

São Paulo, 09 de outubro de 2020

À ACT | Promoção da Saúde

Prezadas **Paula Johns, Mônica Andreis e Adriana Carvalho,**

Sirvo-me da presente para encaminhar a segunda versão do Parecer relativo à natureza jurídica de ressarcimento das empresas de tabaco à União Federal, especificamente quanto à adequação de sua categorização como tributo e, portanto, submissão às regras do direito tributário brasileiro.

Em 21/05/2019, a União Federal, representada por meio da Advocacia-Geral da União, ajuizou Ação Civil Pública de tutela do direito fundamental à saúde pública e ressarcimento ao Erário. A fim de melhor subsidiar o juízo quanto à natureza jurídica da obrigação de ressarcimento, foi-nos solicitada a apreciação dos argumentos tributários em jogo. O objetivo deste estudo é apresentar a devida contextualização jurídica da tributação do tabaco no Brasil de um ponto de vista geral, para, após, com o olhar específico na ação, refletir se o ressarcimento requerido tem natureza tributária.

Permaneço à disposição para esclarecimentos e ajustes que se façam necessários.

Atenciosamente,



TATHIANE DOS SANTOS PISCITELLI

Professora da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas

OAB/SP 208.034

PARECER

Tutela do direito fundamental à saúde pública e ressarcimento ao Erário. Empresas de tabaco.

Ressarcimento de danos. Natureza jurídica. Conceito de tributo. Diferenciação.

Tathiane dos Santos Piscitelli

Professora de Direito Tributário da Escola de Direito de São Paulo, da Fundação Getúlio Vargas. Doutora em direito pela Universidade de São Paulo.

São Paulo, 09 de outubro de 2020

I. CONTEXTO FÁTICO E DELIMITAÇÃO DO OBJETO.....	3
II. FUNDAMENTOS JURÍDICOS.....	4
1. Contexto normativo da tributação do tabaco no Brasil	4
1.1. O financiamento do direito à saúde: fontes de custeio e limite de gastos	4
1.2. Tabagismo como fator de pressão de gastos com saúde e o maior ônus tributário sobre o setor	8
1.2.1. Imposto sobre produtos industrializados: IPI.....	10
1.2.2. Contribuição ao PIS e COFINS.....	12
1.2.3. ICMS	13
1.2.4. Há espaço para aumento da carga tributária do setor?.....	15
2. Ressarcimento ao Erário e o conceito de tributo	24
2.1. O conceito de tributo: do financiamento estatal ao artigo 3º do Código Tributário Nacional	24
2.1.1. Tributo é dever patrimonial exigido de forma impositiva e mediante lei	28
2.1.2. Tributo não pode ser sanção por ato ilícito.....	29
2.1.3. Tributo deve ser cobrado por atividade administrativa plenamente vinculada	29
2.2. Ressarcimento por ato lícito: natureza tributária?	30
III. CONSIDERAÇÕES FINAIS	36
IV. RESPOSTAS AOS QUESITOS	37

I. CONTEXTO FÁTICO E DELIMITAÇÃO DO OBJETO

Em 21/05/2019, a União, representada por meio da Advocacia-Geral da União, ajuizou Ação Civil Pública de tutela do direito fundamental à saúde pública e ressarcimento ao Erário em face de Souza Cruz Ltda., British American Tobacco PLC e Philip Morris Brasil Indústria e Comércio Ltda., Philip Morris Brasil S.A. e Philip Morris International. O objetivo geral da ação é obter a condenação das rés à obrigação de indenizar a União, por pagamentos destinados ao Fundo Nacional de Saúde, pelos gastos por ela dispendidos com o tratamento de diversas enfermidades tabaco-relacionadas, bem como a condenação ao pagamento de danos morais coletivos, a serem arbitrados pelo juízo, levando-se em conta os fatos narrados na ação e o potencial financeiro das empresas demandadas¹.

No que interessa ao presente Parecer, ao lado do direito à saúde, constitucionalmente protegido, a ação fundamenta-se nos artigos 884, 927, parágrafo único e 931, todos do Código Civil. De um lado, requer-se o ressarcimento de danos ocasionados em razão da prática de atos lícitos, qual seja, a produção e comercialização de cigarros de tabaco e, de outro, a indenização por ato ilícito, à luz da prática de abuso de direito no exercício de tal modelo de negócios. Pretende-se, em linhas gerais, evitar o enriquecimento ilícito da indústria em questão.

Nas contestações apresentadas à ação, além de refutarem tal dever jurídico em específico, todas as empresas-rés desenvolveram um argumento em comum: o eventual deferimento do pedido resultaria na criação de tributo sem previsão legal específica. Isso resultaria em ofensa não apenas ao princípio da legalidade, de uma perspectiva geral, mas, também, ao artigo 195, parágrafo 4º da Constituição, que estabelece requisitos próprios para a criação de novas fontes de financiamento da Seguridade Social.

O objetivo deste Parecer é apresentar as razões pelas quais tal alegação não se sustenta. Para tanto, o documento será dividido em duas principais seções, além deste item inicial. Na primeira seção, apresentaremos o contexto geral relacionado à tributação mais gravosa dos cigarros no Brasil, à luz da extrafiscalidade aplicável, especialmente, ao IPI, imposto sobre produtos industrializados. A segunda seção terá como foco específico o argumento em disputa: trata-se de responder se eventual obrigação de a indústria tabagista reparar o Erário quanto aos danos provenientes do

¹ Documento disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/inicial-acp-agu-cigarro.pdf>>. Acesso em 27 jul 2020.

consumo de cigarros representaria nova incidência tributária. Por fim, um último item apresentará um sumário das conclusões da presente análise.

II. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

1. Contexto normativo da tributação do tabaco no Brasil

1.1. O financiamento do direito à saúde: fontes de custeio e limite de gastos

O direito à saúde é um direito social constitucionalmente previsto, ao lado do direito ao trabalho, à alimentação, à moradia e à segurança, nos termos do artigo 6º da Constituição. Tal direito é assegurado a todos em território nacional, sejam eles brasileiros ou não. Trata-se de dever do Estado, que deve garanti-lo mediante políticas sociais e econômicas que visem à prevenção e à remediação de doenças, como dispõe o artigo 196, também do texto constitucional.

Nos termos do artigo 194 da Constituição, a garantia do direito à saúde se insere no quadro mais geral da Seguridade Social, ao lado da previdência e assistência social. Dentre os objetivos organizadores desse sistema, destaque-se (i) a universalidade da cobertura e do atendimento; (ii) a uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais; (iii) a seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços; (iv) a equidade na forma de participação no custeio; e (v) a diversidade da base de financiamento, “identificando-se, em rubricas contábeis específicas para cada área, as receitas e as despesas vinculadas a ações de saúde”.

O financiamento desse sistema está disciplinado no artigo 195 da Constituição, cujo teor dispõe que a Seguridade Social será custeada “por toda a sociedade, de forma direta e indireta, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios” e por contribuições sociais, de competência da União, previstas nos incisos desse mesmo dispositivo.

Ainda no que se refere à origem de recursos para o financiamento da saúde, foi apenas com a promulgação da Emenda Constitucional nº 29/2000 que se impôs a exigência de vinculação de parcela da arrecadação dos impostos dos entes federativos aos gastos com a saúde: nos termos do artigo 198, parágrafo 2º, incisos II e III, Estados, Distrito Federal e Municípios têm o dever de aplicar percentuais mínimos, calculados sobre sua receita de impostos, em “ações e serviços públicos de saúde”. Em relação à União, a forma pela qual haveria a vinculação dessa despesa seria estabelecida em lei complementar, a qual, também, iria estabelecer quais os percentuais obrigatórios para

os Estados, Distrito Federal e Municípios; os critérios de rateio dos recursos da União vinculados à saúde e que seriam destinados aos Estados, Distrito Federal e Municípios; e as normas de fiscalização, avaliação e controle das despesas com saúde em todas as esferas.

A disciplina definitiva do dispositivo² somente se deu com a publicação da Lei Complementar nº 141/2012 e do Decreto nº 7.827/2012³, que regulamentaram a Emenda Constitucional em referência.

Nos termos do artigo 5º da Lei Complementar, a União deve direcionar para a saúde “o montante correspondente ao valor empenhado no exercício financeiro anterior, acrescido de, no mínimo, o percentual correspondente à variação nominal do Produto Interno Bruto ocorrida no ano anterior ao da lei orçamentária anual”. Para Estados e Municípios, de acordo com os artigos 6º e 7º da lei, os percentuais mínimos de aplicação serão de 12% e 15%, como já previsto no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, e para o Distrito Federal, 12% ou 15%, a depender da natureza da receita – se tributo estadual ou municipal. Além disso, referida lei detalha o que deve ser entendido por ação e serviço com saúde para fins de determinação do cumprimento da aplicação de receita respectiva.

Como se vê desse rápido apanhado normativo, fica claro que o legislador constituinte não apenas alçou o direito à saúde à categoria de direitos fundamentais, como previu fontes específicas de financiamento e mecanismos para assegurar a efetiva destinação das receitas a tal fim: serão destinadas à saúde receitas das contribuições

² Para assegurar efetividade imediata às novas regras constitucionais, a EC 29/2000 acresceu ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) o artigo 77, que estabeleceu os mandamentos relativos à aplicação dos recursos mínimos em saúde até 2004, tanto para a União quanto para os Estados e Municípios. Além disso, nos termos do parágrafo 4º desse mesmo dispositivo, na hipótese de ausência da lei complementar que regule as matérias definidas no artigo 198 e, assim, prescreva as regras e critérios de aplicação dos recursos em saúde, os mandamentos do artigo 77 continuariam válidos, mesmo a partir de 2005. Portanto, a superação de tais critérios somente se deu em 2012, com a publicação da Lei Complementar nº 141.

³ O Decreto nº 7.827/2012 disciplinou as sanções aplicáveis dos estados e municípios na hipótese de descumprimento da aplicação dos percentuais mínimos em serviços de saúde e da não aplicação efetiva do montante que deixou de ser aplicado nos exercícios anteriores. Confirma-se, nesse sentido, a redação de seu artigo 11: “Art. 11. Em caso de verificação de descumprimento da aplicação dos percentuais mínimos em ações e serviços públicos de saúde e de não aplicação efetiva do montante que deixou de ser aplicado em ações e serviços públicos de saúde em exercícios anteriores, na forma dos arts. 7º a 10, a União: I - condicionará o repasse de recursos provenientes das receitas de que tratam o inciso II do caput do art. 158, as alíneas “a” e “b” do inciso I e o inciso II do caput do art. 159, da Constituição, após processadas as retenções, destinações, deduções e bloqueio de seu interesse; e II - suspenderá as transferências voluntárias”. Trata-se, portanto, de hipótese de retenção de transferências obrigatórias, decorrentes da repartição da arrecadação tributária, ao lado da limitação das transferências voluntárias.

sociais hipoteticamente previstas no artigo 195 da Constituição e percentuais da arrecadação de impostos de todos os entes da Federação.

Some-se a isso, ainda, o fato de que o artigo 195, parágrafo 4º da Constituição prevê a possibilidade de a União criar novas fontes de financiamento para a Seguridade Social, ao lado das contribuições sociais cujas hipóteses de incidência já estão delimitadas nos incisos do artigo 195. Em tal caso, o novo tributo deverá ser instituído por lei complementar, ser não cumulativo e não possuir fato gerador e base de cálculo de outras contribuições já previstas na Constituição.

A despeito dessa estrutura constitucional de financiamento e garantia do direito à saúde, recentemente, vivenciamos uma mudança significativa nesse cenário. Em meados de 2016, foi aprovada a Emenda Constitucional nº 96/2016, como tentativa do governo federal de combater as crises econômica e financeira instaladas no país desde o segundo semestre de 2014.

A premissa que guiou a alteração constitucional foi a necessidade de redução das despesas primárias: um olhar minucioso sobre a composição das despesas públicas revelava que aproximadamente 63% do total do gasto público não financeiro do Brasil relacionam-se com a Seguridade Social, educação e saúde⁴. Tratava-se, portanto, do maior gargalo, desconsideradas as despesas com juros.

