

OS IMPOSTOS DO PECADO E A ILUSÃO FISCAL

Juliana Rodrigues Ribas¹

Resumo: O presente artigo analisará o fenômeno dos impostos do pecado, ou impostos instituídos sobre o consumo do álcool, tabaco e jogo com finalidade extrafiscal - tese apresentada por Sérgio Vasques, sob a abordagem da Análise Econômica do Direito Tributário. Partirá conceituando e analisando o fenômeno da extrafiscalidade, seu funcionamento, aplicação e suas limitações, com a finalidade de a identificarmos (ou não) quando da exposição da tese dos impostos do pecado. Utilizará como ferramenta metodológica a análise econômica do direito. Na economia, estudará a *Teoria della illusione finanziaria* - ou teoria da ilusão fiscal no Estado monopolístico, de Almicare Puviani, estruturada na premissa de que o Estado é uma agência formada por um grupo de pessoas que possui poder sobre outro grupo de pessoas. Por fim, munido dos conceitos de extrafiscalidade, da visão histórica da tributação do pecado e dos mecanismos utilizados pelo Fisco para disfarçar a imposição fiscal e iludir o contribuinte, questionará o panorama da tributação do pecado no Brasil e sua relação com a extrafiscalidade. Discordará da formatação da tributação do álcool e do tabaco no Brasil, extremamente regressiva e afastada do ideal extrafiscal. Concluirá, provisoriamente, pela manutenção do modelo nacionalmente esboçado da tributação indireta, visando a não distorção do mercado e possível incentivo ao consumo de substâncias não essenciais.

Palavras-chave: Extrafiscalidade. Impostos do Pecado. Ilusão Fiscal. Consciência Fiscal.

Abstract: This article will examine the sin taxes, or set excise taxes on alcohol, tobacco and gambling with extrafiscal purpose - thesis by Sérgio Vasques, under the approach of the Economic Analysis of Tax Law. Will start analyzing the extrafiscality phenomenon, functioning, application and limitations, in order to identify (or not) the upon exposure of the thesis of sin taxes. Will use as a methodological tool the economic analysis of law. In economics, will study the theory *della illusione finanziaria* - or theory of fiscal illusion in monopolistic State of Almicare Puviani, structured on the premise that the state is an agency formed by a group of people who has power over another group of people. Finally, armed with the concepts of extrafiscality, the historical view of sin taxes and the mechanisms used by tax authorities to disguise the tax weight and dodge the taxpayer. Will disagree about the arrange of alcohol and tobacco's taxation in Brazil, extremely regressive and away from extrafiscal ideal. Will conclude provisionally for the maintenance of Brazil's outlined model of indirect taxation, in order not to distort the market.

Keywords: Extrafiscality. Sin Taxes. Fiscal Illusion. Visibility. Tax Consciousness.

Introdução

¹ Bolsista CAPES. Mestranda pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS, na área de Fundamentos Constitucionais do Direito Público e do Direito Privado. Membro do GTAX – Grupo de Pesquisas Avançadas de Direito Tributário da PUCRS na linha de Direito Tributário Comparado e Desenvolvimento Econômico, membro do Grupo de Estudos em Escolha Racional do Centro de Pesquisas em Democracia da PUCRS. E-mail: juliana.ribas@acad.pucrs.br

O presente artigo analisará o fenômeno dos impostos do pecado, ou impostos instituídos sobre o consumo do álcool, tabaco e jogo com finalidade extrafiscal - tese apresentada por Sérgio Vasques², sob a perspectiva da Ilusão Fiscal – teoria de Almicare Puviani, na qual o grupo social politicamente dominante utiliza mecanismos para disfarçar a tributação suportada pelo grupo subordinado, no caso dos impostos do pecado, utiliza o sentimento decorrente do próprio consumo.

Partiremos conceituando e analisando o fenômeno da extrafiscalidade, seu funcionamento, aplicação e suas limitações, com a finalidade de a identificarmos (ou não) quando da exposição da tese dos impostos do pecado.

Utilizaremos como ferramenta metodológica a análise econômica do direito³ (*Law and Economics*), introduzida modernamente com as publicações de Ronald H. Coase⁴ e Guido Calabresi⁵ em 1960 e inserida sistematicamente no direito brasileiro por Paulo Caliendo⁶. Analisaremos a Economia do Bem-Estar (Welfare Economics), teoria proposta por Arthur Cecil Pigou, que introduziu o conceito de externalidades e propôs meios de corrigi-las. Desta forma, relacionaremos a ideia de Pigou com a tributação do álcool e do tabaco.

Na economia, estudaremos, mais especificamente, a *Teoria della illusione finanziaria* - ou teoria da ilusão fiscal no Estado monopolístico, de Almicare Puviani, estruturada na premissa de que o Estado é uma agência formada por um grupo de pessoas que possui poder sobre outro grupo de pessoas. A teoria sugere que quando o Governo não é totalmente transparente em seus impostos, o custo social aparenta ser menor do que realmente é para o contribuinte.

Por fim, munidos dos conceitos de extrafiscalidade, da visão histórica da tributação do pecado e dos mecanismos utilizados pelo Fisco para disfarçar a imposição fiscal e iludir o contribuinte, questionaremos o panorama da tributação do pecado no Brasil e sua relação com a extrafiscalidade.

² Publicada no livro VASQUES, Sérgio. Os Impostos do Pecado : o Álcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco. Livraria Almedina. Coimbra, 1999.

³ São indagações presentes nesse movimento o alcance das normas de direito tributário quanto ao comportamento dos agentes econômicos e o reflexo dessas frente aos investimentos e gastos destes.

⁴ Ver também The Problem of Social Cost, 1960.

