

TRIBUTAÇÃO DO CIGARRO: EXTRAFISCALIDADE E CONTRABANDO

Raquel Oliveira Guimarães¹

Fernanda Matos Fernandes de Oliveira Jurubeba²

RESUMO: O presente trabalho, baseado em pesquisa bibliográfica, apresenta o panorama geral do Sistema tributário brasileiro, com ênfase nas limitações ao poder de tributar e sua relativização mediante a extrafiscalidade percebida nos tributos incidentes sobre o cigarro. Observa-se que as alíquotas desse produto são muito expressivas, mas sua aplicação não vem produzindo o resultado esperado e acabou por intensificar o problema do contrabando, contribuindo para uma especialização criminal visando um maior retorno financeiro. Em que pese o Brasil adote as práticas mundialmente reconhecidas como ideais ao combate do tabagismo e suas balizas, é possível concluir que sua extensão territorial de fronteiras e sua localização o diferencia dos demais países, potencializando seus desafios. O estudo tem como objetivo identificar como a tributação sobre cigarros é utilizada como instrumento de política pública (extrafiscalidade) com a finalidade de reduzir o consumo de tabaco, ao mesmo tempo em que se avalia os impactos desse modelo na promoção do contrabando. Desse modo, conclui-se que é necessário a adoção de novas práticas, que reduzam o desequilíbrio entre os recursos estatais e a inovação criminosa, a fim de garantir a segurança e saúde pública no país.

Palavras-chave: Extrafiscalidade. Tributação do cigarro. Controle do tabagismo. Contrabando. Reforma tributária. Imposto seletivo. Princípios tributários.

1512

ABSTRACT: This paper, based on bibliographical research, presents the general overview of the Brazilian tax system, with emphasis on the limitations on the power to tax and their relativization through the extra fiscality perceived on cigarette's taxes. It can be seen that the tax rates on this product are very significant, but their application has not been producing the expected results and has ended up intensifying the problem of smuggling, contributing to a criminal specialization aimed at a greater financial return. Although Brazil adopts the practices recognized worldwide as ideal for combating smoking and its guidelines, it is possible to conclude that its long borders and location set it apart from other countries, increasing its challenges. The study aims to identify how cigarette taxation is used as a public policy tool (extrafiscality) with the purpose of reducing tobacco consumption, while simultaneously assessing the impacts of this model on promoting smuggling. We can therefore conclude that it is necessary to adopt new practices that reduce the imbalance between state resources and criminal innovation, in order to guarantee public health and safety in the country.

Keywords: Extrafiscalidade. Cigarette taxation. Tobacco control. Contraband. Tax reform. Imposto seletivo. Taxation principles.

¹Acadêmica da Faculdade de Direito da Universidade Estadual do Tocantins (UNITINS).

²Doutora em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR) Professora de Direito Tributário da UNITINS.

1 INTRODUÇÃO

É certo que toda pessoa tem direito de gozar o mais elevado nível de saúde física e mental, entretanto, a prática generalizada do tabagismo ameaça essa garantia. A fim de desestimular o consumo do cigarro, os governos Estaduais e Federal adotam diversas ferramentas econômicas e sociais, dentre elas a extrafiscalidade, que influencia sua circulação no país por meio da majoração dos tributos. Apesar de todos os seus esforços, o vício do tabaco ainda não foi erradicado e um dos motivos de sua subsistência é o abastecimento do mercado interno por intermédio do contrabando.

Com a grande carga tributária do produto, uma alternativa de fornecimento foi difundida: o contrabando. Mesmo sendo uma atividade ilegal, algumas pessoas ainda se sentem atraídas pela "indústria do tabaco", e se tornam antagonistas ao combate do tabagismo. Para burlar a tributação brasileira e conseguir um lucro maior, alguns indivíduos se dedicam à verdadeiras odisséias ilícitas, efetivadas por viagens até países vizinhos, para lá adquirirem um produto mais barato, mas que atraem sérias consequências.

