentan el uso de pesticidas en la agricultura, sin que haya estímulos suficientes “para el desarrollo y la difusión de alternativas sostenibles que puedan ir sustituyendo gradualmente esos defensivos químicos más tóxicos en el control de plagas”, según señala una auditoría del Tribunal de Cuentas de la Unión. Para el organismo, “el gobierno brasileño incentiva el uso de agroquímicos y actúa de manera contradictoria y contraproducente a los objetivos de las políticas que buscan garantizar sistemas sostenibles de producción de alimentos”¹¹⁸.

La eliminación de los beneficios fiscales de IPI, PIS, COFINS e ICMS concedidos a los agroquímicos, expuestos en las líneas anteriores, y la consiguiente implementación de tasas progresivas según el grado de toxicidad sería, a nuestro entender, la salida al estilo francés deseada. Esto se debe a que, al corregir la distorsión de las externalidades negativas provocadas por el consumo de estos bienes, la tributación progresiva —alineada con las funciones fiscal y extrafiscal del impuesto— recompone el erario y estimula la adopción y el desarrollo de métodos menos perjudiciales y más sostenibles de producción como alternativas a los convencionales.

4. Consideraciones finales

El objetivo de este artículo fue presentar consideraciones sistematizadas sobre la tributación actualmente vigente sobre cigarrillos con tabaco, bebidas azucaradas y agroquímicos. Como se ha visto en las líneas anteriores, las políticas tributarias actualmente adoptadas por Brasil, al menos en lo que se refiere a las bebidas azucaradas y a los agroquímicos, están lejos de efectivarse no solo en el principio de selectividad, sino también en el derecho a la salud, constitucionalmente asegurado.

La amplia gama de incentivos fiscales que benefician a tales sectores representa un evidente paradoja con los dictados de la Constitución de la República de 1988. Es urgente reflexionar sobre los impactos de la política tributaria actualmente vigente, de modo que podamos construir formas más adecuadas de tributación de estos bienes.

¹¹⁸ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **TC 028.938/2016-0**. Relator: Ministro Augusto Nardes. Brasília, J. em: 6 set. 2017, p. 32. Disponible en: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/processo/*/NUMEROSOMENTENUMEROS%253A2893820160/DTAUTUACAOORDENACAO%2520desc%252C%2520NUMEROCOMZEROS%2520desc/0/%2520. Acceso en: 11 mar. 2023.

Referencias

ARRUDA, José Maria de A. Paternalismo estatal e fórmulas mágicas de tributação contra obesidade. **Consultor Jurídico**, [s.l.], 6 mar. 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-mar-06/estado-economia-paternalismo-estatal-formulas-tributacao-obesidade>. Acesso em: 12 mar. 2023.

BAHIA. **Impactos dos agrotóxicos na saúde da população e saúde ambiental**. Salvador, [s.d.]. Disponível em: <https://www.saude.ba.gov.br/wp-content/uploads/2021/05/Cartilha-sobre-impactos-dos-agrotoxicos-na-saude-da-populacao-e-saude-ambiental.pdf>. Acesso em: 13 mar. 2023.

BIRD, Richard M. Tobacco and Alcohol Excise Taxes for Improving Public Health and Revenue Outcomes: Marrying Sin and Virtue? **International Center for Public Policy**, Georgia State University, ene. 2015. Disponível em: <https://econpapers.repec.org/paper/ayiswpws/paper1508.htm>. Acesso em: 12 mar. 2023.

BOEDEKER, W. et al. The global distribution of acute unintentional pesticide poisoning: estimations based on a systematic review. **BMC Public Health**, Hamburg, v. 20, n. 1875, 2020, p. 12. Disponível em: <https://doi.org/10.1186/s12889-020-09939-0>. Acesso em: 9 mar. 2023.