Contudo, a execução concreta da limitação de tais despesas mostrava-se em si um problema, pois os gastos obrigatórios com saúde e educação são vinculados à arrecadação tributária. Como visto nas linhas acima, os percentuais mínimos que devem ser aplicados em tais áreas são aplicados sobre a receita corrente líquida do ente que, por sua vez, é obtida pelo volume de impostos arrecadados. Portanto, quanto maior a arrecadação, maior o gasto. Todavia, quanto maior o gasto, maior também a necessidade de despesas futuras, para assegurar a manutenção da estrutura construída a partir dos investimentos passados. O trecho abaixo da exposição de motivos da EC ilustra bem esse ponto:

Um desafio que se precisa enfrentar é que, para sair do viés pró-cíclico da despesa pública, é essencial alterarmos a regra de fixação do gasto mínimo em algumas áreas. Isso porque a Constituição estabelece que as despesas com saúde e educação devem ter um piso, fixado como proporção da receita fiscal. É preciso alterar esse sistema, justamente para evitar que nos momentos de forte expansão econômica seja obrigatório o aumento dos gastos nessas

⁴ BRASIL. **Tesouro Nacional**, 01/07/2015. Disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/avaliacao-da-qualidade-do-gasto-publico-e-mensuracao-da-eficiencia/2015/30#:~:text=Em%20linha%20com%20esse%20movimento,e%20pesquisadores%20de%20universidades%20brasileiras>>. Acesso em 27 jul 2020.

áreas e, quando da reversão do ciclo econômico, os gastos tenham que desacelerar bruscamente.

Considerando essas proposições, a Emenda Constitucional nº 95/2016 instituiu o Novo Regime Fiscal e estabeleceu limites individualizados para as despesas primárias, considerando cada um dos poderes da República, além do Ministério Público da União e da Defensoria Pública da União (artigo 107 do ADCT).

Para o exercício de 2017, o teto dos gastos foi fixado no montante da despesa primária paga no exercício de 2016, incluídos os restos a pagar, corrigida em 7,2%. Para os demais exercícios, o teto será o valor do limite do exercício imediatamente anterior, corrigido pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA ou de outro índice que vier a substituí-lo. A referência será o período de doze meses, encerrado em junho do ano anterior a que se refere a lei orçamentária.

Ainda como forma de conter as despesas primárias, o parágrafo 3º do artigo 107 do ADCT proibiu a abertura de crédito suplementar ou especial que ampliasse o montante total da despesa primária sujeita aos limites então estabelecidos. Os créditos extraordinários, porém, não se incluem no limite e nem sequer (i) algumas transferências constitucionalmente previstas, como a repartição da arrecadação tributária, (ii) despesas não recorrentes da Justiça Eleitoral com a realização de eleições e (iii) despesas com aumento de capital de empresas estatais não dependentes (artigo 107, § 6º, do ADCT).

Especificamente para as despesas de saúde, foi o artigo 110 do ADCT que estabeleceu o teto para o gasto: para o exercício de 2017, a despesa ficaria restrita às aplicações mínimas previstas no artigos 198 da Constituição, e, a partir de 2018, a referência passaria a ser os valores gastos nos exercícios anteriores, sempre corrigidos pelo IPCA ou por outro índice que vier a substituí-lo. Assim, desvinculou-se a despesa da receita arrecadada, estabelecendo-se como parâmetro inicial os percentuais mínimos apurados em 2017.

Voltando-se os olhos para o tema específico desta consulta, deve-se chamar atenção para um outro fator que se relaciona com o contexto mais geral do financiamento do setor: o tabagismo. O tema será tratado com detalhes no próximo item.

1.2. Tabagismo como fator de pressão de gastos com saúde e o maior ônus tributário sobre o setor

A conexão entre tabagismo e doenças crônicas não transmissíveis é irrefutável⁵. Segundo a Organização Mundial de Saúde, o uso de tabaco mata metade de seus usuários: são cerca de oito milhões de pessoas por ano, sendo que mais de sete milhões dessas mortes são resultantes do uso direto da substância. Cerca de 1,2 milhão decorrem de não-fumantes expostos ao fumo passivo⁶. Ainda conforme a organização, o uso de tabaco é responsável por 12% da mortalidade adulta mundial: “persistindo o atual modelo de consumo, em 2020, serão dez milhões de mortes ao ano, sendo que 70% dessas perdas ocorrerão nos países em desenvolvimento”⁷.

Especificamente no Brasil, segundo dados do INCA⁸, Instituto Nacional de Câncer, em 2015, 156.216 pessoas morreram por causas vinculadas ao tabaco - 12,6% de todos os óbitos de pessoas com mais de 35 anos. Desse total, 35 mil foram vítimas de doenças cardíacas e o câncer de pulmão aparece como quarto motivo de morte relacionado ao tabagismo: são 23.762 casos. Diante disso, parece despropositado defender que não há prova da relação direta entre o tabagismo e as doenças comumente a ele associadas.

Também não cabe dizer que o tabagismo é uma escolha que se dá com consequências na esfera individual. É, sim, o tabagismo uma opção de quem inicia no vício. Contudo, as suas consequências ultrapassam largamente as individuais não só pela necessidade de custeio coletivo da saúde do fumante, mas porque os fumantes passivos, aqueles que não estão envolvidos na escolha individual, são igualmente prejudicados. Por esse motivo é que o tabagismo é considerado não só um fenômeno social único, como também um problema de saúde pública.

⁵ WORLD HEALTH ORGANIZATION. **Health Consequences of Smoking, Surgeon General fact sheet**. 16 de jan. de 2014. Disponível em: <<https://www.hhs.gov/surgeongeneral/priorities/tobacco/index.html>>. Acesso em 27 jul 2020.

⁶ ORGANIZAÇÃO PAN AMERICANA DA SAÚDE. **Folha informativa – Tabaco**, jul. 2019. Disponível em: <https://www.paho.org/bra/index.php?option=com_content&view=article&id=5641:folha-informativa-tabaco&Itemid=1097>. Acesso em 27 jul 2020.

⁷ ORGANIZAÇÃO PAN AMERICANA DA SAÚDE. **Tabagismo**. Disponível em: <https://www.paho.org/bra/index.php?option=com_content&view=article&id=574:tabagismo&Itemid=463>. Acesso em 27 jul 2020.

⁸ INSTITUTO NACIONAL DO CÂNCER. **O TABAGISMO NO BRASIL: MORTE, DOENÇA E POLÍTICA DE PREÇOS E IMPOSTOS**. Disponível em: <https://actbr.org.br/uploads/arquivo/1169_apresentacao_custo.pdf>. Acesso em 29 jul 2020.

Nesse sentido, estima-se que o custo do tabagismo para o Brasil é cerca de R\$ 56,89 bilhões, consideradas as despesas adicionais com saúde e a perda de produtividade da população por morte prematura e incapacidade⁹.

As rubricas são isoladamente elevadas, mas se tornam ainda mais impactantes se considerarmos que, ao longo dos anos, o índice de fumantes vem caindo, segundo os dados mais recentes da pesquisa de Vigilância de Fatores de Risco e Proteção para Doenças Crônicas por Inquérito Telefônico (Vigitel). Em 2019, 9,8% dos brasileiros declararam ter o vício de fumar, em contraposição a 15,7% em 2006¹⁰, primeiro ano de realização da pesquisa. Confira-se¹¹:



Fonte: Vigitel Brasil 2006 a 2019: Vigilância de Fatores de Risco e Proteção para Doenças Crônicas por Inquérito Telefônico

A esse percentual deve-se somar a quantidade de fumantes passivos. Segundo a pesquisa, considerando-se a totalidade da população adulta das 27 cidades entrevistadas, constatou-se a presença de 6,8% de fumantes passivos no domicílio e 6,6% no local de trabalho.

⁹ PINTO, Marcia et al. Carga do tabagismo no Brasil e benefício potencial do aumento de impostos sobre os cigarros para a economia e para a redução de mortes e adoecimento. **Cad. Saúde Pública**, Rio de Janeiro, v. 35, n. 8, e00129118, 2019. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-311X2019001005007&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em 29 jul 2020.

¹⁰ BRASIL. **Vigitel Brasil 2019 : vigilância de fatores de risco e proteção para doenças crônicas por inquérito telefônico : estimativas sobre frequência e distribuição sociodemográfica de fatores de risco e proteção para doenças crônicas nas capitais dos 26 estados brasileiros e no Distrito Federal em 2019**. Brasília: Ministério da Saúde, 2020. Disponível em: <https://www.saude.gov.br/images/pdf/2020/Abril/27/vigitel-brasil-2019-vigilancia-fatores-risco.pdf>. Acesso em 27 jul 2020.

¹¹ DADOS e números da prevalência do tabagismo. Instituto Nacional Do Câncer, 09 de jun de 2020. Disponível em: <<https://www.inca.gov.br/observatorio-da-politica-nacional-de-controle-do-tabaco/dados-e-numeros-prevalencia-tabagismo>>. Acesso em 27 jul 2020.

Como forma de enfrentamento dos custos públicos relacionados ao tabagismo, o Brasil tem adotado políticas públicas variadas, que envolvem desde restrições regulatórias, até aumento dos tributos incidentes sobre o consumo do cigarro – elementos que podem explicar a redução do consumo ao longo do tempo, hipótese cuja comprovação extrapola o objeto da presente consulta. Considerando a delimitação específica realizada no item 1, nosso foco ficará adstrito às questões tributárias.

Nesse sentido, são quatro as incidências que devem ser consideradas: o IPI, imposto sobre produtos industrializados, o PIS, contribuição ao Programa de Integração Social, a COFINS, contribuição para o financiamento da Seguridade Social, e ICMS, imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal. A seguir, será apresentada uma rápida descrição das regras vigentes em relação a cada um dos tributos para, após, ponderarmos sobre a adequação da tributação atual, à luz das questões financeiras acima descritas.

1.2.1. Imposto sobre produtos industrializados: IPI

A tributação pelo IPI de cigarros que contenham tabaco (item 2402.20.00) está disciplinada na Lei nº 12.546/2011, que criou uma política de preços mínimos – como resultado, em 2015, seu valor chegou R\$ 4,50. Em 2016, em razão da publicação do Decreto nº 8.656/2016, o preço mínimo passou a ser R\$ 5,00. Além disso, também se estabeleceu novas referências de alíquota *ad valorem* e base de cálculo, de modo que a alíquota efetiva passasse de 41,25% para 45%, com aumento sensível de carga tributária sobre o setor¹².

Nos termos do artigo 14 da Lei nº 12.546/2011, ainda em vigor, a alíquota nominal será de 300%. Esse percentual pode ser reduzido ou majorado, segundo os limites fixados no artigo 4º, incisos I e II do Decreto-lei nº 1.199/1971¹³. Segundo determina o Decreto-lei, a redução pode chegar a zero e a majoração em 30%, considerando a necessidade do atingimento de objetivos de política econômica-governamental.

¹² BRASIL. **Receita Federal**, 15 de jun. de 2016. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/regimes-e-controles-especiais/cigarros-tributacao>>. Acesso em 29 jul 2020.

¹³ Art 4º O Poder Executivo, em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados, quando se torne necessário atingir os objetivos da política econômica governamental, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, ainda, para corrigir distorções, fica autorizado:

I - a reduzir alíquotas até 0 (zero);

II - a majorar alíquotas, acrescentando até 30 (trinta) unidades ao percentual de incidência fixado na lei;

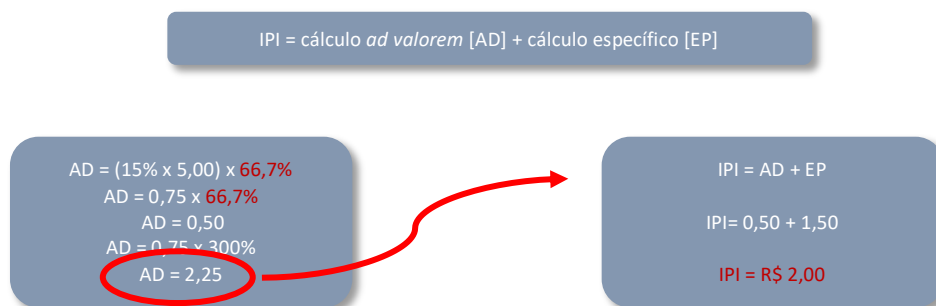
III - a alterar a base de cálculo em relação a determinados produtos, podendo, para esse fim, fixar-lhes valor tributável mínimo.

