



TRIBUTAÇÃO DO VÍCIO (*SIN TAXATION*): FISCALIDADE E DESIGUALDADE SOB A APARÊNCIA DE EXTRAFISCALIDADE¹

*André Parmo Folloni*²,
*Antonio Bazilio Floriani Neto*³,
*Willian Batista de Oliveira*⁴

RESUMO

O objetivo desse trabalho é avaliar em que medida a tributação de comportamentos indesejados baseados em vício, como o consumo de cigarros, é eficaz enquanto instrumento extrafiscal para induzir condutas mais saudáveis. O uso do instrumental tributário para desestimular essas condutas é amplo em várias partes do mundo, e é chamado, na literatura estrangeira, de *sin taxation*

¹ O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoa de Nível Superior – Brasil (CAPES) – Código de Financiamento 001, do Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq) – Chamada Universal, e da Fundação Araucária de Apoio ao Desenvolvimento Científico e Tecnológico do Estado do Paraná – Pesquisa Básica e Aplicada. This study was financed in part by the Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - Brasil (CAPES) - Finance Code 001, the Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq) – Chamada Universal, and the Fundação Araucária de Apoio ao Desenvolvimento Científico e Tecnológico do Estado do Paraná – Pesquisa Básica e Aplicada.

² Professor Titular e Decano (Dean) da Escola de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Professor permanente e ex-coordenador do Programa de Pós-Graduação em Direito da PUCPR (Mestrado e Doutorado). Doutor em Direito pela Universidade Federal do Paraná, Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Graduado em Direito pela Universidade Federal do Paraná e em Filosofia pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Principal interesse de pesquisa: relações entre Direito Tributário, tributação e desenvolvimento. Vice-presidente da World Complexity Science Academy, membro da Human Development and Capability Association e líder do Grupo de Pesquisas Tributação, Complexidade e Desenvolvimento (PPGD/PUCPR/CNPq). Autor dos livros *Introdução à Teoria da Complexidade* (2016), *Ciência do Direito Tributário no Brasil* (2013), *Teoria do Ato Administrativo* (2006) e *Tributação sobre o Comércio Exterior* (2005).

³ Doutor em direito econômico pela PUCPR (2020). Possui graduação em direito (2011), especialização em direito previdenciário (2013) e mestrado (2015) em direito econômico pela PUCPR. Membro da Comissão de Direito Previdenciário da OAB-PR. Autor da obra "Seguro de Acidentes do Trabalho: voracidade fiscal, empresas e economia", publicada pela Editora LTr. Membro do grupo de pesquisa de Análise Econômica do Direito da PUCPR. Diretor Jurídico Adjunto do Instituto Brasileiro de Direito Previdenciário (IBDP). Foi editor da revista de direito empresarial (RDMP). Advogado, professor da Faculdade de Educação Superior do Paraná (FESP) e de cursos de pós graduação lato sensu.

⁴ Mestrando em Planejamento e Governança Pública pela Universidade Tecnológica Federal do Paraná - UTFPR; Mestrando em Administração Autárquica pelo Instituto Politécnico de Bragança - Portugal. Graduado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (2010); Tecnólogo em Gestão Pública pela Universidade Estadual do Centro-Oeste (2020); Especialista em Administração Pública; Especialista em Auditoria e Controladoria (ambos pelo Centro Universitário de Maringá); Especialista em Gestão e Liderança Corporativa pela Faculdades Batista do Paraná; Extensão em Direito Tributário pela Academia Brasileira de Direito Constitucional; Extensão no Módulo de Incidência e Crédito Tributário da especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Atualmente é Auditor Fiscal de Tributos Municipais na Prefeitura Municipal de Curitiba, atuando como Gerente de Fiscalização do Departamento de Rendas Mobiliárias da Secretaria de Finanças, e Representante da Fazenda como Conselheiro Titular do Conselho Municipal de Contribuintes do Município de Curitiba. Professor de Direito Tributário e Legislação Tributária Municipal em cursos preparatórios para concursos públicos. Ministrou a disciplina de Impostos Municipais na Pós-Graduação lato sensu da Universidade Estadual do Norte Pioneiro - UENP. Instrutor da Escola Fazendária da Associação Baiana de Auditores Fiscais Municipais. 1º lugar no Prêmio Fenafim 2018. Participou do 13º Programa de Intercâmbio da Subchefia de Assuntos Jurídicos da Presidência da República e da Assessoria Especial de Assuntos Legislativos do Ministério da Justiça e Segurança Pública (2019). Palestrante no VII Congresso Baiano de Direito Municipal (2019).

(tributação do pecado). O trabalho parte da hipótese de que comportamentos baseados em vício qualificam-se como demanda inelástica e, no caso, menos sujeitos a flutuações decorrentes de variação de preço a maior. Para tanto, o trabalho coleta pesquisas empíricas relacionadas com os comportamentos ligados ao consumo de tabaco, concluindo que há fortes argumentos para considerar que o impacto da tributação extrafiscal no desestímulo da conduta é reduzido, mas que os efeitos colaterais, inclusive na forma de externalidades, podem ser bastante significativos, desde a venda e o consumo de produtos ilegais que escapam da tributação, até a necessidade do consumidor alocar mais recursos para sustentar o vício, abrindo mão de outros itens de consumo, passando pela desigualdade decorrente do fato de que consumidores com maior capacidade econômica podem internalizar o custo elevado pela tributação e seguir consumindo, enquanto consumidores de menor capacidade econômica podem ser induzidos ao consumo ilegal sem controle sanitário.

Palavras-chave: Tributação; Vício; Extrafiscalidade; Intervenção do Estado; Desenvolvimento.