BRASIL. Agência Nacional de Vigilância Sanitária. **Relatório de Análise de Impacto Regulatório Dispositivos Eletrônicos para Fumar**. Brasília, jun. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/anvisa/pt-br/assuntos/regulamentacao/air/analises-de-impacto-regulatorio/2022/25351-911221-2019-74-relatorio-final-de-analise-de-impacto-regulatorio-sobre-dispositivos-eletronicos-para-fumar>. Acesso em: 7 mar. 2023.

_____. Agência Nacional de Vigilância Sanitária. **RESOLUÇÃO DA DIRETORIA COLEGIADA – RDC Nº 46, DE 28 DE AGOSTO DE 2009**. Disponível em: http://antigo.anvisa.gov.br/documents/10181/2718376/RDC_46_2009_COMP.pdf/2148a322-03ad-42c3-b5ba-718243bd1919. Acesso em: 7 mar. 2023.

_____. Câmara dos Deputados. **PL 6299/2002**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=46249>. Acesso em: 9 mar. 2023.

_____. Câmara dos Deputados. **PPP 1 MPV18304 => MPV 183/2004**. Brasília, [2004]. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=259938>. Acesso em: 9 mar. 2023.

_____. **Decreto nº 6.323, de 27 de dezembro de 2007.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2007-2010/2007/Decreto/D6323.htm. Acesso em: 9 mar. 2023.

_____. **Decreto nº 7.794, de 20 de agosto de 2012.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2012/decreto/d7794.htm. Acesso em: 9 mar. 2023.

_____. **Decreto nº 9.516, de 1º de outubro de 2018.** Promulga o Protocolo para Eliminar o Comércio Ilícito de Produtos de Tabaco, de 12 de novembro de 2012. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 2 de out. 2018. Seção 1, p. 1-10.

_____. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **POF 2017-2018: alimentos frescos e preparações culinárias predominam no padrão alimentar nacional.** Rio de Janeiro, 3 abr. 2020. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/27298-pof-2017-2018-alimentos-frescos-e-preparacoes-culinarias-predominam-no-padrao-alimentar-nacional>. Acesso em: 17 mar. 2023.

_____. Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis. **Relatórios de comercialização de agrotóxicos.** Brasília, 29 dez. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/ibama/pt-br/assuntos/quimicos-e-biologicos/agrotoxicos/relatorios-de-comercializacao-de-agrotoxicos#boletinsanuais>. Acesso em: 15 mar. 2023.

_____. Instituto Nacional de Câncer José Alencar Gomes da Silva. Secretaria-Executiva da Comissão Nacional para Implementação da Convenção-Quadro da Organização Mundial da Saúde para o Controle do Tabaco. **Notas Técnicas para o Controle do Tabagismo. Medidas relacionadas a preços e impostos para reduzir a demanda de tabaco.** Rio de Janeiro: Inca, 2017. Disponível em: <https://www.inca.gov.br/sites/ufu.sti.inca.local/files/media/document/nota-tecnica-controle-tabagismo-medidas-relacionadas-precos-impostos-para-reduzir-demanda.pdf>. Acesso em: 14 mar. 2023.

_____. **Lei nº 10.831, de 23 de dezembro de 2003.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.831.htm. Acesso em: 9 mar. 2023.

_____. Ministério da Agricultura e Pecuária. **Registro de Agrotóxicos e afins.** Brasília, [s.d.]. Disponível em: <https://www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/insumos-agropecuarios/insumos-agricolas/agrotoxicos>. Acesso em: 15 mar. 2023

_____. Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. Secretaria de Política Agrícola. **Projeções do agronegócio: Brasil 2018/19 a 2028/29.** Brasília, 2019. Disponível em:

<https://www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/politica-agricola/todas-publicacoes-de-politica-agricola/projecoes-do-agronegocio/projecoes-do-agronegocio-2018-2019-2028-2029/view>. Acesso en: 9 sep. 2022