Portanto, como regra geral, nos termos da legislação vigente, o industrial ou o importador recolherão o IPI considerando-se tal alíquota de 300%, incidente sobre 15% do preço de venda a varejo do cigarro. A alíquota efetiva será de, pelo menos 45% em razão do atual preço mínimo de venda – R\$ 5,00¹⁴.

Nos termos do artigo 17 da Lei nº 12.546/2011, a opção pelo regime especial obriga ao fabricante e importador a calcular o IPI a partir da soma de duas parcelas: uma *ad valorem*, cujo cálculo é idêntico ao regime geral, e outra específica, que variou, até 2014, conforme o tipo de embalagem do cigarro – maço ou box, confira-se:

VIGÊNCIA	ALÍQUOTAS		
	AD VALOREM	ESPECÍFICA	
		MAÇO	BOX
01/12/2011 a 30/04/2012	0%	R\$ 0,80	R\$ 1,15
01/05/2012 a 31/12/2012	40,0%	R\$ 0,90	R\$ 1,20
01/01/2013 a 31/12/2013	47,0%	R\$ 1,05	R\$ 1,25
01/01/2014 a 31/12/2014	54,0%	R\$ 1,20	R\$ 1,30
01/01/2015 a 30/04/2016	60,0%	R\$ 1,30	R\$ 1,30
01/05/2016 a 30/11/2016	63,3%	R\$ 1,40	R\$ 1,40
A partir de 01/12/2016	66,7%	R\$ 1,50	R\$ 1,50

Para ilustrar essa forma de cálculo, tome-se o exemplo de um cigarro cujo preço é de R\$ 5,00. Nesse caso, teríamos:



A opção pelo regime especial deve ser exercida em relação a todos os estabelecimentos da pessoa jurídica, até “o último dia útil do mês de dezembro de cada ano-calendário, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do ano-calendário subsequente ao da opção”, segundo dispõe o artigo 18 da Lei nº 12.546/2011.

¹⁴ O preço de venda a varejo é fixado pelo Poder Executivo e atualmente consta do artigo 7º do Decreto nº 7.555/2011.

Independentemente do regime, geral ou especial, o IPI deverá ser apurado e recolhido uma única vez pelo estabelecimento industrial, nas saídas do bem destinadas ao mercado interno, ou pelo importador, por ocasião do desembaraço aduaneiro de cigarros importados (artigo 16 da Lei nº 12.546/2011). Trata-se, portanto, de ônus concentrado no industrial ou importador, em razão da incidência monofásica.

Por fim, o Decreto nº 7.212/2010, que disciplina o IPI em linhas gerais, afasta para os cigarros com tabaco qualquer hipótese de suspensão do recolhimento do imposto, mesmo que na hipótese de industrialização por encomenda (artigo 43, parágrafo 3º)¹⁵.

1.2.2. Contribuição ao PIS e COFINS

A tributação de cigarros com tabaco pelo PIS e pela COFINS observa o regime concentrado, na modalidade substituição tributária. Isso significa que o industrial, o importador e o atacadista têm o dever de recolher, além das contribuições devidas em razão de suas operações, aquelas que serão devidas pelos próximos da cadeia de consumo. O fundamento normativo para tanto é o artigo 150, parágrafo 7º da Constituição e os artigos 5º da Lei nº 9.715/1998, 3º da Lei Complementar nº 70/1991 e 53 da Lei nº 9.532/1997.

Nos termos da legislação vigente, a base de cálculo das contribuições será apurada pela multiplicação do preço fixado para venda do produto no varejo por 2,9169 para a COFINS e 3,42 para o PIS. Apurada a base de cálculo, deverão ser aplicadas as alíquotas das contribuições (0,65% para o PIS e 3% para a COFINS), a fim de obter o valor final a ser pago¹⁶. Um exemplo mostra-se útil para ilustrar: considere-se um cigarro cujo preço de varejo seja R\$ 5,00; suponhamos ainda a venda de 10.000 unidades desse cigarro em um dado mês.

$$\text{PIS/COFINS} = \text{BC} \times \text{AL}$$

$$\text{PIS} = (\text{preço de varejo} \times 3,42) \times 0,65\%$$

$$\text{COFINS} = (\text{preço de varejo} \times 2,9169) \times 3\%$$

¹⁵ Ressalte-se que o dispositivo excepciona os cigarros que contenham tabaco feitos à mão; charutos e cigarrilhas que contêm tabaco e sejam destinados a estabelecimentos comerciais atacadistas e varejistas de cigarros e cigarrilhas.

¹⁶ Lei nº 11.196/2005, alterada pela Lei nº 12.024/2009: “Art. 62. O percentual e o coeficiente multiplicadores a que se referem o art. 3º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991 [COFINS], e o art. 5º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998 [PIS], passam a ser de 291,69% (duzentos e noventa e um inteiros e sessenta e nove centésimos por cento) e 3,42 (três inteiros e quarenta e dois centésimos), respectivamente.

PIS
 $BC = 50.000 \times 3,42 = 171.000$
 $PIS = 171.000 \times 0,65\%$
PIS = R\$ 1.111,50

COFINS
 $BC = 50.000 \times 2,9169 = 145.845,00$
 $COFINS = 145.845,00 \times 3\%$
COFINS = R\$ 4.375,35

Como é possível notar, o multiplicador majora a base de cálculo; elemento que serve, a um só tempo, para antecipar o PIS e a COFINS devidos nas operações futuras mas, também, para agravar a carga tributária sobre o setor.

Sobre isso, vale mencionar que o artigo 195, parágrafo 9º da Constituição possibilita a adoção de alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas para as contribuições previstas no inciso I do dispositivo – dentre as quais figuram o PIS e a COFINS –, em razão da atividade econômica da pessoa jurídica.

A análise da legislação do PIS e da COFINS mostram que o cálculo, nesse caso, é diferenciado. No entanto, à luz do texto constitucional, seria possível o uso mais intensivo desse recurso, de modo a assegurar a maior tributação dos cigarros com tabaco, como resultado da aplicação do mencionado artigo 195, parágrafo 9º da Constituição. Ainda que essa diferenciação já ocorra nos termos acima relatados, haveria margem para majoração.

Por fim, para finalizar a exposição sobre o desenho tributário atualmente vigente sobre os cigarros com tabaco, passemos à análise das regras relativas ao ICMS.

1.2.3. ICMS

O Convênio ICMS nº 52/2017 ampliou as possibilidades de substituição tributária no ICMS e discriminou, em seus anexos, os produtos que estariam sujeitos a essa sistemática. Nesse sentido, contempla, no Anexo V, os bens objeto desta consulta:

ANEXO V - CIGARROS E OUTROS PRODUTOS DERIVADOS DO FUMO

ITEM	CEST	NCM/SH	DESCRIÇÃO
1.0	04.001.00	2402	Charutos, cigarrilhas e cigarros, de tabaco ou dos seus sucedâneos
2.0	04.002.00	2403.1	Tabaco para fumar, mesmo contendo sucedâneos de tabaco em qualquer proporção

Como regra geral, o dever de recolher o imposto nesses moldes é do fabricante, importador ou atacadista localizado no Estado, calculado sobre o preço de venda ao varejo. Em São Paulo, a alíquota atual é de 30%, nos termos do artigo 55-A do

regulamento do ICMS (Decreto nº 45.490/2000). Esse padrão de incidência se repete nos outros Estados, sem que haja especificidades relevantes, com exceção do estado de Minas Gerais.

Em meados de 2016, o então governador de Minas Gerais, Fernando Pimentel, assinou Protocolo de Intenções com a Souza Cruz, que se comprometeu a centralizar as operações no Estado, com suposto “fortalecimento da economia local, além de gerar investimentos e empregos na região e aumentar a arrecadação de tributos, como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)”.¹⁷ Como possível consequência desse protocolo, em maio de 2017, foi aprovado um regime especial de tributação do ICMS para os fabricantes e distribuidores de cigarro localizados no Estado.

Nos termos do regime especial, foi concedido um crédito presumido de ICMS nas operações com cigarros, classificados no NBM/SH no item 2402.20.00 e fumos desfiados, classificados no item 2403.19.00. Em razão disso, o recolhimento efetivo de ICMS acaba por resultar em¹⁸:

- I - 23% (vinte e três por cento) do valor das remessas para vendas fora do estabelecimento, bonificações e vendas, em operações internas;
- II - 6% (seis por cento) do valor das operações de vendas interestaduais tributadas com alíquota de 12% (doze por cento);
- III - 3% (três por cento) do valor das operações de vendas interestaduais tributadas com alíquota de 7% (sete por cento);
- IV - 9,5% (nove inteiros e cinco décimos por cento) do valor das operações de transferências interestaduais tributadas com alíquota de 12% (doze por cento);
- V - 3% (três por cento) do valor das operações de transferências interestaduais tributadas com alíquota de 7% (sete por cento).

Trata-se, naturalmente, de regime de tributação favorecida, que não deve ser admitido. Tal medida é contrária ao princípio da seletividade, também aplicável ao ICMS por força do artigo 155, parágrafo 2º, inciso I da Constituição. O argumento de desenvolvimento econômico da região não pode se sobrepor aos ditames constitucionais e viabilizar a tributação favorecida de bens notoriamente nocivos à saúde.

¹⁷ Fernando Pimentel assina protocolo de intenções com a Souza Cruz. **Agência Minas Gerais**, 22 de jul. de 2016. <<http://static.agenciaminas.mg.gov.br/noticia/fernando-pimentel-assina-protocolo-de-intencoes-com-a-souza-cruz>>. Acesso em 29 jul 2020.

¹⁸ ESTADO DE MINAS GERAIS. Parecer para turno único nº 232/2017. **Diário Legislativo de Minas Gerais**, Belo Horizonte, 4 de mai. de 2017. Tramitação de proposições, p. 17. Disponível em: <https://www.almg.gov.br/export/sites/default/consulte/arquivo_diario_legislativo/pdfs/2017/05/L20170504.pdf>. Acesso em 29 jul 2020.

Feita a ressalva à hipótese de Minas Gerais e apresentadas as incidências tributárias atuais sobre a produção e consumo de cigarros com tabaco, cumpre analisar a adequação da carga tributária atualmente incidente sobre o setor com os danos causados, pela indústria, à população no geral e aos cofres públicos em específico.

1.2.4. Há espaço para aumento da carga tributária do setor?

Como se vê das linhas acima, é possível afirmar que a tributação mais gravosa sobre o cigarro tem sido largamente empregada no Brasil. Para além das alíquotas majoradas de IPI e ICMS, há, também, regime mais oneroso para o PIS/COFINS, pelo uso de multiplicadores sobre a base de cálculo. Em todos os casos, embora a maior tributação possa resvalar em mais receitas públicas provenientes do comércio do bem, a função primeira das incidências majoradas não é arrecadatória (fiscal), mas sim voltada ao exercício da influência no comportamento dos agentes econômicos, sejam eles indivíduos e empresas.

A prática é permitida pela Constituição em diversos dispositivos e é denominada pela literatura jurídica como *extrafiscalidade*: trata-se de prever normas tributárias que têm finalidade indutora de comportamentos como predominantes, seja via majoração da carga tributária com vistas ao desincentivo de determinado comportamento ou redução de tributos, no caso de o objetivo ser facilitar ou promover certas condutas¹⁹.

É verdade que, como nos diz Schoueri²⁰, toda norma tem função arrecadatória e *extrafiscal* em maior ou menor grau. Por esse motivo, qualquer tributo pode ser considerado como norma indutora. Contudo, há alguns tributos que a Constituição estabeleceu como os mais adequados para tal finalidade, seja pela flexibilização das limitações ao poder de tributar aplicáveis a ela, seja pela vinculação do tributo ao princípio da seletividade, o qual permite fixar alíquotas diferenciadas para bens e serviços conforme a importância que tais bens e serviços assumem no cumprimento do que se entende por necessidades básicas a todos os indivíduos.