SIN TAXATION: FISCAL PURPOSES AND INEQUALITY HIDDEN AS NON FISCAL TAXATION

ABSTRACT

This article aims to evaluate to what extent the taxation of unwanted behaviors based on addiction, e.g. consumption of cigarettes, is effective as a non fiscal instrument to induce more healthy conducts. The tax instrument to discourage these conducts is broadly used in many parts of the world and is called a *sin taxation*. The article starts from the hypothesis that sin based behaviors qualify as inelastic demand and, in this case, are less subject to fluctuations resulting from the price increase variation. Therefore, the article collects empirical researches related to behaviors linked to the consumption of tobacco. It concludes that there are strong arguments to consider that the impact of non fiscal taxation on the discouragement of conduct is reduced, but the side effects, including in the form of externalities, can be quite significant. These effects comprise the sale and consumption of illegal products with no taxation and the necessity to allocate more resources to sustain the addiction, giving up on other consumption items. Moreover, it creates the inequality that results from the fact that consumers with greater economic capacity are able to internalize the elevated costs due to taxation and keep on consuming, while the consumers with less economic capacity might be induced to illegal consumption without sanitary control.

KEYWORDS: Taxation; Addiction; Taxation with non fiscal purposes; State intervention; Development.

INTRODUÇÃO

O objetivo deste estudo é avaliar a efetividade de medidas extrafiscais voltadas ao desestímulo de comportamentos fundados no vício, o que a doutrina de língua inglesa costuma denominar de *sin taxes* (impostos sobre o pecado), a partir do exemplo do tabagismo.

Embora a face mais aparente da tributação consista na arrecadação de recursos, produzidos privadamente, para o Estado, com vistas à aplicação em necessidades públicas, as normas tributárias apresentam também forte caráter indutor de conduta, propositada ou acidentalmente.

O estudo da função extrafiscal dos tributos é exatamente o exame da indução de determinados comportamentos aos indivíduos pela via tributária. A extrafiscalidade está intensamente presente no ordenamento jurídico brasileiro, nas mais variadas

situações. Há exemplos recentes, como estímulo à redução dos acidentes de trabalho pela majoração da contribuição social denominada de seguro de acidente do trabalho (SAT) conforme o número de acidentes de trabalho verificados na empresa. E há exemplos antigos, que ainda perduram, como ocorre com os incentivos fiscais conferidos à Zona Franca de Manaus. Com a finalidade de promoção do desenvolvimento, o Estado valeu-se do instrumento tributário para induzir o comportamento de industrializar a região.

O rol de tributos com uso extrafiscal é extenso e variado. Os incentivos, muitas vezes, atingem o fim a que se destinam: os agentes econômicos respondem ao incentivo estatal, com vistas à obtenção do benefício ou da isenção fiscal proposta.

Nesse contexto, o problema da presente pesquisa é avaliar se a tributação de comportamentos compulsivos, fundados no vício, é suficiente para desestimular a conduta, reduzindo ou anulando os efeitos do vício. A hipótese do trabalho é de que a elevação da carga tributária sobre cigarros, bebidas e jogos não necessariamente induz o consumidor a abdicar do hábito. O encarecimento da conduta pode, como se verá, produzir externalidades, à medida que força o indivíduo a gastar mais para sustentar o vício, reduzindo os recursos à sua disposição para outras finalidades. Consequentemente, a função extrafiscal acaba tornando-se meramente arrecadatória, permitindo a arrecadação de recursos a partir do comportamento que, em tese, deveria ser desestimulado, tendo em vista o fato de envolver uma demanda inelástica, gerando efeitos colaterais importantes.

Gera-se, então, a necessidade de correção da externalidade, permanecendo a necessidade de proteção da saúde, ao mesmo tempo em que o preço majorado pela incidência tributária induz o viciado a consumir produtos mais baratos e, possivelmente, de pior qualidade. Caracterizada a demanda sustentada em vício como inelástica, pouco suscetível à flutuação por incidência de tributação, o imposto incidente assume um caráter meramente arrecadatório, devendo ser, então, estudado como tributo comum, não extrafiscal, sujeito às limitações próprias desse tipo de incidência tributária.

Para enfrentar o problema, o trabalho adota o percurso metodológico multidisciplinar. Haverá a utilização concomitante, embora não misturada, de conceitos econômicos, como eficiência, demanda e inelasticidade, ao lado dos conceitos jurídicos, com amparo bibliográfico e em dados provenientes de estudos empíricos objeto da pesquisa deste artigo. Inicialmente, discute-se introdutoriamente a tributação extrafiscal, seus desafios e seus limites. Em seguida, o texto analisa a aplicação da extrafiscalidade à tributação do vício, a partir de estudo do tabagismo. Ao final, o trabalho apresenta as dificuldades em que pode incorrer a opção por tributação extrafiscal em caso de vício.

1. TRIBUTAÇÃO, EXTRAFISCALIDADE E FUNÇÃO INDUTORA

A tributação, basicamente, apresenta duas funções: determina a quantidade de recursos financeiros que será reservada para a arrecadação estatal, e como os recursos privados serão distribuídos. Ao cumprir essas funções, a tributação implementa determinada compreensão relativa à justiça social (MURPHY, 2002, p. 76). Afinal, na esteira do que afirma Estares (2016, p. 391), a história do Estado praticamente se confunde com a própria história do tributo. A relação jurídica tributária, nesse sentido, pode ser

visualizada, de um modo geral, como um mecanismo para assegurar e efetivar direitos fundamentais (RODRIGUES; KUNTZ, 2018, p. 152), embora possa, paradoxalmente, expor esses direitos a risco (FOLLONI, 2012, p. 31).

Mas é possível, também, pensar o problema da tributação sob o ponto de vista dos objetivos perseguidos com cada incidência. Algumas incidências tributárias objetivam arrecadar. Outras, diferentemente, objetivam induzir os contribuintes a adotarem determinadas condutas, o que pode aumentar ou reduzir a arrecadação daquele tributo específico – eventualmente, até a anular.

