

TRIBUTAÇÃO E POLÍTICAS PÚBLICAS: UMA ABORDAGEM TEÓRICA PARA ALÉM DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Mariana Arantes Sisterolli

Mestranda em Direito e Políticas Públicas na Universidade Federal de Goiás. Pós-graduada em Direito Empresarial pela Fundação Getúlio Vargas.

Leonardo Buissa Freitas

Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito pela Universidade Federal de Goiás (UFG).

Artigo recebido em 20.01.2026 e aprovado em 17.04.2026.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 A abordagem tradicional da tributação 3 Compreendendo alguns referenciais teóricos de políticas públicas 3.1 Ciclo das políticas públicas 3.2 Quadro de referências e quadro de problemas 4 Exemplo prático de aplicação dos referenciais de políticas públicas à tributação 5 Conclusão 6 Referências.

RESUMO: A tributação tem sido tradicionalmente estudada sob perspectivas jurídicas e fiscais, com foco na legalidade, na eficiência arrecadatória e no equilíbrio federativo. Embora relevantes, tais abordagens tendem a deixar em segundo plano as dimensões políticas e sociais do tributo. Este artigo propõe uma análise interdisciplinar, integrando referenciais teóricos das políticas públicas ao estudo da tributação, de modo a ampliar o horizonte analítico e aproximar o sistema tributário dos objetivos constitucionais de justiça social. Inicialmente, são discutidas as fases históricas do pensamento jurídico-tributário no Brasil, destacando a evolução desde uma concepção meramente arrecadatória até a incorporação de princípios voltados à proteção de direitos fundamentais. Em seguida, são apresentados referenciais das políticas públicas, como o ciclo de políticas públicas e os quadros de referências e de problemas de Bucci (2015) e Ruiz e Bucci (2019). Essas ferramentas metodológicas permitem compreender o tributo como política pública, sujeita a processos de instituição, implementação e avaliação. Para ilustrar essa abordagem, analisa-se o imposto seletivo sobre bebidas açucaradas, recentemente instituído no Brasil. A aplicação dos referenciais das políticas públicas evidencia sua inserção na agenda governamental, os desafios de implementação e avaliação, bem como os atores e arenas institucionais envolvidos.

PALAVRAS-CHAVE: Tributação. Políticas públicas. Direito tributário. Justiça fiscal.

TAXATION AND PUBLIC POLICIES: A THEORETICAL APPROACH BEYOND TAX LAW

CONTENTS: 1 Introduction 2 The traditional approach to taxation 3 Understanding some theoretical frameworks of public policy 3.1 Public policy cycle 3.2 Framework of references and framework of problems 4 Practical example of applying public policy frameworks to taxation 5 Conclusion 6 References.

ABSTRACT: Taxation has traditionally been studied from legal and fiscal perspectives, focusing on legality, revenue efficiency, and federal balance. While relevant, such approaches tend to downplay the political and social dimensions of taxation. This article proposes an interdisciplinary analysis, integrating theoretical frameworks from public policy into the study of taxation, in order to broaden the analytical horizon and bring the tax system closer to the constitutional objectives of social justice. Initially, the historical phases of legal-tax thought in Brazil are discussed, highlighting the evolution from a purely revenue-raising conception to the incorporation of principles aimed at protecting fundamental rights. Then, public policy frameworks are presented, such as the public policy cycle and the frameworks of reference and problems of Bucci (2015) and Ruiz and Bucci (2019). These methodological tools allow us to understand taxation as a public policy, subject to processes of institution, implementation, and evaluation. To illustrate this approach, the selective tax on sugary drinks, recently instituted in Brazil, is analyzed. The application of public policy benchmarks highlights its inclusion in the government agenda, the challenges of implementation and evaluation, as well as the actors and institutional arenas involved.

KEYWORDS: Taxation. Public Policies. Tax Law. Tax Justice.

1 INTRODUÇÃO

A tributação é um dos pilares fundamentais da organização estatal, desempenhando papel central na concretização dos direitos sociais. Tradicionalmente, sua análise tem sido conduzida sob as perspectivas jurídicas e fiscais, que privilegiam aspectos como legalidade, eficiência arrecadatória e equilíbrio federativo. Embora relevantes, tais abordagens tendem a deixar em segundo plano as dimensões políticas e sociais do tributo.

No contexto atual, marcado pela crescente demanda por políticas públicas, torna-se necessário repensar a tributação como instrumento de ação governamental. Mais que arrecadar, os tributos são instrumentos de concretização da justiça social. Para que os estudos tributários se adequem a essa perspectiva, é necessária a incorporação de referenciais teóricos próprios das políticas públicas, que permitam analisar o tributo em novas dimensões sociais e políticas.

A abordagem interdisciplinar entre direito tributário e políticas públicas abre novas possibilidades de investigação, sendo possível compreender a tributação como política pública sujeita a processos de formulação, implementação

e avaliação. Esse enfoque supera a visão restrita do tributo como técnica jurídica ou econômica.

O exemplo do imposto seletivo sobre bebidas açucaradas, recentemente instituído no Brasil, ilustra a pertinência dessa abordagem. Trata-se de um tributo que, nos debates legislativos, indica ter finalidade extrafiscal, e ser voltado a desestimular o consumo de produtos prejudiciais à saúde. Sua análise, quando realizada a partir dos referenciais das políticas públicas, permite identificar desafios de implementação, atores envolvidos e possíveis resistências, oferecendo um quadro mais amplo do processo político que sustenta a tributação.