⁵ COOTER, Robert. Law and economics. – 4th ed. p. cm. – (The Addison-Wesley series in economics). Ronald H. Coase inaugurou a *law and economics* com a publicação de “The Problem of Social Cost” e Guido Calabresi o fez com “Some thoughts on risk distribution and the Law of Torts” (1961).

⁶ O autor apresenta três características principais: “i) rejeição da autonomia do Direito perante a realidade social e econômica, ii) utilização de métodos de outras áreas do conhecimento, tais como economia e filosofia; iii) crítica à interpretação jurídica como interpretação conforme precedentes ou o direito, sem referência ao contexto econômico e social.” (Caliendo, Paulo. Direito tributário e análise econômica do Direito : uma visão crítica. – Rio de Janeiro : Elsevier, 2009, p. 13)

1 Extrafiscalidade

Orientar as condutas inter-humanas, no sentido de propiciar a realização de valores caros aos sentimentos sociais, num determinado setor do tempo histórico, tem sido o principal objetivo do direito. – Paulo de Barros Carvalho⁷

Note-se que o Direito Tributário não foge à observação de Paulo de Barros Carvalho, visando não apenas a prevenção de desequilíbrios no mercado⁸, mas a propagação dos direitos e garantias fundamentais elencados na Constituição.

Alfredo Augusto Becker também discorre acerca da aplicabilidade da regra jurídico-tributária, visualizando-a como instrumento tanto revolucionário quanto conservador:

Nenhuma das reivindicações pleiteadas hoje sob o título de direitos sociais poderá alcançar seu objetivo sem uma intervenção do Estado na economia. [...] **Ora, o Direito Tributário é justamente o instrumento fundamental do Estado para poder realizar sua intervenção na economia.** A utilização do instrumental jurídico-tributário com esta finalidade fez surgir, nos últimos anos, uma nova Ciência: a política fiscal.⁹ (grifo nosso)

Já Aliomar Baleeiro atrela a noção de extrafiscalidade ao emprego dos impostos na intervenção e regulação pública, uma vez que *a sua técnica é, então, adaptada ao desenvolvimento de determinada política ou diretriz¹⁰.*

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 5 ed. - São Paulo : Noeses, 2013, p. 162. O autor identifica ainda a função extrafiscal do tributo: “A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de extrafiscalidade.” (CARVALHO, P. B. . Função social dos tributos. In: Ives Gandra da Silva Martins; Carlos Valder do Nascimento; Rogério Gandra da Silva Martins. (Org.). Tratado de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 1, p. 93-107).

⁸ Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

⁹ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 4ª edição – São Paulo : Noeses, 2007, p. 629.

¹⁰ BALEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. - 15 ed. Rev. E atualizada por Dejalma De campos. - Rio Janeiro : Forense, 2001, p. 89.

Nessa esteira, a extrafiscalidade¹¹ constitui uma classificação do tributo quanto a sua finalidade¹². Assim, quando este tiver motivação aquém à mera arrecadação, objetivando a indução de comportamentos de agentes econômicos ou do próprio contribuinte, será extrafiscal¹³. Adotaremos, no presente artigo, o conceito elaborado por Marcus de Freitas Gouvêa, que conseguiu elencar e resumir diversos elementos trazidos pela doutrina sobre a extrafiscalidade:

A extrafiscalidade se constitui no “algo a mais” que a obtenção de receitas mediante tributos; liga-se a valores constitucionais; pode decorrer de isenções, benefícios fiscais, progressividade de alíquotas, finalidades especiais, entre outros institutos criadores de diferenças entre indivíduos, que são, em última análise, agentes políticos, econômicos e sociais¹⁴.

Uma vez que a aplicabilidade da extrafiscalidade é por demais ampla, pergunta-se até que ponto o Estado pode utilizar a tributação com esta finalidade. Gouvêa procura responder tal questionamento elencando limites principiológicos, normativos, lógicos e sociais da extrafiscalidade. Quanto aos limites jurídico-principiológicos, a extrafiscalidade deverá respeitar não apenas os princípios de Direito Tributário, mas os princípios que regem a área em que for atuar. Quanto aos limites normativos, respeita o princípio da legalidade. Os limites lógicos aparecerão quando o instituto for imprestável para atingir a finalidade pretendida. Já os limites sociais e econômicos, apresentam-se tendo em vista que, para a eficácia de uma norma extrafiscal, dever-se-á levar em conta a sociedade e o mercado em que será inserida.

¹¹ Um dos primeiros teóricos do Direito Tributário, Giannini, já conceituava a extrafiscalidade e a diferenciava dos efeitos da extrafiscalidade da tributação: "la finalidad del impuesto es procurar un ingreso al Estado, pero es necesario decir que tal finalidad no constituye siempre el único motivo de la imposición; de hecho, la utilización del impuesto se presta también para la consecución de fines no fiscales". (GIANINNI, A. D. Instituciones de derecho tributario, traducción de Fernando Sainz de Bujanda, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957. In Caliendo, Paulo. Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal. In NOMOS, Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC. Volume 33.2-jul./dez. 2013, p. 171-206).

¹² Sobre a concepção da dupla natureza do imposto, Vasques é rigoroso: "A admitir que exista uma diferença entre finalidade e efeito, não parece defensável dizer-se que todos os impostos 'têm em mira' objetivos extrafiscais, sejam os de 'repartir os encargos pelos contribuintes', sejam quaisquer outros. A extrafiscalidade do imposto – como, de resto, a fiscalidade, o propósito de angariação de receita – não é um seu traço congénito, mas tão só uma vocação que este pode, ou não, adquirir. O imposto pode servir mil e um propósitos extrafiscais ou pode, pelo contrário, satisfazer-se apenas com a angariação da receita. Admitir-se-á, isso sim, e sem custo, que todos os impostos produzam efeitos extrafiscais – mas trata-se então de algo inteiramente diverso, tão diverso quanto o são a essência e o acidente." (VASQUES, Sérgio. Os Impostos do Pecado: o Álcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco. Livraria Almedina. Coimbra, 1999. P. 207, p. 58.)