Para os fins deste estudo, os tributos extrafiscais são aqueles concebidos com finalidade predominantemente indutora. Seu objetivo principal é induzir os contribuintes a adotarem ou não adotarem determinado comportamento (FOLLONI, 2014, p. 205). Alfredo Augusto Becker (2010, p. 631), nos tempos fundacionais do Direito Tributário brasileiro, sustentava que para impedir ou desestimular determinado fato o Estado pode declará-lo ilícito ou criar a incidência de um tributo extrafiscal de efeitos proibitivos. No que tange ao tributo extrafiscal proibitivo, esclarecia Alfredo Augusto Becker, o Estado não deseja exatamente o tributo ou o valor por ele obtido, e sim um reflexo econômico-social, resultante da abstenção dos indivíduos de realizarem o fato descrito na hipótese de incidência tributária (BECKER, 2010, p. 634-635). Mais recentemente, pode-se citar o manejo do instrumento tributário com finalidade indutora por meio da redução do IPI e ICMS com vistas a estimular o consumo e, desta forma, reduzir os efeitos da crise financeira de 2008 (GONÇALVES; RAMOS, 2017, p. 286).

Luís Eduardo Schoueri (2005, p. 30) trata a função extrafiscal na temática das normas tributária indutoras, pois através delas “o legislador vincula a determinado comportamento um consequente, que poderá consistir em vantagem (estímulo) ou agravamento da natureza tributária”. Schoueri (2005, p. 32) também explica que a indução, sob o ponto de vista jurídico, nada mais é que “[...] uma ordem para que o sujeito passivo adote certo comportamento. Não se perfazendo o comportamento, nasce uma obrigação tributária, que colocará o sujeito passivo em situação mais onerosa que aquela em que se situaria se adotado o comportamento prescrito pelo legislador”.

Sob certas condições, o Estado tem a prerrogativa de procurar induzir comportamentos dos contribuintes. Criará, então, situações em que o contribuinte será favorecido ou terá sua situação econômica agravada, conforme adote ou não adote o comportamento pretendido pelo ente tributante (ADAMY, 2012, p. 303). Logo, a utilização das normas indutoras, com finalidades extrafiscais, revela-se como um meio de intervenção do Estado sobre a economia, intervindo sobre determinadas relações socioeconômicas para atingir fins de naturezas variadas, inclusive para propósitos educacionais (MENDONÇA, ALMEIDA, 2011, p. 678-679).

Naturalmente, contudo, não basta o exame da finalidade almejada – que, naturalmente, precisa ter amparo constitucional inequívoco. Além de outros exames, é imprescindível que o legislador, ao manejar a função extrafiscal, pondere as consequências que podem advir da incidência tributária especialmente majorada ou reduzida. A intervenção afeta a oferta e a demanda, forças que determinam o preço dos produtos e a quantidade da venda. Alterando esses indicadores de comportamento dos agentes econômicos, a tributação tem o potencial de influir drasticamente no equilíbrio e na alocação eficiente de recursos no mercado (SCHOUERI, 2015, p. 41). Logo, eventuais

distorções de mercado igualmente merecem ser objeto de reflexão antes de implementada a prática e, depois de implementada, mediante acompanhamento permanente ou periódico, uma vez que novas conjunturas socioeconômicas poderão exigir adequações normativas.

Além disso, é fundamental a ponderação de eventuais desequilíbrios na igualdade de tratamento dos contribuintes por ocasião da utilização de tributos extrafiscais. Todo tributo extrafiscal, por definição, tributa diferentemente contribuintes sem que a razão principal da diferenciação esteja fundada na capacidade econômica (FOLLONI, 2014, p. 206). É preciso avaliar se essa desigualdade no que diz respeito ao padrão constitucional geral de igualdade de tributação, a capacidade contributiva, é de fato necessária, adequada e proporcional. A análise da proporcionalidade se apresenta como um caminho adequado para a aferição dessa regularidade. Ela poderá aferir, exatamente, se a tributação diferenciada por motivos diversos da capacidade contributiva é adequada, necessária e proporcional (SCHOUERI, 2015, p. 215). Nesse sentido, ensina Humberto Ávila (2012, p. 138):

Quando as normas tributárias exercem influência sobre comportamentos econômicos, elas tangenciam direitos de liberdade do cidadão e devem ser analisadas quanto à sua compatibilidade com os direitos fundamentais (por exemplo, liberdade, propriedade, esfera privada). Porque as normas diretivas possuem eficácia formativa que se exterioriza normalmente por meio de recomendações comportamentais, a intensidade dos comandos deve ser examinada. Aqui tem significado o dever de proporcionalidade.

O meio será adequado quando conduz, de forma efetiva, ao objetivo perseguido (SEGUNDO, 2012, p. 66). Já a necessidade é constada a partir do momento em que, ao analisar os meios existente se adequados, não exista outro menos gravoso à promoção dos demais princípios previstos na Constituição. Por fim, a proporcionalidade em sentido estrito, como ensina Hugo de Brito Machado Segundo (2012, p. 66), ocorre quando além de adequada e necessária, a medida “questão causar aos outros princípios, igualmente prestigiados constitucionalmente, impactos mínimos, justificáveis em face do maior benefício obtido com a sua adoção (os bônus justificam os ônus)”.

De fato, os exames de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito permitem uma análise mais profunda quanto à legitimidade jurídica, levando em consideração a eficácia, sua conveniência diante de alternativas, e as vantagens e desvantagens de determinadas medidas extrafiscais. Mesmo diante de finalidades legítimas, a tributação extrafiscal necessita, nas palavras fortes de Pedro Adamy (2012, p.303), de “[...] meios de controle específicos para que não haja um verdadeiro fetiche na consecução de fins constitucionais pela via fiscal instrumentalizadora.” De fato, não é incomum o erro de se pretender que aquela disciplina jurídica objeto de nossos estudos é capaz de oferecer boas soluções aos problemas socioeconômicos do País. Contudo, é preciso ter a humildade para admitir que, nem sempre, a via é a mais adequada para o enfrentamento de problemas complexos e de naturezas variadas.