_____. Ministério da Casa Civil. **Decreto garante a redução de 35% no IPI sobre produtos industrializados**. Brasília, 25 ago. 2022. Disponible en: [https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/noticias/2022/agosto/decreto-garante-a-reducao-de-35-no-ipi-sobre-produtos-industrializados#:~:text=Nessa%20quarta%2Dfeira%20\(24\),Franca%20de%20Manaus%20\(ZF%20M\)](https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/noticias/2022/agosto/decreto-garante-a-reducao-de-35-no-ipi-sobre-produtos-industrializados#:~:text=Nessa%20quarta%2Dfeira%20(24),Franca%20de%20Manaus%20(ZF%20M)). Acesso en: 14 mar. 2023.

_____. Ministério da Fazenda. **Convênio ICMS 36/1992**. Brasília, [1992]. Disponible en: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1992/CV036_92. Acesso en: 13 mar. 2023.

_____. Ministério da Fazenda. **Convênio ICMS 100/1997**. Brasília, [1997]. Disponible en: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/CV100_97. Acesso en: 13 mar. 2023.

_____. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Análise da tributação do setor de refrigerantes e outras bebidas açucaradas**. Brasília, 2018.

_____. Ministério da Saúde. Agência Nacional de Vigilância Sanitária. **Programa de Análise de Resíduos de Agrotóxicos em Alimentos (PARA)**. Brasília, 21 set. 2020. Disponible en: <https://www.gov.br/anvisa/pt-br/assuntos/agrotoxicos/programa-de-analise-de-residuos-em-alimentos>. Acesso en: 9 mar. 2023.

_____. Ministério da Saúde. Instituto Nacional de Câncer José Alencar Gomes da Silva. **Medidas relacionadas a preços e impostos para reduzir a demanda de tabaco**. Rio de Janeiro, 2017. Disponible en: <https://www.inca.gov.br/publicacoes/notas-tecnicas/medidas-relacionadas-precos-e-impostos-para-reduzir-demanda-de-tabaco>. Acesso en: 12 mar. 2023.

_____. Ministério da Saúde. **Plano de Ações Estratégicas para o Enfrentamento das Doenças Crônicas e Agravos Não Transmissíveis no Brasil 2021-2030**. Brasília, 2021. Disponible en: https://www.gov.br/saude/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/publicacoes-svs/doencas-cronicas-nao-transmissiveis-dcnt/09-plano-de-dant-2022_2030.pdf/. Acesso en: 7 mar. 2023.

_____. Ministério da Saúde. **Plano de Redução de Açúcares em Alimentos Industrializados**. Brasília, [s.d.]. Disponible en: http://189.28.128.100/dab/docs/portaldab/documentos/promocao/plano_reducao_acucar_alimentos.pdf. Acesso en: 7 mar. 2023.

_____. Ministério da Saúde. **Recomendação nº 047**, de 24 de junho de 2020. Recomenda à Presidência da República ações relativas aos subsídios fiscais de IPI para refrigerantes e demais bebidas adoçadas. Brasília, [2020]. Disponível em: <https://conselho.saude.gov.br/recomendacoes-cns/1236-recomendacao-n-047-de-24-de-junho-de-2020>. Acesso em: 7 mar. 2023.

_____. Ministério da Saúde. **Resolução nº 617**, de 23 de agosto de 2019. Brasília, [2019]. Disponível em: <https://conselho.saude.gov.br/resolucoes/2019/Reso617.pdf>. Acesso em: 7 mar. 2023.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Vigitel Brasil 2017**: vigilância de fatores de risco e proteção para doenças crônicas por inquérito telefônico. Brasília, 2018. Disponível em: <https://bvsmis.saude.gov.br/bvs/publicacoes/vigitel-brasil-2017-vigilancia-fatores-riscos.pdf>. Acesso em: 17 mar. 2023.