¹³ Note-se que a Espanha universalizou essa visão corretora de externalidades, no artigo 4º da Ley General Tributaria, o qual obriga que todo imposto possua finalidade de tipo “ordenador”: *Artículo 4 - Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional.* (Ley 230/1963, de 28 de Diciembre, General Tributaria).

¹⁴ GOUVEA, Marcus de Freitas. Questões relevantes acerca da extrafiscalidade no direito tributário. Interesse Público. Sapucaia do sul, nota dez informação, n. 34, p. 175-200, 2005.

Caliendo aprofunda o estudo dos limites jurídico-principiológicos, apontando o princípio constitucional da subsidiariedade como o escolhido para determinar *o sentido e o alcance da aplicação da extrafiscalidade*.¹⁵ O Professor assevera que o princípio da subsidiariedade, por se pautar na identificação da necessidade da atuação estatal, orienta de forma satisfatória a sua conveniência e quando esta invade a esfera privada, uma vez que *nos informa que o uso de mecanismos de indução deve ser restritivo, excepcional e somente adequado aos casos claramente justificáveis de uma atuação positiva do Estado*.

2 Os Impostos do Pecado

Uma vez delimitados o conceito, o alcance e os limites do fenômeno da extrafiscalidade, podemos avançar o estudo para um grupo de impostos que demonstram, ao longo da história do Estado Moderno, finalidade predominantemente extrafiscal, qual seja os impostos incidentes sobre o álcool, tabaco e jogo. Para isso utilizaremos a tese apresentada pelo professor português Sérgio Vasques.

Vasques exibe uma análise sociológica da estrutura fiscal e a tributação do álcool, tabaco e jogo no Estado Moderno. Para ele, imposto do pecado será aquele que tem o pecado como objeto, justificação, ou seja, aquele que surge como um instrumento de propósito moralizador. Em razão de sua natureza a finalidade evidencia a categoria de extrafiscalidade, uma vez que o legislador pretende, ao criar o imposto, algo além da arrecadação de receita, ou até ao invés dela. No caso do pecado, será a finalidade de conformar a sociedade com padrões morais determinados. Note-se que a mera incidência ou eficácia moral não basta ao imposto do pecado, é necessária a finalidade que o explique.

Note-se que não se encontra ao longo da história impostos sobre o homicídio ou adultério, pecados maiores, ao contrário, são os menores, mais insignificantes pecados que atraem o legislador fiscal. A resposta a esta aparente incoerência está na expressão econômica desses atos, tendo em vista a impossibilidade de tributar aquele que mata alguém. Nesses casos se entende preferível punir. No caso do imposto do pecado, tributa-se o que não se quer, ou o que não se consegue punir.

Importante ressaltar que por um longo tempo a tributação do álcool, do tabaco e do jogo se pautou por razões puramente financeiras. Porém, houve momentos em que a intenção de castigar o vício do contribuinte prevaleceu.

¹⁵ CALIENDO, Paulo. Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal. In NOMOS, Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC. Volume 33.2-jul./dez. 2013, p. 171-206.

No século XIX, a tese purista do imposto predominou, sendo este encarado como simples meio de arrecadação de receita pública, sem nenhuma conotação extrafiscal, respeitando a ideia de Adam Smith quanto ao lançamento do imposto distorcer minimamente as distorções individuais. Essa foi a tese predominante na Alemanha, no início do século XX, vislumbrando as figuras primeiramente da *Reichsabgabenordnung*, após a *Abgabenordnung* e, por fim, a *Erzielung von Einkünften ou Erzielung von Einnahmen*.

É interesse que, enquanto essa teoria se pautava, os Estados também utilizavam os impostos com a finalidade de proteção de seus interesses econômicos nacionais, vislumbrando assim, a extrafiscalidade como “tecnologia aduaneira”. Eis alguns exemplos práticos aduaneiros que introduziram na doutrina financeira o conceito de extrafiscalidade: na Espanha, a Renta de Aduanas; na Inglaterra, as *Corn Laws*; na Alemanha, os impostos sobre cães e tabaco; em Portugal, a Pauta Geral de 1837.

O autor português levanta a essencialidade e suas metamorfoses ao longo do caminhar das sociedades como fator decisivo sobre a tributação corretiva dos impostos do pecado, uma vez que a ideologia de sobriedade e labor propagada pela Revolução Industrial foi transformada na ideia do luxo, do supérfluo, como sinônimos de progresso material. Dessa forma, a propriedade regressiva inerente desses impostos obstaculizava o progresso econômico e violava frontalmente a ética do consumo, ideologia pós-guerra que surge nos Estados Unidos, apresentando o consumo como dever cívico¹⁶.

O autor levanta dois problemas para identificar a extrafiscalidade na legislação tributária, pois encontra tanto i) a intenção moral como razão do tributo sem o correspondente argumento-discurso, quanto ii) o discurso sem a correspondente intenção.

Assim, pode se dizer que a tributação do álcool se endereça simultaneamente à correção de exterioridades e de preferências, sendo impossível apartar mérito e alocação. Na tributação do jogo também podemos descobrir mérito e redistribuição. Trata-se de dar a quem precisa tirando a quem emprega mal o que tem – uma redistribuição em espécie ao contrário, dir-se-á.¹⁷

Devemos lembrar que a teoria dos impostos do pecado não é exclusiva de Vasques, em que pese nos sirvamos de suas ideias tendo em vista a verossimilhança fiscal e constitucional portuguesa à brasileira. Inúmeros autores estrangeiros abordaram o tema, nos Estados Unidos,

¹⁶ Nos Estados Unidos, “*thrift is unamerican*”.