Ocorre que tal importação é realizada de maneira totalmente clandestina, já que o produto, por si só, já tem sua entrada proibida no país. Além disso, seu transporte envolve uma engenhosidade criminoso madura, que visa a ocultação do maior número de maços possível. Nesse panorama, o patrocínio do tabaco toma nova forma, tendo em vista que sua entrada ilegal desenvolveu uma cadeia produtiva tão extensa que envolve inclusive a adulteração de veículos. A prática é tão especializada que já é até terceirizada, uma vez que contrabandistas compram veículos de terceiros, já pronto para o serviço, ou que pagam algum montador especializado para que lhes forneça maior espaço de armazenamento em seus veículos adulterados, por exemplo, sem incluir a contratação de caminhoneiros para fretar as cargas e assumir o risco da atividade.

Por todo esse aparato, os contrabandistas, quando há sucesso, conseguem trazer um grande número de mercadoria por vez, resultando em um valor final de lucro muito atrativo. É por esse motivo que alguns se arriscam nessas viagens, declarando valer a pena e assumindo o risco, mesmo sabendo que, caso fracassem, irão arcar com as consequências do contrabando, alguns inclusive se dedicando exclusivamente à nova "profissão", fazendo desta prática seu único meio de sustento.

É por esse panorama geral que se pode perceber que as práticas de controle do tabaco ainda são falhas. Por isso, faz-se necessário conhecer o sistema tributário brasileiro e

otimizar sua aplicação, para que tal ferramenta estatal possa imprimir seus efeitos de maneira eficaz.

O estudo tem como objetivo identificar como a tributação sobre cigarros é utilizada como instrumento de política pública (extrafiscalidade) com a finalidade de reduzir o consumo de tabaco, ao mesmo tempo em que se avalia os impactos desse modelo na promoção do contrabando.

A metodologia adotada nesta pesquisa é de natureza qualitativa, com objetivos exploratórios e descritivos. O estudo utiliza, predominantemente, a pesquisa bibliográfica e documental, baseando-se em doutrinas jurídicas, artigos acadêmicos, legislação vigente e jurisprudência relevante. A abordagem do problema é teórico-normativa e analítica, examinando os princípios teóricos que fundamentam a extrafiscalidade e sua aplicação prática na política tributária sobre cigarros, bem como os impactos dessa política no estímulo ao contrabando.

Para tanto, dividiu-se o trabalho em três capítulos. O primeiro busca traçar os aspectos gerais tributários, apresentando as limitações ao poder de tributar; o segundo discorre sobre a extrafiscalidade especificamente no caso do tabaco para, no terceiro, identificar os impactos desta tributação na promoção do contrabando.

2 A LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO

2.1 Competência tributária

Para a efetivação das destinações do Estado Democrático, descritas no preâmbulo da Constituição Federativa brasileira, faz-se necessária uma rede econômica que mantenha a máquina pública. Nesse compasso, a receita estatal é abastecida primariamente por meio de tributos, geridos de acordo com a competência tributária de cada ente, o que evidencia o caráter majoritariamente fiscal das arrecadações do país. Nesse sentido, elucida Paulsen:

Os tributos figuram, na Constituição Federal brasileira, como meios para a obtenção de recursos por parte dos entes políticos. Ademais, como na quase totalidade dos Estados modernos, a tributação predomina como fonte de receita, de modo que se pode falar num Estado Fiscal ou num Estado Tributário.

Os tributos são, efetivamente, a principal receita financeira do Estado, classificando-se como receita derivada (porque advinda do patrimônio privado) e compulsória (uma vez que, decorrendo de lei, independem da vontade das pessoas de contribuírem para o custeio da atividade estatal).

Possuem, portanto em geral, caráter predominantemente fiscal, devendo pautar-se, essencialmente, pelos princípios da segurança, da igualdade e da capacidade contributiva. (PAULSEN, 2012, p.10).

Por se tratar de um país de proporções continentais, é evidente a necessidade da outorga de poderes para diferentes entes políticos, no tocante à instituição, modificação e extinção de tributos no território nacional. Visto que cada ente público tem sua competência delimitada pelo texto constitucional, tem-se que uma de suas principais características é a indelegabilidade, desse modo, por exemplo, os poderes outorgados ao Município não poderão ser exercidos pelos Estados no tocante ao mesmo tributo, em razão da isonomia jurídica dos entes (CARRAZZA, 2013, p.573). Entretanto, fica ressalvada a delegação da chamada Capacidade ativa tributária, consistente em fiscalizar, arrecadar e fazer cumprir as leis instituídas pelo delegatário, seguindo o critério da liberalidade e objetivando a eficiência da captação da receita tributária. Lê-se o artigo 7º do CTN:

Art. 7º. A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição. § 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir. § 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido. § 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Nesse diapasão, é possível observar as classificações da competência tributária como facilitadoras da gerência da receita financeira do Estado.