Este artigo, portanto, busca demonstrar como a integração entre direito tributário e políticas públicas pode enriquecer a compreensão da tributação, aproximando o sistema tributário dos objetivos constitucionais de justiça social e da efetividade das políticas estatais.

2 A ABORDAGEM TRADICIONAL DA TRIBUTAÇÃO

O tributo sempre foi objeto de estudo jurídico e econômico, revelando o funcionamento do Estado e sua relação com a justiça fiscal. No campo do direito, o estudo dos tributos assume especial relevância, pois envolve princípios de justiça fiscal e redução de desigualdades. Porém, ao longo das décadas, o estudo do direito tributário no Brasil partiu de diferentes abordagens.

No Brasil, segundo Caliendo (2009), o pensamento jurídico passou por três fases: conceitual, marcada pelo pandectismo; normativa, centrada na pertinência das normas; e sistemática, que buscou integrar regras e princípios em uma visão ampla (CALIENDO, 2009, p. 99-119).

Linck (2009, p. 87-102) mostra que, até o Período Regencial, o tributo era apenas fonte de receita. A Constituição de 1946 introduziu princípios republicanos, repartição de competências e fiscalização pelo Tribunal de Contas, enquanto a EC n. 18/1965 trouxe equilíbrio financeiro e perspectiva econômica, culminando no Código Tributário Nacional de 1966, que sistematizou normas e princípios e consolidou a autonomia do direito tributário (LINCK, 2009, p. 89-94). A Constituição de 1988, por fim, ampliou garantias dos contribuintes e reconheceu o tributo como instrumento não apenas de custeio estatal, mas também de efetivação de direitos fundamentais e políticas públicas (LINCK, 2009, p. 92-95).

O que é relevante observar, é que nem sempre o tributo foi utilizado como meio de consecução de políticas públicas, ou de custeio dos direitos sociais. Os estudos tradicionais da tributação no Brasil concentraram-se em definir competências e repartições de receitas entre União, Estados e Municípios. Ademais, na década de 1960, houve preocupação com a eliminação de impostos cumulativos, buscando ressaltar a eficiência dos tributos. O foco principal estava na estrutura formal do sistema e na eficiência arrecadatória; questões como justiça distributiva ou impactos sociais eram secundárias, quando não ausentes.

Embora relevantes para compreender e aprimorar o sistema tributário, a tributação possui uma dimensão política e social que deve ser estudada. Deve-se ir além da visão jurídica tradicional, incorporando essas dimensões para que o sistema tributário possa contribuir para uma sociedade mais democrática.

A Constituição Cidadã, ao trazer o seu extenso rol de direitos sociais, reafirmou o compromisso do Estado com o bem-estar da população, sendo que a sua finalidade é a garantia dos direitos de cada um dos indivíduos e todas as suas ações devem visar à proteção desses direitos (AITH, 2006, p. 218-219).

As políticas públicas, por sua vez, dependem de financiamento, já que todos os direitos possuem custos: sejam os direitos sociais, que dependem de ações ativas do Estado para a sua consecução, sejam os direitos de primeira geração, que impõem um dever negativo ao Estado, dependendo do custeio de instituições para a sua manutenção (HOLMES; SUNSTEIN, 1999, p. 15). Esse financiamento é feito por meio de recursos públicos, oriundos da arrecadação, ou por meio de recursos privados, contando com a regulação estatal (AITH, 2006, p. 238).

Existe, então, uma ligação estreita entre a tributação e as políticas estatais. Diante dessa nova perspectiva, é fundamental a introdução de referenciais de políticas públicas no estudo do direito tributário, a fim de conectar as finalidades do tributo aos objetivos do Estado.

3 COMPREENDENDO ALGUNS REFERENCIAIS TEÓRICOS DE POLÍTICAS PÚBLICAS

As pesquisas no campo das políticas públicas tiveram crescente valorização ao longo dos anos.

Na década de 1950, após a Segunda Guerra Mundial, a ação dos governos tornou-se alvo de estudos, constituindo-se as políticas públicas uma subárea

na ciência política norte-americana, com foco principal em orientar a solução mais efetiva de problemas sociais (SCHMIDT, 2008, p. 119-120). Na década de 1960, os estudos em políticas públicas se aprofundaram não só nas universidades norte-americanas, mas também em órgãos públicos e *think tanks*, pautados na busca por maior racionalidade decisória, bem como respostas aos problemas sociais com maior eficácia e eficiência (SCHMIDT, 2008, p. 120; FARAH, 2021, p. 632-633). Em seguida, na década de 1990, os estudos no campo das políticas públicas passaram a ter ênfase no compromisso com a participação democrática, com foco no estudo do processo político (SCHMIDT, 2008, p. 120).

No Brasil, os estudos em políticas públicas tiveram desenvolvimento embrionário nos anos 1960 e 1970, desenvolvendo-se uma produção orientada para a resolução de problemas públicos relevantes. Contudo, o desenvolvimento desse campo ainda caminhava a passos lentos, sobretudo durante o período do regime autoritário, que trouxe impactos negativos para os estudos (FARAH, 2021, p. 635). Considera-se que nos anos 2000 o Brasil teve um *boom* nas pesquisas de políticas públicas, ganhando foco na mídia, nos documentos públicos, nos pronunciamentos das autoridades e nos movimentos sociais (SCHMIDT, 2008, p. 120; FARAH, 2021, p. 635).