_____. Ministério do Desenvolvimento Agrário. Câmara Interministerial de Agroecologia e Produção Orgânica. **Brasil Agroecológico: Plano Nacional de Agroecologia e Produção Orgânica – PLANAPO**. Brasília, 2013. Disponível em: <https://agroecologia.org.br/wp-content/uploads/2013/11/planapo-nacional-de-agroecologia-e-producao-organica-planapo.pdf>. Acesso em: 9 mar. 2023.

_____. Presidência da República. Secretaria-Geral. Comissão Nacional de Agroecologia e Produção Orgânica. **Proposta Pronara – Programa Nacional de Redução de Agrotóxicos**. Brasília, set. 2014, p. 3-4. Disponível em: <https://www.iciet.fiocruz.br/sites/www.iciet.fiocruz.br/files/pronara-programa-nacional-de-reducao-de-agrotoxicos-aprovado-por-merito-na-cnapo-em-agosto-de-2014.pdf>. Acesso em: 9 mar. 2023.

_____. **Receita Federal**, 15 jun. 2016. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/regimes-e-controles-especiais/cigarros-tributacao>. Disponível em: 17 mar. 2023.

_____. Senado Federal. **Projeto de Lei nº 2898**, de 2019. Brasília, [2019]. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/136774>. Acesso em: 17 mar. 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 353.657**. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília. J. em 25 jun. 2007. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2048749>. Acesso em: 15 mar. 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 592.891**. Relatora: Min. Rosa Weber. Brasília. J. em 25 abr. 2019.. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2638514>. Acesso em: 17 mar. 2023.

_____. Tribunal de Contas da União. **TC 028.938/2016-0**. Relator: Ministro Augusto Nardes. Brasília, J. em: 6 set. 2017, p. 32. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/processo/*/NUMEROSOMENTENUMEROS%253A2893820160/DTAUTUACAOORDENACAO%2520desc%252C%2520NUMEROCOMZEROS%2520desc/0/%2520. Acesso em: 11 mar. 2023.

_____. **Vigitel Brasil 2019**: vigilância de fatores de risco e proteção para doenças crônicas por inquérito telefônico: estimativas sobre frequência e distribuição sociodemográfica de fatores de risco e proteção para doenças crônicas nas capitais dos 26 estados brasileiros e no Distrito Federal em 2019. Brasília: Ministério da Saúde, 2020. Disponível em: <https://www.saude.gov.br/images/pdf/2020/April/27/vigitel-brasil-2019-vigilancia-fatores-risco.pdf>. Acesso em: 17 mar. 2023.

CARNEIRO, F. F. et al (org.). **Dossiê ABRASCO**: um alerta sobre os impactos dos agrotóxicos na saúde. Rio de Janeiro/São Paulo: Escola Politécnica de Saúde Joaquim Venâncio/Fiocruz, Expressão Popular, 2015. Disponível em: <https://www.arca.fiocruz.br/handle/icict/26221>. Acesso em: 9 mar. 2023.

CARVALHO, M. M. X. de; NODARI, E. S.; NODARI, R. O. “Defensivos” ou “agrotóxicos”? História do uso e da percepção dos agrotóxicos no estado de Santa Catarina, Brasil, 1950-2002. **História, Ciências, Saúde**, Manguinhos, Rio de Janeiro, v. 24, n. 1, jan./mar. 2017, pp. 77-78.

COLCHERO, M. Arantxa et al. In Mexico, Evidence Of Sustained Consumer Response Two Years After Implementing A Sugar-Sweetened Beverage Tax. **Health Affairs**, v. 36, n. 3, p. 564-571, 2017.

CUNHA, Lucas N. da; SOARES, W. L. Os incentivos fiscais aos agrotóxicos como política contrária à saúde e ao meio ambiente. **Cadernos de Saúde Pública**, v. 36, n. 10, e00225919, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0102-311X00225919>. Acesso em: 10 mar. 2023.