2.1.1 Classificações das competências tributárias

A competência tributária é definida pelo texto constitucional, e pode ser didaticamente classificada pela doutrina nacional em quatro tipos: Comum, privativa, residual e extraordinária.

De maneira simples, a primeira delas envolve espécies tributárias cuja competência é aplicada genericamente para qualquer dos entes políticos, ou seja, União, Estados e Municípios podem instituir a mesma espécie, desde que seja implementado dentro da sua circunscrição territorial. Tal classificação está prevista no art. 145, CRFB e atinge impostos, taxas e contribuição de melhoria, desse modo, cada ente possui autonomia para legislar sobre os tributos descritos, permitindo uma melhor adequação fiscal à realidade fática de cada localidade.

Em espectro oposto está a competência privativa. Diferentemente da comum, essa classificação é uma clara limitação ao poder de tributar do Estado, atrelando cada um dos entes a um rol específico de tributos, de modo que um não exerce influência sobre o outro.

Como definem os artigos 153, 155 e 156, CRFB, os impostos privativos serão instituídos exclusivamente pelo ente correspondente, ou seja, somente poderão ter sua legislação promulgada nos limites constitucionais.

Na realidade fática, temos que, à luz do artigo 153, II, somente a União poderá instituir o imposto incidente sobre renda e proventos de qualquer natureza (IR) ou seja, nenhum outro ente político poderá definir ou alterar qualquer característica do referido imposto, mesmo que a União se omita. Nesse sentido, maior exemplo da restrição de competência, mesmo em caso de ausência de atividade legislativa do ente designado, é o imposto sobre grandes fortunas (art.153,VII,CRFB), uma vez que, mesmo com previsão constitucional de sua existência, a lei complementar necessária para sua implementação nunca foi promulgada pelo órgão competente - União Federal - e mesmo assim é vedado aos demais entes instituir esse tributo em suas regiões de influência, de modo que, atualmente, o inciso VII do art. 153 não é aplicado em território nacional. Ainda, os impostos que mais se relacionam com o tema em voga, têm sua competência especificamente distribuída pela constituição nos seguintes termos:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

[...]

VIII - produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar.

[...]

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Por fim, ambas as competências residuais e extraordinárias estão previstas no art. 154, CRFB. A primeira está prevista no inciso I do artigo, e faculta unicamente à União a instituição de impostos, mesmo que não previstos no rol de sua competência do art.153, desde que não caracterize *bis in idem* ao contribuinte e não afete fato gerador ou base de cálculo de qualquer outro tributo já previsto na constituição. Tal faculdade configura verdadeira janela aberta aos desdobramentos futuros, já que permite ao legislador uma adaptação menos burocrática às inovações do mundo fático, uma vez que é impossível formalizar no código todas as possíveis nuances da evolução social brasileira.

Em outra vertente, a competência extraordinária, prevista no inciso II do mesmo artigo, permite o aproveitamento de impostos já instituídos na composição de receita

emergencial em casos de iminência ou no caso de guerra externa. Desse modo, os impostos extraordinários permitem que o poder público se valha de uma estrutura arrecadatória já consolidada, fazendo com que a dinâmica fiscal seja muito mais fluida e eficiente em momentos sensíveis. Tal prática se dá com a incidência de uma alíquota adicional em um tributo já instituído, por qualquer que seja o ente político, e que será gradativamente reduzida até que não mais influencie sobre a espécie majorada, a partir da cessação da necessidade.

Sem summa, a observância das competências tributárias atua como verdadeira bússola do sistema tributário nacional, garantindo a autonomia e isonomia entre os entes políticos, bem como a segurança jurídica dos contribuintes.