Trata-se de campo multidisciplinar, em que foram desenvolvidas inúmeras abordagens teóricas e ferramentas metodológicas ao longo do tempo. Tais abordagens buscam orientar o processo político de tomada de decisão, que possui complexidade inerente, envolve inúmeros interesses e atores, bem como apresenta desafios nas mais diversas fases. Para Thomas Dye, as abordagens e os modelos teóricos, apesar de se tratar de mera abstração da política, podem auxiliar o estudo de políticas públicas, pois: (i) ordenam e simplificam a realidade, permitindo a compreensão das relações envolvidas; (ii) identificam os pontos mais relevantes da política; (iii) correspondem à realidade, desde que possuam referências empíricas; (iv) comunicam algo significativo; (v) orientam a pesquisa e a investigação; e, por fim, (vi) propõem explicações da política pública (DYE, 2009, p. 126-128).

Cumpra analisar algumas das teorias e ferramentas metodológicas de políticas públicas, para confrontá-las com o atual sistema tributário, demonstrando como o campo do direito tributário pode se beneficiar das abordagens de políticas públicas.

3.1 Ciclo das políticas públicas

Uma importante teoria desenvolvida foi a concepção do processo de política pública enquanto uma sequência de etapas, mais conhecida como “ciclo das políticas públicas”. Segundo esse conceito, o processo decisório consiste em uma sucessão de etapas orientadas para a escolha da melhor alternativa, composto pelas seguintes fases: definição do problema, inclusão na agenda, formulação, implementação e avaliação (JANN; WEGRICH, 2007, p. 43-45).

A definição de um problema e a sua respectiva inclusão na agenda política consistem em tornar um assunto como objeto de atenção governamental, o que pode ser feito pela mídia, por mobilizações sociais ou por iniciativa de partidos políticos (FARAH, 2021, p. 643-650).

Por sua vez, a formulação consiste na tomada de decisão para orientar a solução para o problema reconhecido como problema público (FARAH, 2021, p. 650-654).

Já a implementação de políticas públicas diz respeito à execução da política. Essa execução pode seguir o que foi decidido na etapa de formulação (abordagem *top down*), pode ser alterada por meio de conflitos nesse processo (*implementation games*), ou pode contar com interferência e discricionariedade dos implementadores (abordagem *bottom up*) (FARAH, 2021, p. 654-659).

Pontue-se que, quanto aos estudos de implementação, em que pesem as diferentes abordagens anteriormente mencionadas, em 2018, Gabriela Spanghero Lotta *et al.*, (2018, p. 779-809) identificaram lacunas na literatura brasileira e na internacional. Para os autores, os estudos de implementação se concentraram na dicotomia *top-down/bottom-up*, deixando de abordar enfoques mais complexos. Como solução, sugerem aprofundamento de estudos sobre arranjos institucionais diante do modelo federativo brasileiro, implementação em contexto de diversidade regional e social, impacto da terceirização de serviços ou das parcerias público-privadas, inclusão dos cidadãos no processo de implementação e integração de diferentes áreas das políticas (LOTTA *et al.*, 2018, p. 798-801).

Por fim, a avaliação de políticas públicas é um exame sistemático e objetivo de um projeto ou programa, que contemple seu desempenho, implementação e resultados, tendo em vista a determinação de sua eficiência, efetividade, impacto, sustentabilidade e relevância de seus objetivos (COSTA E CASTANHAR, 2003, p. 972).

Vale ressaltar que, apesar da ideia de ciclo, o processo real da política não é linear. A metodologia possui prestígio e é utilizada para sintetizar o processo de

tomada de decisão e reduzir a complexidade de forma didática. Ainda, há afinidade pela literatura, por se tratar de mecanismo útil para organizar a discussão sobre o processo de política pública, incluindo a análise crítica de cada uma de suas fases e das interações entre elas (SCHMIDT, 2008, p. 130; FARAH, 2021, p. 643).

3.2 Quadro de referências e quadro de problemas

Outras ferramentas metodológicas desenvolvidas para a análise de políticas públicas são o quadro de referências e o quadro de problemas, de Bucci (2015, p. 7-11) e Ruiz e Bucci (2019, p. 1142-1167), respectivamente. Elas consideram a abordagem “direito e políticas públicas”¹, aproximando-se da linguagem jurídica.

O quadro de referências surgiu diante da dificuldade didática de se isolar o objeto de estudo das políticas públicas, visando a delimitar e organizar os elementos principais de um programa de ação governamental.

Para Bucci, os principais elementos do programa governamental podem ser esquematizados da forma abaixo, auxiliando pesquisadores a descrever políticas públicas já estruturadas e institucionalizadas. Tais elementos fazem parte de três matrizes principais, que envolvem a organização do programa de ação, os papéis institucionais e a finalidade política e social (BUCCI, 2015, p. 4-5).

