

TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL: DIRIGISMO ECONÔMICO E SOCIAL POR MEIO DE EXTRAFISCALIDADE

Ricardo Marchioro Hartmann¹
Rodrigo Goulart Aguiar²

Resumo: A tributação do consumo, apesar de tema relevante para a coletividade, por vezes deixa de receber um trato adequado e suficientemente informado. O cidadão comum desconhece as imputações, os poderes e a motivação do Estado, acabando por operar conclusões equivocadas sobre os acontecimentos que o cercam. Fazendo-se necessário o entendimento da finalidade dos tributos sobre o consumo, assim como o dirigismo econômico e social operado por meio da extrafiscalidade.

Palavras chave: Tributação sobre o consumo. Dirigismo. Extrafiscalidade.

1. INTRODUÇÃO

A tributação do consumo é muito antiga e remonta à formação do Estado e à busca deste de recurso para financiar seus interesses e principalmente a consolidação de seu poder sobre um determinado território.³

Os brasileiros, em período recente, experimentaram uma série de “benefícios” na tributação sobre determinados bens de consumo. Emblemática a redução do IPI sobre veículos automotores, que foi amplamente divulgada nos meios de comunicação, e que gerou uma série de debates socioeconômicos (sendo muitos destes distantes de qualquer conhecimento técnico-científico).

Diante da redução do IPI para veículos automotivos, bem como dos efeitos desta na sociedade brasileira, “saltam aos olhos” alguns interessantes temas para reflexão.

¹ Doutorando em Direito Público pela Universidad de Burgos – Espanha. Mestrando em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul/PUCRS. E-mail: ricardo@fmbrs.com.br

² Mestrando em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS. Especialista em Direito Público pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS. Advogado.

³ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica. Rio de Janeiro, 2009, p. 320.

Questiona-se a possibilidade de o Estado suprimir, instituir, ou alterar tributos na busca de efeitos econômicos e sociais pré-determinados? Se esta opção consiste em uma decisão econômica ou eminentemente jurídica? E se o Estado pode utilizar a tributação como meio de orientação de condutas do cidadão?

Entende-se, em um momento inicial, que – desconsiderados os interesses políticos eventualmente atrelados – ao Estado brasileiro não apenas é facultada a utilização de tributos na busca de efeitos sociais e econômicos, como esta atividade consiste em meio para a promoção do Estado Democrático de Direito. Sendo a orientação de condutas do cidadão um meio de atividade posto ao Estado para a promoção dos direitos fundamentais. Hipótese que se buscará confirmar ao longo deste ensaio.

Restando que, mediante o presente estudo, objetiva-se verificar da possibilidade de o Estado fazer uso extrafiscal dos tributos, com fim de influenciar a economia e a sociedade, fazendo uso da orientação do cidadão. Para tanto, propondo-se uma revisão doutrinária sobre o tema em questão.

2. TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

2.1. Conceito de *tributo* no direito brasileiro: uma visão introdutória

O presente estudo, como não poderia deixar de ser, passa necessariamente pela conceituação de *tributo* no direito brasileiro, visto tratar-se do ponto central do Direito Tributário pátrio– sem desconsiderar a sua grande relevância para outras áreas do direito. Fazendo-se oportuna, em um momento inicial, a observação dos ensinamentos de TORRES:

(...) O tributo, noção nuclear do Direito Constitucional Tributário, é a categoria básica sobre a qual se edificam os sistemas tributários e a partir da qual se firmam as diferenças para com as figuras próximas do preço público, das multas, das custas e emolumentos e de outros

*ingressos integrantes dos fenômenos da quase-fiscalidade, da extrafiscalidade, da parafiscalidade ou da não-fiscalidade.*⁴

A Constituição Federal brasileira de 1988 não apresenta uma definição de tributo, limitando-se a autorizar que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios os instituem – conforme estabelecido e descrito em seus artigos 145; 146, III; 149; 150; 151 e 162 entre outros. Esta falta de um conceito expreso no texto constitucional demonstra que o constituinte adotou a definição constante do Código Tributário Nacional.⁵ Salientando-se que o Código Tributário Nacional não apenas é antecedente a constituição de 1988, mas a outros dois textos constitucionais, sendo que sobreviveu a inúmeras reformas tributárias.

Do artigo 3º do Código Tributário Nacional extrai-se que *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*. Salientando-se que o Código Tributário Nacional, e o conceito de tributos, merece ser observado desde uma hermenêutica constitucional sistemática⁶, e não apenas desde o artigo 149 da Constituição Federal de 1988 – evitando-se uma compreensão excessivamente alargada, ou equivocadamente restritiva.⁷

O artigo 149 da Constituição Federal de 1988 tratou do tema de forma demasiado ampla, abarcando ao conteúdo de tributo *as contribuições econômicas, sociais, sindicais e profissionais, o que torna necessário que se considerem alguns elementos que estariam melhor fora do sistema tributário*.⁸ Por outro lado, o artigo 3º do Código Tributário Nacional – tal como observado outras legislações⁹ que tratam de *tributo* – configura um trato impreciso e demasiado abstrato sobre o tema.