DADOS e números da prevalência do tabagismo. **Instituto Nacional Do Câncer**, 9 jun. 2020. Disponível em: <https://www.inca.gov.br/observatorio-da-politica-nacional-de-controle-do-tabaco/dados-e-numeros-prevalencia-tabagismo>. Acesso em: 17 mar. 2023.

ESTADO DE MINAS GERAIS. Parecer para turno único nº 232/2017. **Diário Legislativo de Minas Gerais**, Belo Horizonte, 4 de mai. de 2017. Tramitação de proposições. Disponível em:

https://www.almg.gov.br/export/sites/default/consulte/arquivo_diario_legislativo/pdfs/2017/05/L20170504.pdf. Acesso en: 17 mar. 2023.

FALBE, Jennifer et al. Impact of the Berkeley Excise Tax on Sugar-Sweetened Beverage Consumption. **American Journal of Public Health**, v. 106, n. 10, p. 1865-1871, 2016.

FERNANDO Pimentel assina protocolo de intenções com a Souza Cruz. **Agência Minas Gerais**, 22 jul. 2016. <http://static.agenciaminas.mg.gov.br/noticia/fernando-pimentel-assina-protocolo-de-intencoes-com-a-souza-cruz>. Acesso en: 17 mar. 2023.

HAMMER, M. *Taxing Sugar-Sweetened Beverages: A Bittersweet Solution*, 72 **Bulletin of International Taxation** 3 (2018), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

LEADING cause of death, illness and impoverishment. **World Health Organization**, 27 mai. 2020. Disponible en: <http://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/tobacco>. Acesso en: 27 jul. 2020.

MACIEL, Everardo. Imposto, o remédio e o veneno. **Poder 360**, [s.l.], 22 jul. 2019. Disponible en: <https://www.poder360.com.br/conteudo-patrocinado/excesso-de-impostos-sobre-o-cigarro-podem-ser-veneno-diz-everardo-maciel/>. Acesso en: 12 mar. 2023.

MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M. **Los impuestos sobre las bebidas azucaradas**: opciones regulatorias, efectos y encaje en el sistema tributario. Cizur Menor: Aranzadi, 2020.

MILITÃO, Eduardo. Contra obesidade, Ministério da Saúde quer encarecer refrigerantes. **UOL**, [s.l.], 26 jan. 2019. Disponible en: <https://noticias.uol.com.br/politica/ultimas-noticias/2019/01/26/obesidade-ministerio-saude-encarecer-imposto-refrigerantes-acucar.htm>. Acesso en: 15 mar. 2023.

MORAES, R. F. de. Agrotóxicos no Brasil: padrões de uso, política da regulação e prevenção da captura regulatória. **Texto para discussão/Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada**, Brasília/Rio de Janeiro, 1990. Disponible en: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9371/1/td_2506.pdf. Acesso en: 9 mar. 2023.

MORAGAS, W. M.; SCHNEIDER, M. de O. Biocidas: suas propriedades e seu histórico no Brasil. **Caminhos de Geografia**, v. 3, n. 10, p. 26-40, set. 2003. Disponible en: <https://seer.ufu.br/index.php/caminhosdegeografia/article/view/15315>. Acesso en: 9 mar. 2023.

NCD Free. **Sugary Drink Taxes Worldwide**. [s.l.], 2017. Disponible en: <https://ncdfree.org/our-solution/infographics/>. Acceso en: 16 mar. 2023.

OPAS/ACT Promoção da Saúde. **Tributação das Bebidas Adoçadas no Brasil**. [s.l.], [s.d.]. Disponible en: https://evidencias.tributosaudavel.org.br/wp-content/themes/act-theme/ACT_relatorio-OPAS_rev04.pdf. Acceso en: 7 mar. 2023.

ORGANIZAÇÃO PAN AMERICANA DA SAÚDE. **Folha informativa – Tabaco**, jul. 2019. Disponible en: https://www.paho.org/bra/index.php?option=com_content&view=article&id=5641:folha-informativa-tabaco&Itemid=1097. Acceso en: 17 mar. 2023.