Assim, as medidas interventivas do Estado, por meio dos tributos, devem ser sempre avaliadas e, no tempo, reavaliadas pela a submissão ao exame da adequação, necessidade e proporcionalidade. Deve estar presente, de forma acentuada, a preocupação quanto às limitações ao poder de tributar, não apenas aquelas expressas no artigo

150 da Constituição, mas em todo o seu texto quando interpretado sistematicamente. É fundamental o respeito a todos os princípios, regras e postulados constitucionais direta ou indiretamente relacionados com a incidência tributária em questão.

A capacidade contributiva, inclusive, deve participar dessa avaliação: mesmo na função extrafiscal, precisa ser considerada, para que eventuais diferenças de capacidade econômica entre os contribuintes não culminem em tratamentos excessivamente desiguais e ou em ineficácia da medida, ainda que parcial, por razões econômicas. Assim, será possível evitar que determinados contribuintes com maior capacidade econômica permaneçam realizando a conduta que a norma visa coibir, por possuírem condições de internalizar o custo tributário. Do contrário, apenas os indivíduos com menor poder econômico que seriam obrigados a modificar seus comportamentos, criando uma desigualdade congênita na tributação extrafiscal (FOLLONI, 2014, p. 211).

Sobre esse pano de fundo inserem-se os tributos sobre o vício. A principal hipótese levantada neste trabalho refere-se ao fato de que, mesmo diante da tributação elevada, os indivíduos podem acabar não modificando os seus comportamentos, ou seja, permanecem consumindo os produtos que prejudicam a sua saúde. A força do vício pode ser maior do que a necessidade econômica, e frequentemente é, sendo notórios casos em que dependentes vendem seus bens ou de parentes para sustentar a dependência. No caso do consumo inelástico, como veremos adiante, os indivíduos permanecem com seus comportamentos anteriores, levando a um efeito reverso do pretendido.

2. FUNÇÃO INDUTORA NA TRIBUTAÇÃO DO VÍCIO: ECONOMIA E MORAL

Devin Rheume (2015, p. 4), em sua pesquisa, encontrou em Adam Smith o pensador inaugural na discussão, ainda que indireta, de políticas econômicas envolvendo impostos sobre o vício, incluindo tabaco, rum e açúcar. O criador da Economia Política, de fato, sugeriu que tais itens são adequados para sofrer tributação intensa devido a seu amplo uso e consumo, e ao fato de serem itens não necessários, de consumo baseado no luxo (SMITH, 2007, p. 731). Contudo, não levou em conta, na época, o fato de que produtos desse tipo viciam e são consumidos, muitas vezes, mesmo diante da vontade do consumidor de deixar de consumir. Assim, a recomendação de Adam Smith fundamentava-se mais no fato de que há consumo amplo desses produtos do que em investigações sobre os motivos que levam o consumo a ser amplo ou sobre os efeitos, diretos e indiretos da tributação sobre produtos que causam ou podem causar vício. David Ricardo (2001, p. 177) também endossou a tributação de itens de consumo fundado no luxo em vez de produtos necessários, refletindo sobre os efeitos dessa tributação nos salários, nos lucros e nos padrões de consumo.

Mais recentemente, Arthur C. Pigou (1932, p. 193) também discutiu os efeitos daquilo que aqui estamos chamando de impostos sobre o vício. Pigou diferenciava entre o produto líquido individual e o produto líquido social (*social net product*), avaliando os efeitos de contratos entre duas partes sobre terceiros, eventualmente sobre toda a sociedade. As empresas vendedoras de álcool, por exemplo, vendem para um consumidor, mas essa venda e consumo afetam interesses sociais, como, por exemplo, a criminalidade associada ao consumo de álcool. Poderia fazer sentido, então, restringir a conduta

pela criação extraordinária de um tributo, diminuindo a oferta e, por consequência, o consumo e as externalidades negativas (PIGOU, 1932, p. 193).

Externalidade é um termo empregado na Economia para referir aqueles efeitos, nascidos de negociações entre partes, que se projetam sobre terceiros, sejam pessoas, grupos de pessoas ou uma sociedade como um todo. Quando se fala em externalidades, analisa-se, portanto, o efeito experimentado por alguém decorrente de ação ou fato de outra pessoa (STAZJN, 2005, p. 317). Esses efeitos podem ser positivos ou negativos, a depender da conduta, daí falar-se em externalidades positivas e negativas.

No caso do uso de álcool e tabaco, por exemplo, os dois produtos estão documentadamente associados a doenças importantes, como cirrose de fígado e enfisema pulmonar, sem contar efeitos psicológicos. Aqui, a princípio, os efeitos estão ligados ao próprio indivíduo, ao consumidor. Contudo, os efeitos da prática transcendem o próprio agente.

Mesmo nesses casos, não é despropositado falar em externalidade. No Brasil, por exemplo, o uso do Sistema Único de Saúde é gratuito e universal. Logo, a ocorrência de uma doença decorrente da aludida prática pode ser tratada pelo SUS, demandando serviço público a ser custeado por toda a sociedade.

Num sentido mais estrito da noção de externalidade, no caso do tabaco, aqueles que estão próximos do fumante igualmente inalam a fumaça, o que justifica as políticas de restrição ao fumo em locais de uso coletivo. Quanto ao álcool, o seu consumo está associado a problemas sociais, incluindo acidentes e mortes no trânsito, homicídios, quedas, queimaduras, afogamentos, suicídios e redução na produtividade no trabalho (MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2007).

A tributação do consumo desses produtos, na literatura, é sustentada em três justificativas diferentes: aumento de receita, desestímulo ao consumo e correção de externalidades (PAES, 2014, p. 177). Mas a incidência de maior carga tributária em forma de *sin taxes* costuma ser predominantemente justificada como forma indução do comportamento dos indivíduos o sentido de diminuir o consumo desses produtos. Assim, embora sempre exista algum efeito fiscal (arrecadatória), o objetivo primordial declarado é o cumprimento de função extrafiscal. A elevação da carga tributária refletirá no preço final de venda ao consumidor, logo a expectativa do Estado seria a de que, com o preço elevado, os indivíduos optem por não consumir ou reduzir o consumo dos produtos.