Tabela 1 – Quadro de referências

| Elemento | Descrição |
|-----------------------------|---|
| 1) Nome oficial do programa | Marca política do programa, identificação político-partidária. |
| 2) Gestão governamental | Gestão que criou o programa; permite compreender seu sentido considerando o espectro político-partidário. |
| 3) Base normativa | Norma principal que institui o programa; disposições específicas mais importantes. Confere caráter sistemático ao programa, articulando seus elementos, em especial, os vários focos de competência dos quais depende o seu funcionamento. Pode ser de hierarquia variada, em geral lei ordinária ou decreto, embora possa ser também inferior ou superior. Em complemento, a base normativa se compõe de outras normas não exclusivas do programa, nas quais se apoia o seu funcionamento. |

1. A abordagem de direito e políticas públicas entende que o direito não deve ser visto apenas como um conjunto de normas abstratas, mas como um instrumento de ação voltado para objetivos coletivos. Enquanto os princípios jurídicos garantem direitos individuais, as políticas públicas estabelecem metas coletivas, permitindo que o direito dialogue com outros sistemas sociais (BUCCI, 2002, p. 253).

| Elemento | Descrição |
|--|--|
| 4) Desenho jurídico-institucional | Organização do programa, numa visão macro. Descreve em termos gerais seu núcleo de sentido e os papéis institucionais dos principais entes responsáveis pela sua implementação. |
| 5) Agentes governamentais | Identifica, a partir da base normativa, as competências, atribuições e responsabilidades reservadas a cada agente governamental, tanto os principais, como os secundários, isto é, aqueles que administrarão efeitos da conduta dos primeiros. |
| 6) Agentes não governamentais | Identifica os agentes situados fora do aparelho governamental que executam aspectos da política, em geral mediante financiamento ou indução de comportamentos. |
| 7) Mecanismos jurídicos de articulação | Modos pelos quais as ações dos vários agentes se inter-relacionam, apoiadas em mecanismos jurídicos, de gestão e de informação. |
| 8) Escala e público-alvo | Magnitude pretendida pelo programa, indicada por dados quantitativos sobre beneficiários (diretos e indiretos), disponíveis em bancos de dados oficiais. A compreensão das ordens de grandeza recomenda a comparação com programas que possam servir de referência, tais como os de outros países e regiões ou programas mais antigos. |
| 9) Dimensão econômico-financeira | Recursos financeiros vinculados ao programa, alocação orçamentária, que pode se dar na forma de investimento, custeio ou pessoal. A última, em regra, não é exclusiva do programa, pois os servidores públicos podem atender a diversos serviços e programas. |
| 10) Estratégia de implantação | Movimento pretendido pelo gestor público que institui o programa. Combinam-se aqui o planejamento, a capacidade de comunicação e a legitimação do programa, levando em conta não apenas as condutas dos agentes governamentais, mas as reações esperadas dos demais agentes, especialmente os antagonistas do programa. Quando se trata de uma transformação significativa, o direito tem um grande potencial de conformar o processo de transição, ao definir a situação das relações jurídicas em curso, o direito intertemporal. |
| 11) Funcionamento efetivo | Compreendido o desenho ideal do programa (itens 4 a 10), poderá o analista confrontá-lo com o seu funcionamento real. É importante basear-se em fontes diversas da governamental, para uma visão crítica. |
| 12) Aspectos críticos | Análise em detalhe dos elementos jurídicos na estruturação da política, capazes de explicar, pelo menos em parte, as dificuldades de sua implementação. |

Fonte: RUIZ; BUCCI (2019, p. 1146-1147).

De maneira complementar, Ruiz e Bucci (2019, p. 1142-1167) propuseram o quadro de problemas, voltado a programas em fase inicial ou não institucionalizados. Com base em modelos preexistentes, como o ciclo de políticas públicas, as autoras o elaboraram para destacar o papel das normas e instituições na análise das políticas, bem como para compreender os objetivos da política, instrumentos de participação e arranjos institucionais. O quadro pode ser reproduzido da seguinte forma:

Tabela 2 – Quadro de problemas

| Elemento | Descrição |
|--------------------------------------|---|
| 1) Situação-problema | Problema público reconhecido coletivamente como relevante, a ser investigado pelo pesquisador e tratado por meio de um programa de ação governamental ou política setorial, associado a uma solução hipotética voltada a um grupo social específico. |
| 2) Diagnóstico situacional | Análise do contexto político, econômico, social e cultural para verificar se o ambiente externo favorece ou dificulta decisões sobre mudanças relativas ao problema público. |
| 3) Solução hipotética | Concepção inicial de um instrumento ou programa governamental, passível de regulamentação jurídica, que funcione como proposta ou alternativa para solucionar o problema público, podendo assumir a forma de lei, decreto, medida provisória, resolução, portaria ou plano. |
| 4) Contexto normativo | Conjunto de normas constitucionais, legais e infralegais que regulam a política setorial e delimitam o contexto jurídico da situação-problema, definindo competências e decisões já tomadas relacionadas à sua possível solução. |
| 5) Processo decisório | Processo jurídico que organiza a atuação do poder público e deve ser acionado para solucionar o problema identificado (como eleitoral, legislativo, administrativo, orçamentário ou judicial). |
| 6) Etapa atual do processo decisório | Etapa do processo decisório da política pública em que se insere a solução do problema, podendo envolver agenda, formulação, decisão, implementação ou avaliação. |
| 7) Arena institucional | Ambiente institucional de tomada de decisão, em que se discutem o problema e sua solução, definido pelas regras de articulação entre agentes, competências e responsabilidades. |
| 8) Protagonistas | Atores governamentais ou não, favoráveis à decisão sobre o problema, com suas funções e grau de autonomia. |
| 9) Antagonistas | Atores governamentais ou não, contrários à decisão sobre o problema, com suas funções e grau de autonomia. |
| 10) Decisores | Atores responsáveis por decidir (ou não) sobre o problema, com suas funções, responsabilidades e grau de autonomia – como candidatos, parlamentares, gestores, burocratas ou magistrados. |
| 11) Recursos de barganha | Táticas e estratégias usadas por atores favoráveis ou contrários para influenciar decisões, como recursos financeiros, mobilização da opinião pública e formação de coalizões. |

Fonte: Elaboração própria, a partir de RUIZ; BUCCI (2019, p. 1153-1155).

