

# TRIBUTAÇÃO DE BEBIDAS ADOÇADAS E OS INCENTIVOS FISCAIS ESTADUAIS: CONTRIBUIÇÕES PARA O DEBATE

Cláudia Regina Heck<sup>1</sup>  
Charline Dassow<sup>2</sup>  
Arthur da Costa Monteiro<sup>3</sup>

## Resumo:

O tema da tributação de bebidas adoçadas tem sido objeto de discussão no âmbito nacional, apontando a necessidade de um imposto seletivo que onere a produção do setor, diante das externalidades negativas geradas no seu consumo. No entanto, a divisão de competências fiscais sobre consumo e a guerra fiscal entre as unidades federativas tornam mais complexa a aplicação e a efetivação da seletividade do imposto. Assim, o objetivo deste artigo é analisar a tributação do ICMS e os incentivos fiscais estaduais e sua relação com o setor de bebidas adoçadas. Para isso, foi realizada uma pesquisa exploratória, utilizando levantamento bibliográfico, análise documental e coleta de dados que possibilitem uma melhor compreensão do tema. Os resultados indicam que todos os estados brasileiros possuem leis de incentivos fiscais, ainda que não direcionados diretamente ao setor de bebidas. Ainda, identificou-se uma proporção relevante de ICMS incentivado nos estados, apesar da redução do valor incentivado na última década. O estudo ainda reforça a necessidade de uma reforma tributária que amplie a abrangência da tributação sobre o consumo e torne mais efetiva a seletividade da política tributária.

Palavras-chave: Tributação de bebidas adoçadas; incentivos fiscais; desenvolvimento regional

## Abstract:

The subject of taxation of sweetened beverages has been the subject of discussion at the national level, pointing to the need for a selective tax that burdens the sector's production, given the negative externalities generated by its consumption. However, the division of fiscal competencies on consumption and the fiscal war between the federative units make the application and effectiveness of tax selectivity more complex. Thus, this article aims to analyze ICMS taxation and state tax incentives and their relationship with the sweetened beverage sector. For this, exploratory research was carried out, using a bibliographic survey, document analysis, and data collection that allow a better understanding of the theme. The results indicate that all Brazilian states have tax incentive laws, although not directly aimed at the beverage sector. Furthermore, a relevant proportion of ICMS incentives was identified in the states, despite the reduction in the amount encouraged in the last decade. The study also reinforces the need for a tax reform that expands the scope of taxation on consumption and makes the tax policy selectivity more effective.

Key words: Taxation of sweetened beverages; tax breaks; regional development

**Área 15:** Finanças públicas locais e regionais, política fiscal

Classificação JEL: H71, L66, R58

---

<sup>1</sup> Professora Adjunta, Faculdade de Economia, Programa de Pós-graduação em Economia – PPG-Eco e pesquisadora do NuPES (UFMT). E-mail: claudia.heck@ufmt.br

<sup>2</sup> Economista e pesquisadora, Núcleo de Pesquisas Econômicas e Socioambientais – NuPES (UFMT)

<sup>3</sup> Economista pela Universidade Federal de Mato Grosso, auxiliar de pesquisa NuPES (UFMT).

## 1. Introdução

A tributação desempenha um papel relevante no sistema econômico, assumindo diferentes funções, sendo uma delas a extrafiscalidade. Esse tipo de tributação ocorre quando o objetivo da política fiscal é intervir em situações sociais ou econômicas específicas. No Brasil, essa abordagem é frequentemente utilizada como meio de alcançar os objetivos pretendidos pela regulação econômica (FOLLONI, 2014).

Ao utilizar a tributação como instrumento de intervenção, o governo pode influenciar as decisões de alocação de recursos econômicos e as escolhas dos indivíduos em relação a determinados bens e serviços. Um exemplo notável disso é a política antitabagismo implementada no Brasil a partir de 2011 que, entre outras medidas, elevou o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e definiu um preço mínimo de venda para cigarros, que resultaram em efeitos positivos tanto nas receitas do governo quanto na redução da prevalência de fumantes (IGLESIAS, 2016).

Da mesma forma, o uso de diferentes instrumentos tributários tem se tornado uma política comum em diversos países que buscam afetar o consumo de bebidas e alimentos não saudáveis, sendo utilizados em mais de sessenta países no mundo (HASSAN, 2021). Com isso, os governos esperam não apenas os efeitos diretos na redução do consumo, mas também gerar receitas que auxiliem o Estado no financiamento do sistema de saúde, uma vez que o consumo de tais produtos está associado a doenças como a obesidade, diabetes entre outras relacionadas.

Dentre os países que adotaram tal política e tiveram efeitos positivos, destaca-se o caso do México. No México, foi identificada uma redução de 6,3% nas compras de bebidas açucaradas e um aumento de 16,2% na aquisição de água, em 2014, após a implementação de um imposto de 1 peso/l (COLCHERO *et al.*, 2017). Ademais, Guerrero-Lopez *et al.* (2017) constataram que neste país a adoção do tributo sobre bebidas açucaradas e do imposto de 8% sobre alimentos densos em energia não essenciais, ocorrida no mesmo período, não acarretou mudanças significativas no emprego nas indústrias manufatureiras de bebidas e alimentos não essenciais altamente energéticos.

Estudo realizado pelo Instituto de *Efectividad Clínica y Sanitaria*, em 2020, estimou que mais de 2,9 milhões de casos de sobrepeso e obesidade, 1,4 milhão de casos de diabetes tipo 2 e cerca de 425 mil casos de outras doenças, dentre elas as doenças cardíacas, cerebrovasculares, doenças renais crônicas e câncer, são atribuíveis ao consumo de bebidas açucaradas no Brasil. Os resultados desse estudo também destacaram que o tratamento de doenças associadas a este consumo gera um gasto para o governo brasileiro de 2,995 bilhões de reais por ano (IECS, 2020).

Neste sentido, estudos recentes têm buscado compreender os impactos sociais e econômicos que podem ser gerados pela taxação de bebidas adoçadas no Brasil. Peixoto *et al.* (2022), identificaram que a taxação 1% por grama de açúcar adicionado a cada 100 gramas de alimento, tem efeito positivo na redução total de açúcares, incluindo uma redução no consumo de bebidas adoçadas, e ainda sobre o aumento na aquisição de frutas e hortaliças, melhorando a dieta dos brasileiros. Dassow e Almeida (2022) e Lucinda *et al.* (2020) encontraram evidências que a taxação de bebidas açucaradas geraria reduções nas aquisições de bebidas adoçadas e estimularia a sua substituição pelo consumo de água.

De outro modo, Cardoso *et al.* (2023) analisaram os possíveis impactos de curto e longo prazo da taxação de bebidas adoçadas no Brasil. Através do modelo de equilíbrio geral computável, verificaram que haveria variação negativa do emprego, em razão da queda geral no nível de atividade econômica, porém essa queda passa a ser revertida com a retomada dos investimentos, enquanto no salário real a tendência seria de queda ao longo do período simulado.

Recentemente, o Congresso Nacional iniciou discussões sobre o tema, com a apresentação do Projeto de Lei nº 2.183/2019. Esse projeto propõe a implementação de uma

Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) sobre a comercialização e importação de refrigerantes e bebidas açucaradas, conhecida como “Cide-Refrigerantes”, com alíquota de 20%. Em maio de 2022, o projeto foi aprovado na Comissão de Assuntos Especiais do Senado e atualmente está tramitação na Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) (BRASIL, 2022). Ainda, de acordo com a proposta, 80% dos recursos arrecadados serão repassados ao Fundo Nacional de Saúde para investimento em ações e serviços públicos, enquanto os outros 20% serão destinados ao financiamento de projetos esportivos e paradesportivos. Desta forma, a tributação via Cide, elevaria a tributação sobre os produtos, para além das alíquotas já impostas sobre a mercadoria, com a finalidade de elevar seu preço final.

No entanto, é importante ressaltar que a legislação tributária brasileira é conhecida por sua complexidade, especialmente no que diz respeito à tributação sobre o consumo. Sobre esta base econômica pesa a existência de tributos com legislações extensas e diferentes alíquotas que reduzem a sua abrangência e dificultam a implementação de uma gestão tributária mais eficiente (APPY, 2015). A repartição das competências entre os entes federados e a possibilidade de legislar sobre a matéria, enfatizada na Constituição Federal de 1988, levou os governos estaduais a adotarem os incentivos fiscais como uma estratégia para atrair oportunidades de desenvolvimento econômico para seus territórios, por meio de investimentos produtivos, especialmente de grandes empresas (DULCI, 2002).

Os incentivos fiscais possibilitam a redução dos custos tributários, particularmente do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) a ser recolhido pelas empresas. Em defesa da política, os governos destacam que os incentivos têm efeitos na geração de emprego e renda local e regional. Por outro lado, as empresas passam a considerar o impacto da mudança do custo tributário sobre a produção e a rentabilidade nas suas decisões locais.

É relevante mencionar que as legislações de incentivos fiscais têm o objetivo de estimular setores econômicos com potencial para o crescimento regional. No entanto, alguns produtos incentivados podem ter um impacto negativo no consumo, gerando externalidades indesejáveis, como no caso das bebidas adoçadas. Nesse contexto, a implementação de políticas nacionais pode ter seu efeito reduzido devido à possibilidade que as empresas têm de reduzir seus custos tributários por meio de legislações definidas pelos entes subnacionais.

O objetivo deste artigo é analisar a tributação do ICMS e os incentivos fiscais estaduais relacionados ao setor de bebidas adoçadas<sup>4</sup>. O intuito é contribuir para o debate sobre a tributação de bebidas adoçadas no Brasil, destacando a necessidade de uma tributação mais abrangente sobre o consumo e avançando no entendimento de políticas públicas que busquem minimizar o efeito de externalidades negativas.

A pesquisa, de natureza exploratória, adotou como metodologia o levantamento documental das legislações estaduais de incentivos fiscais e sua relação com o setor de bebidas adoçadas. Além disso, buscou-se obter informações sobre os valores arrecadados e incentivados tanto das bebidas adoçadas, quanto de sua bebida substituta, a água envasada. Os dados e informações foram coletados por meio de consultas públicas junto às Secretarias Estaduais de Planejamento, Fazenda e órgãos similares.