Recentemente, verifica-se a ampliação de tributação sobre aquilo que poderíamos chamar de “novos vícios”, como, por exemplo, refrigerantes, quando se atribuem a esse produto a origem de problemas de obesidade. A discussão dos *sin taxes* também vem se ampliando para a tributação elevada da carne bovina, decorrente de alegados problemas em temas ambientais e de saúde humana (DUTRA, 2018).

Dos produtos classificados tradicionalmente como objeto dos *sin taxes*, o cigarro é um dos itens com maiores cargas tributárias no Brasil, estimando-se que ao menos 80% do preço final seja decorrente de tributos, sobretudo IPI, ICMS e PIS/Cofins (DUTRA, 2018). No Brasil, é comum a incidência seletiva desses tributos sobre produtos considerados potencialmente danosos à saúde (TORRES, 2013, p. 187). Além disso, há discussões para a criação de uma Cide-Tabacos para custear gastos da saúde pública com doenças decorrentes do tabagismo (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2017).

A preocupação com este hábito ou vício decorre, dentre outros motivos, do alto índice de morte: de acordo com a Organização Mundial de Saúde, no ano de 2013, aproximadamente 6 milhões de pessoas faleceram em decorrência do uso do tabaco (OMS, 2013). Além disso, igualmente devem ser considerados outros custos econômicos associados ao cigarro, como os de saúde pública, perda de produtividade e o absenteísmo (PAES, 2017, p. 14).

Várias medidas vêm sendo adotadas, em várias partes do mundo, para combater os deletérios efeitos do consumo do fumo, sobretudo nas últimas três décadas. Contudo, a tributação ainda permanece sendo considerada como o mecanismo mais utilizado na política de redução do hábito (PAES, 2017, p. 14).

Verifica-se, assim, que o instrumento tributário pode exercer funções variadas na política econômica de um país e, dentre elas, a indução de comportamentos. O tributo pode ser utilizado para coibir condutas consideradas negativas ou indesejadas, como ocorre atualmente na tributação sobre determinados produtos considerados nocivos aos cidadãos, comumente denominados de *sin taxes*, constituídos tradicionalmente pela tributação dos cigarros, bebidas alcoólicas e jogos de azar.

Além do elemento econômico, contudo, há também um importante aspecto moral nesse tipo de incidência tributária. Celso de Barros Correia Neto (2013, p. 87-88), por exemplo, sustenta a tese de que a neutralidade fiscal é rompida nas hipóteses dos tributos do pecado, haja vista receberem “tratamento tributário diferente, minorado ou majorado, com base em critérios que, ao fim, são pura ou predominantemente morais ou moralistas. Nessas situações, há razões morais por trás da imposição extrafiscal”. Assim, a incidência não se fundamentaria em razões de saúde pública ou de externalidades, mas na condenação moral do comportamento decorrente do vício. Esse posicionamento parece ser compartilhado por Juliana Rodrigues Ribas (2017, p. 111), que aponta como objetivo do Estado “conformar a sociedade com padrões morais determinados”. Nessa linha de raciocínio, o “pecado” torna-se objeto do tributo. Caberia ao discurso legitimador, no caso de *sin taxes*, ir além da perspectiva moral, lançando mão de argumentos de eficiência. Esses discursos sustentariam, então, que as imposições fiscais são capazes de desencorajar o consumo desse tipo de produto e, também, internalizar na relação fornecedor-consumidor os custos sociais dela decorrentes (CORREIA NETO, 2013, p. 88).

Se considerarmos, contudo, que a demanda por produtos causadores de vício é inelástica, é cabível o ceticismo quanto ao discurso legitimador da tributação extrafiscal. É o que se examinará no próximo item.

3. INELASTICIDADE DE DEMANDA E O CASO DOS CIGARROS

O comportamento de agentes econômicos, como o consumidor, a empresa e o mercado de produtos individuais, compõe o objeto de estudo da microeconomia (NUSDEO, 2013, p. 233). Nesse contexto, assume relevância o estudo dos institutos da procura, da oferta e do preço. Supõe-se que os consumidores moldarão seus desejos de obter determinado bem ou serviço ao preço encontrado no mercado (NUSDEO, 2013, p. 235). Quanto maior o preço, mais será desestimulada será a aquisição de um determinado produto e vice-versa. De outro lado, quanto maior o preço, maior o estímulo

para a fabricação e para a venda, aumentando a demanda, e vice-versa. O equilíbrio se dá quando a oferta e a demanda se cruzam no preço de mercado.

Contudo, há situações inelásticas, definidas como aquelas em que a quantidade procurada reage pouco, ou não reage, às variações de preços no mercado (NUSDEO, 2013, p. 239). Desta forma, por mais que o próprio texto constitucional restrinja a publicidade, conforme se verifica no art. 220, §4º, há dificuldade de controlar o comportamento dos indivíduos. No caso dos cigarros, a publicidade já foi controlada, de forma rigorosa, pela Lei 9.294/66, como explicam Efig, Gibran e Blauth (2012, p. 386-387)

A hipótese do presente artigo é de que os cigarros se enquadram como produtos inelásticos, ou seja, a resposta dos consumidores à mudança de preço mantém baixa sensibilidade à alteração. Isso significaria que o aumento de tributos objetivando aumentar o preço para reduzir a demanda é ineficaz, descaracterizando, na prática, o tributo como extrafiscal.