_____. **Tabagismo**. Disponible en: https://www.paho.org/bra/index.php?option=com_content&view=article&id=574:tabagismo&Itemid=463. Acceso en: 17 mar. 2023.

PALACIOS, A. et al. **A importância de aumentar os impostos do tabaco no Brasil**. Instituto de Efetividade Clínica e Sanitária, Buenos Aires, Argentina, dez. 2020. Disponible en: <https://www.iecs.org.ar/tabaquismo-en-brasil/#tab-1-3>. Acceso en: 14 mar. 2023.

PERALTA, M. C. E. **Tributação ambiental**: reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário. São Paulo: Saraiva, 2013.

PÉREZ BERNABEU, B. *Chapter 5: Sugar-Sweetened Beverage Taxation as a Means to Achieve the SDGs: An Assessment from an International Investment Law Perspective*. In **Tax Sustainability in an EU and International Context** C. Brokelind & S. van Thiel eds., IBFD, 2020.

PIMENTEL, D. Environmental and Economic Costs of the Application of Pesticides Primarily in the United States. **Environ Dev Sustain**, [s.l.], v. 7, p. 229-252, 2005. Disponible en: <https://doi.org/10.1007/s10668-005-7314-2>. Acceso en: 9 mar. 2023.

PIMENTEL, D.; GREINER, A. Environmental and socio-economic costs of pesticide use. In: PIMENTEL, D (org.). **Techniques for reducing pesticide use**: economic and environmental benefits. Chichester: John Wiley & Sons; 1992. p. 51-78.

PISCITELLI, Tathiane. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

_____. Tributação do Tabaco: há margem para aumento? **Valor Econômico**, 29 out. 2018. Disponible en: <https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2018/10/tributacao-do-tabaco-ha-margem-para-aumento.ghtml>. Acceso en: 17 mar. 2023.

_____. Tributo sobre o pecado ou política tributária de saúde pública? **Valor Econômico**, São Paulo, 4 fev. 2020. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2020/02/tributo-sobre-o-pecado-ou-politica-tributaria-de-saude-publica.ghtml>. Acesso em: 12 mar. 2023.

PISCITELLI, Tathiane; TELES, Davi R. Por uma 'saída à francesa' aos benefícios tributários para agrotóxicos. **JOTA**, São Paulo, 25 set. 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/por-uma-saida-a-francesa-aos-beneficios-tributarios-para-agrotoxicos-25092022>. Acesso em: 9 mar. 2023.

POMERANZ, Jennifer L. *Taxing Food and Beverage Products: A Public Health Perspective and a New Strategy for Prevention*, 46 **Michigan Journal of Law Reform** 3 (2013). Disponível em: <https://repository.law.umich.edu/mjlr/vol46/iss3/4>. Acesso em: 16 mar. 2023.

PREVENTING Tobacco Use Among Youths, Surgeon General fact sheet, **Office Of The Surgeon General**, 6 jun. 2018. Disponível em: <https://www.surgeongeneral.gov/library/reports/preventing-youth-tobacco-use/factsheet.html>. Acesso em: 14 mar. 2023.

ROJAS, Christian; WANG, Emily. **Do Taxes for Soda and Sugary Drinks Work?** Scanner Data Evidence from Berkeley and Washington. [s.n.], [s.l.], 23 set. 2017. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3041989. Acesso em: 16 mar. 2023.

SANTOS, Gesmar R.; FREITAS, Rogério E. Gasto público com a agricultura no Brasil: uma abordagem a partir de dados agregados. **Boletim regional, urbano e ambiental**, v. 17, jul./dez. 2017.