No caso específico da tributação do cigarro, a *extrafiscalidade* é utilizada como forma de desincentivo ao consumo e o fundamento para tanto decorre do artigo 153, parágrafo 3º, inciso I da Constituição, relativo ao IPI, e o artigo 155, parágrafo 2º, inciso III da Constituição, quanto ao ICMS:

Art. 153, § 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto; [...]

¹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 32

²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 165.

Art. 155, § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...]
III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

A seletividade, enquanto regra tributária indutora, permite que a Administração tribute com alíquotas diferenciadas produtos como o cigarro a fim de cumprir objetivos extrafiscais como, por exemplo, o desincentivo ao tabagismo. Especificamente na tributação de produtos notoriamente nocivos à saúde, tal política tem visa interferir nas escolhas dos indivíduos: com a majoração das alíquotas de tributos incidentes sobre o cigarro, por exemplo, tais produtos se tornam mais caros, em razão do repasse do custo do tributo no preço final. O propósito disso é que, frente a necessidade de despender mais recursos para ostentar o vício de fumar, o consumidor considere o impacto financeiro de tal vício e pense em reduzir o consumo do tabaco ou, então, se sinta menos inclinado a começar a fumar.

Ao lado da autorização constitucional acima detalhada, há outros instrumentos que corroboram a adequação do uso do direito tributário como medida de regulação de determinados setores.

Sobre o tema, destaque-se o fato de que em 21/05/2003, a 56ª Assembleia Mundial da Saúde da Organização das Nações Unidas adotou, por unanimidade, a Convenção-Quadro da Organização Mundial de Saúde para Controle do Tabaco (CQCT/OMS) – tal instrumento é tido como o primeiro tratado internacional de saúde pública da história da OMS. A vigência da convenção se deu em 27/02/2005 e, atualmente, conta com 181 países signatários²¹. Nos termos do artigo 3º da CQCT-OMS, ratificada no Brasil pelo Decreto legislativo nº 1.012/2005 e promulgada pelo Decreto nº 5.658/2006, o compromisso tem por objetivo:

Proteger as gerações presentes e futuras das devastadoras conseqüências sanitárias, sociais, ambientais e econômicas geradas pelo consumo e pela exposição à fumaça do tabaco, proporcionando uma referência para as medidas de controle do tabaco a serem implementadas pelas Partes nos níveis nacional, regional e internacional, a fim de reduzir de maneira contínua e substancial a prevalência do consumo e a exposição à fumaça do tabaco.

A Parte III da Convenção enumera medidas concretas que devem ser tomadas pela jurisdição no sentido da realização eficaz dos objetivos enunciados no artigo 3º. Especificamente ao que interessa à presente consulta, o artigo 6º estabelece providências relacionadas a “preços e impostos para reduzir a demanda de tabaco”:

²¹ UNITED NATIONS. **4. WHO Framework Convention on Tobacco Control**. Disponível em: <https://treaties.un.org/pages/ViewDetails.aspx?src=TREATY&mtdsg_no=IX-4&chapter=9&lang=en#1>. Acesso em 27 jul 2020.

Artigo 6º

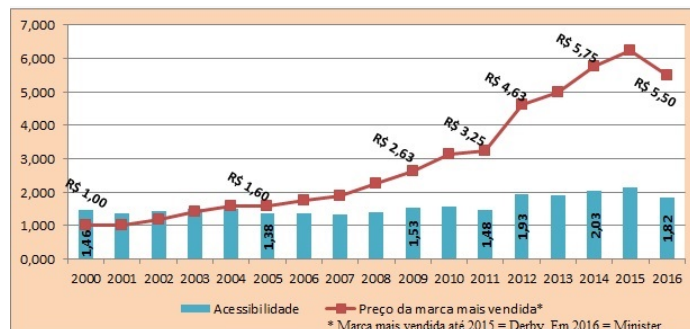
1. As Partes reconhecem que medidas relacionadas a preços e impostos são meios eficazes e importantes para que diversos segmentos da população, em particular os jovens, reduzam o consumo de tabaco.
2. Sem prejuízo do direito soberano das Partes em decidir e estabelecer suas respectivas políticas tributárias, cada Parte levará em conta seus objetivos nacionais de saúde no que se refere ao controle do tabaco e adotará ou manterá, quando aplicável, medidas como as que seguem:
 - a) aplicar aos produtos do tabaco políticas tributárias e, quando aplicável, políticas de preços para contribuir com a consecução dos objetivos de saúde tendentes a reduzir o consumo do tabaco;
 - b) proibir ou restringir, quando aplicável, aos viajantes internacionais, a venda e/ou a importação de produtos de tabaco livres de imposto e livres de tarifas aduaneiras.
3. As Partes deverão fornecer os índices de taxação para os produtos do tabaco e as tendências do consumo de produtos do tabaco, em seus relatórios periódicos para a Conferência das Partes, em conformidade com o artigo 21.

Fica claro, portanto, que o uso da tributação como forma de redução do consumo de tabaco é recomendado, de forma incontroversa, por organismos internacionais com ampla expertise no tema. Não restam dúvidas, de outro lado, que o Brasil assumiu o compromisso de avançar nessa agenda: trata-se de desestimular o acesso, a frequência e a intensidade do uso do cigarro por meio de sua oneração econômica.

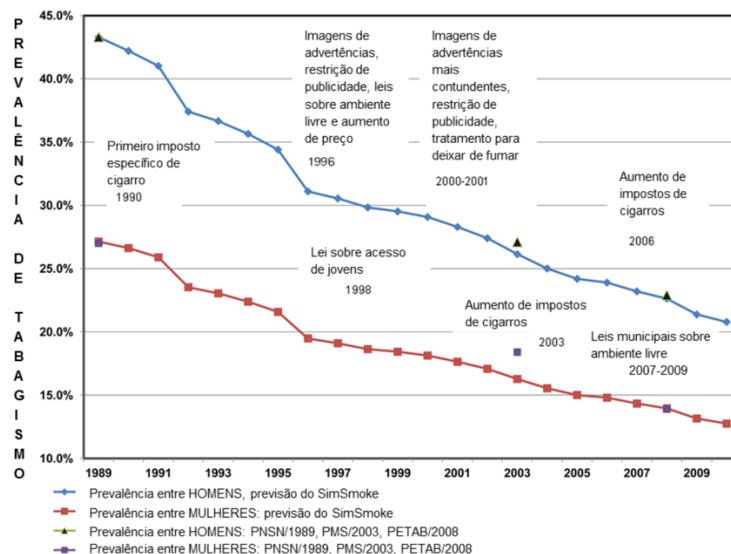
O Observatório Nacional da Política do Tabaco destaca que a “acessibilidade econômica se refere ao preço do produto em relação à renda, sendo medida pela proporção do PIB anual per capita necessário para comprar 100 maços de cigarros da marca mais vendida”. Ainda segundo o Observatório, quanto maior o índice, menor o acesso aos cigarros e, assim menor o consumo. Essa afirmação é particularmente relevante para os mais jovens: segundos dados do governo dos Estados Unidos da América, nove entre dez fumantes começaram a fumar aos 18 anos e 99% dos fumantes antes dos 26 anos²².

O gráfico abaixo, da mesma fonte, indica “a evolução do preço do cigarro da marca mais vendida no Brasil desde o ano de 2000 e o índice de acessibilidade com base na renda per capita para compra de cigarros”:

²² PREVENTING Tobacco Use Among Youths, Surgeon General fact sheet, **Office Of The Surgeon General**, 6 de jun. de 2018. Disponível em: <<https://www.surgeongeneral.gov/library/reports/preventing-youth-tobacco-use/factsheet.html>>. Acesso em 28 jul 2020.



Considerando especialmente a majoração da carga tributária do IPI em razão da Lei nº 12.546/2011, que promoveu um aumento escalonado nas alíquotas desde 2012, com patamar máximo em 2016, é evidente o impacto direto nos preços e na acessibilidade econômica ao cigarro. Parece possível, pois, defender a eficácia de uma política de preços mais rígida e mais permeada pelos tributos. O quadro abaixo, ainda que relativo a período anterior, sumariza os impactos das diversas políticas regulatórias sobre o número de fumantes no país²³:



A despeito disso tudo, é frequente o argumento de que o aumento contínuo da tributação sobre o tabaco pode resultar em diminuição da arrecadação. Disso se extrai, portanto, a necessidade de boa calibragem da tributação incidente, de modo a manter os incentivos necessários ao atingimento da política pública visada, qual seja, a redução

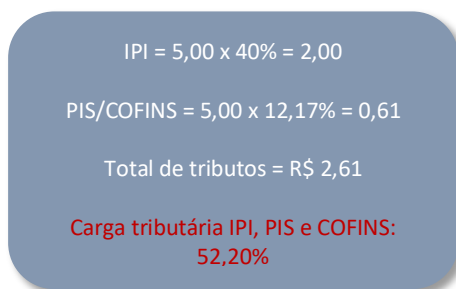
²³ LEVY D, DE ALMEIDA LM, SZKLO A. The Brazil SimSmoke Policy Simulation Model: The Effect of Strong Tobacco Control Policies on Smoking Prevalence and Smoking-Attributable Deaths in a Middle Income Nation. **PLOS Medicine** 9(11): e1001336, 2012. Disponível em: <<https://doi.org/10.1371/journal.pmed.1001336>>. Acesso em 27 jul 2020.

do tabagismo, pelo aumento do valor final do produto para dificultar o acesso, notadamente por jovens e população de baixa renda.

Especificamente para o caso brasileiro, temos uma carga tributária diferenciada sobre cigarros com tabaco: conforme visto linhas acima, tanto o IPI quanto o PIS e a COFINS são majorados em comparação a outros produtos. Contudo, para fins de avaliar a possibilidade de erosão da base tributável, devemos comparar o nível de tributação atual dos cigarros com o sistema de referência padrão de outros produtos; ou seja, a tributação-base.

No que se refere ao PIS e à COFINS, a existência de multiplicadores nas bases de cálculo majora a carga tributária incidente sobre os cigarros com tabaco, levando a alíquota do PIS de 0,65% para 3,42% e a da COFINS de 3% para 8,75%. Em relação ao IPI, no regime geral, a alíquota efetiva é de 45%, enquanto no regime especial, ela é de 40%. O ICMS, por sua vez, depende da fixação de cada estado – em São Paulo, a alíquota é de 30%; valor que não é demasiadamente elevado, considerando, por exemplo, a tributação de energia elétrica, bem indiscutivelmente essencial, cuja alíquota nominal é de 25% em diversos Estados da Federação. O mesmo se diga em relação aos estados do Rio de Janeiro e Bahia, cujas alíquotas são de, respectivamente, 37% e 30%. Sendo assim, os pontos de possível controvérsia estariam no IPI, PIS e COFINS.

Tomando-se como exemplo um cigarro comercializado a R\$ 5,00, no regime especial de IPI, e as alíquotas efetivas tal qual postas acima, teríamos o seguinte cenário:



IPI = $5,00 \times 40\% = 2,00$
PIS/COFINS = $5,00 \times 12,17\% = 0,61$
Total de tributos = R\$ 2,61
Carga tributária IPI, PIS e COFINS:
52,20%

Embora esse nível de tributação pareça nominalmente elevado, convém um olhar em perspectiva com outros países. Essa comparação é útil na avaliação quanto à real possibilidade de inflexão da arrecadação tributária.