O artigo está estruturado em cinco seções principais, além da introdução. A segunda seção apresentará um breve panorama sobre a tributação de bebidas adoçadas no mundo. Na terceira seção, será abordada a tributação sobre o consumo no Brasil e a questão da guerra fiscal entre os estados. A quarta seção detalhará a metodologia da pesquisa realizada. Na quinta seção,

---

<sup>4</sup> Bebidas adoçadas são bebidas com adição de açúcares e/ou edulcorantes, como os refrigerantes, chás, xaropes, bebidas energéticas e isotônicas, bebidas lácteas, dentre outras. Como os incentivos fiscais são concedidos a nível de estabelecimento, definiu-se como objeto de estudo o setor de bebidas adoçadas, devido a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) não permitir distinção entre a fabricação de bebidas açucaradas e adoçadas, pois estes dois tipos de bebidas normalmente são produzidos na mesma indústria/estabelecimento.

serão discutidos os resultados obtidos por meio da pesquisa exploratória. Por fim, na sexta seção, serão apresentadas as considerações finais do estudo.

## 2. Bebidas adoçadas e tributação no mundo

Desde 2016, a Organização Mundial de Saúde (OMS) vem sugerindo uma inserção de um imposto de 20% ou mais sobre os preços das bebidas açucaradas, na tentativa de diminuir a ingestão dessas bebidas, e conseqüentemente reduzir os danos causados na saúde. Neste sentido, alguns países já têm adotado este tipo de política fiscal, criando impostos sobre as bebidas açucaradas e ou alimentos industrializados, como a França (2011), Hungria (2011), Maurício (2013), México, Equador (2014) entre outros países (WHO, 2016).

A ACT Promoção da Saúde, uma organização não governamental que atua na promoção e defesa de políticas de saúde pública, afirmou em seu relatório “Tributação de Bebidas e Alimentos Não Saudáveis: Experiências Internacionais” que para se ter uma política tributária eficiente, é necessário que haja um aumento no preço final dos produtos e conseqüentemente um impacto nas mudanças de comportamento e consumo (HASSAN, 2021).

Quando se trata de impostos seletivos sobre o consumo de bebidas, são adotados impostos baseados no volume ou na massa e impostos baseados nas características dos produtos, como teor de nutrientes. Os impostos seletivos sobre o consumo baseados na massa ou volume são os mais adotados entre as 60 localidades globais listadas no estudo mencionado anteriormente, representando 58% das políticas sobre bebidas e alimentos nocivos à saúde, como é o caso da política adotada no México, que em 2014 adotou um imposto de 1 peso mexicano por litro para as bebidas açucaradas (US\$ 0,05/l). Já os impostos seletivos sobre o consumo baseado nas características dos produtos são adotados em 6 localidades, entre elas a África do Sul que, em 2018, sancionou uma tributação de 2 centavos de rands sul-africanos por grama de açúcar de bebidas com teor de açúcar acima de 4g/100ml (HASSAN, 2021).

Há ainda a categoria de imposto que combina os tributos baseados no volume ou massa, escalonado pelo teor de açúcar, adotado em 11 localidades. Este é o caso do Reino Unido que, em 2018, implementou um tributo sobre as bebidas açucaradas, considerando três categorias diferentes com base em seu teor de açúcar: (i) bebidas com teor de açúcar com mais de 8g/100ml, sendo adicionado 24 centavos de libras por litro; (ii) bebidas com teor de açúcar entre 5g/100ml e 8g/100ml, adicionado 18 centavos por litro; e as (iii) bebidas com teor de açúcar inferior a 5g/100ml, que são isentas de uma tributação especial (HASSAN, 2021).

A segunda categoria mais comum de imposto implementado é o imposto seletivo sobre o consumo do tipo “*ad valorem*” que é aplicada em 25% dos países que adotam essa tributação no setor de bebidas. Um exemplo é o Emirados Árabes Unidos, que em 2017 implementaram um imposto *ad valorem* de 100% sobre os energéticos e de 50% sobre as bebidas carbonatadas, posteriormente alterado para bebidas adoçadas, em 2019. Além disso, impostos sobre a importação também são medidas adotadas neste cenário como no Palau, que adotou um tributo sobre a importação baseado no volume de US\$ 0,28/l, em 2003. Já a Índia e outros países optaram por políticas tributárias sobre o valor agregado, sendo que no caso indiano adotou-se um imposto sobre bens e serviços de 28% para bebidas e alimentos adoçados, com adicional de 12% sobre as bebidas adoçadas (HASSAN, 2021).

No contexto dos sistemas tributários no mundo, é importante destacar que mais de 150 países atualmente adotam o modelo de tributação sobre o consumo por meio do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) (SOUZA, 2018). O IVA é um imposto simplificado que incide sobre o valor agregado ao produto, desde a fase de produção até a comercialização final das mercadorias. Derzi (1995, p. 63) destaca que o IVA, “é transferido para o adquirente pelo mecanismo dos preços e, em última instância, acaba sendo suportado pelo consumidor final”. Assim, quando se trata da aplicação de impostos seletivos, como no caso das bebidas adoçadas,

isso ocorre sobre uma ampla base tributária de consumo, impactando diretamente o consumidor.

Ao contrário, Derzi (1995) destaca que no Brasil, pelas características da tributação sobre o consumo, há o entendimento de que o tributo deve ser suportado economicamente, pelo contribuinte de direito, ou seja, o comerciante ou empresário. Para o autor, essa tributação “possibilitou a adoção de políticas extrafiscais, prestando-se, por vias transversas, a uma ardorosa guerra fiscal entre Estados da Federação” (DERZI, 1995, p. 64), com a finalidade de fomentar o crescimento econômico.

Neste sentido, para que se possa ampliar o debate sobre as características da tributação sobre o consumo no Brasil e sua relação com a produção de bebidas adoçadas, é necessário considerar que a adoção de tributação seletiva, seja através da Cide ou outra, serão aplicadas sobre uma estrutura tributária nacional complexa e que possibilita, em diferentes condições, a redução tributária via políticas de incentivos fiscais. Isso implica que os impactos dessas medidas dentro do contexto tributário atual devem levar em conta a interação com outros tributos e a necessidade de coordenação entre os diferentes entes federados.

### **3. Tributação de bebidas adoçadas no Brasil a guerra fiscal dos Estados**

No Brasil, a tributação sobre o consumo é determinada em diferentes níveis. Em âmbito federal, temos o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), em nível estadual o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), e em nível municipal o Imposto sobre Serviços (ISS). Esses impostos têm como objetivo arrecadar recursos governamentais com base na produção, circulação de mercadorias e prestação de serviços em todo o país, respectivamente.

O IPI é aplicado à produção industrial e possui características importantes, tais como a não cumulatividade, a extrafiscalidade e a incidência indireta (GASSEN, D'ARAÚJO e PAULINO, 2013). As alíquotas são estabelecidas de forma detalhada na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), levando em consideração o código NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) do produto. Appy (2015) destaca que em alguns casos isso pode deixar margens para a discussão (e contencioso) sobre a classificação dos produtos.

Para o setor de bebidas adoçadas a TIPI<sup>5</sup> define uma alíquota de 2,6% para o IPI, com exceção de sucos (sumos) de fruta ou de produtos hortícolas. Essa alíquota representa uma redução em relação à anterior, que era de 4%<sup>6</sup>. Cabe destacar que essa redução da alíquota ocorreu mesmo diante de manifestações anteriores do Conselho Nacional de Saúde (CNS), que recomendavam a revisão da alíquota com base nas recomendações da OMS.

A Recomendação n.º 047, de 2020, do CNS, entre outros pontos, recomendou que o governo federal cessasse os subsídios fiscais de IPI para refrigerantes e demais bebidas adoçadas, por meio de alterações na Tabela de Incidência do IPI (TIPI). Além disso, a recomendação propunha a revogação da Nota Complementar NC (22-1), que prevê a redução das alíquotas do IPI relativas aos refrigerantes e refrescos que contenham extrato de sementes de guaraná ou extrato de açaí, em 50% e suco de frutas, em 25%<sup>7</sup>.

Da mesma forma, a Receita Federal, já havia apontado que a tributação aplicada ao setor não estava de acordo com o princípio constitucional da seletividade (BRASIL, 2018). Isso ocorria devido aos incentivos concedidos aos fornecedores de matéria-prima, especialmente às preparações compostas utilizadas na produção de bebidas não alcoólicas, como xaropes ou

---

<sup>5</sup> Decreto nº 11.158, de 29 de julho de 2022.

<sup>6</sup> Anteriormente, o Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011 definia alíquota de 27% para bebidas adoçadas, exceto para sucos (sumos) de frutas ou de produtos hortícolas. A partir de 2017, a alíquota foi reduzida para 4%, pelo Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016.

<sup>7</sup> Outras informações podem ser encontradas nos seguintes textos: Recomendação nº 21, de 9 junho de 2017 e Recomendação nº 33, de 5 de julho de 2019.

concentrados, estabelecidos na Zona Franca de Manaus (ZFM). Esses incentivos criavam um crédito fictício para a etapa seguinte da cadeia produtiva, em conformidade com o princípio da não cumulatividade do tributo. Até 2018, o mecanismo pelo qual o incentivo era aplicado era a diferença de alíquota do IPI aplicável aos insumos, que era de 20%, valor significativamente superior ao do setor de refrigerantes e refrescos, que era de 4%, permitindo que os créditos fiscais do primeiro fossem aproveitados pelos últimos.

Como resultado, estimou-se uma renúncia de aproximadamente 4 bilhões anuais no setor, nos anos de 2016 e 2017 (BRASIL, 2018). Isso levou o governo reduzir e igualar as alíquotas em 4%<sup>8</sup>. No entanto, devido à intensa pressão da indústria e de representantes políticos da ZFM, foram editados dois decretos<sup>9</sup> subsequentes com a finalidade de reestabelecer a alíquota para 12% e definir uma redução gradual e temporária. Neto (2020, p. 183) aponta que “a análise da evolução legislativa e do quadro normativo atual em matéria de IPI indica que, apesar das recentes alterações, a política fiscal vigente no Brasil ainda vai em sentido oposto ao que recomenda a OMS”.

Pereda e Garcia (2020) realizaram uma análise das mudanças nas alíquotas do IPI em algumas bebidas entre 2013 e 2018 e como essas alterações afetaram os preços finais das bebidas adoçadas. De acordo com o estudo, foi identificado um repasse de 30% da redução do tributo para água, 19% para bebidas carbonatadas e 15% para bebidas energéticas/esportivas, sendo que a maior redução de preço foi observada nas empresas menores. Além disso, o estudo destacou que apenas as empresas maiores produtoras de bebidas carbonatadas repassaram as alíquotas reduzidas para o consumidor final. As autoras também ressaltaram a complexidade do sistema tributário, o que dificulta a análise desse repasse da tributação para o consumo.