Logo, os quadros de referências e de problemas ampliam a capacidade de análise jurídico-institucional, contribuindo para uma visão mais crítica das políticas e destacando o papel do Direito no processo político, sendo importantes ferramentas metodológicas para o campo.

4 EXEMPLO PRÁTICO DE APLICAÇÃO DOS REFERENCIAIS DE POLÍTICAS PÚBLICAS À TRIBUTAÇÃO

A partir da descrição das importantes ferramentas metodológicas aplicáveis às políticas públicas, é possível traduzir os referenciais anteriormente utilizados para o universo do direito tributário. Para tanto, será utilizado o exemplo do imposto seletivo (IS) instituído sobre as bebidas açucaradas, demonstrando como os referenciais de políticas públicas, quando aplicáveis à tributação, podem se tornar importantes instrumentos para a consecução de políticas.

Em 2023 foi criado o imposto seletivo, para incidir sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente². Inspirado na teoria pigouviana³, o tributo busca internalizar custos sociais – como obesidade e diabetes – no preço desses produtos, desestimulando o consumo e financiando políticas de saúde. Dentre os produtos prejudiciais à saúde, o legislador incluiu as bebidas alcoólicas, os produtos fumígenos e as bebidas açucaradas⁴.

A instituição de imposto sobre as bebidas açucaradas é inovação relevante, e está alinhada com a agenda da Organização Mundial de Saúde, conforme o seu Plano de Ação Mundial de 2013, prorrogado até 2030 (ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DA SAÚDE, 2017, p. 11-14). O problema tornou-se público e objeto de atenção governamental para diversos países. No Brasil, contudo, esse imposto ainda está em fase inicial de implementação, entrando em vigor somente a partir de 2027.

A finalidade que se pretende atingir com o tributo – controle da demanda das bebidas açucaradas, por meio de repasse no preço – ultrapassa a mera função arrecadatória e adquire caráter extrafiscal. Com base em evidências empíricas internacionais, é possível constatar a redução no consumo desses produtos

2. A instituição do IS se deu por meio da Emenda Constitucional n. 132/2023 e a sua regulamentação foi feita por intermédio da Lei Complementar n. 214/2025, fruto da aprovação do Projeto de Lei Complementar n. 68/2024 (PLP 68/2024).

3. Em *A Study in Public Finance*, Pigou mostra que certos produtos têm valor social marginal inferior ao privado, gerando “desajustes” (PIGOU, 2017, p. 129). É o caso das bebidas açucaradas, que impõem custos à saúde pública. Inspirados por Pigou, governos buscam incorporar esses custos ao preço, para desestimular o seu consumo.

4. As bebidas açucaradas foram listadas no Anexo XVII da LC n. 214/2025 como as NCM n. 2202.10.00: “Águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas”.

após o aumento na carga tributária. Como exemplo, em estudo observacional realizado no México entre 2012 e 2014, foram analisados dados de compras de bebidas de 6.253 domicílios em 53 cidades, totalizando mais de 200 mil observações. Os resultados mostraram uma redução média de 6% nas compras de bebidas tributadas, chegando a 12% em dezembro de 2014, com maior impacto entre famílias de baixa renda. Em contrapartida, houve um aumento de 4% nas compras de bebidas não tributadas, especialmente água engarrafada, sugerindo substituição positiva parcial no consumo (COLCHERO *et al.*, 2016, p. 1).

Contudo, como bem defendido pelo professor José Maria Arruda de Andrade, é necessário ter cautela na análise dos dados obtidos nessas pesquisas, pois focam em responder a dois critérios: (i) se houve repasse no preço; e (ii) se houve redução do volume consumido. Porém, deixam de analisar aspectos relevantes como: (iii) se houve a troca desses produtos por outros mais saudáveis; (iv) se o custeio é direcionado às políticas públicas de enfrentamento do excesso de peso; (v) se constatou-se a adoção de hábitos de vida e alimentação mais saudáveis; (vi) se houve a redução do peso médio da população; e (vii) se houve impacto positivo sobre o mercado, com base em variáveis como a arrecadação geral e a geração de renda e emprego (ANDRADE, 2024, p. 253; p. 323-324).

Além disso, alguns aspectos mínimos na regulamentação do imposto deverão ser observados para que a finalidade extrafiscal se concretize na prática.

No ano de 2024, o Observatório Brasileiro do Sistema Tributário, em parceria com o Sindifisco Nacional, divulgou Relatório Técnico acerca das evidências científicas relacionadas ao IS. Os pesquisadores fizeram análise qualitativa dos artigos sobre o tema, publicados em periódicos situados no primeiro quartil do Citescore, chegando às conclusões de que: (i) os tributos seletivos são capazes de influenciar o comportamento de consumidores, com resultados positivos em prol da saúde e do meio ambiente; (ii) porém, a eficácia depende de alíquotas altas; (iii) os melhores resultados ocorrem quando o aspecto material da hipótese de incidência é amplo; e (iv) tais tributos funcionam melhor quando associados a políticas públicas multissetoriais, como políticas de saúde, informação, atenção psicossocial e transferência de renda (OBSERVATÓRIO BRASILEIRO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO, 2024, p. 3-4).