Um estudo de 2019 da OMS²⁴, Organização Mundial de Saúde, avaliou a carga tributária incidente sobre cigarros em todos os países do mundo, pela discriminação de cada parcela de tributo incidente, para, após, apresentar a representatividade total do ônus tributário. Nesse sentido, o país que mais tributa cigarros é o Niue, com percentagem total de 87,78%, seguido por diversos outros países com tributação acima dos 80%²⁵. Confira-se, abaixo, uma pequena mostra do documento:

PAÍS	SPECIFIC EXCISE	AD VALOREM EXCISE	VALUE ADDED TAX/SALES TAX	IMPORT DUTIES	OTHER TAXES	VALOR TOTAL
Niue	0,00%	0,00%	11,11%	72,44%	4,17%	87,72%
Finlândia	16,06%	52,00%	19,35%	0,00%	0,00%	87,41%
Bósnia e Herzegovina	27,27%	42,00%	14,53%	0,00%	0,00%	83,80%
Bulgária	41,92%	25,00%	16,67%	0,00%	0,00%	83,59%
Ilhas Maurício	70,50%	0,00%	13,04%	0,00%	0,00%	83,54%
Cisjordânia e Faixa de Gaza	35,91%	33,75%	13,79%	0,00%	0,00%	83,45%
Brasil	30,00%	10,00%	32,00%	0,00%	10,97%	82,97%
França	14,98%	50,80%	16,67%	0,00%	0,00%	82,45%
Chile	36,39%	30,00%	15,97%	0,00%	0,00%	82,36%

Com base nessas informações, é possível postular que a carga tributária total média no Brasil sobre cigarros está, atualmente, adequada com as diretrizes da CQCT/OMS, especialmente em comparação aos outros países acima mencionados.. Essa marca, recentemente atingida pelo Brasil que, já esteve na 66ª posição, garante ao país uma política tributária adequada para o tabaco.

Isso porque a OMS afirma que um aumento de tributo que resulte em majoração dos preços dos cigarros em 10% reduz o consumo em torno de 4% nos países ricos e 5% nos países de baixa ou média renda²⁶. Nesse sentido, o Brasil está, no momento, cumprindo seu papel no que tange à tributação de cigarros e combate ao tabagismo. Esses dados, no entanto, não impõem nem revisão da carga tributária atualmente

²⁴ WORLD HEALTH ORGANIZATION. **WHO Report on the Global Tobacco Epidemic**. Geneva: World Health Organization, 2019. Disponível em <https://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/326043/9789241516204-eng.pdf?ua=1>. Acesso em 29 jul 2020.

²⁵ São eles, em ordem decrescente de tributação: Finlândia, Bósnia e Herzegovina, Bulgária, Ilhas Maurício, Cisjordânia e Faixa de Gaza, Brasil, França e Chile.

²⁶ LEADING cause of death, illness and impoverishment. **World Health Organization**, 27 mai. 2020. Disponível em: <http://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/tobacco>>. Acesso em 27 jul 2020.

vigente nem sequer se impede de considerar a possibilidade econômica de se cogitar a criação de um novo tributo sobre tabaco²⁷ e mesmo a possibilidade de ressarcimento ao Erário, conforme será adiante tratado.

Sobre o tema, reforce-se: considerando que o cigarro é um produto cujo consumo não resulta em nenhum benefício; ao contrário, apenas atrai prejuízos econômicos e sociais. O instrumento tributário adequado para coibir ou reduzir o consumo só pode ser a majoração de tributos. A ausência de quaisquer externalidades positivas impede que a extrafiscalidade seja utilizada em sua versão de incentivo fiscal, como se dá no direito ambiental.

Como é sabido, da perspectiva ambiental, a tributação pode se guiar pela majoração dos tributos incidentes sobre o poluidor (princípio do poluidor-pagador) a fim de que “[...] os custos sociais provocados pela atividade que lesa ao agredir o meio ambiente repercutam nos custos finais dos produtos e serviços ligados a essa atividade”²⁸. Por outro lado, a tributação também pode incentivar aqueles que promovem atividades que não agridem o meio ambiente (princípio do protetor-recebedor), aplicando-se àqueles que “[...] com as suas condutas criem condições específicas de conservação ambiental que beneficiem a sociedade [e recebam] uma compensação justa, internalizando-se assim as externalidades ambientais positivas”²⁹. Há, nesse caso, uma escolha política a ser feita pelo gestor: incentivar financeiramente, via tributos, as práticas sustentáveis, ou agravar a tributação sobre aqueles que poluem.

No caso do tabaco, essa escolha não se impõe. O exercício da extrafiscalidade apenas pode se dar pela maior tributação do consumo e da indústria tabagista. Isso decorre do fato de que o tabagismo é sempre prejudicial, não havendo formas de a indústria se portar de modo a atender a qualquer interesse público. A tributação mais gravosa, portanto, é única medida passível de ser cogitada.

Sendo a majoração da tributação a única via possível quando se pondera sobre políticas tributárias aplicáveis ao setor, um argumento frequentemente utilizado para limitar a ação do poder público é o que a consequência de maiores ônus tributários seria o aumento do mercado ilegal e, assim do contrabando.

²⁷ A exemplo do Projeto de Lei nº 2898/2019, que propõe a criação de uma CIDE Tabaco. Mais informações em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/136774>, acessado em 29 jul 2020.

²⁸ Peralta, M.C. E. **Tributação ambiental : reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 203.

²⁹ Peralta, M.C. E. **Tributação ambiental : reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 204.

Contudo, tanto o aumento da tributação de produtos de tabaco quanto o combate ao comércio ilícito destes produtos são medidas previstas CQCT, nos artigos 6.1 e 15.1, abaixo transcritos:

6.1 As Partes reconhecem que medidas relacionadas a preços e impostos são meios eficazes e importantes para que diversos segmentos da população, em particular os jovens, reduzam o consumo de tabaco.

15.1. As Partes reconhecem que a eliminação de todas as formas de comércio ilícito de produtos de tabaco – como o contrabando, a fabricação ilícita, a falsificação - e a elaboração e a aplicação, a esse respeito, de uma legislação nacional relacionada e de acordos sub-regionais, regionais e mundiais são componentes essenciais do controle do tabaco.

Assim, o contrabando e o mercado ilegal não devem influenciar na decisão de aumento ou de manutenção dos níveis existentes de tributação sobre cigarros. Tais problemas não são exclusivos da indústria do tabaco. Tanto no mercado de produtos legais (cigarros, bebidas, eletrônicos, roupas), quanto no de produtos ilegais (drogas ilícitas, armas), o controle de fronteiras é problema grave que exige atuação efetiva do Poder Público. Não é possível depositar esse ônus nas costas do direito tributário, apenas. Se o contrabando é uma adversidade, como de fato é, a solução para esse desafio não deve partir da consideração a priori de que tributos não podem ser utilizados com a finalidade de mitigar o consumo e direcionar o custeio das externalidades negativas de indústrias notoriamente danosas à sociedade, como é o caso da indústria do tabaco³⁰.

Sobre o tema, aliás, a Convenção-Quadro, acima mencionada, delinea medidas para gestão do problema de mercados ilícitos de tabaco. A revisão contida no artigo 15(2) prevê que as embalagens de produtos de tabaco devem indicar sua origem, de modo a facilitar a fiscalização e controle do movimento nesse mercado.

Também no bojo da previsão do artigo 15 foram desenhadas outras políticas, como (i) a exigência de que mercadorias (carteiras unitárias e embalagens de produtos de tabaco) contenham previsão sobre quais os limites territoriais de sua venda autorizada ou outra indicação sobre o destino final legal do produto (artigo 15(2)a) e (ii) a possibilidade de expedição de licenças para controlar ou regulamentar a produção e distribuição de tabaco.

Some-se a essas determinações a assinatura de Protocolo da CQCT em 2012 em Seul sobre o tema, o chamado Protocolo para Eliminar o Comércio Ilícito de Produtos do

³⁰ PISCITELLI, Tathiane. **Tributação do Tabaco: há margem para aumento?** Disponível em: <https://www.valor.com.br/legislacao/fio-da-meada/5949299/tributacao-do-tabaco-ha-margem-para-aumento>, acesso em 29 jul 2020.

Tabaco³¹. Quanto à transposição dessas normas ao Brasil, o Decreto Legislativo nº 185, de 11 de dezembro de 2017, aprovou o texto do referido Protocolo e o recente Decreto nº 9.516, de 01 de outubro de 2018, promulgou-o. O objetivo do protocolo, nos termos de seu art. 3º³², é eliminar o comércio ilícito de produtos de tabaco ao regulamentar o artigo 15 da CQCT.

Em resumo, portanto, é de se perceber o enorme empenho, ao menos em patamar normativo, que o Brasil tem empreendido em favor da redução do mercado ilícito. A existência de contrabando não é razão necessária nem suficiente para impedir a maior tributação. Não se pode, nesse sentido, extinguir uma medida correta em termos de política pública em razão de suas eventuais externalidades negativas, se elas forem passíveis de enfrentamento.

Tanto a Convenção-Quadro como o Protocolo para Eliminar o Comércio Ilícito de Produtos de Tabaco são instrumentos jurídicos que trazem medidas comprovadamente eficazes em prol da redução/eliminação do mercado ilícito de tabaco no Brasil. Seus grandes pilares são a coordenação (nacional, regional e internacional), a transparência, a atuação em diversos níveis da cadeia produtiva, o controle e a atualização de políticas, em apoio a estudos e pesquisas do impacto realizado (vide o artigo 13(2) do Protocolo, por exemplo).

Sendo assim, o suposto crescimento do mercado ilegal não é, por si só, razão para limitar o crescimento ou mesmo questionar a atual carga tributária do setor. De outro lado, sendo a extrafiscalidade mecanismo constitucionalmente previsto e adequado para inibir comportamentos indesejados, ao lado da constatação dos severos gastos que a indústria tabagista impõe ao poder público, devemos concluir pela sua perfeita adequação³³.

³¹ BRASIL. Decreto nº 9.516, de 1º de outubro de 2018. Promulga o Protocolo para Eliminar o Comércio Ilícito de Produtos de Tabaco, de 12 de novembro de 2012. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 2 de out. 2018. Seção 1, p. 1-10.

³² Artigo 3. Objetivo. O objetivo do presente Protocolo é eliminar todas as formas de comércio ilícito de produtos de tabaco, em conformidade com os termos do artigo 15 da Convenção-Quadro da OMS para o Controle do Tabaco.

³³ Nesse sentido, inclusive, cite-se tentativa frustrada do Ministério da Justiça de rever a tributação de cigarros no Brasil, com vistas à redução da carga tributária. O Ministério da Justiça instituiu, por meio da Portaria nº 263, de 23 de março de 2019, Grupo de Trabalho (GT) com objetivo de avaliar a conveniência da redução da tributação de cigarros no Brasil para “[...] diminuir o consumo de cigarros estrangeiros de baixa qualidade, o contrabando e os riscos à saúde dele decorrentes”. Em seu relatório final, o GT concluiu que a redução de tributos sobre cigarros levaria à perda de arrecadação e ao incentivo ao tabagismo. Entendeu também o GT que não havia evidências de que a minoração da carga tributária reduzisse o contrabando de cigarros. Por fim, o relatório final sugeriu a recriação do Comitê para Implementação da Convenção Quadro para Eliminar o Comércio Ilícito de Produtos de Tabaco.

Superadas, portanto, as questões relacionadas à carga tributária incidente sobre a indústria tabagista, cumpre, no próximo item, voltar os olhos para a Ação Civil Pública ajuizada pela União, com vistas a analisar o argumento tributário presente nas contestações à ação: o fato de que o deferimento da inicial resultaria na criação indevida de novo tributo.

2. Ressarcimento ao Erário e o conceito de tributo

Conforme relatado linhas acima, a Ação Civil Pública nº 5030568-38.2019.4.04.7100 tem por objetivo obter, da indústria tabagista, o ressarcimento pelos danos causados ao Sistema Único de Saúde em razão do uso disseminado de cigarros. Para tanto, requer, com fundamento nos artigos 884, 927, parágrafo único e 931, todos do Código Civil, não apenas o pagamento de indenização por danos materiais correspondentes às despesas públicas extras com saúde em razão do consumo dos cigarros produzidos pela ré pela população brasileira nos últimos cinco anos mas, também, a assunção de dever de indenização periódica enquanto se verificarem os danos causados pelos produtos postos em circulação pelas rés.

O objetivo deste item é apresentar as razões pelas quais tal ressarcimento não é tributo e, assim, não pode ser confundido com nova fonte de custeio da Seguridade Social, cujo fundamento estaria no artigo 195, parágrafo 4º da Constituição. Para tanto, faz-se fundamental, em primeiro lugar, esmiuçar o conceito de tributo no Código Tributário Nacional para, após, avaliar se o deferimento da ação resultaria em nova hipótese de incidência tributária.