Ao analisarmos os números de consumo de cigarros, verifica-se que as medidas estatais, baseadas no ferramental tributário, por meio da extrafiscalidade, não têm sido eficazes para atingir o objetivo a que se destinam, provavelmente em decorrência da inelasticidade da demanda. Em vez de reduzir o consumo, a pessoa acometida pelo vício tende a procurar alternativas, e o aumento de preços decorrente da tributação elevada acaba por estimular a venda e o consumo de produtos contrabandeados (PAES, 2017, p. 19). No ano de 2012, estima-se que o Paraguai tenha produzido 67 milhões de cigarros, dos quais 26 bilhões foram contrabandeados ao nosso país, ou seja, mais de um terço da produção.

No mesmo ano, o cigarro contrabandeado foi responsável por 17,4% do consumo do mercado brasileiro. Além disso, 10,9% do consumo está no mercado informal, que envolve a produção e a comercialização de cigarros no Brasil sem o pagamento de tributos (PAES, 2017, p. 26).

Isso significa que quase um terço do consumo em nosso mercado não sofre incidência da tributação. Essa evasão é estimulada pela própria política extrafiscal e, ao mesmo tempo, não é por ela alcançada – cigarros contrabandeados ou produzidos e vendidos no mercado informal, naturalmente, não estão sujeitos à incidência tributária, mas são, em boa medida, um efeito colateral da incidência sobre os produtos tributados.

Justamente por conta desse fato, a Receita Federal tem buscado implementar medidas de combate à produção ilegal como, por exemplo, a implantação de um sistema, denominado Scorpions, que realiza o controle da quantidade produzida (CASA DA MOEDA, 2018). Outra forma de combate foi a adoção de selos de controle para o rastreamento dos cigarros, com equipamentos de leitura de números de série (PAES, 2017, p. 27). Apesar desses esforços, é grande desafio encontrado pelos agentes fiscais, dificultado pela ausência de estrutura adequada nas fronteiras do país para evitar o contrabando, pela precarização da vigilância nas estradas e pelas penas reduzidas (PAES, 2017, p. 27). O cigarro representa 70% de todos os produtos contrabandeados para o Brasil, deixando de arrecadar a monta de 4,5 bilhões em tributos (G1, 2015). Estudos demonstram que 45% do mercado de cigarros advém de contrabando (EXAME, 2018). A situação,

sob a ótica tributária, é preocupante por duas razões: deixa-se de arrecadar e a política de indução do comportamento fica neutralizada.

Franklin Liu (2018, p. 781), ao estudar o caso americano, explica que nos Estados Unidos os impostos sobre o pecado incentivam diferentes métodos de evasão fiscal, seja legalmente, por meio de compras online e compras via fronteira, seja ilegalmente, com a criação de mercados paralelos e tráfico. Como resultado, os governos não só perdem uma parte da receita fiscal do pecado, mas também gastam recursos adicionais significativos para combate à evasão.

O autor cita estudos que demonstraram o declínio inicial do uso, decorrente do imposto sobre o tabaco. Há um ponto, contudo, em que o nível de consumo não mais diminui. Isso sugere que há um segmento da população fumante cuja demanda é tão inelástica que o aumento de preço na forma de impostos sobre o tabaco não tem efeito sobre seu padrão de consumo nesse item específico (LIU, 2018, p. 786).

Logo, na análise prática dos cigarros, ou haverá migração para produtos de menor valor, que em geral são contrabandeados, ou o preço maior será internalizado pelo consumidor, que então abrirá mão do consumo de outros itens.

Outro ponto importante está na baixa qualidade dos produtos contrabandeados, situação esta que se correlaciona às externalidades negativas. No caso dos cigarros, há um rigoroso controle realizado pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa, quanto à fabricação, publicidade, registro e embalagens dos produtos legais. O mesmo não se pode dizer dos cigarros contrabandeados:

Mais de 80% apresentam algum contaminante – gramíneas, fungos, ácaros e insetos [...] 65% das marcas de cigarros contrabandeados possuem elevadas concentrações de elementos químicos como níquel, cádmio, cromo e chumbo, e quase metade apresentam o dobro da concentração média de arsênio encontrado em cigarros legais. (INSTITUTO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL DE FRONTEIRAS, 2016)

Portanto, não suficientes as desvantagens já citadas, o aumento no consumo de produtos ilegais poderá agravar ainda mais a saúde dos usuários, em claro efeito reverso da medida extrafiscal. Isso, comumente, é chamado “efeito Peltzman”, em alusão a Sam Peltzman. Esse autor, em estudo pioneiro acerca da regulação na segurança automobilística nos Estados Unidos, sustentou que a intervenção estatal, mediante normas protetoras, não foi capaz de modificar o número de acidentes nas rodovias americanas. O economista, instado pelo fato de mortes resultantes de acidentes de trânsito figurarem entre as 10 maiores causas de óbito e aproximadamente metade das mortes acidentais, buscou verificar de forma mais aprofundada a questão (PELTZMAN, 1975, p. 677).

Seu estudo constatou que a regulação, por um lado, pode reduzir o risco de morte, se compararmos o cenário com um ambiente sem intervenção. Isso decorre do incremento de utensílios de segurança nos carros, desde freio ABS, a utilização de *airbags* ou até mesmo a obrigatoriedade do uso do cinto de segurança com três pontos. Por outro lado, todavia, o aumento da sensação de segurança induz o comportamento dos motoristas a aceitarem maiores riscos. Em outros termos, a tecnologia promoveu um significativo avanço na proteção dos indivíduos, mas essa maior segurança desencadeou um

efeito indesejado: fez com que os agentes estivessem mais propensos a assumir riscos, colocando em perigo a sua própria vida e a vida de terceiros (PELTZMAN, 1975, p. 717).⁵

Com amparo em algumas evidências, chegou a uma conclusão ainda mais impactante: a regulação pode ter contribuído para o aumento de número de mortes por acidente. Conseqüentemente, o autor defende ser precipitada, ou mesmo ingênua, a suposição prévia de que medidas protetivas certamente ocasionam um incremento na segurança das pessoas (PELTZMAN, 1975, p. 717-718). Peltzman abriu o caminho, fundado em dados estatísticos, para evidenciar que a intervenção estatal pode não proporcionar o benefício esperado, pois gera efeitos diversos, nem sempre previsíveis ou controláveis, sobre o comportamento dos envolvidos, que podem agir de forma contrária à pretendida (SHIKIDA, 2016, p. 36).