É importante considerar que, além do IPI, a tributação sobre o consumo inclui as políticas tributárias dos estados e do Distrito Federal por meio da cobrança do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). O ICMS é o principal tributo do país em termos de capacidade arrecadatória. Em 2021, o imposto representou 7,33% da carga tributária brasileira, que totalizou 32,95% (RECEITA FEDERAL, 2022). O ICMS possui como características principais a não cumulatividade, a incidência indireta e a possibilidade de ser seletivo de acordo com a essencialidade da mercadoria tributada, com as alíquotas definidas pelos governos estaduais (GASSEN, D'ARAÚJO e PAULINO, 2013).

Além das alíquotas, os estados têm o poder de definir, por meio de Lei Complementar, outras atribuições estabelecidas no artigo 155, inciso XII da Constituição. Uma dessas atribuições é a possibilidade de cobrança do imposto no regime de Substituição Tributária (ST)<sup>10</sup>. No caso da CNAE<sup>11</sup> que contém as bebidas adoçadas, os refrigerantes, por exemplo, em todos os estados são tributados pelo regime de ST, sendo que a legislação estadual deve estabelecer os valores de referência e a metodologia de cálculo.

A pesquisa identificou a alíquota aplicável às bebidas adoçadas e à água, bem substituto. A Tabela 1 apresenta os valores levantados para os refrigerantes. Ainda, para este produto identificou-se a existência de um adicional de alíquota em alguns estados, que é destinado ao financiamento de Fundos Públicos, principalmente voltados para a redução da pobreza.

---

<sup>8</sup> Decreto nº 9.394, de 2018.

<sup>9</sup> Decreto nº 9.514, de 27 de setembro de 2018 e Decreto nº 9.897, de 1º de julho de 2019.

<sup>10</sup> A Substituição Tributária consiste no regime pelo qual a responsabilidade pelo ICMS devido em relação às operações ou prestações de serviços é atribuída a outro contribuinte. No caso do setor de bebidas adoçadas o recolhimento do tributo é feito pela indústria. A principal crítica a este regime é o recolhimento tributário mesmo sem a garantia de venda do produto final.

<sup>11</sup> O levantamento detalhado para as subclasses CNAE pode ser conferido no Portal de Dados do Núcleo de Pesquisas Econômicas e Socioambientais (NuPES/UFMT). Disponível em: [bit.ly/46Hpglj](http://bit.ly/46Hpglj).

Tabela 1 – Alíquotas de ICMS para refrigerantes nos estados brasileiros em 2022.

Alíquota	Estados
17%	AP, ES, MT e RR
17,5%	RO
18%	AL <sup>1</sup> , AM, DF, MA, PR <sup>2</sup> , RJ <sup>2</sup> , RN, SP, TO, MG
19%	GO <sup>2</sup>
20%	BA <sup>2</sup> , CE <sup>2</sup> , MS, PB <sup>2</sup> , PE, RS, SE
21%	PA, PI <sup>2</sup>
25%	AC

Fonte: Elaborado pelos autores a partir da consulta as RICMS dos estados.

Nota: <sup>1</sup> Estado com adicional de alíquota em 1% para o Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza – FECOEP. <sup>2</sup> Estados com adicional de alíquota em 2% previstos na legislação para Fundos Estaduais.

Observa-se que alguns estados possuem alíquotas mais elevadas para o refrigerante, como é o caso do Pará e do Acre, onde as alíquotas gerais são de 17% e 19%, respectivamente. No entanto, ambos os estados possuem políticas tributárias que oferecem incentivos fiscais para empresas e, dentre elas, produtores de refrigerantes<sup>12</sup>.

Os incentivos fiscais estaduais ganharam impulso a partir da Constituição de 1988, quando o governo federal deixou de ser o agente central da política de desenvolvimento regional e foi concedida maior autonomia aos governos estaduais no texto constitucional. Dulci (2002) afirma que a partir desse momento, os entes subnacionais passaram a buscar oportunidades e meios de desenvolvimento por conta própria. Essa busca desencadeou uma disputa entre os estados conhecida como "guerra fiscal". O objetivo principal era atrair investimentos produtivos de setores considerados estratégicos para a economia, com o intuito de impulsionar a produção e a renda regional.

Nesse contexto, os estados são incentivados a adotar políticas de incentivo fiscal, sob o risco de sofrerem perdas econômicas e sociais. No entanto, a concessão desses incentivos resultou em uma série de ações no Supremo Tribunal Federal (STF) contestando a sua constitucionalidade. Em 2017, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) buscou reduzir as incertezas geradas pela "guerra fiscal" entre os estados, estabelecendo medidas como a convalidação dos incentivos no âmbito do CONFAZ, a adesão aos incentivos fiscais concedidos ou prorrogados por outros estados da mesma região e a possibilidade de remissão dos créditos tributários originados da concessão de benefícios fiscais sem a devida aprovação por meio de convênio.

Rezende (2020), destaca que as recentes ações no âmbito do CONFAZ evidenciam a necessidade de conferir legalidade a um conjunto de situações que antes eram inconstitucionais. No entanto, a manutenção da competência tributária estadual do ICMS é um estímulo para que os entes subnacionais utilizem a política tributária em seu favor.

Assim, é oportuno discutir o alinhamento dos objetivos da política tributária sobre o consumo entre o governo federal e os estados. Conforme apontado, a redução da tributação do IPI pelo governo federal indica que a política tributária nacional não tem sido utilizada como instrumento para a redução de externalidades negativas associadas ao consumo de bebidas adoçadas. Da mesma forma, como será evidenciado na seção de resultados, a existência significativa de incentivos fiscais sugere que a mesma situação ocorre em nível regional.

#### 4. Procedimentos metodológicos

O desenvolvimento metodológico da pesquisa teve como finalidade orientar a investigação para compreender a complexidade da legislação tributária dos estados, os

<sup>12</sup> Os incentivos no estado do Pará podem ser conferidos através do link: [bit.ly/44IcVLF](https://bit.ly/44IcVLF).

incentivos fiscais e os dados relacionados a arrecadação e a renúncia fiscal no setor de bebidas adoçadas. Nesse sentido, a pesquisa adotou uma abordagem exploratória.

De acordo com Gil (2008), a pesquisa exploratória é realizada quando o tema em questão é pouco explorado e requer flexibilidade no planejamento, permitindo a análise de vários aspectos relacionados com o fenômeno. Essa abordagem proporciona uma visão geral e aproximada sobre um determinado fato. Além disso, segundo o autor, a pesquisa exploratória tem como objetivo desenvolver, esclarecer e modificar conceitos, contribuindo para a formulação de estudos posteriores.

O percurso metodológico adotado nesta pesquisa começou com a necessidade de levantar e compreender a tributação aplicável ao setor de bebidas adoçadas, em que o ICMS é um dos tributos relevantes. Considerando que as alíquotas são definidas pelos estados e Distrito Federal, foi realizado um levantamento das legislações correspondentes para posterior obtenção dos dados. Ademais, para identificar quais unidades federativas possuem incentivos fiscais e se o setor estudado é incentivado de alguma forma, realizou-se uma consulta pública. Essa consulta foi feita através da Lei de Acesso à Informação, junto às Secretarias Estaduais responsáveis pela gestão tributária e dos incentivos. Foram 27 pedidos de acesso à informação enviados, dos quais obteve-se respostas de 25 unidades federativas<sup>13</sup>, no período entre setembro e janeiro de 2023.

Para tanto, solicitou-se os dados de arrecadação anual do ICMS e os valores incentivados, por subclasse CNAE, para as seguintes categorias: (i) 1121-6/00 - fabricação de águas envasadas; (ii) 1122-4/01 - fabricação de refrigerantes; (iii) 1122-4/02 - fabricação de chá mate e outros chás prontos para consumo; (iv) 1122-4/03 - fabricação de refrescos, xaropes e pós para refrescos, exceto refrescos de frutas; (v) 1122-4/04 - fabricação de bebidas isotônicas; e (vi) 1122-4/99 - fabricação de outras bebidas não alcoólicas não especificadas anteriormente.

Cabe destacar que durante a pesquisa, foram identificadas algumas dificuldades em contabilizar os incentivos fiscais nos estados e estabelecer um parâmetro homogêneo nacional, devido às especificidades relacionadas as unidades federativas, dentre elas destacam-se:

- a) informações agregadas por CNAE e dificuldade de padronizações e compreensão da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO);
- b) lançamentos contábeis da receita na CNAE principal e/ou de maior preponderância, o que impacta a qualidade das informações obtidas. Isso ocorre porque os valores incentivados são atribuídos com base na CNAE principal da empresa, e não por produto específico;
- c) sigilo fiscal foi citado como um obstáculo para a disponibilização de dados sobre a renúncia fiscal. Observou-se que as empresas de maior porte, que detêm uma parcela significativa do mercado, são aquelas que mais se beneficiam dos incentivos fiscais;
- d) mudanças no sistema de escrituração fiscal ao longo do período estudado;
- e) incentivos fiscais são indiretos e não contabilizados.

Essas dificuldades evidenciam a complexidade e a falta de padronização no registro e na contabilização dos incentivos fiscais nos estados, o que torna desafiador obter uma visão nacional abrangente dos valores incentivados no setor de bebidas adoçadas. Apesar disso, é ressaltar que, os dados obtidos durante a pesquisa foram padronizados e deflacionados, a fim de garantir a comparabilidade e a análise consistente dos resultados.

Para compreender aspectos relacionados à demanda e oferta do mercado de bebidas não alcoólicas no Brasil, foram utilizadas fontes de dados da Pesquisa de Orçamento Familiar (POF) e da Produção Industrial Anual (PIA), ambas pesquisas realizadas pelo Instituto Brasileiro de

---

<sup>13</sup> Apenas os estados de Minas Gerais e Roraima não apresentaram respostas quanto a solicitação das informações até o momento.



Geografia e Estatística (IBGE) e do levantamento da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS), feito pelo Ministério do Trabalho e Emprego.

## 5. Resultados e discussões

### 5.1 Caracterização do setor de bebidas não alcoólicas

Nos últimos anos, tem-se verificado uma redução no consumo de bebidas adoçadas no Brasil. Segundo dados da Pesquisa de Orçamento Familiar (POF), em 2008-2009, 23% da população brasileira com 10 anos ou mais, consumia refrigerantes e 7,7% ingeriam refrescos/sucos industrializados (Tabela 2). Já em 2017-2018, o percentual de pessoas que consumiam estas bebidas era de 15,4% e 4,6%, representando em uma queda na frequência de consumo de 33% e 40%, respectivamente. Esta redução também pode ser vista na quantidade de consumo médio per capita da maioria das bebidas não alcoólicas, mas principalmente dos refrigerantes, passando de 94,7 ml/dia para 67,1 ml/dia, ou seja, uma diminuição de 29%, neste período, bem como do seu consumo fora do domicílio.