2.1. O conceito de tributo: do financiamento estatal ao artigo 3º do Código Tributário Nacional

O estudo da tributação como fenômeno autônomo do direito financeiro é relativamente recente. A obtenção de receitas pelo Estado através dos tributos é inicialmente estudada como um capítulo do direito administrativo, que progressivamente se especializa como parte do direito financeiro, para dele despregar-se, didaticamente, no direito tributário. Exemplar da inserção da tributação no contexto do estudo do Direito administrativo é Otto Mayer. O autor, a partir de uma análise estritamente jurídica, cuida do poder tributário na parte especial de sua obra, como um detalhamento de mais uma atividade pertencente à Administração. Assim, discorre sobre temas relacionados aos métodos de imposição tributária, formas de exercício

deste poder, condições e, inclusive, obtenção forçosa da dívida tributária e penalidades. Em resumo, afirma³⁴:

O poder tributário é o poder público que atua no interesse das rendas do Estado. O poder público persegue dito fim de maneira mais direta impondo aos sujeitos obrigações de pagar impostos em benefício do Estado.

A especialização do direito tributário – e naturalmente do conceito de tributo – como um saber autônomo do estudo da administração e da atividade financeira do Estado passa pela compreensão da Ciência das Finanças, que teve como expoente relevante Benvenuto Griziotti. Para o autor, a Ciência das Finanças seria uma “Ciência complexa”, cujos fins apenas poderiam ser obtidos pela análise dos quatro aspectos que compõem a atividade financeira: político, econômico-social, jurídico e técnico³⁵. Tal raciocínio levou à denominada teoria integralista, que resultou em problemas práticos mais diretamente relacionados com o ensino de tal Ciência.

A separação didática entre Economia Financeira e Direito Financeiro e a inserção deste nos quadros das Escolas de Direito surge como uma reação a Griziotti e tratou-se, em certa medida, de uma retomada do pensamento de Otto Mayer, brevemente exposto acima, que propunha uma análise estritamente jurídica da atividade financeira. Autores desse movimento foram Achille Donato Gianinni e Antonio Berliri, que influenciaram decisivamente a cultura jurídica brasileira. O maior expoente nesse sentido foi Alfredo Augusto Becker que, antes mesmo da publicação do CTN, já denunciava as impropriedades da conexão conceitual entre tributos e financiamento estatal³⁶. Não obstante a postura de Becker e a corrente doutrinária que se formava por um desprendimento do direito tributário em face dos conceitos de finanças públicas, em 1964 tem-se a positivação, pela primeira vez, do conceito de tributo, nos seguintes termos:

Artigo 9º – Tributo é toda receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

A simples leitura do dispositivo é capaz de deixar bastante clara a conexão que o legislador estabelece entre direito tributário e o direito financeiro. Em primeiro lugar, tributo é definido como “receita derivada”, em oposição às “receitas originárias”, que

³⁴ MAYER, Otto. **Derecho Administrativo Alemán. Tomo I, Parte General**. Trad. Horacio H. Heredia e Ernesto Krotoschin. Buenos Aires: Editorial Depalma, 1949, p. 261.

³⁵ GRIZIOTTI, Benvenuto. **Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario**. Milano: Giuffrè, 1956.

³⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 2002.

são aquelas decorrentes não da coerção que o Estado exerce sobre o patrimônio do particular, mas sim resultantes da autonomia deste – o exemplo clássico são os preços públicos, como veremos mais adiante.

Tributos, ao contrário, seriam receitas provenientes de uma relação vertical que se estabelece entre Estado e particular, com vistas à obtenção de recursos para o financiamento das despesas públicas – ainda que não se negue a possibilidade de se utilizar tributos para obtenção de finalidades outras, como a intervenção na economia, não pode se negar que o objetivo primordial dos tributos seja, exatamente, a garantia de receitas para a manutenção dos Estados. A redação do artigo 9º da Lei nº 4.320/1964 deixa bastante claro o vínculo entre a atividade financeira do Estado e o conceito de tributo – elemento corroborado, inclusive, pelo tratamento indistinto, naquele momento, de duas práticas que, apesar de complementares, são diferentes: direito tributário e direito financeiro.

Com a publicação do CTN, contudo, retira-se da definição de tributo sua finalidade precípua, qual seja, o financiamento das despesas estatais. Isso, porém, não implica, a nosso ver, a separação conceitual entre tributação e financiamento. Ainda que sejam atividades estatais distintas, entendemos que são dois lados da mesma moeda. Essa postura decorre de uma percepção do direito tributário como uma prática normativa relativa à “criação, cobrança, fiscalização e pagamento de tributos que se justifica em face da necessidade de os particulares fornecerem meios materiais para o Estado cumprir com suas tarefas básicas, como segurança e ordem interna”, conforme já afirmamos em outra ocasião³⁷.

Corroborando a impropriedade de se desvincular o tributo de sua finalidade financiadora, Geraldo Ataliba, em obra republicada após o advento do Código Tributário Nacional, salienta que “não só é tradição quase universalmente consagrada que os tributos têm por finalidade prestar-se ao custeio de finalidades públicas, como a eles é mesmo inerente tal caráter. É da própria natureza dos tributos o caráter publicístico de sua aplicação. No Brasil, como em todos os estados de direito, é princípio constitucional eminente a destinação pública dos tributos”³⁸. Ainda que isso não necessariamente

³⁷ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2011, p. 129.

³⁸ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 180. Mesmo após a promulgação da Constituição de 1988, o autor permanece com a mesma postura: “As normas tributárias, portanto, atribuem dinheiro ao estado e ordenam comportamentos, dos agentes públicos, de contribuintes e de terceiros, tendentes a levar (em tempo oportuno, pela forma correta, segundo os critérios previamente estabelecidos e em quantia legalmente fixada) dinheiro dos particulares para os cofres públicos”. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 30.

implique a incorporação ao conceito de tributo de sua finalidade respectiva, como, em outras ocasiões, já rechaçou Ataliba³⁹, o reconhecimento dessa função é incontroverso.

Naturalmente que essa postura não resulta nem na negativa acerca de outros objetivos que podem ser atingidos com a tributação, como a indução de comportamentos, nem ao menos em uma retomada da Ciência das Finanças ou da visão integralista de Griziotti. Defende-se, apenas, uma conexão conceitual entre direito tributário e direito financeiro, sem que isso implique a inexistência de autonomia didática.

Dessa feita, é imperioso reconhecer que o direito tributário se coloca como parte constitutiva do Estado, de forma que não haveria que se cogitar de tributos sem Estado ou Estado sem tributos. Inexiste qualquer antecedência lógica entre o exercício da tributação e a formação do Estado; contemporaneamente ambos são parte do mesmo fenômeno e se implicam reciprocamente. Disso decorre uma outra conclusão: na mesma medida em que os tributos existem e se justificam em face da necessidade de financiamento estatal, por serem parte constitutiva do Estado, são, também, instrumentos de realização dos fins estatais e tal se relaciona diretamente com o modelo de Estado constituído pelo direito.

Voltando-se os olhos especificamente para o Brasil, temos que a tributação funciona, a um só tempo, como garantidora material do Estado e instrumento para a efetivação do Estado democrático e social de direito. Dessa feita, definir o conceito de tributo e as espécies respectivas é fundamental para identificar os meios pelos quais o Estado irá obter recursos de seus cidadãos, como forma de garantir o funcionamento, manutenção e eficiência das estruturas estatais. De outro lado, a análise dos princípios e imunidades tributárias revela os limites materiais e formais que o poder de tributar deve observar.

Situado o conceito de tributo nesse panorama mais amplo, portanto, cumpre voltar nossas atenções à definição de tributo contida no Código Tributário Nacional, presente em seu artigo 3º:

Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Sem pretender diminuir a importância do dispositivo acima transcrito, deve-se reiterar que o conceito de tributo não depende, exatamente, da redação do Código. Como visto brevemente acima, trata-se de construção histórica, que advém da prática

³⁹ SOUZA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. **Comentários ao Código Tributário Nacional – Parte geral**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 57.

tributária e apenas é confirmada pelo Código Tributário Nacional. Nessa linha de pensamento, cite-se o pensamento de Geraldo Ataliba, para quem⁴⁰: “o artigo 3º do CTN é mero precepto didactico, como o qualificaria o eminente mestre espanhol Sainz de Bujanda. Por outro lado, o conceito de tributo é constitucional”.

A afirmação de Ataliba é corroborada pela redação do artigo 182, § 4º, inciso II da Constituição, que prevê a cobrança de IPTU progressivo como penalidade aplicável em virtude da subutilização de imóvel urbano. Trata-se da denominada “progressividade no tempo do IPTU”, que é dissociada de elementos de capacidade contributiva e funda-se no dever de preservação da função social da propriedade urbana⁴¹.

Ora, fosse a definição do artigo 3º do CTN diretriz absoluta para se definir tributo, jamais poderia haver tal comando na Constituição, já que se trata, claramente, de hipótese de utilização de tributo como sanção por ato ilícito⁴². Ademais, cite-se que o Código Tributário Nacional, ao definir tributo, não menciona a finalidade pública da tributação. Diferente do artigo 9º da Lei nº 4.320/1964, a redação do Código é totalmente alheia à função institucional do tributo.

A delimitação dos elementos positivados no artigo 3º fica mais bem realizada se dividirmos dito dispositivo: uma apreciação analítica para melhor compreender referidos aspectos.

2.1.1. Tributo é dever patrimonial exigido de forma impositiva e mediante lei

Nos termos da redação inicial do artigo 3º, tributo é “prestação pecuniária compulsória, em moeda, ou em cujo valor nela se possa exprimir”. Essa primeira parte do dispositivo revela o fato de que o tributo é um dever patrimonial, exigido de forma impositiva dos particulares; não se trata, pois, de prestação voluntária. O pagamento será em moeda ou em valor nela expresso.

Ademais, sendo um dever patrimonial exigido de forma impositiva, naturalmente que deverá ser resultante de lei. Trata-se de observar o princípio da

⁴⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 32.

⁴¹ “Art. 182, § 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: I - parcelamento ou edificação compulsórios; II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo; III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais”.

⁴² Nessa linha, também é o entendimento de Schoueri, cf. em SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 141-142.

legalidade, já vigente à época da publicação do Código Tributário Nacional, como se via do artigo 141, parágrafo 34 da Constituição de 1946.

Ainda sobre a legalidade, a previsão em lei abarca todos os elementos do tributo, o que implica a identificação precisa do fato passível de tributação e da relação jurídica tributária, em observância, também, ao artigo 97 do próprio Código Tributário Nacional.

2.1.2. Tributo não pode ser sanção por ato ilícito

Seguindo-se com a redação do Código, temos que o tributo não pode ser exigido como forma de sanção por ato ilícito. As condutas passíveis de tributação, como regra, denotam riqueza e, assim, capacidade contributiva. Trata-se de atos lícitos, no geral eleitos pela Constituição, como passíveis de atrair a incidência tributária. O ilícito, de seu turno, é condição para a exigência de penalidades tributárias as quais, como fica claro, se confundem com tributos.

2.1.3. Tributo deve ser cobrado por atividade administrativa plenamente vinculada

A parte final do artigo 3º do Código Tributário Nacional prescreve que os tributos deverão ser cobrados “por atividade administrativa plenamente vinculada”. Trata-se de reforço ao princípio da legalidade: os atos administrativos vinculados são aqueles cuja realização depende da observância estrita dos contornos legais, sem espaço para juízos de oportunidade e conveniência por parte da Administração.

A figura que materializa a cobrança do tributo nesses termos é o lançamento tributário – ato que constitui a relação jurídica tributária e cuja realização é privativa da autoridade administrativa. Some-se a isso, ainda a extensa disciplina da cobrança judicial do crédito tributário na Lei nº 6.830/1980, relativa ao procedimento de execução fiscal do crédito tributário.

Diante da elucidação das características gerais dos tributos, seja à luz do Código Tributário Nacional, seja considerando-se o dever geral de financiamento estatal, cumpre analisar o ponto específico suscitado nas defesas: o ressarcimento, tal qual requerido pela União, poderia ser qualificado como tributo? Esse será o objeto do próximo item.