Não desmerecendo, de modo algum, a relevância do trato aprofundado sobre uma adequada conceituação de tributo – assim como de todos os aspectos jurídicos, filosóficos e ideológicos atrelados -, trata-se de estudo que demanda um trato específico que ultrapassa os limites do presente estudo. Desta feita, adota-se aqui o conceito ofertado por TORRES:

⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18 ed. Rio de Janeiro, 2011, p. 373.

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18 ed. Rio de Janeiro, 2011, p. 373-374.

⁶ FREITAS, Juarez. **A interpretação Sistemática do Direito**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 80.

⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18 ed. Rio de Janeiro, 2011, p. 373-431.

⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18 ed. Rio de Janeiro, 2011, p. 374.

⁹ Sobre dificuldade na conceituação, assim como existência de outras leis a tratarem do conceito de tributo, ver a dissertação de mestrado em direito tributário de FAVACHO, Fernando Gomes. **Definição do conceito de tributo**. São Paulo, 2012.

*Tributo é o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou solidariedade do grupo e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição.*¹⁰

2.2. Tributação sobre o Consumo

A “tributação sobre o consumo” é a que repercute essencialmente no valor final de mercadorias. Sendo *considerados como uma espécie de tributos de natureza indireta, visto que não são cobrados diretamente do contribuinte, mas de comerciantes ou industriais que os acrescentam ao preço da mercadoria e recolhem o valor devido.*¹¹ Importando referir que no Brasil, diferentemente de outros países que exercem a tributação sobre o consumo mediante espécie tributária única, há múltiplos tributos aplicados – IPI, ICMS, ISS, II e o PIS/COFINS Importação.¹²

Oportuna uma brevíssima, mas relevante, digressão histórica sobre os tributos indiretos com a finalidade de entender-se sua relevância no Brasil. Inicia-se com a observação de que *até o ano de 1934, a principal fonte de receita tributária eram os impostos sobre o comércio exterior, em especial o imposto de importação, de competência federal.*¹³ No período correspondente a Primeira Guerra Mundial, experimentou-se uma expressiva redução do comércio exterior, que por sua vez demandou ao Estado a busca de novas formas de

¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18 ed. Rio de Janeiro, 2011, p. 375.

¹¹ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro, 2009, p. 319.

¹² SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro, 2009, p. 319-320.

¹³ PAZ, Sue-Ellen Nonato. **Análise da tributação do consumo no Brasil**. Dissertação de mestrado em Finanças e Economia Empresarial FGV, 2008, p. 40.

tributação – havendo a tributação sobre o consumo e renda consistido em uma das alternativas. Sendo que, já na década de 30, a tributação sobre o consumo atingiu o *status* de *principal fonte de receita da União*¹⁴.

Na reforma tributária de 1966 foi adotada a tributação do valor agregado, mediante ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias) – de competência estadual¹⁵ -, e do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) – de competência federal. O Estado buscava um crescimento na tributação sobre o consumo.¹⁶

Com a Constituição Federal de 1988 os estados adquiriram competência para fixar alíquotas internas do ICMS. Sendo que com a Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/1996) desonerou as exportações e aquisição de bens de capital, aproximando o ICMS de um IVA-consumo (onerando unicamente o consumo). Sendo que nos anos 2000 a tributação sobre o consumo já perfazia 50% (cinquenta por cento) da receita tributária nacional.¹⁷ Restando evidenciada a relevância da tributação sobre o consumo no Estado brasileiro, e conseqüente importância para o estudo do Direito Tributário.

3. DIRIGISMO ECONÔMICO E SOCIAL POR MEIO DE EXTRAFISCALIDADE

3.1. Fiscalidade e Extrafiscalidade: noções introdutórias

Ao estabelecer, a Constituição Federal brasileira, a necessária promoção dos direitos fundamentais, resta claro que o tributo consiste no meio para atingir-se um fim.¹⁸ Ocorre que, apesar de o texto constitucional haver estabelecido o fim, deixou de esclarecer critérios fixos para identificar os tributos como meio *fiscal* ou *extrafiscal*.

Existe consenso de que o tributo, quando instituído com o objetivo de arrecadação, possui caráter *fiscal*. Neste sentido, o Estado faz uso do tributo como meio *fiscal*

¹⁴ PAZ, Sue-Ellen Nonato. **Análise da tributação do consumo no Brasil**. Dissertação de mestrado em Finanças e Economia Empresarial FGV, 2008, p. 40-41.