¹⁷ VASQUES, Sérgio. *Op. Cit.*, pg. 31.

esse tipo de tributação recebe o nome de “*sin taxes*”, e possui o objetivo explícito de desencorajar a atividade tributada, seja ela o consumo do álcool, do cigarro ou do jogo.¹⁸

O professor faz uma comparação muito interessante entre a justificação da tributação drasticamente progressiva da tributação do pecado: enquanto a primeira se apoia na concepção da elite cultural quanto à imoralidade das desigualdades sociais, condenando-as, a segunda ampara-se na concepção (do mesmo grupo) da imoralidade do consumo do álcool, do tabaco e do jogo, substituindo-se a objetividade pelo apelo de peritos, autoridades locais e elites cujo entendimento merece prevalecer sobre as preferências individuais. Nesse momento, alerta para a observação do limite da alocação e o início do paternalismo nesse fenômeno.

Vasques acredita que hoje, se já não há o ideal de moldar a moral do contribuinte, há o ideal de maximização da receita, através da imposição fiscal sobre os costumes que provocam o sentimento de culpa do contribuinte. A imposição fiscal sobre o pecado aconteceria de forma tão onerosa por suposição legislativa de menor resistência do polo passivo da obrigação. Tal conclusão é de suma importância para o presente artigo, uma vez que analisaremos, mais tarde, esse tipo de formatação do sistema fiscal, que se dispõe, com o propósito de evitar resistência, a disfarçar, iludir e, para alguns autores, tornar o imposto “invisível” aos olhos do contribuinte.

3 A Correção das Externalidades e os Impostos do Pecado

Na análise econômica do Direito¹⁹, a economia apresenta uma teoria científica com o objetivo de previsão, projeção do resultado, em termos comportamentais²⁰, de certa lei ou sanção. Utilizará, assim, teorias matemáticas (como a teoria dos jogos ou dos preços) e métodos

¹⁸ No texto original, Burman e Slemrod expõem: “*Sin taxes are excise taxes intended to discourage behaviour deemed undesirable, at least in excess. Taxes on cigarettes, alcohol, beer, wine, and gambling are usually put in that category. Ronald Reagan liked to say "if you tax something, you'll get less of it". For a lot of taxes, that's an undesirable side effect. For example, we don't want people working less to reduce income taxes. However, sin taxes are explicitly intended to discourage the taxed activity*”. (Taxes in America: what everyone needs to know / Leonard E. Burman, Joel Slemrod. Oxford University Press, 2013, pg. 96)

¹⁹ Sobre a relevância da law and economics “*To me the most interesting aspect of the law and economics movement has been its aspiration to place the study of law on a scientific basis, with coherent theory, precise hypotheses deduced from the theory, and empirical tests of the hypotheses. Law is a social institution of enormous antiquity and importance, and I can see no reason why it should not be amenable to scientific study. Economics is the most advanced of the social sciences, and the legal system contains many parallels to and overlaps with the systems that economists have studied successfully*”. (Judge Richard A. Posner, in Michael Faure and Roger Van den Berghe, eds., Essays in Law and Economics (1989))

²⁰ “*Generalizing, we can say that economics provides a behavioral theory to predict how people respond to changes in laws. This theory surpasses intuition, just as science surpasses common sense.*” Cooter, Robert. Law and economics. – 4th ed. p. cm. – The Addison-Wesley series in economics.

empíricos (como a estatística), tão usuais na atividade econômica, aplicados à lei, ao invés de ao preço/produto. Em outras palavras, a economia disponibiliza uma (ou várias) teorias comportamentais para prever como as pessoas responderão a uma alteração na lei, tornando-se assim, a área mais importante da ciência comportamental do direito, analisando sua eficiência quanto ao alcance de determinado objetivo social.

Percebemos no item anterior que a partir da Segunda Guerra Mundial, houve uma mudança social que impossibilitava o Estado de justificar sua tributação seletiva apenas em valores éticos. Tributar severamente o pecado não alterou o consumo, que permaneceu inelástico e, ao invés de fomentar o ajuste comportamental de acordo com os valores morais da sociedade, prejudicou o contribuinte, que abdicou de outros consumos teoricamente essenciais e prejudicou seus rendimentos reais.

É nesse impasse estatal²¹ que nasce a teoria de Arthur Cecil Pigou, que inaugura a ideia de exterioridades positivas e negativas dos impostos na economia. É importante asseverar a diferenciação de externalidade e extrafiscalidade, uma vez que a primeira é *evento no mundo econômico que ingressa no Direito como proposição que irá compor determinado fato jurídico ou sentido de norma tributária*²². A extrafiscalidade será então, resultante da relação entre o custo social e o custo privado: quando o primeiro for inferior ao segundo, serão positivas; quando o custo social for superior ao privado, serão negativas. Apresenta assim a importância da redução das atividades nas quais os custos sociais fossem superiores aos custos privados, buscando assim o que chamou de economia de bem-estar (*welfare economics*).

Quanto à expressão bem-estar, é necessário advertir o leitor quanto à ambiguidade de sua definição na teoria proposta por Sérgio Vasquez, uma vez que o doutrinador sustenta que *cada pessoa faz as opções de vida e de consumo que a tornam mais feliz* sendo que *a maximização do bem-estar pessoal não se identifica necessariamente com uma vida mais longa, uma melhor saúde ou uma vida profissional mais saudável*²³.

Partindo desta premissa, o Estado surge como agente interventor e corretor de exterioridades, por meio de impostos e subsídios, garantindo, assim, a eficiência econômica, na

²¹ A partir da insuficiência verificada da simples regulamentação legislativa do mercado, através de políticas de comando e controle, ferramentas “rudimentares”, nas palavras de Paul A. Samuelson, dá-se a necessidade de nova intervenção governamental, dessa vez visando a internalização da externalidade. (COOTER, Robert. Law and economics. – 4th ed. p. cm. – The Addison-Wesley series in economics, p. 46).