2.2. Ressarcimento por ato lícito: natureza tributária?

O pedido de ressarcimento efetivado na Ação Civil Pública em análise tem por fundamento, nos artigos 884, 927, parágrafo único e 931, todos do Código Civil, que dispõem:

Art. 884. Aquele que, sem justa causa, se enriquecer à custa de outrem, será obrigado a restituir o indevidamente auferido, feita a atualização dos valores monetários.

Art. 927. Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo.

Parágrafo único. Haverá obrigação de reparar o dano, independentemente de culpa, nos casos especificados em lei, ou quando a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano implicar, por sua natureza, risco para os direitos de outrem.

Art. 931. Ressalvados outros casos previstos em lei especial, os empresários individuais e as empresas respondem independentemente de culpa pelos danos causados pelos produtos postos em circulação.

Trata-se, pois, de sustentar que a indústria tabagista é passível de ser chamada à reparação de dano ainda que não tenha culpa ou empreenda uma atividade ilícita. No modelo inaugurado pelo Código Civil de 2002, em se tratando de responsabilidade civil objetiva, a licitude da atividade não pode ser empecilho para a reparação de danos havidos por conta da prática regular de atividades econômicas, sob pena de enriquecimento ilícito.

Especificamente em relação à reparação por ato ilícito, com fundamento no artigo 927 do Código Civil, argumenta-se que as empresas teriam agido com abuso de direito e, assim, excedido “manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social”, nos termos em que dispõe o artigo 187 do Código. Nesse caso, naturalmente que não há que se cogitar de confusão entre o ressarcimento e tributo, na medida em que, como se sabe, tributo é prestação que não pode ser sanção por ato ilícito.

De outro lado, diante da possibilidade de prestação pecuniária (ressarcimento) decorrente de atividade lícita, seria sim razoável questionar se tal dever jurídico, uma vez reconhecido, não resultaria na imposição de um novo tributo. A resposta a essa questão pode ser dada pela análise do conceito de tributo, acima realizada, aplicada a essa indagação.

Conforme amplamente tratado nas linhas acima, a definição de tributo do artigo 3º do Código Tributário Nacional é passível de diversas críticas, especialmente em razão da desconsideração absoluta, no conceito firmado, da finalidade pública do tributo. De outro lado, não é possível admitir que tal definição seja tão ampla a ponto de comportar qualquer prestação pecuniária que decorra de ato lícito. Explica-se melhor.

A prática de atos lícitos pode ensejar o dever jurídico de pagamento de tributos ou prestações diversas, que em nada se relacionam com o direito tributário. Sobre o tema, um breve parênteses acerca da definição de receita pública e as classificações possíveis dessa categoria faz-se necessário.

Receita pública pode ser definida como o ingresso definitivo de recursos nos cofres públicos, sendo possível classificá-la segundo a origem do ingresso, de um lado, e segundo o motivo de entrada, de outro. Nesse último caso, faz-se menção à classificação encontrada no artigo 11 da Lei 4.320/1964, irrelevante para a presente questão.

Importa considerar, porém, a classificação das receitas segundo sua origem, cujo fundamento está na identificação do papel que o Estado exerce ao obter essas receitas. Em poucas palavras, como já destaquei em outra ocasião⁴³, trata-se de identificar se a entrada dos recursos públicos decorre de ato de imposição estatal (receitas derivadas), ou se, ao contrário, resultam da atividade do Estado como agente privado (receitas originárias). Ao lado disso, há uma última possibilidade: as receitas não são resultantes de ato próprio do ente, mas de uma transferência financeira proveniente de outro ente da Federação (receitas transferidas).

Pois bem, tendo-se tais possibilidades em mente e voltando-se os olhos para o objeto específico deste item, para fins de avaliar se o ressarcimento requerido pela União pode ser interpretado como exigência tributária, três situações devem ser analisadas.

A primeira delas refere-se às condições para a exigência de tributos. Ao lado da presença dos elementos básicos que compõem a definição legal de tributo, naturalmente que a avaliação material da incidência tributária decorre de uma análise mais ampla do Sistema Tributário Nacional.

Nesse sentido, o pressuposto básico para a exigência de tributos é a observância das regras de competência tributária, que distribuem o poder de tributar entre os entes da Federação. Após, deve-se perquirir pelo cumprimento dos princípios constitucionais tributários. Dentre eles, vale destacar a capacidade contributiva, que se relaciona diretamente com o fato eleito pela lei como passível de gerar a obrigação tributária.

Em linhas gerais, tal princípio deve ser visto como uma especificação do princípio da igualdade no direito tributário: o critério de diferenciação para justificar a maior ou menor tributação estará na realização de condutas presuntivas de riqueza e, portanto,

⁴³ PISCITELLI, Tathiane. **Direito Financeiro**. São Paulo: Método, 2017.

condutas que revelem a possibilidade de contribuir com as despesas estatais⁴⁴. Ainda deve-se notar que que referido princípio, cuja essência está em bem distribuir a carga tributária, tem duas manifestações distintas, mas complementares. É possível falar em “capacidade contributiva objetiva ou absoluta” e “capacidade contributiva subjetiva ou relativa”.

A capacidade contributiva objetiva associa o princípio com a eleição dos fatos passíveis de tributação, como sendo aqueles que revelem a aptidão para o concurso com as despesas públicas. Já a capacidade contributiva subjetiva (ou relativa), pressupõe uma análise concreta do indivíduo, com vistas a verificar a possibilidade material e normativa de suportar a incidência da carga tributária⁴⁵. Ou seja, não basta a manifestação de riqueza para que se conclua, de imediato, pela tributação. Tal riqueza deve estar disponível, dado que se revela, especialmente, pela conjugação dos primados do mínimo existencial com o não confisco.

Conforme já ressaltado em outra oportunidade⁴⁶, em ambas as manifestações do princípio, vê-se claramente a realização da isonomia, em diferentes medidas. No primeiro caso, trata-se de distribuir igualmente a carga tributária, a partir da eleição de fatos que sejam passíveis de manifestar riqueza e, pois, capacidade econômica. No segundo caso, tendo-se distribuída a carga tributária e indicados os fatos passíveis de tributação, deve-se estabelecer as condições e intensidades do ônus impositivo para cada sujeito passivo, individualmente considerado, a partir da produção de normas que estabeleçam as formas específicas de tributação.

44 Nesse exato sentido, confira-se, entre outros: COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário**, n. 55, São Paulo: Revista dos Tribunais, pp. 297-302; ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017 e AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2008.

45 Acerca dessa divisão, Ferreiro Lapatza: “Portanto, para a aplicação efetiva desses princípios [igualdade e generalidade], é necessário determinar, primeiro, quem tem e quem não tem capacidade contributiva. Determinar o que a doutrina tem chamado de capacidade contributiva absoluta. A capacidade para contribuir. Em segundo lugar, já determinados aqueles que podem e devem ser tributados, é necessário fixar em que medida têm que tributar cada um deles, de acordo com a sua capacidade contributiva relativa. De acordo com a medida de sua capacidade, posta em ‘relação’, comparando-a com a capacidade das ‘demais’”. FERREIRO LAPATZA, José Juan. **Curso de derecho tributário**. Madri: Marcial Pons, 2011, p. 282. No original: “Por tanto, para la aplicación efectiva de estos principios es necesario determinar, primero, quién tiene y quién no tiene capacidad contributiva. Determinar lo que la doctrina ha llamado capacidad contributiva absoluta. La capacidad para contribuir. En segundo lugar, determinado ya quiénes pueden y tienes que tributar, es necesario fijar en qué medida tiene que tributar cada uno de ellos, de acuerdo con su capacidad contributiva relativa. De acuerdo con la medida de su capacidad, puente en ‘relación’, comparándola con la capacidad de ‘las demás’”.

46 PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2011, p. 212.

Pois bem, presentes ambas as dimensões da capacidade contributiva, poderá o legislador, sempre em respeito às regras de competência, criar incidências tributárias próprias, aptas a captar a riqueza então manifestada. O sujeito passivo, de turno, tendo realizado o fato eleito pela lei como passível de resultar na constituição da relação jurídica tributária, vê-se ligado ao sujeito ativo (autoridade tributária) por vínculo obrigacional cujo objeto é o pagamento do tributo. Não há, nesse aspecto, qualquer voluntariedade no ingresso nessa relação jurídica: a obrigação tributária é *ex lege*; sem qualquer espaço para autonomia da vontade – decorre de lei, sem que a manifestação de vontade do sujeito passivo seja relevante para sua existência e exigibilidade.

A despeito da omissão do Código Tributário Nacional, é evidente que o objetivo primeiro da contraprestação é assegurar a manutenção do Estado, via arrecadação de receitas tributárias. Trata-se, pois, de reconhecer a função pública dos tributos e a elo indissociável entre direito tributário e direito financeiro.

Situação diversa, porém, é aquela em que há a prática de ato lícito por parte do particular, que ingressa em uma relação jurídica com o Estado, mas de modo voluntário. Tome-se como exemplo a prestação de serviços públicos cujo custeio se dá pelo pagamento de quantias pecuniárias pelo particular, que se beneficia da comodidade em questão. Inexistente a compulsoriedade quanto ao ingresso na relação jurídica com o Estado, não há que se falar em tributo. Um exemplo seria útil para ilustrar.

Tome-se a situação relativa à taxa de emissão de passaportes. Caso o particular queira ver emitido tal documento, ele não possui escolha senão requerer a prestação do serviço perante a autoridade competente, mediante o pagamento da taxa respectiva. A única forma de obter essa comodidade (emissão do passaporte) é pelo acesso a esse serviço público específico e divisível prestado pela Polícia Federal. Trata-se, evidentemente, de tributo, da espécie “taxa de serviço público”.

O mesmo, no entanto, não ocorre com o serviço de transporte público. A comodidade pretendida na hipótese é sair do ponto A e chegar no ponto B; desiderato que pode ser atingido seja pela utilização de transporte público viário, seja pelo uso de uma bicicleta, seja pela utilização de um veículo particular. Sendo assim, a contraprestação exigida pelo uso do transporte público viário jamais poderia ser um tributo: nesse caso, a compulsoriedade quanto ao uso do serviço público não se faz presente; tal uso decorre, essencialmente, do exercício da autonomia de vontade do particular. Trata-se, pois, de prestação havida no contexto da atuação do Estado como agente de direito privado.

A terceira situação que se deve ter em mente decorre da possibilidade de a prática de um ato lícito pelo particular gerar um ressarcimento pecuniário ao Estado. O fundamento para tanto estaria, exatamente, nos artigos 927 e 931 do Código Civil. Nessa

hipótese, a prática de atividade econômica lícita não impediu que o particular realizasse atos lesivos ao Erário e, assim, passíveis de reparação patrimonial. Nesse caso, a despeito de a quantia a ser entregue decorrer de atuação lícita e, ainda, da ausência de voluntariedade no ingresso da relação jurídica, já que o dever se ressarcir será imposto ou por lei, ou judicialmente, não se trata de tributo. Há ao menos duas razões para tanto.

O fato do qual decorre a constituição da relação jurídica entre Estado e particular não é necessariamente representativo de qualquer manifestação de riqueza. Ao contrário, no antecedente da norma que obriga a reparação do dano, está a prática de ato lícito lesivo ao Erário. O que se exige é apenas o nexos de causalidade entre o ato de responsabilidade da empresa, de um lado, e o dano ao Erário, de outro. A circunstância de esse mesmo ato constituir também fato gerador de obrigação tributária é acidental, e não imperativa.

Assim, se um ativista de determinada causa que implique prejuízo aos cofres público decidir dedicar sua vida e seu patrimônio à realização desse dano através de atividade lícita, essa conduta não necessariamente imporá os mesmos tributos que decorreriam da exploração econômica dessa mesma atividade, mas nem por isso deixará de acarretar lesão reparável. Raciocínio em sentido diverso implicaria assumir que o artigo 927, parágrafo único do Código Civil jamais se aplicaria em benefício do Estado ou em casos em que a própria exploração econômica já seja onerada por tributos.