No caso dos *sin taxes*, a inelasticidade da demanda pode implicar efeito reverso: a política, destinada a melhorar a saúde pública, pode acabar por piorá-la, ao induzir a venda e o consumo de produtos qualidade inferior que escapam tanto da tributação quanto da fiscalização sanitária. Muitos consumidores não são capazes de deixar seus vícios. Migram, então, para produtos de menor valor, inclusive os ilegais.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao longo das últimas décadas os governos têm tomado medidas a fim de combater atos considerados como nocivos para a saúde dos cidadãos, no Brasil e em várias partes do mundo. Algumas dessas medidas são de natureza tributária, consubstanciadas no aumento do preço do produto pelo aumento da tributação, sob a pretensão de que o aumento do preço inibiria o consumo. É a chamada de *sin taxation*, que aqui estamos chamando de tributação do vício para evitar a conotação religiosa ou moral da noção de pecado.

Na pretensão governamental, as alíquotas elevadas desestimulariam o consumo, reduziriam as externalidades e, a depender dos efeitos ambíguos da medida, também poderiam gerar elevação na arrecadação tributária. Essa ideia está baseada em um consenso geral de que os *Sin Taxes* seriam um mecanismo eficiente para obtenção desses propósitos, sejam fiscais, sejam extrafiscais – ou, eventualmente, ambos.

Contudo, por não conseguir induzir o comportamento suficientemente, já que o vício pode ser mais forte que o peso econômico, essas medidas podem acabar por proporcionar efeitos reversos: não induzem o comportamento pretendido com aumento dos índices relativos à saúde pública, por estimularem a venda e consumo de produtos ilegais e de qualidade mais baixa. E, se não induzem, também implicam perda de arrecadação, já que produtos contrabandeados não se sujeitam à incidência.

Por fim, há que se mencionar que o mal dimensionamento do ônus fiscal, culmina por favorecer em um tratamento desigual a contribuintes. Aqueles com maior poder econômico têm condições de internalizar a elevação do preço e continuar consumindo. Já o indivíduo com menor renda, terá que refazer suas escolhas, em geral consumindo

⁵ PELTZMAN, Sam. “The Effects of Automobile Safety Regulation”. *Journal of Political Economy*, v. 83, n. 4, 1975, p. 677-725. Disponível em: <www.jstor.org/stable/1830396>. Acesso em: 09 jan. 2018. p. 717.

produtos de menor qualidade ou substituindo itens de consumo, deixando de praticar certos comportamentos econômicos para sustentar o vício.

REFERÊNCIAS

ADAMY, Pedro. **Instrumentalização do direito tributário**. In: ÁVILA, Humberto. (Org.). **Fundamentos do direito tributário**. Madrid: Marcial Pons, 2012, p. 301-329.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Audiência analisa projetos que aumentam impostos sobre cigarros para custear gastos com saúde pública**. Brasília, 4 dez. 2017. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/SAUDE/550175-AUDIENCIA-ANALISA-PROJETOS-QUE-AUMENTAM-IMPOSTOS-SOBRE-CIGARROS-PARA-CUSTEAR-GASTOS-COM-SAUDE-PUBLICA.html>>. Acesso em 18 jul. 2018.

_____. **Especialistas defendem aumento de tributos sobre bebidas açucaradas**. Brasília, 31 out. 2017. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/SAUDE/547446-ESPECIALISTAS-DEFENDEM-AUMENTO-DE-TRIBUTOS-SOBRE-BEBIDAS-ACUCARADAS.html>>. Acesso em 18 jul. 2018.

CASA DA MOEDA. **Sobre o scorpions**. Disponível em: <<http://www.casamoeda.gov.br/scorpions/>>. Acesso em 23 jul. 2018.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 2013. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. doi:10.11606/T.2.2013.tde-15082013-084732. Acesso em: 18 jul. 2018.

DUTRA, Carlos. **Carne bovina entra na mira dos “Impostos sobre o pecado”**. São Paulo, 8 mai. 2018. Disponível em: <<https://www.dinheiro rural.com.br/carne-bovina-entra-na-mira-dos-impostos-sobre-o-pecado/>>. Acesso em 18 jul. 2018.

EFING, Antônio Carlos; GIBRAN, Fernanda Mara; BLAUTH, Flávia Noemberg Lazzari. O regime jurídico e a força obrigacional da publicidade sob a ótica constitucional. **Pensar**, Fortaleza, v. 17, n. 2, p. 371-397, jul./dez. 2012.

ERIKSEN, M., MACKAY, J., ROSS, H. **The tobacco atlas**. 4th ed. American Cancer Society and World Lung Foundation. New York, NY, 2012. Disponível em: <<https://goo.gl/gSHAzW>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

ESTARES, Daniel Yacolca. La evolución de función extrafiscal de los tributos. **Nomos (Fortaleza)**, v. 36.1, p. 389-398, 2016.

FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o Direito tributário com isso? In: ÁVILA, Humberto (Org.). **Fundamentos do direito tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

_____. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, [S.l.], v. 10, n. 1, p. 201-220, jan. 2014. ISSN 2317-6172. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/43565/42282>>. Acesso em: 18 jul. 2018.

GONÇALVES, Oksandro; RAMOS, José Maria. Crises econômicas e os arranjos na burocracia da administração pública brasileira. **Pensar**. Fortaleza, v. 22, n. 1, p. 272-300, jan./abr. 2017

G1. **Cigarro é item mais contrabandeado no Brasil, aponta pesquisa**. Rio de Janeiro, 3 mar. 2015. Disponível em: <<http://g1.globo.com/bom-dia-brasil/noticia/2015/03/cigarro-e-item-mais-contrabandeado-no-brasil-aponta-pesquisa.html>>. Acesso em: 18 jul. 2018.