¹⁵ Que substituiu o IVC (Imposto de Vendas e Consignações) – que era aplicado sobre o faturamento.

¹⁶ PAZ, Sue-Ellen Nonato. **Análise da tributação do consumo no Brasil**. Dissertação de mestrado em Finanças e Economia Empresarial FGV, 2008, p. 40-50.

¹⁷ PAZ, Sue-Ellen Nonato. **Análise da tributação do consumo no Brasil**. Dissertação de mestrado em Finanças e Economia Empresarial FGV, 2008, p. 40-50.

¹⁸ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro, 2009, p. 230.

para a promoção dos direitos fundamentais (necessidade do Estado de arrecadar para promover os direitos fundamentais). Sentindo-se a busca de um ideal de equivalência – *gera o direito de o Estado cobrar tributos e, também, o dever de prestar serviços públicos*.¹⁹

O tributo possui caráter extrafiscal quando utilizado pelo Estado como *instrumento para induzir condutas do cidadão, com vistas à redução de desigualdades, à promoção do desenvolvimento e à manutenção das liberdades; ou seja novamente quando se buscam condições para a promoção dos direitos fundamentais*.²⁰ Restando que a *extrafiscalidade* consubstancia o uso, por parte do Estado, de um tributo como meio de obtenção de determinados efeitos sociais e econômicos, ultrapassando a mera busca de receita (arrecadação).²¹ Assim, a *extrafiscalidade* configura a possibilidade de o Estado, visando um fim, instituir/extinguir tributos, aumentar/diminuir alíquotas, ou mesmo estabelecer alíquota zero.

Assim, inobstante a Constituição de 1988 não elencar os tributos de meio extrafiscal, esta natureza pode ser observada quando *a realização de um fim* passar pela orientação do cidadão.²² Tratando-se estas eventuais atividades do Estado de evidente regulação econômica e social.

3.2. Dirigismo econômico e social atrelado à tributação sobre o consumo

Ao perceber-se que, independentemente de previsão constitucional expressa, existe uma faceta *extrafiscal* do tributo, caminha-se para o conseqüente entendimento de que o Estado pode fazer uso do Direito Tributário como uma forma de orientação socioeconômica do cidadão em sintonia com os objetivos do Estado Democrático de Direito.²³ Salientando-se que aqui não se pretende, de forma alguma, menosprezar o caráter arrecadatório dos tributos,

¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 42.

²⁰ CANAZARO, Fábio. **A essencialidade tributária: norma de promoção da igualdade nos impostos sobre o consumo**. Porto Alegre, 2012, p. 39.

²¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 164.

²² CANAZARO, Fábio. **A essencialidade tributária: norma de promoção da igualdade nos impostos sobre o consumo**. Porto Alegre, 2012, p. 37.

²³ CANAZARO, Fábio. **A essencialidade tributária: norma de promoção da igualdade nos impostos sobre o consumo**. Porto Alegre, 2012, p. 35-41.

mas ressaltar outro aspecto, qual seja, o da possibilidade de *obter certos efeitos na esfera econômica e social*²⁴.

Quando se fala em efeitos na esfera econômica e social, se esta fazendo referência à possibilidade de os tributos serem utilizados como meio de indução de condutas do cidadão, visando, justamente, alcançar as finalidades precípua (promoção dos direitos fundamentais). Cabendo fazer-se uso do exemplo ofertado na Tese de Doutorado de CANAZARO, consistente na defesa do meio ambiente, consagrada no artigo 170, VI, da CF/88, em que não apenas percebe-se a possibilidade de restringir ou gravar a atividade poluidora, mas a de beneficiar, ou pelo menos não prejudicar, os que buscam a redução do impacto ambiental.²⁵ Referindo o autor que *o tal tratamento, com vistas ao estímulo de condutas ambientalmente corretas, pode ocorrer inclusive por meio de um tributo de cunho extrafiscal*.²⁶

Da observação, mesmo que sucinta, da extrafiscalidade, percebe-se uma relação intrínseca para com a tributação sobre o consumo - enquanto tributo cobrado sobre os bens destinados ao consumo.²⁷ No Brasil, como antes esclarecido, tem-se essencialmente como tributação sobre o consumo o IPI e o ICMS não-cumulativos (*impostos pagos em uma operação geram créditos para serem compensados nas operações subsequentes*²⁸). Importando, mesmo que não se pretenda um debate sobre o tema, referir-se da existência da PEC 223/2008 - Projeto de Emenda à Constituição que pretende alterar o sistema tributário nacional, inclusive com a instituição do IVA (imposto sobre valor agregado).

Saliente-se que a extrafiscalidade pode apresentar-se desde uma perspectiva negativa - no sentido de o Estado desestimular condutas por parte do cidadão -, como uma positiva - estimulando o consumo.