Sobre o tema, reforça-se: o objetivo primeiro da tributação é assegurar a existência de receitas para o financiamento da estrutura estatal com vistas à realização de gastos futuros. Quanto maior a arrecadação, maiores as possibilidades financeiras dos entes quanto à aplicação desses recursos na expansão e aperfeiçoamento das ações governamentais.

O ressarcimento, de modo diverso, visa compensar dano já ocorrido e não se presta a financiar despesas futuras, mas sim a restaurar dano já ocorrido. Os recursos poderão ser utilizados para qualquer finalidade, uma vez que inexistente vinculação legal específica para o destino da receita. Ademais, mesmo na hipótese em que se requer o ressarcimento enquanto houver dano, e, assim, para o futuro, o fundamento para a reparação é, sempre, a existência de danos anteriores e nunca o financiamento de despesa ainda não verificada.

Daí, portanto, ser infundado cogitar que o deferimento do pedido da ação ajuizada pela União resultaria em nova fonte de financiamento da Seguridade Social, nos termos do artigo 195, parágrafo 6º da Constituição. A obtenção de recursos para financiar a Seguridade Social se dá via tributos específicos e sempre considerando despesas futuras, uma vez que tributo não se presta a reparar uma situação de fato já

estabelecida. A arrecadação tributária sempre mira gastos futuros, nos termos da lei orçamentária.

Ademais, nem se argumente que a já gravosa tributação da indústria tabagista seria suficiente para fazer frente a tais custos. Como mencionado linhas acima, os tributos incidentes sobre o setor, para além de terem função arrecadatória, como sói acontecer com todos os tributos, visam coibir o consumo desses bens, pelo uso da extrafiscalidade. O fato de o Poder Público lançar mão dessa possibilidade de tributação visando à indução de comportamentos não afasta o uso de outros instrumentos que tenham por objetivo recompor as perdas orçamentárias causadas por essa mesma indústria e nem sequer possibilita que a atividade mais pesadamente onerada se transmude em permissão para causar danos à sociedade.

Para corroborar essa interpretação, cite-se recente decisão do Supremo Tribunal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 597.064, relativa à constitucionalidade do artigo 32 da Lei nº 9.656/1998. Segundo o dispositivo, as pessoas jurídicas de direito privado que operam planos de assistência à saúde teriam o dever de ressarcir o Erário nos casos em que os serviços de atendimento à saúde fossem prestados em instituições públicas ou privadas, conveniadas ou contratadas, integrantes do Sistema Único de Saúde, SUS.

Por ocasião do julgamento, perquiriu-se acerca da natureza jurídica da prestação imposta às operadoras, inclusive com o enfrentamento do argumento relativo à suposta natureza tributária dos valores pagos. O Tribunal, no entanto, rechaçou tal interpretação exatamente por considerar a incidência da hipótese prevista no artigo 927, parágrafo único do Código Civil: trata-se, portanto, de reparação patrimonial, de natureza civil, que visa evitar o enriquecimento ilícito das operadoras de planos de saúde.

A existência de relação jurídica entre Estado e particular, portanto, não atrai, necessariamente, o regime constitucional tributário, que pode ser afastado tanto diante da existência de autonomia do particular no ingresso na relação jurídica (hipótese dos preços públicos) quanto nos casos de reparação por dano decorrente de ato lícito. Em ambos os casos, o vínculo obrigacional afasta-se do direito público, para situar-se na esfera do direito privado.

Aplicando-se tais considerações ao presente caso, o dano que a indústria tabagista causa ao Erário é notório: as estimativas são de despesas adicionais de, aproximadamente, R\$ 56,89 bilhões ao ano⁴⁷, o que representa um déficit de,

⁴⁷ PINTO, Marcia et al. Carga do tabagismo no Brasil e benefício potencial do aumento de impostos sobre os cigarros para a economia e para a redução de mortes e adoecimento. **Cad. Saúde Pública**, Rio de Janeiro, v. 35, n. 8, e00129118, 2019. Disponível em

aproximadamente, R\$ 43,89 bilhões se considerarmos que, no mesmo ano em que tais valores foram apurados, foram arrecadados apenas cerca de R\$ 13 bilhões.

Os artigos 884, 927, parágrafo único e 931 do Código Civil prestam-se exatamente para fazer frente a essa situação, impedindo o enriquecimento ilícito às custas do Erário. O trecho abaixo, extraído do voto do Ministro Edson Fachin no julgamento do Recurso Extraordinário nº 597.064, resume o argumento aqui defendido:

Por um lado, se é certo que a sociedade financia a prestação de saúde pelo Poder Público por meio do pagamento de tributos, por outro lado não é possível que a coletividade venha a financiar o lucro das entidades privadas, que deixam de desembolsar valores previamente contratados no momento do atendimento, que vem efetivamente a ser prestado pelo Sistema Único de Saúde.

Insustentáveis, pois, as razões constantes das contestações apresentadas à Ação Civil Pública nº 5030568-38.2019.4.04.7100. O ressarcimento requerido nos termos do artigo 927, parágrafo único tem natureza de receita originária, não se confunde com tributo e nem sequer representa nova fonte de financiamento da Seguridade Social. Trata-se, apenas, de recomposição do patrimônio público, medida adequada e possível nos termos do ordenamento jurídico vigente.

III. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de todo o exposto, entendo que o ressarcimento das empresas de tabaco pelos danos causados ao Sistema Único de Saúde não se integra ao conceito de tributo. A prática de atos lícitos pode ensejar o dever jurídico de pagamento de tributos ou prestações diversas, que em nada se relacionam com o direito tributário. Os preços públicos e os casos de dever de reparação por dano decorrente de ato lícito são exemplares dessa situação.

No caso concreto em análise, considerando-se a inexistência de capacidade contributiva no antecedente da norma que justifica a reparação, bem como o fato de que o objetivo da ação ajuizada pela União é obter a compensação financeira por danos passados, não há que se falar, também, em nova fonte de financiamento da Seguridade Social.

As conclusões ora relatadas foram precedidas da apresentação do contexto normativo da tributação do tabaco no Brasil, ao lado das fontes de custeio da saúde e das regras financeiras atualmente vigentes. Tais elementos corroboram a pertinência do uso da tributação com finalidade extrafiscal no presente caso, à luz do caráter

notoriamente nocivo do consumo de cigarros. A tributação majorada, porém, não impede a adoção de outras medidas capazes de mitigar o dano que a indústria tabagista causa ao Erário, a exemplo do que se vê no pedido de ressarcimento formulado pela União.

IV. RESPOSTAS AOS QUESITOS

1) A pretensão de ressarcimento de danos causados ao Erário como decorrência dos custos dos tratamentos de doenças tabaco relacionadas, instrumentalizada pela União através da ação civil pública nº 5030568-38.2019.4.04.7100, representa tentativa de criação indireta de um tributo?

Não. O fato de o particular ser obrigado a ressarcir o Estado em razão da prática de atos lesivos ao Erário não pode ser confundido com a exigência de um tributo. A constituição da relação jurídica entre Estado e particular não é representativa de qualquer manifestação de riqueza – ao contrário, o pressuposto para a incidência da norma de reparação é a prática de ato lícito lesivo ao Erário. Ao lado disso, deve-se ter em mente que o objetivo primeiro da tributação, i.e., assegurar a existência de receitas para o financiamento da estrutura estatal com vistas à realização de gastos futuros, não se confunde com a reparação, que visa, exatamente, suprir despesas passadas, decorrentes da prática do ato que ensejou o pedido de ressarcimento. Raciocínio diverso implicaria afirmar a impossibilidade absoluta de hipóteses de reparação privada ao Estado, algo que, naturalmente, não se deve admitir.

2) É correto afirmar que o instituto da reparação de danos, nos moldes do objeto da ação civil pública nº 5030568-38.2019.4.04.7100, configura meio de financiamento da seguridade social?

Não. Uma vez que o objetivo primeiro da tributação é assegurar a existência de receitas para o financiamento da estrutura estatal com vistas à realização de gastos futuros, não há que se falar em financiamento da Seguridade Social via reparação civil. A obtenção de recursos para financiar tais necessidades se dá via tributos específicos e sempre considerando despesas futuras, uma vez que tributo não se presta a reparar uma situação de fato já estabelecida.

- 3) Qual a finalidade precípua da extrafiscalidade aplicada à tributação sobre os cigarros? Favor correlacionar o tema às políticas estabelecidas pela Convenção-Quadro sobre o Controle do Tabaco (ratificada pelo Brasil em 2005 e internalizada em 2006), especialmente em relação às previsões dos seus artigos 6 e 19.**

A extrafiscalidade, de uma perspectiva geral, revela o uso da norma tributária de voltado à influência no comportamento dos agentes econômicos, sejam eles indivíduos ou empresas. No caso específico da tributação do cigarro, o instrumento é utilizado como forma de desincentivo ao consumo. E não poderia ser de outro modo, já que se trata de produto cujo consumo não resulta em nenhum benefício; ao contrário, apenas atrai prejuízos econômicos e sociais

De outro lado, o uso da tributação como forma de redução do consumo de tabaco é recomendado, de forma incontroversa, por organismos internacionais e o Brasil assumiu o compromisso de avançar nessa agenda: a política hoje adotada reverbera o teor da Convenção Quadro sobre o Controle do Tabaco, uma vez que impõe índices elevados de tributação, reconhecendo-se a eficácia de tais medidas na redução do consumo – no exato teor dos artigos supramencionados.

- 4) Considerada a implementação do teto de gastos, instituído pelo novo regime fiscal (Emenda Constitucional nº 95/2016), a majoração do IPI sobre os cigarros, atualmente, acarretaria incremento de recursos destinados à saúde? Em outros termos, seria possível, no momento do ajuizamento da ação civil pública da União, proceder-se à internalização das externalidades negativas correspondentes aos impactos das doenças tabaco relacionadas na saúde pública por meio de aumento de alíquota do referido imposto?**

Não. O Novo Regime Fiscal instituído pela Emenda Constitucional nº 95/2016 desvinculou o percentual de gastos com saúde da arrecadação tributária: nos termos da nova regra, para fins do cumprimento dessa despesa obrigatória, considerar-se-á o gasto do exercício anterior, corrigido pela inflação. Sendo assim, aumentos nas alíquotas do IPI não tem por resultado necessário o maior direcionamento de recursos à saúde.

- 5) No julgamento do Recurso Extraordinário nº 597.064, o Supremo Tribunal Federal se debruçou sobre a questão do financiamento da seguridade social e suas diferenças em relação ao ressarcimento de danos causados ao Sistema**

Único de Saúde. As lições extraídas de tal julgado podem ser aplicadas no caso da ação civil pública da União em face das fabricantes de cigarros?

Sim. O julgamento em referência definiu a natureza jurídica do ressarcimento devido ao Erário pelas pessoas jurídicas de direito privado que operam planos de assistência à saúde nos casos de atendimento em instituições públicas ou privadas, conveniadas ou contratadas, integrantes do Sistema Único de Saúde, SUS.

Nessa ocasião, Supremo Tribunal Federal rechaçou a tese de que tais valores teriam natureza tributária justamente por considerar a incidência da hipótese prevista no artigo 927, parágrafo único do Código Civil. Reconheceu-se, pois, que se trata de reparação patrimonial, de natureza civil, que visa evitar o enriquecimento ilícito das operadoras de planos de saúde.

O raciocínio se aplica, em tudo, ao presente caso. A existência de relação jurídica entre Estado e particular não atrai, necessariamente, o regime constitucional tributário, que pode ser afastado tanto diante da existência de autonomia do particular no ingresso na relação jurídica (hipótese dos preços públicos) quanto nos casos de reparação por dano decorrente de ato lícito. Em ambos os casos, o vínculo obrigacional afasta-se do direito público, para situar-se na esfera do direito privado.

Neste caso específico, trata-se da última hipótese: aplicação dos artigos 884, 927, parágrafo único e 931 do Código Civil com vistas a impedir o enriquecimento ilícito das empresas às custas do Erário.

É o parecer.



TATHIANE DOS SANTOS PISCITELLI

Professora da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas

OAB/SP 208.034