Tabela 2 – Frequência de consumo alimentar, consumo alimentar médio per capita e percentual de consumo fora do domicílio, segundo as bebidas não alcoólicas - Brasil

Bebidas não alcoólicas	Frequência de consumo alimentar (%)		Consumo alimentar médio per capita(ml/dia)		Consumo fora do domicílio (% em relação ao total consumido)	
	2008-2009	2017-2018	2008-2009	2017-2018	2008-2009	2017-2018
Sucos	32,9	33,1		124,5		15,3
Refrescos/sucos industrializados	7,7	4,6	145,0	16,9	18,5	12,4
Refrigerantes	23,0	15,4	94,7	67,1	39,9	31,1
Bebidas lácteas	7,1	5,2	19,9	15,0	8,7	8,7
Café	79,0	78,1	215,1	163,2	10,1	9,1
Chá	6,0	7,4	31,3	48,4	8,9	12,8
Outras bebidas não alcoólicas	0,8	0,8	2,7	2,7	46,9	40,1

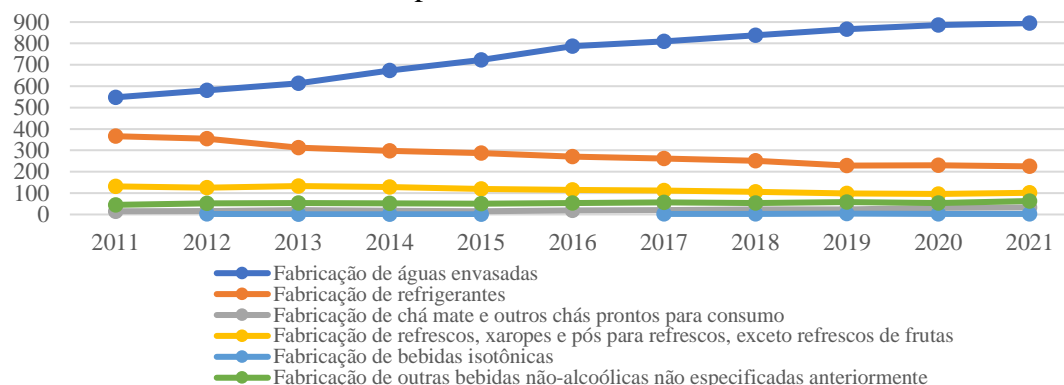
Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – Pesquisa de Orçamento Familiar 2008-2009 e 2017-2018.

Nota: Os dados referentes ao consumo alimentar médio per capita e fora do domicílio em 2008-2009 para sucos e refrescos/sucos industrializados estão agregados, de acordo com a disponibilidade de dados encontrada.

Ao analisar os dados agregados da indústria de bebidas adoçadas no Brasil (Figuras 1 e 2), constata-se que a fabricação de refrigerantes é a categoria que possui o maior número de estabelecimentos e vínculos empregatícios. Em 2021, essa categoria foi responsável por 52,8% dos estabelecimentos e 80,9% dos vínculos empregatícios do setor de bebidas não alcoólicas, excluindo a água. Valente Júnior, Alves e Santos (2016), destacam que a produção de refrigerantes no Brasil é concentrada e internacionalizada, onde poucas firmas de marcas conhecidas internacionalmente detém a maior parcela das vendas e do faturamento.

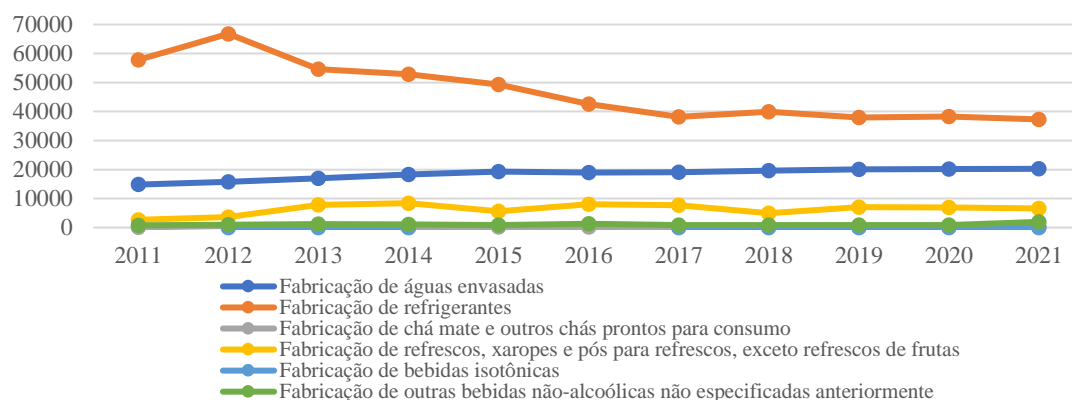
Ademais, verifica-se que o declínio vivenciado no consumo de bebidas adoçadas, também pode ser notado no lado da oferta, tanto em relação ao número total de estabelecimentos e vínculos empregatícios, quanto no valor bruto da produção (Tabela 3). Em 2011, havia 558 estabelecimentos e 61.387 vínculos empregatícios no setor de bebidas não alcoólicas, exceto água, passando para 426 estabelecimentos e 46.077 vínculos em 2021, representando uma queda de 23,7% e 24,9%, respectivamente. Esta redução pode ser vista principalmente na fabricação de refrigerantes, a qual possuía 366 estabelecimentos e 57.843 vínculos empregatícios em 2011, alcançando 225 estabelecimentos e 37.292 vínculos em 2021, que corresponde a uma queda ainda maior, ou seja, de 38,5% e 35,5%.

Figura 1 – Total de estabelecimentos por subclasse CNAE das bebidas não alcoólicas - Brasil



Fonte: Ministério do Trabalho e Emprego – Relação Anual de Informações Sociais.

Figura 2 – Total de vínculos empregatícios por subclasse CNAE das bebidas não alcoólicas - Brasil



Fonte: Ministério do Trabalho e Emprego – Relação Anual de Informações Sociais.

Avaliando os dados da PIA, para estabelecimentos com 30 ou mais pessoas ocupadas, constata-se na Tabela 3, uma redução no valor bruto da produção e da receita líquida de vendas da indústria de refrigerantes e de outras bebidas não alcoólicas nos últimos anos, de aproximadamente 9% e 3,7%, comparando 2016 e 2021.

Tabela 3 – Dados gerais das unidades locais das empresas industriais com 30 ou mais pessoas ocupadas, segundo as classes de atividades econômicas de bebidas não alcoólicas - Brasil

CNAE	Número de unidades locais (Unidades)					
	2016	2017	2018	2019	2020	2021
11.21-6 Fab. de águas envasadas	254	251	257	231	250	250
11.22-4 Fab. de refrigerantes e de outras bebidas não alcoólicas	361	353	357	371	372	366
CNAE	Valor bruto da produção industrial (Mil Reais)					
	2016	2017	2018	2019	2020	2021
11.21-6 Fab. de águas envasadas	2.654.467	2.772.382	2.823.062	2.938.585	2.709.738	2.896.436
11.22-4 Fab. de refrigerantes e de outras bebidas não alcoólicas	40.317.671	40.441.532	38.253.930	39.281.354	37.415.696	36.687.145
CNAE	Total de receitas líquidas de vendas (Mil Reais)					
	2016	2017	2018	2019	2020	2021
11.21-6 Fab. de águas envasadas	2.659.015	2.750.459	2.817.961	2.990.992	3.067.199	3.172.747
11.22-4 Fab. de refrigerantes e de outras bebidas não alcoólicas	45.566.725	47.482.219	44.814.081	47.800.385	43.958.237	43.871.567

Fonte: IBGE - Pesquisa Industrial Anual - Empresa.

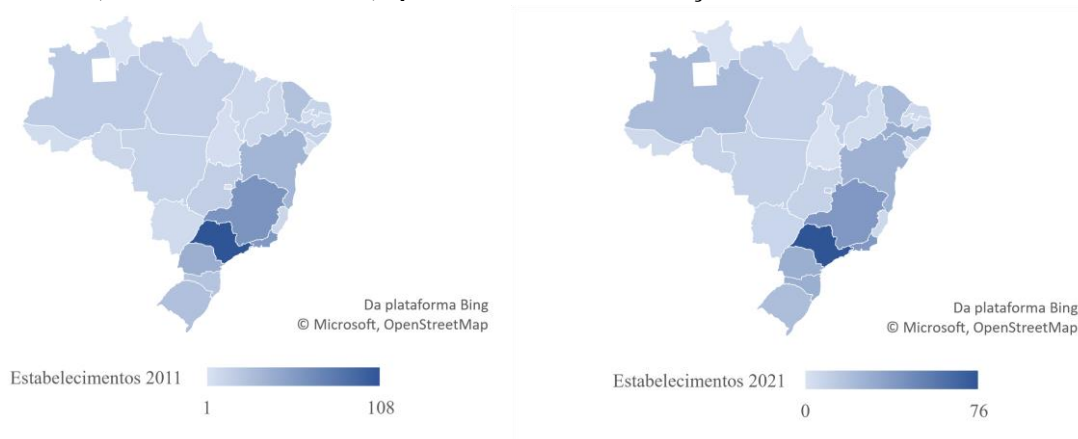
Nota: Valores deflacionados pelo IPCA alimentação e bebidas para dezembro de 2021.

Por outro lado, no que se refere a indústria de águas envasadas, nota-se um crescimento deste setor ao longo do período em estudo, representando um aumento de 63,3% no número de estabelecimentos, de 36,6% dos vínculos empregatícios, de 9,1% no valor bruto da produção e de 19,3% no total de receitas líquidas de vendas. Em 2021, a fabricação de águas envasadas possuía 895 estabelecimentos, 20.252 vínculos empregatícios, gerava um valor bruto da produção de cerca de 2,9 bilhões de reais e uma receita líquida de vendas de 3,2 bilhões de reais ao setor. O crescimento desta atividade econômica é muito importante para a economia brasileira, devido a água ser uma das principais bebidas substitutas das bebidas adoçadas e ser a única bebida com recomendação de consumo pelas entidades de saúde.