Em seu Relatório, o Observatório Brasileiro do Sistema Tributário indicou aprimoramentos no PLP 68/2024, que regulamentou a EC 132/2023. Em relação às bebidas açucaradas, foi defendida a ampliação da hipótese de incidência

para prevenir a substituição dessas bebidas por outras igualmente malélicas à saúde, a elevação substancial no preço dos produtos, a desoneração de produtos saudáveis substitutivos e a taxação de alimentos ultraprocessados (OBSERVATÓRIO BRASILEIRO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO, 2024, p. 20). Contudo, tais aprimoramentos não foram incrementados ao processo legislativo. Em razão do desenho legal do imposto, o professor José Maria Arruda de Andrade entende que, apesar de partir de relevantes premissas de saúde, o imposto seletivo tem caminhado para exercer função predominantemente arrecadatória, em sinal de oportunismo fiscal (ANDRADE, 2024, p. 14-19; p. 154; p. 332).

No mesmo sentido é o entendimento de Pamela Varaschin Prates, que, sob a influência do pensamento de Hugo de Brito Machado, utiliza a economia comportamental para explicar a tributação do pecado. Segundo sua pesquisa, a tributação do seletivo teria a função meramente arrecadatória, pois não traria impactos significativos sobre o comportamento dos consumidores. Alguns dos argumentos utilizados são que os consumidores não reagem de forma analítica à tributação extrafiscal, ou que eles possuem problemas de autocontrole, buscando satisfazer necessidades presentes sem noções de longo prazo. Assim, a pesquisadora sugere que fatores não financeiros podem trazer melhores resultados, como a propagação de informação e a divulgação de “alertas visuais” (PRATES, 2024, p. 147-154).

Quando se pensa em políticas públicas, é importante ter uma visão do seu contexto mais amplo (SCHMIDT, 2018, p. 1), sobretudo quando são abordados problemas públicos complexos e multifatoriais como a obesidade, influenciada por fatores biológicos, genéticos, metabólicos, históricos, socioculturais e psicossociais (WANDERLEY; FERREIRA, 2010, p. 187-191). Por isso, estando o problema intrinsecamente ligado com as demais políticas públicas de saúde e de combate à obesidade, o seu estudo deve ser acompanhado também por meio de referenciais de políticas públicas.

Utilizando-se o ciclo de políticas públicas, considera-se que (i) o problema foi incluído na agenda governamental, que aprovou a instituição do imposto, (ii) houve a formulação da solução, já que foram definidas as competências de instituição, as hipóteses de incidência, bases de cálculo, fato gerador, dentre outros aspectos técnicos afeitos ao tributo. Contudo, não houve, ainda, a concreta implementação do imposto, que está prevista para o exercício de 2027, bem como não foram definidos os valores das alíquotas. Além disso, é possível compreender

qual etapa ainda não foi explorada e que demandará maiores estudos. No caso do imposto seletivo, as fases de implementação e avaliação deverão ocupar os maiores focos das pesquisas e estudos, visando à produção de impactos positivos e duradouros na saúde pública.

Os quadros de referências e de problemas podem auxiliar a compreensão ampla de quais são os responsáveis pela arrecadação, quais são os agentes envolvidos, quais resistências os implementadores poderão encontrar, qual o custo para promover a arrecadação, dentre outros aspectos relevantes, orientando os *policy makers*, bem como os pesquisadores da área. Considerando o cenário regulamentar inicial do IS, o quadro de problemas se mostra mais adequado para a finalidade, já que a ação não se encontra completamente estruturada. Assim, simula-se o preenchimento do quadro de problemas, com os principais elementos envolvidos nessa ação.

Tabela 3 – Utilização do quadro de problemas para análise do IS sobre bebidas açucaradas

| Elemento | Descrição |
|----------------------------|--|
| 1) Situação-problema | <p>A obesidade é um problema que afeta o Brasil, e as bebidas açucaradas são responsáveis por considerável parte desses problemas.</p> <p>O percentual de pessoas obesas ou com sobrepeso no Brasil deverá chegar a 88,1% em 2060, e resultará em um impacto econômico estimado em US\$ 218,2 bilhões (BBC NEWS BRASIL, 2022).</p> <p>Em 2019, a obesidade e o sobrepeso demandaram gastos de 1,5 bilhão no SUS, o que corresponderia a 22% do gasto anual com doenças crônicas não transmissíveis no Brasil (REZENDE, 2023, seção “Custos e Sobrecarga no SUS”).</p> <p>Em relação ao impacto das bebidas açucaradas na obesidade e nas doenças associadas, exclusivamente pelo consumo de bebidas açucaradas, 2,2 milhões de adultos e 721 mil crianças estavam com obesidade ou sobrepeso, mais de 1,8 milhão de adultos estavam doentes e 12 mil pessoas morriam anualmente (ALCARAZ <i>et al.</i>, 2020, p. 1).</p> |
| 2) Diagnóstico situacional | <p>Nos contextos político, econômico, social e cultural, constata-se a pressão de grupos de saúde pública e de organismos internacionais; além disso, o tópico foi incluído em debates legislativos. A busca pela redução no consumo de bebidas açucaradas tem sido implementada por inúmeros países, diante da recomendação da OMS (ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DA SAÚDE, 2017, p. 11-14).</p> |
| 3) Solução hipotética | <p>No recorte apresentado, a solução é a instituição de IS sobre as bebidas açucaradas. Contudo, pesquisadores indicam a importância de se adotarem ações complementares e multissetoriais, como campanhas educativas, rotulagem diferenciada e subsídio a alimentos saudáveis, os quais serão financiados por recursos públicos – que não podem ser vinculados diretamente ao imposto seletivo (FREITAS, 2021, p. 93-119; OBSERVATÓRIO BRASILEIRO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO, 2024, p. 4).</p> |