2.2 Princípios constitucionais tributários

Além das competências, outra importante limitação do direito de tributar do Estado são os princípios que regem o ordenamento tributário nacional. Nessa seara, os princípios constitucionais foram arrematados objetivando o combate ao absolutismo tributário, restringindo a competência plena dos entes e mitigando a insegurança fiscal da população contribuinte, uma vez que determina o comportamento do legislador, logo, evita inovações inesperadas. Além disso, outra vertente de summa importância trazida pelos princípios é o controle judicial das atividades do Estado, ou seja, a definição de princípios que norteiam o sistema tributário nacional, possibilita a aplicação de sanções e evidencia abusividades, firmando o controle de constitucionalidade exercido sobre a legislação tributária nacional “especiais manifestações dos direitos e garantias fundamentais do cidadão contribuinte” (BALEIRO, 1997, p. 35).

A fim de melhor demonstrar tais limitações, observa-se a seguir breve análise sobre alguns dos notórios princípios constitucionais tributários, intimamente atrelados à relação tratada neste artigo.

2.2.1 Princípio da legalidade tributária

Com sua previsão no âmbito fiscal definida no art. 150, I, CRFB, o princípio da legalidade permeia o ordenamento jurídico como um todo, regendo tanto o direito privado como o público.

Tal afirmação pode ser observada durante a leitura da Constituição brasileira, que, em seu artigo 5º, inciso II, estabelece que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Entretanto, no tocante ao direito público, a vinculação com a legislação é ainda mais latente, uma vez que um ente só é autorizado a realizar atos expressamente outorgados por lei.

Diante dessa vinculação do Estado à legislação, bem como pela garantia ao contribuinte que só poderá ser compelido a fazer algo - no caso, realizar contribuições- em caso de prévia determinação legal, o princípio da legalidade, bem como seus subprincípios (tipicidade e anterioridade), garante a legitimidade dos tributos instituídos, bem como a dignidade e segurança dos contribuintes.

Diante da máxima “*nullum tributum sine lege*”, a instituição de novos impostos está condicionada à promulgação de lei que o preveja, bem como resta vedada a incidência de tributo sobre fatos pretéritos, deflagrados anteriormente à redação legislativa, protegendo o patrimônio particular e coibindo a oneração excessiva (artigo 150, III, CRFB).

Ainda, mesmo que um novo tributo ou a majoração de um já consolidado esteja devidamente prevista em lei que tipifique todos seus aspectos de incidência, bem como observe o requisito de modular seus efeitos para que não atinja fato pretérito, a legislação tributária deve observar também a regra da anterioridade tributária. Previsto no art. 150, III-b, CRFB, esse subprincípio é eivado de diversas nuances a depender a espécie tributária em questão (tabela 1), mas, de modo geral, “é vedada à União, Estados, Distrito Federal e municípios cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”. Desse modo, o contribuinte pode se programar para o cumprimento de suas obrigações, sem que haja o comprometimento súbito de sua renda.

Tabela 1: Aplicação do princípio da anterioridade sobre tributos		
Início da cobrança após a instituição do tributo	Tributo	Previsão legal
90 DIAS	IPI	ART. 153, IV
	CIDE	ART. 177, §4º, I, b
	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E DE SEGURIDADE SOCIAL	ART. 195, §6º

A PARTIR DO EXERCÍCIO SUBSEQUENTE	IR	ART. 153, III
	IPVA	ART. 155, III
	IPTU	ART. 156, I
EXCEÇÃO IMEDIATAMENTE	EC	ART. 148, I
	II	ART. 153, I
	IE	ART. 153, II
	IOF	ART. 153, V
	IEG	ART. 154, II

2.2.2 Princípio da capacidade contributiva

Sabe-se que a principal fonte de receita do Estado brasileiro é a arrecadação de tributos. Desse modo, é de vital importância para a gestão pública que a arrecadação dos tributos seja satisfatória, bem como seja realizada de maneira eficiente a fim de manter o funcionamento da máquina pública e garantir suas finalidades.

Por outro, percebe-se que a fonte desses recursos é frágil, já que emanam do poder econômico dos cidadãos. Assim sendo, a existência de um sistema de arrecadação balanceado é de extrema importância para a sociedade como um todo. Nesse sentido temos:

O princípio da capacidade contributiva constitui-se em uma decorrência da igualdade, na medida em que todos devem contribuir para as despesas públicas, em razão das suas possibilidades econômicas. Assim, de acordo com essa diretriz, somente são legítimas as distinções que se baseiam na diferença entre as riquezas que vários contribuintes manifestam. (RIBEIRO, 2003, p.65).