Além do mais, comparando os dados da RAIS da indústria de águas envasadas com a de refrigerantes, principal atividade econômica do setor de bebidas adoçadas, verifica-se uma diferença significativa quanto ao porte destes estabelecimentos industriais. Na indústria de águas envasadas, 67% são estabelecimentos com até 19 pessoas ocupadas, já na indústria de refrigerantes, este percentual é de 34,2%, ou seja, esta última é caracterizada por estabelecimentos de maior porte quando comparado a indústria de águas envasadas.

Ao analisar o setor de fabricação de refrigerantes e de outras bebidas não alcoólicas, exceto água, por Unidade da Federação (Figura 3), percebe-se que em 2021, o estado com maior número de estabelecimentos foi São Paulo (76), seguido de Minas Gerais e Rio de Janeiro (40), Pernambuco, Paraná e Santa Catarina (28) e Bahia (26). Por outro lado, os estados de Amapá e Sergipe não possuíam estabelecimentos neste setor. Comparando os anos de 2011 e 2021, nota-se que a maioria dos estados apresentou uma redução no número de estabelecimentos ao longo do período, exceto Pernambuco (+9), o Distrito Federal (+7), Santa Catarina (+4), Amazonas (+2) e Maranhão (+1).

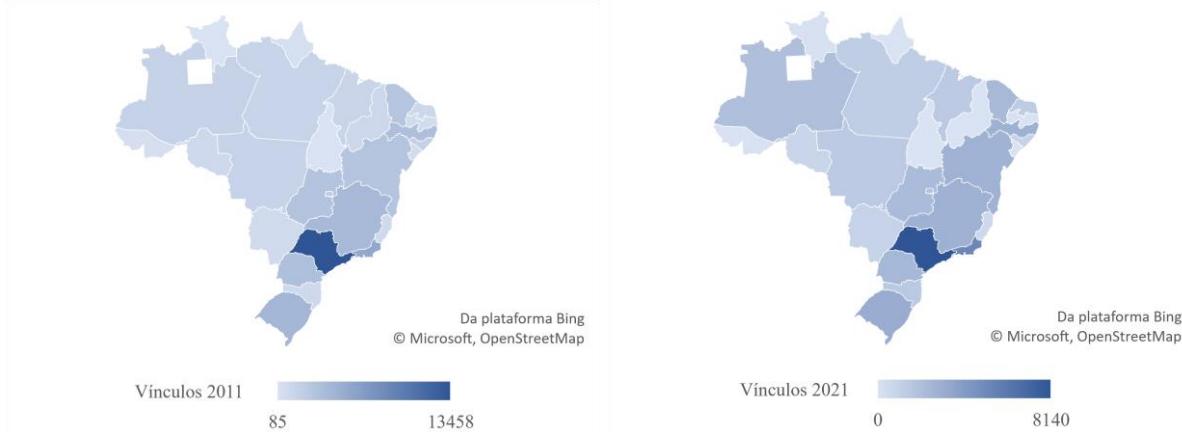
Figura 3 – Total de estabelecimentos referente a fabricação de refrigerantes e de outras bebidas não alcoólicas (classe CNAE 1122-4), por Unidade da Federação



Fonte: Ministério do Trabalho e Emprego – Relação Anual de Informações Sociais.

Quanto ao número de vínculos empregatícios no setor de fabricação de refrigerantes e de outras bebidas não alcoólicas (Figura 4), exceto água, os estados que se destacaram em 2021 foram São Paulo (8.140), Rio de Janeiro (5.210), Rio Grande do Sul (3.068), Pernambuco (2.835), Minas Gerais (2.799) e Bahia (2.774). Comportamento similar ao do número de estabelecimentos também pode ser percebido para a maioria dos estados, que apresentaram uma redução na quantidade de vínculos empregatícios ao longo do período, exceto Santa Catarina (+436), Amazonas (+367), Rio Grande do Norte (+248), Mato Grosso do Sul (+59) e Maranhão (+56).

Figura 4 – Total de vínculos empregatícios referente a fabricação de refrigerantes e de outras bebidas não alcoólicas (classe CNAE 1122-4), por Unidade da Federação

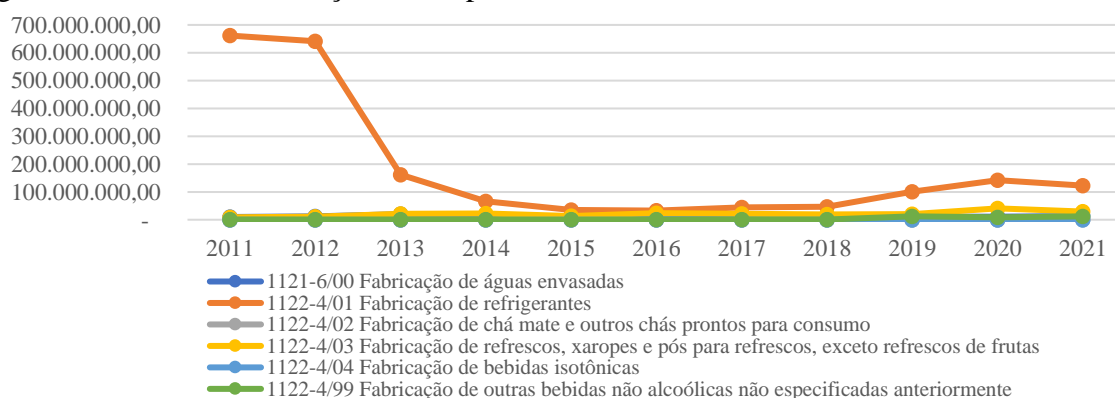


Fonte: Ministério do Trabalho e Emprego – Relação Anual de Informações Sociais.

## 5.2 Arrecadação e Incentivo Fiscal nos Estados: análise exploratória

A fim de atender o objetivo proposto, essa seção traz uma análise dos dados e informações levantadas através da pesquisa. Na Figura 5, são apresentados os valores arrecadados pelo governo federal com o IPI por subclasse CNAE das bebidas não alcoólicas, com destaque para a indústria de refrigerantes, a qual contribuiu com a maior parte da arrecadação de todo o setor, ou seja, em 2021, a indústria de refrigerantes foi responsável por 69% do total arrecadado no setor de bebidas não alcoólicas, seguida pela indústria de refrescos, xaropes e pós para refrescos, exceto refrescos de fruta, responsável por 17% do valor arrecadado. Importante mencionar as oscilações e principalmente o declínio na arrecadação da indústria de refrigerantes entre 2011 e 2021, gerado principalmente pelas alterações nas alíquotas que ocorreram ao longo deste período, passando de aproximadamente 661,6 milhões de reais para 123 milhões de reais, uma redução de 81,4%.

Figura 5 – Total de arrecadação de IPI por subclasse CNAE das bebidas não alcoólicas - Brasil



Fonte: Receita Federal – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros.

Nota: Valores deflacionados pelo IPCA alimentação e bebidas – dez/2021.

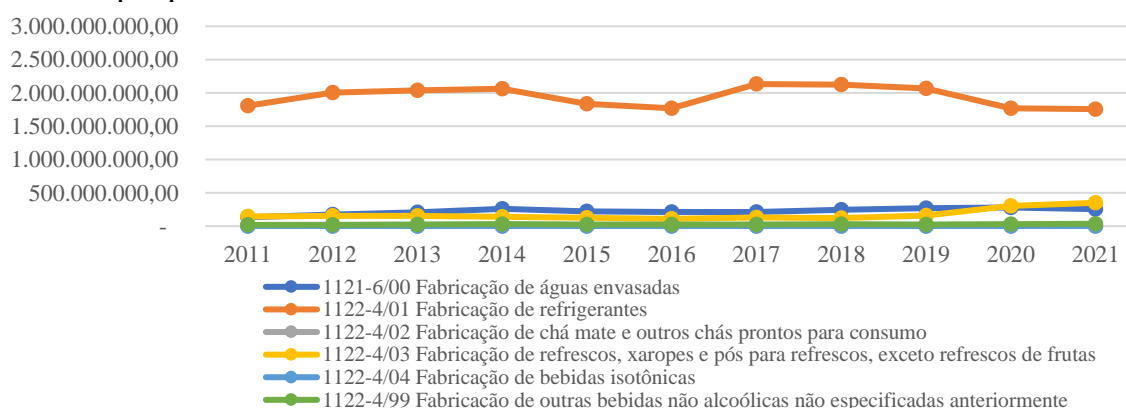
Em 2012<sup>14</sup>, foram estabelecidos os percentuais de 20% e 30% para o código NCM 2106.90.10, Ex. 01 e 02, da TIPI que se referem às preparações compostas, não alcoólicas, como extratos concentrados ou sabores concentrados, utilizados na elaboração de bebidas da posição 22.02. Essa medida resultou em incentivos para as empresas que adquiriam sua matéria-prima na Zona Franca de Manaus (ZFM), conforme discutido na terceira seção. Além disso, em

<sup>14</sup> Decreto 7.742, de 31 de maio de 2012.

2013, foram criadas as Notas Complementares NC (21-1) e NC (22-1), aprovadas pela TIPI, em 2011<sup>15</sup>. Essas notas complementares reduziam as alíquotas do IPI relacionadas aos extratos concentrados e refrigerantes que continham extrato de sementes de guaraná ou de açaí em 50%, e aqueles que continham suco de frutas em 25%. Como resultado dessas medidas, a arrecadação do tributo sofreu uma queda acentuada que persistiu até 2018. Desde então, os esforços para reduzir a alíquota dos extratos concentrados (xaropes) em patamares mais próximos aos refrigerantes, para que não resultem em créditos fiscais de IPI na produção tem resultado em um aumento da arrecadação.

Em relação a arrecadação de ICMS por subclasse CNAE das bebidas não alcoólicas (Figura 6), através de pesquisa foi possível levantar dados de 17 estados brasileiros, os quais estão relacionados mais adiante na Figura 7, exceto o Espírito Santo que devido a questões de sigilo fiscal, enviou dados apenas por classe CNAE. O estado de Mato Grosso do Sul e o Distrito Federal não encaminharam os dados também por motivos de sigilo fiscal, inclusive a nível de classe CNAE; o estado de Pernambuco mencionou que não registra os valores arrecadados por classe CNAE; e dos demais não obtivemos uma resposta e/ou justificativa do não envio.

Figura 6 – Total de arrecadação de ICMS por subclasse CNAE das bebidas não alcoólicas, para os estados pesquisados



Fonte: Elaborado pelos autores a partir da pesquisa junto às Secretarias Estaduais de Fazenda.