INSTITUTO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL DE FRONTEIRAS. **Crise atinge fronteiras e aumenta o contrabando de cigarro**. Foz do Iguaçu, 29. nov. 2016. Disponível em: <<http://www.idesf.org.br/2016/11/29/crise-atinge-fronteiras-e-aumenta-o-contrabando-de-cigarro/>>. Acesso em: 18 jul. 2018.

LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2015.

LIU, Franklin. **Sin taxes: Have governments gone too far in their efforts to monetize morality?**, 59 B.C.L. Rev. 763. Boston College Law Review: Newton, Massachusetts, 2018, p. 763-789. Disponível em: <<http://lawdigitalcommons.bc.edu/bclr/vol59/iss2/7>>. Acesso em: 18 Jul. 2018.

MATTOON, Richard H.; WETMORE, Sarah. **Sin taxes: the sobering fiscal reality**. Chicago Fed Letter, Federal Reserve Bank of Chicago, 2015.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. **I Levantamento Nacional sobre os padrões de consumo de álcool na população brasileira**. Elaboração, redação e organização: Ronaldo Laranjeira ..[et al.] ; Revisão técnica científica: Paulina do Carmo Arruda Vieira Duarte. Brasília : Secretaria Nacional Antidrogas, 2007.

MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo e; ALMEIDA, Saulo Nunes de Carvalho. A extrafiscalidade tributária como mecanismo de concretização do direito fundamental à educação. **Pensar**, Fortaleza, v. 16, n. 2, p. 678-704, jul./dez. 2011.

MONTEIRO, Maristela G. **O que você precisa saber sobre a política de controle do álcool**. Brasília: OPAS/Secretaria Nacional Antidrogas; 2005.

O ESTADO DE SÃO PAULO. **Ministério da Saúde vai propor aumento de impostos para refrigerantes e sucos com açúcar**. São Paulo, 13 set. 2017. Disponível em: <<https://saude.estadao.com.br/noticias/geral,ministerio-da-saude-vai-propor-aumento-de-impostos-para-refrigerantes-e-sucos-com-acucar,70001994159>>. Acesso em 18 jul. 2018.

OMS – ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DA SAÚDE. **Mortality attributable to tobacco**. Genebra: OMS, 2013. Disponível em: <<https://goo.gl/DcNlqh>>. Acesso em: 23 jun. 2018.

PAES. Nelson Leitão. Uma análise ampla da tributação de cigarros no Brasil. **Revista Planejamento e Políticas Públicas**, n. 48, p. 13-31, jan./jun. 2017. ISSN: 01034138. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/566/426>>. Acesso em: 18 Jul. 2018.

PELTZMAN, Sam. "The effects of automobile safety regulation". **Journal of political economy**, v. 83, n. 4, 1975, p. 677-725. Disponível em: <www.jstor.org/stable/1830396>. Acesso em: 09 jan. 2018.

PORTES, Leonardo Henriques; MACHADO, Cristiani Vieira; TURCI, Silvana Rubano Barretto. **Trajatória da política de controle do tabaco no Brasil de 1986 a 2016**. Cad. Saúde Pública [online]. 2018, vol.34, n.2, e00017317. Epub 19 Fev. 2018. ISSN 1678-4464. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/0102-311x00017317>>. Acesso em: 18 Jul. 2018.

REVISTA ÉPOCA NEGÓCIOS. **Os 10 produtos com mais imposto no Brasil**. Rio de Janeiro, 19 abr. 2017. Disponível em: <<https://epocanegocios.globo.com/Dinheiro/noticia/2017/04/os-10-produtos-com-mais-imposto-no-brasil.html>>. Acesso em: 18 jul. 2018.

REVISTA EXAME. **Marca líder de cigarro no Brasil é o contrabando, diz presidente da ETCO**. São Paulo, 24 mai. 2018. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/economia/a-marca-lider-no-brasil-e-o-contrabando-diz-presidente-da-etco/>>. Acesso em: 18 jul. 2018.

RHEAUME, Devin A. **A growing sin-dustry: The history and effects of cigarette excise taxation and regulation in the United States**. Honors Theses and Capstones, 263. University of New Hampshire: Durham, New Hampshire, 2015, p. 1-53. Disponível em: <<http://scholars.unh.edu/honors/263>>. Acesso em: 18 jul. 2018.

RIBAS, Juliana Rodrigues. Os impostos do pecado e a ilusão fiscal. **Revista de Direitos Fundamentais e Tributação**, [S.l.], v. 1, n. 1, p. 106-123, ago. 2017. ISSN 2594-858X. Disponível em: <<http://www.rdfd.com.br/index.php/revista-01/article/view/10>>. Acesso em: 18 jul. 2018.

RODRIGUES, Hugo Thamir; KUNTZ, Tatiele Gisch . Políticas Públicas Tributárias: A justiça fiscal como instrumento de auxílio na viabilização da justiça social. **Nomos (Fortaleza)**, v. 38, p. 151-170, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Multas tributárias, proporcionalidade e confisco. **Nomos (Fortaleza)**, v. 32.1, p. 63-76, 2012.

SHIKIDA, Cláudio Djissey. **Efeito peltzman**. In: RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; DOMINGUES, Victor Hugo; KLEIN, Vinicius. (Org.). **Análise econômica do direito: justiça e desenvolvimento**. Curitiba: CRV, 2016. p. 35-40.

SZTAJN, Raquel. Externalidades e custos de transação: a redistribuição de direitos no Código Civil de 2002. In: **Fundamentos do Estado de Direito**: estudos em homenagem ao professor Almiro do Couto e Silva. ÁVILA, Humberto (org). São Paulo: Malheiros, 2005. p.317-354.

TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.