O raciocínio é lógico, ao instituir tributos, a intenção do legislador não deve ser extrair do contribuinte a totalidade de seus bens, buscando auferir mais recursos aos cofres nacionais, mas sim arrecadar de cada indivíduo uma parcela coerente com sua realidade fática, sem onerá-lo de maneira excessiva, de modo que, cada contribuinte não deverá pagar além de sua capacidade, nem pagar menos do que deveria (PERALTA, 2017). Além disso, a carga tributária incidente sobre um fato gerador tem o poder de estimular ou inibir tal prática, conceito esse que será melhor trabalhado ao longo deste trabalho. Em reforço:

[...] impostos altos, às vezes pelo fato de reduzirem o consumo das mercadorias taxadas, às vezes por estimularem o contrabando, frequentemente trazem para o governo uma receita inferior daquela que se poderia obter com impostos mais baixos. Quando a diminuição da receita é efeito da redução do consumo, só pode haver um remédio: diminuir o imposto. (SMITH, 1988, p. 145).

Desse modo, o Estado deve estar atento ao contribuinte de forma particular, garantindo que o ônus imposto pela carga tributária não seja tal que inviabilize a perpetuação da arrecadação, muito menos o bem-estar do cidadão. Nesse diapasão, o Estado adota técnicas de cobrança para garantir esse equilíbrio, a exemplo destaca-se a curva de Laffer, criada por Arthur Laffer, que preconiza uma relação proporcional entre o esgotamento da capacidade tributária individual e a redução na receita do Estado. Por meio desse estudo, é possível diagnosticar a existência de nível ótimo de arrecadação e que ao extrapolar esse limite, ao contrário do que se pretendia, a receita diminui proporcionalmente ao abuso, fazendo com que a redução do encargo tributário se torne a saída economicamente mais vantajosa.

Portanto, a observância da capacidade contributiva do indivíduo, ou seja, seu potencial econômico, configura evidente limiar à incidência dos tributos e limita o fluxo de arrecadação do Estado, assim como “*limita a discricionariedade legislativa na instituição e na graduação do tributo*” (OLIVEIRA, 1998, p. 75). Além disso, por ser eivado de evidente caráter subjetivo, esse princípio (art.145, §1º, CRFB) proporciona novamente ao Judiciário o exercício do controle da legalidade das alíquotas incidentes, analisando o caso concreto e revisando a carga tributária na medida que esta extrapolar a proporcionalidade.

2.2.3 Princípio da vedação ao confisco

O artigo 5º da constituição brasileira define como inviolável o direito à propriedade. No mesmo viés, por constituir elemento importante na instituição de tributos, esse direito também foi resguardado dentro do âmbito fiscal, uma vez que o artigo 150, IV, CRFB, veda o uso do tributo com objetivo confiscatório.

De maneira análoga ao princípio anterior, a vedação ao confisco visa a proteção do mínimo existencial da propriedade, ou seja, objetiva impedir que a tributação incidente sobre uma propriedade à onere ao ponto de perder seu valor ou ameaçar sua existência. Nesse sentido:

[...] imunidade tributária de uma parcela mínima necessária à sobrevivência da propriedade privada. Entende, pois, com os direitos da liberdade. Não emana da idéia de justiça, pois se afirma para além da capacidade contributiva. A relação

entre o direito de propriedade e o direito tributário é dialética. A propriedade privada fornece o substrato por excelência para a tributação, já que esta significa sempre a intervenção estatal no patrimônio do contribuinte. Mas está protegida qualitativa e quantitativamente contra o tributo (TORRES, 1991, p. 66).

Entretanto, mesmo com previsão constitucional, a aplicação prática dessa vedação ainda é muito delicada. Por seu caráter subjetivo e pela importância do bem tutelado - a propriedade privada - muito se discute qual seria o limite da razoabilidade, uma vez que os tribunais e legislação brasileiros ainda não estipularam um *quantum* mínimo fixo a ser tutelado, sendo necessária uma análise casuística para determinar casos de abusividade.