Nota: Valores deflacionados pelo IPCA alimentação e bebidas – dez/2021. Todos os estados respondentes, exceto Espírito Santo.

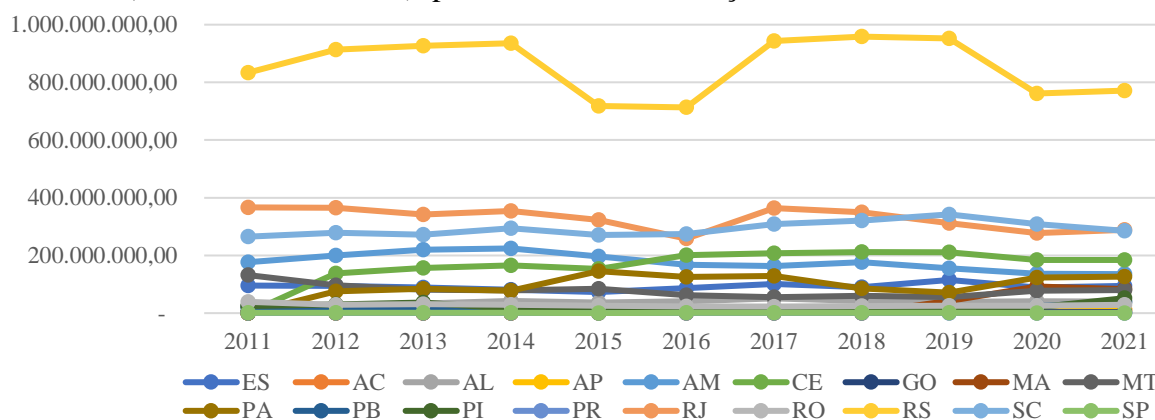
A arrecadação de ICMS do setor de bebidas não alcoólicas apresentou um aumento ao longo do período, de cerca de 14% na arrecadação, passando de 2,1 bilhões em 2011 para 2,4 bilhões de reais em 2021. Por outro lado, especificamente na indústria de refrigerantes verifica-se uma queda na arrecadação de cerca de 2,9%, e várias oscilações ao longo do período. As atividades econômicas que mais cresceram foram a fabricação de chá mate e outros chás prontos para consumo (+1.885%) e a fabricação de refrescos, xaropes e pós para refrescos, exceto refrescos de fruta (+142%). A indústria de refrigerantes também apresenta um papel de destaque em relação a arrecadação de ICMS nestes estados, sendo responsável pela arrecadação de 73,2% do setor em 2021, seguido pela indústria de refrescos, xaropes e pós para refrescos, exceto refrescos de fruta, que representou 14,6% do valor arrecadado.

Ao analisar os dados relacionados apenas a fabricação de refrigerantes e de outras bebidas não alcoólicas por estado (Figura 7), verifica-se a expressiva importância do Rio

<sup>15</sup> As normas NC (21-1) e NC (22-1) foram inicialmente aprovadas pelo Decreto nº 7.660, em 23 de dezembro de 2011. No entanto, essas normas foram revogadas no ano seguinte, em 2012, pelo Decreto nº 7.742/2012. Posteriormente, foram modificadas e (re)criadas pelo Decreto nº 8.017, datado de 17 de maio de 2013.

Grande do Sul, que representa 34,5% do valor total arrecadado com ICMS nos estados pesquisados, seguido pelos estados do Rio de Janeiro (12,9%) e Santa Catarina (12,8%).

Figura 7 – Arrecadação de ICMS referente a fabricação de refrigerantes e de outras bebidas não alcoólicas (classe CNAE 1122-4), por Unidade da Federação



Fonte: Elaborado pelos autores a partir da pesquisa junto às Secretarias Estaduais de Fazenda.

Nota: Valores deflacionados pelo IPCA alimentação e bebidas – dez/2021.

O estado do Rio Grande do Sul informou que as empresas das subclasses CNAE solicitadas utilizam outros tipos de incentivos, como crédito presumido para investimentos, isenções para saída de vasilhames e imunidades para exportação. Esses incentivos não são específicos para o setor de bebidas não alcoólicas. Por outro lado, os estados do Rio de Janeiro e Santa Catarina informaram que não possuem incentivos fiscais específicos para o setor de bebidas não alcoólicas. Além disso, observa-se que as oscilações na arrecadação desses três estados estão relacionadas à queda do produto interno bruto da economia brasileira nos anos de 2015 e 2016, seguida posteriormente pelo impacto da pandemia de Covid-19. Esses fatores têm contribuído para as variações na arrecadação do setor.

É relevante ressaltar que todos os estados pesquisados indicaram possuir legislação que estabelece incentivos fiscais como parte de suas políticas tributárias, ainda que o setor pesquisado não seja beneficiado. Esses incentivos são adotados pelos estados em resposta ao amplo contexto da “guerra fiscal”, conforme destacado na revisão de literatura. Essas medidas se tornam necessárias para que os estados possam competir entre si e atrair investimentos.

No Quadro 1, são apresentadas as modalidades de incentivos identificadas para as CNAEs pesquisadas. Entre essas modalidades, o crédito presumido é o instrumento mais utilizado pelos estados para beneficiar o setor. Através do crédito presumido, os contribuintes têm a possibilidade de se creditarem de um valor presumido, geralmente determinado por uma alíquota percentual para compensar o valor do tributo devido inicialmente, o que resulta na redução da carga tributária. Outra modalidade utilizada é o diferimento, que consiste na postergação do recolhimento do tributo por parte do contribuinte.

Quadro 1 – Modalidade de incentivo fiscal adotada pelos estados brasileiros, nas CNAES selecionadas

Modalidade	Estados
Diferimento	BA, CE, ES, PI, PR
Crédito Presumido ou Outorgado	AC, AL, BA, DF, GO, MA, MT, PB, PI, RN, RO
Redução da Base de Cálculo	SE, ES

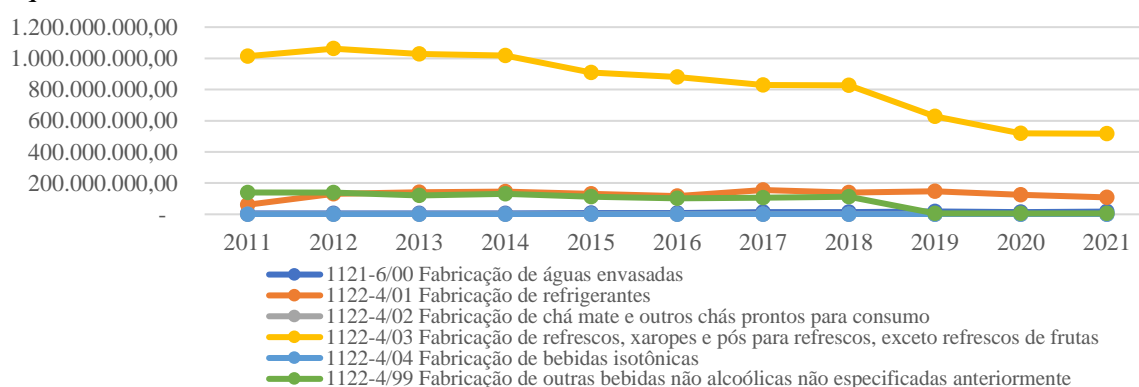
Fonte: Elaborado pelos autores a partir da pesquisa junto às Secretarias Estaduais.

Nota: Pelas informações obtidas não é possível apresentar para todos os estados, especialmente, aqueles que não contabilizam a informação por subclasse ou classe CNAE.



Especificamente em relação a renúncia fiscal por subclasse CNAE das bebidas não alcoólicas (Figura 8), levantou-se informações de 6 estados brasileiros, que estão mencionados na Figura 9. O estado do Espírito Santo enviou dados apenas por classe CNAE, e os estados de Mato Grosso do Sul, Distrito Federal e Pernambuco não enviaram pelos mesmos motivos mencionados anteriormente. Além do Rio de Janeiro e de Santa Catarina, os estados do Amapá e do Tocantins também relataram não haver incentivos fiscais para o setor de bebidas não alcoólicas. O estado do Pará não enviou as informações devido ao sigilo fiscal. Os estados do Ceará, Maranhão, Paraíba, Piauí, Rio Grande do Norte, Sergipe e São Paulo informaram que não registram os valores arrecadados por subclasse CNAE. Quanto aos demais estados, não obtivemos uma resposta e/ou justificativa do não envio.

Figura 8 – Renúncia fiscal por subclasse CNAE das bebidas não alcoólicas para os estados pesquisados



Fonte: Elaborado pelos autores a partir de pesquisa junto às Secretarias Estaduais.

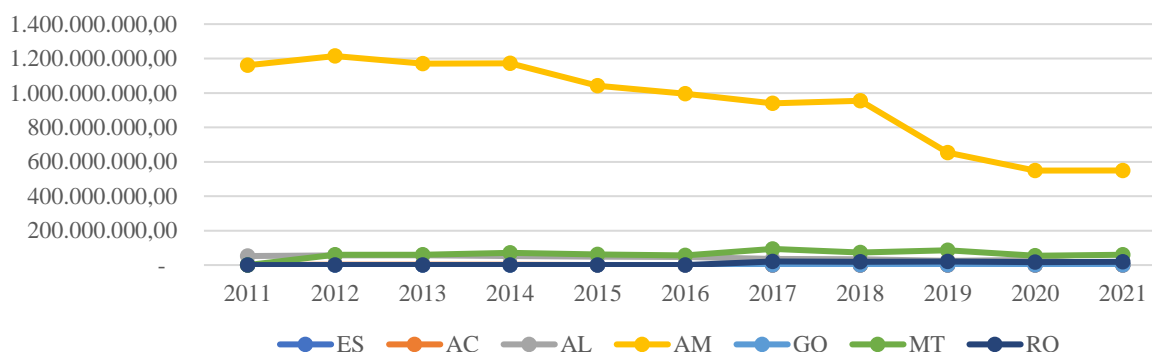
Nota: Valores deflacionados pelo IPCA alimentação e bebidas – dez/2021. Todos os estados respondentes, exceto o Espírito Santo.

Dentre os estados pesquisados, a fabricação de refrescos, xaropes e pós para refrescos, exceto refrescos de fruta, é a atividade econômica que registrou os maiores valores de renúncia fiscal entre 2011 e 2021, sendo responsável por 79,6% da renúncia fiscal do setor de bebidas não alcoólicas no último ano. Conforme já foi discutido, a participação deste grupo de produtos se dá, principalmente, pelas políticas tributárias aplicadas a ZFM, que também refletem em incentivos sobre o ICMS. Assim, a queda após 2018 pode ser reflexo das mudanças na tributação federal que refletem sobre a organização da atividade a nível local.