²² CALIENDO, Paulo. Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal. In NOMOS, Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC. Volume 33.2–jul./dez. 2013, p. 171-206.

²³ VASQUES, Sérgio. *Op. Cit.*, pg. 213.

medida em que permite os consumidores o exercício de suas preferências sobre bens cujos valores reflitam o custo social²⁴.

Pigou procurou resolver o problema da diferença entre o valor social e o valor privado dos bens, e a referência a sua tese é primordial na presente pesquisa, uma vez que sua teoria está embasada na exploração da extrafiscalidade, através dos impostos corretivos, ou impostos Pigouvianos²⁵.

Sérgio Vasques apresenta, em sua tese, inúmeros problemas acerca da aplicação dos impostos corretores sobre bens como álcool e tabaco. Um destes seria relativo à eficiência econômica visada quando da correção de externalidades, pois quando o imposto corretor se depara com um bem cujo consumo é relativamente rígido, ele acaba apenas subtraindo uma parcela maior do rendimento do contribuinte, alocando seus recursos.

Nesse sentido, é válido citar Vasques e sua preocupação quanto a justiça fiscal quando da tributação do pecado: *se se pretender como política fiscal a exploração de consumos inelásticos, pelo seu potencial financeiro e eficiência econômica, estar-se-á a caminhar na construção de um Leviatan que ataca os contribuintes aí onde sabe que não podem se defender*²⁶. Uma tributação exploradora, segundo o autor, ignoraria a correção das exterioridades e o princípio da capacidade contributiva.

Outro problema quanto à correção de externalidades está no próprio cálculo destas, uma vez que o que se verifica na maioria dos casos é uma sobretributação baseada na intuição de que o consumo prejudica a sociedade. Nessa seara, é válido citar o caso da Philip Morris em 2001, muito bem lembrado por Michael J. Sandel²⁷: a companhia de tabaco viu seu mercado ameaçado na República Tcheca, onde possuía ampla atuação, quanto tomou conhecimento que o governo tcheco pensava em aumentar a tributação do tabaco. A companhia encomendou então, uma análise de custo-benefício acerca dos efeitos do consumo de tabaco no país; o resultado: o governo na verdade lucrava com o consumo a quantia líquida de 147 milhões de dólares por ano devido as mortes prematuras dos contribuintes. Por mais mórbido que seja o caso, demonstra que a realidade dos custos sociais não necessariamente acompanha a opinião popular e os preconceitos do legislador, que, sem a devida análise, tende à sobretributar, nas

²⁴ VASQUES, Sérgio. Os Impostos do Pecado: o Álcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco. Livraria Almedina. Coimbra, 1999.

²⁵ A teoria de Pigou foi amplamente aceita até 1960, ano em que Ronald Coase apresentou nova teoria defendendo que os impostos corretivos não seriam necessários se as pessoas afetadas pelas externalidades se reunissem e negociassem. Essa conclusão parte da premissa de que o governo falha tanto quanto o próprio mercado.

²⁶ VASQUES, Sérgio. *Op. Cit.*, p. 207.

²⁷ SANDEL, Michael J. Justiça – O que é fazer a coisa certa [tradução de Heloisa Matias e Maria Alice Máximo]. – 13ª edição – Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2014.

palavras do professor português Vasques *muitas vezes involuntariamente, sanciona-se com a tributação pigouviana a exploração predatória de custos incomprovados, avaliza-se com as sutilezas da ciência econômica, a instalação do paternalismo racional*²⁸.

O Estado hoje dificilmente tributará o pecado com o argumento ético, mas dirigirá a tributação corretiva ao contribuinte, explorando seu sentimento de culpa e degradação por não estar em congruência com os valores constitucionalmente elencados.

Caliendo afasta rigorosamente a aplicabilidade da teoria pigouviana alheia à ponderação do princípio da subsidiariedade orientador da extrafiscalidade, não admitindo quando baseada na simples premissa de que a atuação estatal sempre será mais eficaz que a dos setores privados, conclusão que seria utópica na situação atual brasileira²⁹.

4 Teoria Della Illusione Finanziaria e os Hidden Taxes

Nesse momento do nosso estudo, uma vez delineados os diferentes fundamentos extrafiscais da tributação do pecado, bem como a sua utilização para a correção de externalidades, passamos para a análise do formato dessa tributação através da ilusão fiscal.

Vale recordar que a Economia presume que os indivíduos procedem suas decisões racionalmente, escolhendo sempre a melhor alternativa no espectro de suas limitações, conforme preceitua a Teoria da Maximização.³⁰ O fato de indivíduo escolher racionalmente não significa que este utiliza fatores reais para embasar a decisão, uma vez que é notória a influência de instituições na tomada de decisões. É importante ressaltar a diferença, ainda que sutil, entre o comportamento frente à ignorância ou dúvida e frente à ilusão. No primeiro caso, a escolha será imperfeita, pois não se possui todas as informações. No segundo, a escolha será falsa porque a análise será feita a partir de fatores falsos. Os efeitos das duas situações, porém, poderão ser iguais.

É válido asseverar que o comportamento fundamentado a partir de uma ilusão não é necessariamente irracional, pois não há de ser inconsistente, uma vez que irá se comportar da

²⁸ VASQUES, Sérgio. *Op. Cit.*, pg. 240.

²⁹ CALIENDO, Paulo. Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal. In NOMOS, Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC. Volume 33.2-jul./dez. 2013, p. 171-206.