| Elemento | Descrição |
|--------------------------------------|--|
| 4) Contexto normativo | Emenda Constitucional n. 132/2023: instituiu o IS; Lei Complementar n. 214/2025: regulamentou os aspectos gerais do IS; Lei Complementar n. 227/2026: introduziu alterações na regulamentação do IS. |
| 5) Processo decisório | Tratando-se de medidas fiscais, em observância ao princípio da legalidade, eventuais alterações nos aspectos gerais do IS deverão ser feitas por meio de lei complementar. Ademais, por se tratar de imposto de competência federal, a fiscalização e a arrecadação serão de competência da Receita Federal, inexistindo base normativa do órgão sobre o tema até o momento. |
| 6) Etapa atual do processo decisório | Formulação (já iniciada, porém existem aspectos não regulamentados), implementação (se iniciará em 2027) e avaliação (não se iniciou). |
| 7) Arena institucional | A discussão dos aspectos do imposto ocorre no Congresso Nacional, porém outras regras de arrecadação ficarão a cargo do Ministério da Fazenda. Também pode ser envolvido o Poder Judiciário em caso de contestação. |
| 8) Protagonistas | Representantes eleitos, cujas deliberações ocorrem nas votações dos projetos de lei. Há pouca margem para discricionariedade, diante dos princípios que regem a ordem tributária. |
| 9) Antagonistas | Indústrias e associações empresariais do setor de alimentos e bebidas, trabalhadores e sindicatos do setor, grupos de consumidores. |
| 10) Decisores | Congresso Nacional, Presidência da República, Ministério da Fazenda. |
| 11) Recursos de barganha | A mobilização da opinião pública é um importante recurso de barganha para influenciar decisões, por meio de pesquisas encomendadas pelos protagonistas (como campanhas de conscientização) ou antagonistas (com pesquisas que busquem desacreditar a ação governamental). |

Fonte: Elaboração própria.

O quadro de problemas organiza, então, as principais variáveis envolvidas nesse processo, revelando os conflitos envolvidos e as lacunas de regulamentação, auxiliando os formuladores e implementadores. Por sua vez, com base no quadro, é possível constatar que a implementação dependerá de ações de fiscalização e cobrança por parte da Receita Federal, bem como que as indústrias do setor de alimentos e bebidas adaptarão preços e estratégias de mercado. A avaliação, por sua vez, considerará efeitos como eventual redução do consumo, impacto na saúde pública, redução da obesidade, arrecadação e reação do mercado.

5 CONCLUSÃO

A tributação não pode ser compreendida apenas como técnica de arrecadação ou como conjunto de normas jurídicas isoladas. Ao contrário, os

tributos constituem instrumentos de ação estatal que dialogam diretamente com as políticas públicas, influenciando comportamentos sociais e corrigindo externalidades.

A incorporação dos referenciais teóricos das políticas públicas ao estudo da tributação permite ampliar as análises do campo. Teorias como o ciclo das políticas públicas e os quadros de referências e de problemas oferecem ferramentas metodológicas capazes de revelar a complexidade do processo político que envolve a instituição, a implementação e a avaliação dos tributos.

O exemplo do imposto seletivo sobre bebidas açucaradas demonstra a relevância prática dessa perspectiva. Ao ser analisado como política pública, o tributo revela não apenas sua função arrecadatória, mas também sua finalidade extrafiscal, voltada à proteção da saúde coletiva. A aplicação dos referenciais teóricos permite identificar desafios futuros, como a implementação e a avaliação da medida, além de destacar os atores envolvidos no processo decisório.

Essa mudança de enfoque possui implicações teóricas e práticas significativas. Do ponto de vista acadêmico, abre novas agendas de pesquisa, fomentando o diálogo entre o direito e as políticas públicas. Do ponto de vista prático, oferece subsídios para o desenho de políticas tributárias mais equitativas e eficazes, capazes de contribuir para a concretização dos objetivos constitucionais e para a promoção da justiça social.

Em síntese, ao propor um marco analítico interdisciplinar, este artigo reafirma a importância de aproximar o direito tributário das políticas públicas, de modo a construir um sistema tributário mais justo, eficiente e comprometido com os valores fundamentais do Estado Democrático de Direito.

6 REFERÊNCIAS

AITH, Fernando. Políticas públicas de Estado e de governo: instrumentos de consolidação do Estado Democrático de Direito e de promoção e proteção dos direitos humanos. In: BUCCI, Maria Paula Dallari (org.). *Políticas públicas: reflexões sobre o conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 217-245.

ANDRADE, José Maria Arruda de. *Imposto seletivo e pecado: juízos críticos sobre tributação saudável*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2024.