SASSI, Franco et al. Equity impacts of price policies to promote healthy behaviours. **The Lancet**, v. 391, n. 10134, p. 2059-2070, 2018. Disponível em: [https://doi.org/10.1016/S0140-6736\(18\)30523-3](https://doi.org/10.1016/S0140-6736(18)30523-3). Acesso em: 16 mar. 2023.

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

_____. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

SOARES, W. L.; PORTO, M. F. de S. Uso de agrotóxicos e impactos econômicos sobre a saúde. **Revista de Saúde Pública**, v. 46, n. 2, p. 209-217, abr. 2012. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0034-89102012005000006>. Acesso em: 9 mar. 2023.

THE evolution of the tax on pesticides and the pesticide savings certificates in France. *In*: OCDE. **The Political Economy of Biodiversity Policy Reform**. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264269545-en>. Acceso en: 9 mar. 2023.

TOOGE, Rikardy. Quem criou o termo 'agrotóxico' e por que não 'pesticida' ou 'defensivo agrícola'. **G1**, Rio de Janeiro, 7 out. 2019. Disponible en: <https://g1.globo.com/economia/agronegocios/noticia/2019/10/07/quem-criou-o-termo-agrotoxico-e-por-que-nao-pesticida-ou-defensivo-agricola.ghtml>. Acceso en: 9 mar. 2023.

UNITED KINGDOM. **Soft Drinks Industry Levy comes into effect**. Londres, 5 abr. 2018. Disponible en: <https://www.gov.uk/government/news/soft-drinks-industry-levy-comes-into-effect>. Acceso en: 16 mar. 2023.

UNITED NATIONS. **WHO Framework Convention on Tobacco Control. Parties**. Disponible en: <https://fctc.who.int/who-fctc/overview/parties>. Acceso en: 17 mar. 2023.

WORLD HEALTH ORGANIZATION. **Fiscal Policies for Diet and Prevention of Noncommunicable Diseases**. Ginebra, 2016. Disponible en: https://www.who.int/docs/default-source/obesity/fiscal-policies-for-diet-and-the-prevention-of-noncommunicable-diseases-0.pdf?sfvrsn=84ee20c_2. Acceso en: 17 mar. 2023.

_____. **Good practice brief**. Ginebra, [s.d.]. Disponible en: http://www.euro.who.int/_data/assets/pdf_file/0004/287095/Good-practice-brief-public-health-product-tax-in-hungary.pdf. Acceso en: 16 mar. 2023.

_____. **Health Consequences of Smoking, Surgeon General fact sheet**. Ginebra, 16 jan. 2014. Disponible en: <https://www.hhs.gov/surgeongeneral/priorities/tobacco/index.html>. Acceso en: 17 mar. 2023.

_____. **Taxes and retail price for a pack of 20 cigarettes most sold brand**. Ginebra, 3 ago. 2021. Disponible en: <https://www.who.int/publications/i/item/WHO-HEP-HPR-TFI-2021.9.1>. Acceso en: 15 mar. 2023.

_____. **Using price policies to promote healthier diets**. Ginebra, 2015. Disponible en: https://www.euro.who.int/_data/assets/pdf_file/0008/273662/Using-price-policies-to-promote-healthier-diets.pdf. Acceso en: 17 mar. 2023.

_____. **WHO manual on sugar-sweetened beverage taxation policies to promote healthy diets**. Ginebra, dez. 2022, Disponible en: <https://www.who.int/publications/i/item/9789240056299>, Acceso en: 7 mar. 2023.

_____. **WHO Report on the Global Tobacco Epidemic.** Geneva: World Health Organization, 2019. Disponible en: <https://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/326043/9789241516204-eng.pdf?ua=1>. Acceso en: 17 mar. 2023.

_____. **WHO REPORT ON THE GLOBAL TOBACCO EPIDEMIC, 2021:** Addressing new and emerging products. Geneva, 2021. Disponible en: <https://www.who.int/publications/i/item/9789240032095>. Acceso en: 7 mar. 2023.