O segundo maior beneficiário de incentivos fiscais é o setor de fabricação de refrigerantes, sendo responsável por 16,8% da renúncia fiscal do setor de bebidas não alcoólicas em 2021. Nota-se também um leve aumento na renúncia fiscal nesse setor. Nesse sentido, seria necessário realizar uma investigação mais aprofundada para compreender se esse aumento pode ter alguma relação indireta com a redução dos incentivos nas matérias-primas utilizadas na fabricação dos refrigerantes. Ademais, cabe mencionar a redução vista na renúncia fiscal do setor de bebidas não alcoólicas ao longo do período nos estados pesquisados (-46,8%), passando de aproximadamente 1,22 bilhões em 2011 para 649 milhões de reais em 2021, especialmente na indústria de refrescos (-49%) e de outras bebidas não alcoólicas (-95,7%).

Ao visualizar os valores da renúncia referente a fabricação de refrigerantes e de outras bebidas não alcoólicas por estado (Figura 9), verifica-se que o estado do Amazonas se destaca no período estudado, representando 87% da renúncia fiscal do setor no ano de 2021, seguido pelo estado de Mato Grosso (9,6%). Porém, nota-se a diminuição expressiva (-47,9%) da renúncia fiscal que ocorreu no estado entre 2011 e 2021, passando de cerca de 1,2 bilhões de reais para 632 milhões. Esta queda se deve principalmente à renúncia fiscal relacionada a fabricação de refrescos que reduziu significativamente no estado neste período.

Figura 9 – Renúncia fiscal referente a fabricação de refrigerantes e de outras bebidas não alcoólicas (classe CNAE 1122-4), por Unidade da Federação



Fonte: Elaborado pelos autores a partir de pesquisa junto às Secretarias Estaduais de Fazenda.

Nota: Valores deflacionados pelo IPCA alimentação e bebidas – dez/2021.

De fato, a falta de dados em alguns estados, seja devido ao sigilo fiscal ou à não contabilização da receita e gastos tributários por subclasse CNAE, prejudica a análise, resultando em uma subestimação do valor dos incentivos fiscais. Entende-se que o desempenho e a participação dos xaropes e concentrados estão refletidos nos dados do estado do Amazonas, devido a sua forte presença nesse setor, ou seja, em 2021, a renúncia fiscal no estado do Amazonas representou 99,96% da renúncia da indústria de refrescos, xaropes e pós para refrescos dos 6 estados respondentes.

Por outro lado, o impacto pode ser maior na renúncia fiscal dos refrigerantes. O estado de São Paulo, por exemplo, concentra o maior número de estabelecimentos e vínculos empregatícios no país, como demonstrado nas Figuras 3 e 4, mas não apresenta os dados de renúncia desagregados por classe CNAE. Ainda, na tabela 4, que traz a arrecadação de ICMS para as bebidas não alcoólicas, nota-se que São Paulo possui uma arrecadação relativamente baixa de ICMS em comparação com os estados do Rio de Janeiro e do Espírito Santo, na região Sudeste, que inclusive possuem uma quantidade menor de estabelecimentos. Essas informações indicam que a falta de dados desagregados e a não divulgação completa das informações podem afetar a análise e a compreensão do cenário dos incentivos fiscais e da renúncia fiscal em diferentes estados.

Entre os estados que indicaram apenas a arrecadação do ICMS, na Tabela 4, observa-se que aqueles pertencentes às regiões Norte (AP) e Nordeste (MA, PB e PI) conseguiram aumentar a arrecadação de ICMS por habitante no setor de bebidas não alcoólicas. Por outro lado, os estados das regiões Sul (PR e SC) e Sudeste (ES, RJ e SP) tiveram uma redução na arrecadação por habitante. Essa diferença pode indicar um deslocamento ou uma redução do número de estabelecimentos nas regiões mais consolidadas, porém não é possível avaliar diretamente com a existência de benefícios fiscais, devido a não obtenção dos dados, apesar de alguns desses estados terem incentivos para o setor. Todavia, há que se considerar que outros fatores, como mudanças na estrutura econômica e hábitos de consumo, competitividade regional entre outros, também tem relação com os resultados.

Já entre os estados que forneceram dados de renúncia fiscal, indicados na Figura 9 e na Tabela 4, observa-se que apenas o Acre e Alagoas tiveram um aumento na arrecadação de ICMS por habitante, mesmo com incentivos fiscais. Isso pode indicar que a presença do benefício foi capaz de atrair empresas para o setor, de forma que o benefício gerado foi superior ao incentivo concedido, como também pode ser visto na relação Renúncia Fiscal (b) / Arrecadação ICMS (a). Por outro lado, os estados do Amazonas, Goiás, Mato Grosso, Rio Grande do Sul e Rondônia tiveram uma redução na receita de ICMS por habitante, sendo que Mato Grosso e Goiás registraram as maiores quedas no período. Verificou-se ainda uma diminuição no



percentual da renúncia sobre a arrecadação de ICMS, mostrando que a renúncia foi proporcionalmente menor ao valor arrecadado, comparando 2021 e 2011.

Tabela 4 – Arrecadação de ICMS, renúncia e indicadores fiscais referentes a fabricação de refrigerantes e de outras bebidas não alcoólicas (classe CNAE 1122-4), por Unidade da Federação

UF	2011					
	Arrecadação ICMS (a)	Renúncia Fiscal (b)	População (c)	(b)/(a)	(a)/(c)	(b)/(c)
AC	1.091.825,40	1.129.152,68	746.386	1,03	1,46	1,51
AL	24.963.350,82	52.689.763,46	3.143.384	2,11	7,94	16,76
AP	27.815,18		684.309		0,04	
AM	176.218.070,29	1.160.582.758,84	3.538.387	6,59	49,8	328,00
ES	95.708.480,56		3.547.055		26,98	
GO	5.095.995,14	62.889,06	6.080.716	0,01	0,84	0,01
MA	2.936,58		6.645.761		0,0004	
MT	131.939.127,20		3.075.936		42,89	
PB	20.021.992,58		3.791.315		5,28	
PR	184.228,46		10.512.349		0,02	
PI	24.151.574,18		3.140.328		7,69	
RJ	366.632.367,68		16.112.678		22,75	
RS	833.458.967,39		10.733.030		77,65	
RO	39.108.336,24		1.576.455		24,81	
SC	265.170.649,10		6.317.054		41,98	
SP	935.799,03		41.587.182		0,02	

UF	2021					
	Arrecadação ICMS (a)	Renúncia Fiscal (b)	População (c)	(b)/(a)	(a)/(c)	(b)/(c)
AC	11.797.904,12		906.876		13,01	
AL	40.049.220,26	2.791.412,43	3.365.351	0,07	11,90	0,83
AP	12.173.343,70		877.613		13,87	
AM	135.203.475,78	549.493.248,93	4.269.995	4,06	31,66	128,69
CE	184.366.917,01		9.240.580		19,95	
ES	93.986.693,45		4.108.508		22,88	
GO	3.310.624,55	78.299,88	7.206.589	0,02	0,46	0,01
MA	83.042.224,25		7.153.262		11,61	
MT	80.445.808,53	60.598.257,52	3.567.234	0,75	22,55	16,99
PA	127.147.609,17		8.777.124		14,49	
PB	39.357.358,02		4.059.905		9,69	
PR	69.190,40		11.597.484		0,01	
PI	51.780.562,56		3.289.290		15,74	
RJ	288.785.633,20		17.463.349		16,54	
RS	771.000.501,84		11.466.630		67,24	
RO	28.916.934,02	18.662.176,20	1.815.278	0,65	15,93	10,28
SC	285.286.554,52		7.338.473		38,88	
SP	597.629,74		46.649.132		0,01	

Fonte: Elaborado pelos autores a partir de pesquisa junto às Secretarias Estaduais.

Nota: Valores deflacionados pelo IPCA alimentação e bebidas – dez/2021. O estado do Ceará apresentou informações sobre arrecadação apenas a partir de 2012 e o estado do Pará não apresentou dados para 2011 devido ao sigilo fiscal. O estado do Acre não apresentou dados para 2021, pois mencionou que as empresas que eram beneficiárias das Leis 1.358/2000 e 3.495/2019 migraram para outros regimes especiais. O estado de Mato Grosso começou a publicar os dados de renúncia por CNAE a partir de 2011 e Rondônia a partir de 2017.

É uma constatação relevante o fato de que nos estados que forneceram uma série histórica de renúncia fiscal para os dois períodos analisados, houve uma queda no valor da renúncia por habitante. Esse padrão é particularmente notável no estado do Amazonas, onde o valor da renúncia fiscal por habitante caiu de R\$ 328,00 para R\$ 128,69.

Os dados de arrecadação e renúncia de receitas, resultado da diversidade de legislações estaduais e da compatibilização de informações tributárias, obtidos através do levantamento de

informações, logrou demonstrar que além dos incentivos federais, os estados também utilizam esses instrumentos para atrair e/ou manter empresas no território e, tais benefícios acabam por afetar a tributação sobre o consumo de bebidas adoçadas no país. As razões da queda de arrecadação do ICMS por habitante precisam ser mais bem compreendidas na definição de uma política nacional de saúde, que busque inibir o consumo desses produtos.

Além do mais, através dos dados obtidos não foi possível estabelecer uma relação direta entre queda do consumo de bebidas não alcoólicas e tributação no setor. Pelo contrário, a redução do IPI nos dois últimos anos e a presença de incentivos fiscais no ICMS deveriam ter estimulado as empresas do setor. No entanto, este desempenho parece refletir a situação econômica do Brasil, com o aumento do desemprego e baixa taxa de crescimento do Produto Interno Bruto (PIB). Tal situação pode ser observada pela redução do número de empregos e empresas produtores de refrigerantes.

## **6. Considerações Finais**

A tributação e a extrafiscalidade dos tributos sobre o consumo são instrumentos amplamente utilizados pelos governos para lidar com externalidades negativas, como é o caso das doenças relacionadas ao consumo de bebidas adoçadas. A obesidade, diabetes, doenças cardiovasculares e outras doenças crônicas têm se tornado uma preocupação crescente em muitos países devido aos impactos negativos na saúde pública e nos custos do sistema de saúde.