ALCARAZ, A.; VIANNA, C.; BARDACH, A.; ESPINOLA, N.; PERELLI, L.; BALAN, D.; CAIROLI, F.; PALACIOS, A.; COMOLLI, M.; AUGUSTOVSKI, F.; JOHNS, P.; PICHON-RIVIERE, A. *O lado oculto das bebidas açucaradas no Brasil*. Buenos Aires:

Instituto de Efectividad Clínica y Sanitaria, 2020. Disponível em: www.iecs.org.ar/azucar. Acesso em: 8 jan. 2025.

BBC NEWS BRASIL. Obesidade deve atingir 88% dos brasileiros até 2060, aponta estudo. *BBC News Brasil*, 23 set. 2022. Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/brasil-63005525>. Acesso em: 22 jan. 2026.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Exposição de motivos do Projeto de Lei n. 68/2024. In: BRASIL. Congresso Nacional. Projeto de Lei n. 68, de 2024. Brasília, DF: Congresso Nacional, 2024. p. 315-356.

BUCCI, Maria Paula Dallari. *Direito administrativo e políticas públicas*. São Paulo: Saraiva, 2002.

BUCCI, Maria Paula Dallari. Quadro de referência de uma política pública: primeiras linhas de uma visão jurídico-institucional. In: BUCCI, Maria Paula Dallari. *O direito na fronteira das políticas públicas*. São Paulo: Páginas e Letras, 2015.

CALIENDO, Paulo. *Direito tributário: três modos de pensar a tributação; elementos para uma teoria sistemática do direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. [recurso eletrônico – Kindle].

COLCHERO, M. Arantxa; POPKIN, Barry M.; RIVERA, Juan A.; NG, Shu Wen. Beverage purchases from stores in Mexico under the excise tax on sugar sweetened beverages: observational study. *BMJ*, London, v. 352, h6704, 2016. DOI <https://doi.org/10.1136/bmj.h6704>.

COSTA, Frederico Lustosa da; CASTANHAR, José Cezar. Avaliação de programas públicos: desafios conceituais e metodológicos. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 37, n. 5, p. 969-992, set./out. 2003. Disponível em: <https://hml-bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6509>. Acesso em: 2 nov. 2025.

DYE, Thomas R.; Mapeamento dos modelos de análise de políticas públicas. In: HEIDEMANN Francisco G.; SALM, José Francisco (org.). *Políticas públicas e desenvolvimento: bases epistemológicas e modelos de análise*. Brasília, DF: UnB, 2009. p. 99-132.

FARAH, Marta Ferreira Santos. Teorias de política pública. *Revista @mbienteeducação*, São Paulo, v. 14, n. 3, p. 631-665, 2021.

FREITAS, Gabriel Buissa Ribeiro de. *Extrafiscalidade e o direito à saúde: política pública de enfrentamento à obesidade e tributação seletiva do ICMS na cesta básica: estudo de caso – México e Chile*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York; London: W. W. Norton & Company, 1999.

JANN, Werner; WEGRICH, Kai. Theories of the policy cycle. In: FISCHER, F.; MILLER, G. J.; SIDNEY, M. (org). *Handbook of public policy analysis: theory, politics, and methods*. Boca Raton: CRC Press, Taylor and Francis, 2007. p. 43-62.

LINCK, Julio César. A evolução histórica do direito tributário e do pensamento tributário. *Revista da FESDT*, n. 4, p. 87-102, 2009.

LOTTA, Gabriela Spanghero; NUNES, Ana Carolina; CAVALCANTE, Sergio; FERREIRA, Daniela Damiaty; BONAT, Juliana. Por uma agenda brasileira de estudos sobre implementação de políticas públicas. *Revista do Serviço Público*, Brasília, DF, v. 69, n. 4, p. 779-816, out./dez. 2018.

OBSERVATÓRIO BRASILEIRO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO. Imposto seletivo: o que dizem as evidências científicas? Goiânia; Brasília, DF: Observatório Brasileiro do Sistema Tributário, 2024. Disponível em: <https://observabr.org.br/wp-content/uploads/2024/06/Imposto-seletivo.pdf>. Acesso em: 5 jan. 2026.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DA SAÚDE. *Technical annex: updated appendix 3 of the WHO Global NCD Action Plan 2013-2020*. Genebra: Organização Mundial da Saúde, 2017.

PIGOU, Arthur Cecil. *The economics of welfare*. London; New York: Routledge, 2017.

PRATES, Pamela Varaschin. *Tributação do pecado no Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2024.

REZENDE, Leandro Fórnias Machado de. Obesidade e as DCNT: causas, custos e sobrecarga no SUS. *GitHub Pages*, 2023. Disponível em: <https://rezendelfm.github.io/obesidade-e-as-dcnt/> Acesso em: 28 ago. 2025.

RUIZ, Isabela; BUCCI, Maria Paula Dallari. Quadro de problemas de políticas públicas: uma ferramenta para análise jurídico-institucional. *REI-Revista Estudos Institucionais*, v. 5, n. 3, p. 1142-1167, 2019.

SCHMIDT, João Pedro. Para estudar políticas públicas: aspectos conceituais, metodológicos e abordagens teóricas. *Revista do Direito*, Santa Cruz do Sul, v. 3, n. 56, p. 119-149, set./dez. 2018. DOI 10.17058/rdunisc.v3i56.12688.

WANDERLEY, Emanuela Nogueira; FERREIRA, Vanessa Alves. Obesidade: uma perspectiva plural. *Ciência & Saúde Coletiva*, v. 15, n. 1, p. 185-194, 2010. DOI 10.1590/S1413-8123201000010002.