³⁰ Luis Fernando Lima de Oliveira esquematiza “As premissas para análise econômica do direito partem dos seguintes fundamentos: (a) as pessoas tendem a procurar maximizar seus interesses, agindo racionalmente para encontrar maior satisfação em suas relações sociais; (b) nesse processo, reagem a incentivos do ambiente em que operam; (c) as instituições, por meio de normas jurídicas, estabelecem incentivos e responsabilidades, influenciando o processo de tomada de decisão”. (OLIVEIRA, Luis Fernando Lima de; A extrafiscalidade tributária como incentivo ao desenvolvimento econômico sustentável. Direito Tributário em Questão : Revista da FESDT / Fundação Escola Superior de Direito Tributário. N. 6 (2010) — Porto Alegre: FESDT, 2010, p. 115).

mesma forma dada a mesma situação de escolha. Nesse sentido, é possível teorizar sobre o comportamento do indivíduo sob efeito da ilusão. Podemos conceituar a ilusão fiscal como o efeito que determinada estrutura de imposição tributária gera em relação a consciência fiscal do contribuinte³¹ (*tax consciousness*).

Analisaremos, mais especificamente, a Teoria *della illusione finanziaria* - ou teoria da ilusão fiscal no Estado monopolístico - criada por Amilcare Puviani³², membro da escola institucionalista³³ italiana.

Estruturada na premissa de que o Estado é uma agência formada por um grupo de pessoas que possui poder sobre outro grupo de pessoas, trata-se de uma concepção política concebida a partir da verificação de uma classe política dominante, ideia desenvolvida posteriormente por Pareto e Mosca³⁴. A percepção destes autores se baseia na negação da democracia efetiva na ordem política. Ressaltamos que o fato de vivermos num Estado Democrático não torna a teoria obsoleta. Nesse sentido, Buchanan³⁵ defende que ainda hoje podemos analisar a estrutura fiscal democrática, quanto as suas tendências em produzir ilusões fiscais, independentemente dos motivos por trás de sua organização original.

Nesse sistema fiscal, a classe dominada (contribuinte) terá pouca ou nenhuma cooperação com os legisladores. Assim, o objetivo será encontrar meios de estruturação fiscal que inviabilizem ou minimizem a resistência dos contribuintes quando da imposição da tributação. O autor apresenta a ideia da ilusão, por exemplo, nos impostos sobre o consumo, onde o tributo, incidindo sobre parcela do produto, não é transparente para o contribuinte, que não percebe o valor suporta. Trata-se da análise das formas que a classe dominante encontra para reduzir a resistência da classe dominada. O economista deve, portanto, ao observar o sistema fiscal munido do seguinte questionamento: “*se o legislador desejar minimizar a*

³¹ BUCHANAN, James M., Public Finance in Democratic Process: Fiscal Institutions and Individual Choice. Indianapolis, IN: Liberty Fund, Inc., 1999.

³² As principais obras de Puviani são *Teoria della illusione nelle entrate pubbliche* (Perugia, 1897) e *Teoria della illusione finanziaria* (Palermo, 1903). Quando publicadas, foram rejeitadas pela academia, somente quando Mauro Fasani revisitou a teoria de Puviani em sua obra *Principii di scienza delle finanze* (Turino, 1941) que a ilusão fiscal passou a ser uma ideia mais respeitada.

³³ CALIENDO, Paulo. Direito tributário e análise econômica do Direito : uma visão crítica. – Rio de Janeiro : Elsevier, 2009. Note-se que a teoria de Puviani foi inicialmente rejeitada na academia, sendo reintroduzida quatro décadas depois por Mauro Fasani.

³⁴ Vilfredo Pareto e Gaetano Mosca foram os criadores da Teoria das Elites, ou elitismo. Ver também em CORNARO, Antonella *Teorie classiche sulla formazione delle élites politiche: Mosca, Pareto, Michels, Weber, Gramsci*.

³⁵ BUCHANAN, James M. Op. Cit.

*resistência do contribuinte relativa a qualquer receita recolhida, como irá proceder ao organizar o sistema fiscal”?*³⁶

O objetivo será iludir o contribuinte a achar que a carga tributária que recolhe é menos penosa do que realmente é. Note-se que as ilusões são criadas não apenas pelos tributos, mas também pela aplicação das receitas em políticas públicas. Porém, no presente artigo utilizaremos a tese das ilusões geradas apenas pela imposição tributária.

O autor explica que quando o tributo é absorvido pelo preço do produto, a ilusão fiscal é mais eficiente. Além disso, refere que quanto maior o período de cobrança do tributo, menor será a consciência/percepção do contribuinte sobre sua incidência, como percebemos no caso do ICMS em nossa estrutura fiscal.

Puviani ressalta que a ideia de fragmentar imposição fiscal é justamente a de iludir o contribuinte, que pagará o mesmo valor se fosse um recolhimento único, porém rejeitará a situação menos, pois não terá consciência de quanto realmente estará arcando³⁷.

Um ponto interessante na teoria de Puviani é a escolha de momentos mais favoráveis para a imposição tributária, nos quais a influência da ocorrência da hipótese de incidência disfarça a alíquota incidente, como nos casos de momentos prazerosos.

Verificaremos a incidência da ilusão fiscal quando, por exemplo, a hipótese de incidência for uma situação prazerosa para o contribuinte, como no caso do ICMS incidente na venda do cigarro. Assim, o vício mascara a imposição fiscal.

David Hume aborda a tributação indireta melhor instrumento de arrecadação:

os melhores impostos são os que se lançam sobre os bens de consumo, e sobretudo, sobre os bens de luxo, por que esses são os menos sentidos pelas pessoas que os pagam. Parecem ser, em certa medida, voluntários, já que cada um pode escolher a quantidade a comprar do bem que é tributado, pagando-se de modo gradual e insensível; produzem a sobriedade e a frugalidade, se judiciosamente lançados; e, ao confundirem-se com o preço dos próprios bens, pouco são sentidos pelos consumidores.³⁸

Ainda, Axel Oxenstierna, chanceler sueco, dizia a respeito dos impostos indiretos “*agradarem a Deus, não ferirem o Homem, e não provocarem rebeliões*”³⁹.