A temática em questão tem sido objeto de diversos estudos, e uma proposta foi apresentada no Congresso Nacional para a criação de um tributo conhecido como "CIDE-Refrigerantes", ainda em tramitação. Vale ressaltar que o sistema tributário brasileiro é complexo e a criação de mais um tributo sobre o consumo de bebidas adoçadas seria adicionado aos impostos já existentes. Atualmente, o setor de bebidas adoçadas é sujeito à incidência de tributos como PIS, COFINS, IPI e ICMS. Neste artigo, concentramos nossa atenção nos últimos dois tributos mencionados. No entanto, a motivação parte da lacuna existente na compreensão da tributação estadual por meio do ICMS e dos incentivos fiscais relacionados à dinâmica do setor de bebidas adoçadas no país.

Deste modo, o objetivo deste estudo foi analisar a tributação do ICMS e os incentivos fiscais estaduais e sua relação com o setor de bebidas adoçadas. Trata-se de uma pesquisa exploratória que buscou informações nas bases de dados sobre o setor, nas legislações estaduais e por meio de pedidos de acesso à informação aos governos, a fim de obter dados que permitissem estabelecer essa relação.

Os resultados obtidos revelam que o consumo de bebidas adoçadas tem apresentado uma redução nos últimos anos. No entanto, essa redução parece estar mais relacionada ao comportamento da economia nacional e às condições do mercado do que necessariamente à tributação sobre esses produtos. A nível federal, o governo tem adotado medidas para promover a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) no setor de bebidas adoçadas, ao mesmo tempo que enfrenta resistência em relação à redução das alíquotas que impactam a cadeia produtiva. Recentemente, a redução de alíquotas em relação aos xaropes e concentrados, tem impactado no aumento na arrecadação de IPI no setor.

No que se refere aos incentivos estaduais, os resultados da pesquisa revelaram que estes estão presentes em todos os estados investigados, mesmo que não sejam diretamente voltados para o setor de bebidas adoçadas estudado. Ainda, a complexidade em relação aos registros contábeis, sigilo fiscal e os incentivos indiretos também se mostraram desafios significativos ao lidar com esse tema em todo o território nacional. Nos estados em que a pesquisa logrou obter dados de renúncia fiscal, verificou-se que houve uma queda de 45,8% do valor incentivado no setor de bebidas não alcoólicas. A fabricação de refrescos, xaropes e pós para refrescos, exceto refrescos de fruta, é a atividade econômica que registrou os maiores valores de renúncia fiscal entre 2011 e 2021 e, do mesmo modo o que teve a maior queda no volume

renunciado. A maior participação do Amazonas no valor incentivado (87%) também está relacionada a produção de xaropes e concentrados.

Ainda, observou-se no conjunto de estados que não enviaram as informações de renúncia fiscal, uma tendência de queda da arrecadação do ICMS por habitante nas regiões Sul e Sudeste e aumento nas regiões Norte e Nordeste, fato que carece de novas investigações, o que inclui o acesso aos dados da renúncia de receita dos estados. Por outro lado, entre os estados que enviaram os dados, apenas o Acre e Alagoas tiveram um aumento na arrecadação de ICMS por habitante, enquanto os estados do Amazonas, Goiás, Mato Grosso, Rio Grande do Sul e Rondônia tiveram uma redução na receita de ICMS por habitante. Isso pode indicar que nas regiões Norte e Nordeste a presença dos incentivos foi capaz de elevar a produção e/ou atrair novas empresas e reforça a posição identificada para o grupo anterior. Assim, constatou-se através dos estados que forneceram uma série histórica de renúncia fiscal uma queda no valor da renúncia por habitante, padrão particularmente notável no estado do Amazonas.

Por fim, duas questões se apresentam a partir do estudo realizado. A primeira trata da dificuldade de avaliação dos incentivos fiscais no país, de tal forma que a implementação de um novo tributo, ainda que na forma de uma Contribuição (Cide-Refrigerantes), pode não atingir os objetivos propostos quando os entes subnacionais têm autonomia sob a legislação tributária e as políticas não estão alinhadas. A segunda, se refere a necessidade da reforma tributária. A unificação dos tributos sobre o consumo é crucial para que o princípio da extrafiscalidade tributária seja efetivo sobre as externalidades negativas. Os avanços recentes na aprovação da reforma e a perspectiva de que o novo texto constitucional retire os incentivos fiscais indicam que mudanças importantes podem acontecer no curto prazo. No entanto, caso a reforma não logre acabar com os incentivos é necessário que eles sejam concedidos aos produtos aos quais se deseja estimular na economia e não para as empresas que de alguma forma passam a se beneficiar da redução de custos tributários.

## 7. Referências

APPY, Bernard. Porque o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado. **Interesse Nacional**, v. 8, n. 31, p. 65-81, 2015.

BRASIL. DECRETO Nº 8.017, DE 17 DE MAIO DE 2013.

BRASIL. DECRETO Nº 8.950, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2016.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. Nota de Imprensa. Análise da tributação do setor de refrigerantes e outras bebidas açucaradas. 2018. Disponível em:

<https://actbr.org.br/uploads/arquivos/Analise-Receita-Federal-2018.pdf>.

BRASIL. Projeto de Lei n. 2183, de 2019. Congresso Nacional, 2022. Disponível em:

<https://www.congressonacional.leg.br/materias/materias-bicameras/-/ver/pl-2183-2019>.

CARDOSO, Larissa et al. **Taxação de Bebidas Adoçadas: simulações em um modelo de equilíbrio geral computável para o Brasil**. Núcleo de Estudos em Desenvolvimento Urbano e Regional, Universidade Federal do Paraná, 2023.

COLCHERO, M. Arantxa; MOLINA, Mariana; GUERRERO-LÓPEZ, Carlos M. After Mexico implemented a tax, purchases of sugar-sweetened beverages decreased and water increased: difference by place of residence, household composition, and income level. **The Journal of Nutrition**, v. 147, n. 8, p. 1552-1557, 2017.

DASSOW, Charline; ALMEIDA, Edilberto T. Tributação de bebidas adoçadas no Brasil: simulação de impactos nas aquisições e bem-estar das famílias. **50º Encontro Nacional de Economia**, Brasil, 2022.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. **Sequência: estudos jurídicos e políticos**, v. 16, n. 31, p. 62-71, 1995.

- DULCI, Otávio Soares. Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. **Revista de Sociologia e Política**, p. 95-107, 2002.
- FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, v. 10, p. 201-220, 2014.
- GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. **Sequência (Florianópolis)**, p. 213-234, 2013.
- GIL, Antonio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- GUERRERO-LÓPEZ, Carlos M.; MOLINA, Mariana; COLCHERO, M. Arantxa. Employment changes associated with the introduction of taxes on sugar-sweetened beverages and nonessential energy-dense food in Mexico. **Preventive Medicine**, v. 105, p. S43-S49, 2017.
- HASSAN, Bruna Kulik. Tributação de bebidas e alimentos não saudáveis no mundo: experiências internacionais e seus impactos. São Paulo: ACT Promoção da Saúde, 2021.
- IBGE. Pesquisa de orçamentos familiares 2017-2018: análise do consumo alimentar pessoal no Brasil. Rio de Janeiro: IBGE, 2020.
- IBGE. POF - Pesquisa de Orçamentos Familiares: Tabelas - Análise do consumo alimentar pessoal no Brasil. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/educacao/9050-pesquisa-de-orcamentos-familiares.html?edicao=9051&t=resultados>. Acesso em: 12 jul. 2023.
- IBGE. Sistema IBGE de Recuperação Automática – SIDRA: Pesquisa Industrial Anual – Empresa. Disponível em: <https://sidra.ibge.gov.br/tabela/7238>. Acesso em: 08 jul. 2023.
- IECS. **O lado oculto das bebidas açucaradas**. 2020. Disponível em: <https://www.iecs.org.ar/wp-content/uploads/bebidas-azucaradas-BRASIL-carga-enfermedad.pdf>. Acesso em: 05 jul. 2023.
- IGLESIAS, Roberto Magno. Increasing excise taxes in the presence of an illegal cigarette market: the 2011 Brazil tobacco tax reform. **Revista Panamericana de Salud Publica**, v. 40, p. 243-249, 2016.
- LUCINDA, C. R. d. et al. **Impacto sistêmicos das mudanças no padrão de consumo de bebidas açucaradas, adoçadas ou não, devido aos diferentes cenários de tributação**. Associação de Controle do Tabagismo, Promoção da Saúde e dos Direitos Humanos - ACT, 2020.
- MINISTÉRIO DO TRABALHO E EMPREGO. Relação Anual de Informações Sociais – RAIS. [https://bi.mte.gov.br/bgcaged/caged\\_rais\\_estabelecimento\\_id/login.php](https://bi.mte.gov.br/bgcaged/caged_rais_estabelecimento_id/login.php). Acesso em: 07 jul. 2023.
- NETO, Celso de Barros Correia. Tributação de Bebidas Açucaradas: experiência internacional e debates legislativos no Brasil. **Economic Analysis of Law Review**, v. 11, n. 2, p. 173-191, 2020.
- PEIXOTO, Rhamon Talles de Oliveira et al. Tributação de alimentos com adição de açúcar: uma análise de simulação para o Brasil. **50º Encontro Nacional de Economia**, Brasil, 2022.
- PEREDA, Paula; GARCIA, Carolina Policarpo. Price impact of taxes on sugary drinks in Brazil. **Economics & Human Biology**, v. 39, p. 100898, 2020.
- RECEITA FEDERAL. Estudos Tributários: Carga Tributária no Brasil 2021: Análise por Tributo e Bases de Incidência. **Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (CTAD)**. Brasília: dez. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria>. Acesso em: 01 jul. 2023.
- REZENDE, Rafael Oliveira. Benefícios e Competição Fiscal entre Estados Brasileiros: Judicialização da “Guerra Fiscal” do ICMS no Supremo Tribunal Federal (Menção Honrosa Prêmio do Tesouro/2019). **Cadernos de Finanças Públicas**, v. 1, n. 01, 2020.
- VALENTE JÚNIOR, Airton Saboya; ALVES, Francisca Crísia Diniz; SANTOS, Lucas Sousa dos. Caderno Setorial ETENE. Fortaleza: Banco do Nordeste do Brasil, ano 1, n.2, out. 2016.
- VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. 1997.
- WORLD HEALTH ORGANIZATION. Fiscal policies for diet and prevention of noncommunicable diseases: technical meeting report, 5-6 May 2015, Geneva, Switzerland. 2016.