Oportuno observar-se a recente redução do IPI sobre automóveis - enquanto bens de consumo. Ao diminuir a alíquota do tributo, almejando o aquecimento da economia e a manutenção do emprego, em evidente atuar extrafiscal, o Estado estava orientando o cidadão

²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 164.

²⁵ CANAZARO, Fábio. **A essencialidade tributária: norma de promoção da igualdade nos impostos sobre o consumo**. Porto Alegre, 2012, p. 39.

²⁶ CANAZARO, Fábio. **A essencialidade tributária: norma de promoção da igualdade nos impostos sobre o consumo**. Porto Alegre, 2012, p. 39-40.

²⁷ *Os tributos sobre o consumo são considerados como uma espécie de tributos de natureza indireta, visto que não são cobrados diretamente do contribuinte, mas de comerciantes ou industriais que o acrescem ao preço da mercadoria e recolhem o valor devido*. SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da.: **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro, 2009, p. 319.

²⁸ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro, 2009, p. 329.

a adquirir um bem de consumo. Aqui percebe-se a dimensão positiva da extrafiscalidade, na medida em que o Estado buscava incentivar condutas por parte do cidadão (aquisição).

O mesmo procedimento pode ser realizado com vacinas, alimentos, equipamentos eletrônicos, desde que o fim último seja a promoção dos direitos fundamentais – mesmo que analisados desde aspectos econômicos.

Por outro lado, pode a extrafiscalidade apresentar dimensão negativa, em casos em que o Estado busque desestimular o consumo. Seriam situações em que o Estado pode, por exemplo, aumentar a alíquota de tributo sobre produto maléfico a saúde – “orientando” o cidadão a deixar de consumir.

CANAZARO, apesar de não ter feito uso de uma terminologia específica, acaba por apresentar, em sua tese de doutorado, exemplo de *dupla dimensão*, que pode ser alcançado como o Imposto de Importação - no sentido de que ao *gravar os produtos importados, eleva seu custo e, conseqüentemente, desestimula seu consumo*²⁹ enquanto estimula-se o consumo de produtos nacionais e promove-se o desenvolvimento nacional³⁰.

Atente-se para o fato de que o Estado, após realizar um estudo econômico e/ou social, almejando um fim específico, pode influir na tributação sobre o consumo desde uma perspectiva extrafiscal, como meio de orientação/dirigismo do cidadão. Ou seja, percebe-se um aspecto Econômico e/ou social (decisão quanto a necessidade de orientação e identificação dos fins almejados) e jurídico (Direito como meio funcional – tributação).

CONCLUSÕES

Após uma breve análise dos conceitos e estruturas de *tributo e tributação sobre o consumo*, e da percepção de proximidade para com a promoção dos direitos fundamentais, pode-se analisar os aspectos fiscal e extrafiscal do tributo.

Extraí-se, da extrafiscalidade da tributação sobre o consumo, o poder do Estado de orientar o cidadão. Podendo o estado dirigir o cidadão desde dimensões positivas, negativas

²⁹ CANAZARO, Fábio. **A essencialidade tributária: norma de promoção da igualdade nos impostos sobre o consumo**. Porto Alegre, 2012, p. 40.

³⁰ CANAZARO, Fábio. **A essencialidade tributária: norma de promoção da igualdade nos impostos sobre o consumo**. Porto Alegre, 2012, p. 40.

ou *dupla facie*, visando efeitos econômicos e/ou sociais que assegurem o Estado Democrático de Direito.

Concluindo-se que o tema possui estreita relação com a Economia, na medida em que os efeitos econômicos e sociais merecem ser atentamente estudados pelo Estado quando das decisões pertinentes aos tributos (seja face o caráter fiscal ou extrafiscal).

REFERÊNCIAS

CANAZARO, Fábio. **A essencialidade tributária: norma de promoção da igualdade nos impostos sobre o consumo**. Porto Alegre, 2012. 169 f.

FAVACHO, Fernando Gomes. **Definição do conceito de tributo**. Primo Central Index (2012). Disponível em http://www.sapientia.pucsp.br//tde_busca/arquivo.php?codArquivo=10810&gathStatIcon=true. Acessado em 03 de maio de 2013.

FREITAS, Juarez. **A interpretação Sistemática do Direito**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma Teoria do Tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

PAZ, Sue-Ellen Nonato. **Análise da tributação do consumo no Brasil**. Dissertação de mestrado em Finanças e Economia Empresarial FGV. Rio de Janeiro, 2008. Disponível em http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2195/065204040_Sue-Ellen.pdf?sequence=2. Acessado em 03 de maio de 2013.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18 ed. Rio de Janeiro, 2011.

_____. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.