³⁶ No idioma original, BUCHANAN questiona: “*If the rulling group desires to minimize taxpayer resistance for any given level of revenues collected, how will it set to organize the fiscal system?*”. É importante esclarecer que questionar o sistema fiscal dessa maneira não significa assumir que o legislador pense dessa forma, apenas que é provável que as autoridades decidam por um caminho de baixa-resistência do contribuinte. Buchanan apresenta ainda um ponto que Puviani não ataca em sua teoria, qual seja a possibilidade de iludir negativamente o contribuinte.

³⁷ BUCHANAN, James M. Op. Cit.

³⁸ HUME, David. *Writings on Economics*, 85. ed. E. Rotwein, 1955.

³⁹ Richard Bonney, Revenues, 489, ano 1995.

O direito anglo-saxão trata dessa concepção da ilusão fiscal, adaptando-a para o conceito dos *hidden taxes*. Estes serão os impostos “invisíveis” para o contribuinte, funcionando de forma a aumentar preços de produtos ou reduzir os salários percebidos. Os *sin taxes* americanos se enquadram na categoria de *hidden taxes*, uma vez verificada sua alta regressividade.

Nota-se que em ambas teorias, o legislador fiscal lida, conforme previamente comentado, com a esfera da consciência do cidadão quanto à sua situação de contribuinte de dado imposto, o que alguns chamam de “*tax consciousness*”. Em vários momentos da exposição, a expressão “resistência” foi utilizada como elemento chave da justificação do Fisco a tributar de forma indireta, ou sobre situações econômicas alternativas. Parte-se de uma visão que ignora o dever fundamental de pagar tributos que o cidadão possui, bem como a ideia de solidariedade social, o que seria aceitável até o presente momento da exposição, pois o ordenamento jurídico brasileiro ainda não foi abordado.

Conclusão: A Tributação do Pecado e a Extrafiscalidade no Brasil

Sabemos que o sistema fiscal vigente não foi criado do ponto zero, pelo contrário, possui referências e heranças de tantos quantos foram os nossos colonizadores. A intervenção estatal, antes absoluta, foi com os séculos se adaptando ao comportamento da sociedade, ao mercado, aos valores éticos preferidos. Essa evolução não se deu apenas no âmbito de positivação de direitos, mas também na conscientização de deveres⁴⁰, estes diretamente ligados à concepção de solidariedade social, de forma a equilibrar nosso ordenamento jurídico.

Nesse sentido, os deveres fundamentais nascem de forma a garantir a eficácia dos inúmeros direitos elencados na Constituição. O direito fundamental de pagar tributos, principalmente, eis que sustenta a atividade estatal, através de receita. Portanto, parte-se do

⁴⁰ Casalta Nabais explica tal fenômeno da seguinte maneira: “*O tratamento constitucional e dogmático dos deveres fundamentais tem sido descurado nas democracias contemporâneas. O esquecimento a que têm sido votados os deveres fundamentais é manifestamente visível quando confrontado com o tratamento dispensado aos direitos fundamentais que dispõem hoje de uma desenvolvida disciplina constitucional e de uma sólida construção dogmática, e explica-se, basicamente e por via de regra, pelo ambiente de militantismo antitotalitário e antiautoritário que se vivia quando da aprovação das atuais constituições. Adotadas na sequiência da queda de regimes totalitários ou autoritários, houve nelas a preocupação, senão mesmo a quase obsessão, de fazer vingar, de uma vez por todas, a efetiva afirmação dos direitos fundamentais*”. (CASALTA NABAIS, José. O dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina, 2004, p. 673)

pressuposto de que o cidadão reconhece a necessidade de contribuir para o bem-estar social, através do pagamento de tributos.

Ocorre que na tributação extrafiscal sobre o álcool e o tabaco, o consumidor não arca com o ônus “médio” gerado pela incidência dos impostos sobre o consumo de produtos tidos como mais essenciais. Pelo contrário, desembolsa muito mais em prol do fisco nessas situações, resultado inerente à própria finalidade extrafiscal. Porém, se tal tributação incide de forma imperceptível ou pouco perceptível, qual a eficiência da oneração extrafiscal? Será esta eficiente apenas no que tange a uma arrecadação massiva?

Vale lembrar a natureza regressiva dos tributos indiretos como o ICMS, o IPI e a PIS/COFINS, em que, ainda que o contribuinte com maior renda consuma mais e pague mais em valores absolutos, a relação entre montante pago e renda total tende a ser mais alta para contribuintes de baixa renda⁴¹. Será a tributação extrafiscal do tabaco, por exemplo, realmente eficaz quanto à indução à redução do consumo em prol do direito fundamental da saúde (muitas vezes utilizado como justificação) se é realizada de forma indireta, incidindo sem que o contribuinte tenha consciência do efetivo desembolso?

Acreditamos que a utilização da ilusão fiscal, ou dos *hiddens taxes*, na tributação do tabaco e do álcool, se não torna a finalidade extrafiscal ineficaz, a prejudica significativamente, resultando na simples realocação da renda do contribuinte⁴²: onerando os pobres e fomentando a rigidez quanto ao consumo.

⁴¹ Caliendo, porém, assevera que essa regressividade narrada não chega a violar o princípio do não-confisco, vejamos: “- impostos seletivos (ICMS e IPI): grande dúvida tem surgido sobre a possibilidade de alíquotas confiscatórias incidentes sobre produtos supérfluos e causadores de danos à saúde pública (cigarro e bebida alcoólicas). Não se pode considerar neste caso que os impostos venham a ser confiscatórios, visto que não retiram a propriedade do contribuinte-consumidor, visto que ele possui a liberdade de escolha de produtos alternativos com alíquotas menores, o que existe é um desincentivo ao consumo de determinados produtos e uma redução de alíquotas de outros, conforme o princípio da essencialidade. Haveria efeito confiscatório se os produtos essenciais fossem taxados a níveis tão elevados que significassem na prática um confisco para todo aquele que adquirisseprodutos para a sobrevivência, numa forma de escravidão moderna”. (CALIENDO, Paulo. Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal. In NOMOS, Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC. Volume 33.2-jul./dez. 2013, p. 171-206.)

⁴² Gouvêa ousa classificar a tributação sobre o pecado hoje como arrecadatória, por este motivo, como dispõe: “Já se mostra quase uma unanimidade entre os estudiosos que a tributação elevada do cigarro e das bebidas alcóolicas não reduz o consumo desses bens. Portanto, a medida que se propunha extrafiscal exerce, praticamente, apenas efeitos arrecadatórios. Ocorre que a sociedade quer continuar consumindo e produzindo cigarros e bebidas, de tal maneira que o mercado desses produtos torna-se inelástico o bastante para anular os efeitos desejados da tributação exacerbada”. (GOUVEA, Marcus de Freitas. Questões relevantes acerca da extrafiscalidade no direito tributário. Interesse Público. Sapucaia do sul, notadez informação, n. 34, p. 175-200, 2005, p. 199.)

Percebemos a necessidade de limitar tal finalidade, a fim de que haja o efetivo respeito aos princípios elencados na Carta Magna que possuem, como fim, a busca pela eficácia da dignidade da pessoa humana. Nessa seara, inúmeros princípios poderão adequar-se à tarefa restringente ao tributo extrafiscal, o que irá depender principalmente do bem jurídico que se almeja defender, fomentando ou desencorajando comportamentos dos agentes do mercado.

Para Sérgio Vasques, por exemplo, o princípio da essencialidade é o mais utilizado quando da oneração tributária extrafiscal ao consumo do álcool e do tabaco.⁴³ Já Caliendo defende a utilização do princípio da subsidiariedade como balizador da finalidade extrafiscal, questionando a real necessidade da atuação estatal em determinado seguimento do mercado ou do comportamento do cidadão.

Há de se reconhecer, porém que, em que pese o formato da tributação extrafiscal sobre o álcool e o tabaco não seja o adequado a uma real indução de comportamento e melhoria da saúde, já estabilizou relativamente o mercado e consumo, tendo em vista as décadas que já incide dessa forma. Infelizmente, nesse quadro a finalidade extrafiscal se perverte, sendo eficaz na medida em que não fomenta o consumo, uma vez que a redução das alíquotas vigentes acarretaria em dano ao direito fundamental à saúde.

Veja-se, concluir que existe sim uma finalidade extrafiscal ainda que corrompida na tributação do álcool e do tabaco, não impede nossa discordância quanto à formatação dessa. Ratifica-se então, a necessidade de alterar o mecanismo da imposição fiscal sobre o pecado para a tributação direta. Dessa maneira, o contribuinte ao ter consciência do efetivo desembolso quando do consumo, irá adaptar seu comportamento aos moldes constitucionalmente desejados.

Referências

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. – 5. ed. – São Paulo : Saraiva, 2012, p. 413-415.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4^a edição – São Paulo : Noeses, 2007.

⁴³ Vale a pena transcrever as palavras do autor: “É, pois, na distinção entre o essencial e o supérfluo que cabe a tributação do álcool, do tabaco e do jogo. Ajudava á legitimação, como ajuda ainda hoje, a consciência de que a violência do imposto não se abate sobre o que é essencial a uma sobrevivência decente. E assim se tributavam, e tributam ainda, com menor resistência e maior regressividade, os luxos dos pobres”. (Vasques, Sérgio. *Op. Cit.*, p. 175.)

BUCHANAN, James M., Public Finance in Democratic Process: Fiscal Institutions and Individual Choice. Indianapolis, IN: Liberty Fund, Inc., 1999. Disponível em <<http://www.econlib.org/library/Buchanan/buchCv4c10.html#Ch. 10, The Fiscal Illusion>>

BURMAN E SLEMROD. Leonard E. e Joel. **Taxes in America : what everyone needs to know.** Oxford University Press, 2013.

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do Direito : uma visão crítica.** – Rio de Janeiro : Elsevier, 2009.

CALIENDO, Paulo. **Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal.** In NOMOS, Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC. Volume 33.2–jul./dez. 2013, p. 171-206.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário : linguagem e método.** 5 ed. - São Paulo : Noeses, 2013.

CASALTA NABAIS, José. **O dever fundamental de pagar impostos.** Coimbra: Almedina, 2004.

COOTER, Robert. **Law and economics.** – 4th ed. p. cm. – The Addison-Wesley series in economics.

GOUVEA, Marcus de Freitas. **Questões relevantes acerca da extrafiscalidade no direito tributário.** Interesse Público. Sapucaia do sul, notadez informação, n. 34, p. 175-200, 2005.

HUME, David. **Writings on Economics,** 85. ed. E. Rotwein, 1955.

OLIVEIRA, Luis Fernando Lima de; **A extrafiscalidade tributária como incentivo ao desenvolvimento econômico sustentável.** Direito Tributário em Questão : Revista da FESDT / Fundação Escola Superior de Direito Tributário. N. 6 (2010) — Porto Alegre: FESDT, 2010, p. 115.

SANDEL, Michael J. **Justiça – O que é fazer a coisa certa** [tradução de Heloisa Matias e Maria Alice Máximo]. – 13ª edição – Rio de Janeiro : Civilização Brasileira, 2014.

TORRES, Heleno Taveira. **Incentivos fiscais na constituição e o "crédito prêmio de IPI".** Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, ano 3, n. 14, p. 23-50, mar./abr. 2005.

VASQUES, Sérgio. **Os Impostos do Pecado : o Álcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco.** Livraria Almedina. Coimbra, 1999.