Cabe ressaltar também que as nuances do não confisco não se restringem meramente ao valor do bem. Em que pese esse seja o principal elemento, o princípio pode ser relativizado caso exista significativa contraprestação estatal, por exemplo, mesmo que a carga tributária incidente sobre um produto seja substancialmente elevada, podendo inclusive ultrapassar o valor do custo do bem, se a incidência tributária surtir efeito *pro societate*, o encargo não será atingido pela ilegalidade. Como já se pode deduzir, não são raros os casos que, em nome do bem-estar social, o Estado se vale de tal baliza principiológica, como será visto adiante.

2.3 Imunidades tributárias

Muito já se discutiu sobre a importância de inibir a hiperatividade do Estado no tocante à tributação como forma de proteger o contribuinte, entretanto, existe ainda outro limite de grande importância para o estado democrático de direito.

Ao se falar em imunidade tributária, fica demonstrada a tutela constitucional sobre alguns direitos historicamente dilapidados e restituídos, com destaque às liberdades. A grosso modo, essa imunidade serve como escudo à direitos fundamentais, impedindo que o peso dos tributos mitigue sua existência ou que esses sejam utilizados de maneira predatória.

Para elucidar a aplicação prática dessas imunidades, basta analisar suas hipóteses de aplicação. Visando resguardar o direito à liberdade religiosa, foi instituída a imunidade dos templos de qualquer culto, desde que reste demonstrado que o fato gerador do imposto faz parte ou é revertido em benefício da finalidade essencial do templo, como por exemplo a isenção do IPTU da sede religiosa, ou do ICMS caso seja provado que valores arrecadados nas típicas quermesses serão totalmente investidos nas atividades típicas do templo. Desse modo, a legislação propicia um meio de proteção isonômico a todas as religiões brasileiras, de qualquer matriz, vedando qualquer tipo de discriminação entre as práticas. Na mesma

toada, existem também as imunidades não autoaplicáveis, que incidem de maneira subjetiva sobre pessoa jurídicas, quais sejam os partidos políticos, sindicatos dos trabalhadores e entidades de educação e assistência social desde que sem fins lucrativos, garantindo o direito protegido por cada instituição, também restringido à reversão dos ganhos à instituição imune.

Outro importante destaque é a imunidade sobre livros, jornais, periódicos e papel destinado à impressão. A intenção constitucional nesse caso é a de redução dos custos de produção desses materiais, resguardando o acesso à educação, cultura e informação. Com a redução no custo de fabricação, é esperado um valor final mais acessível, permitindo a disseminação do saber. Ainda, é importante destacar que, com os avanços tecnológicos, também avançou a proteção jurisdicional, ou seja, desde que a tecnologia seja unicamente voltada para o vetor axiológico resguardado, a fabricação do produto também será contemplada pela imunidade tributária, como é o exemplo dos livros e periódicos digitais e os *Kindles*. Nessa mesma vertente, também é contemplada pela imunidade tributária a produção em estúdio e o comércio de produto final dos artigos relacionados à música.

Além disso, a sociedade também se beneficia das imunidades previstas em bem do próprio estado, uma vez que os entes são vedados de instituir impostos que incidam sobre o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, chamada de imunidade recíproca, garantindo assim uma redução das despesas públicas.

Diante de todo o exposto, resta evidente que, apesar de sua legitimidade e força, o Estado ainda está vinculado às definições legais tributárias que restringem sua atuação. Entretanto, ainda existem balizas legais que atribuem certa maleabilidade às amarras legislativas.

3 A EXTRAFISCALIDADE E O TABACO

Em razão das nuances sociais cada vez mais complexas, grande parte dos sistemas tributários, inclusive o brasileiro, classifica seus tributos de acordo com sua função. Nessa vertente, tem-se que um tributo pode ser fiscal ou extrafiscal.

Como já discutido, sabe-se que os cofres públicos são abastecidos com tributos. Entretanto, existe ainda uma distinção funcional que determina os lineamentos de cada tributo, garantindo ou relativizando seus princípios.

Em linhas gerais, tributo fiscal é aquele que tem sua instituição meramente voltada à arrecadação de receitas, visando garantir o financiamento do Estado. Já o extrafiscal pode ser definido como aquele cujo qual sua função é propiciar a intervenção econômica estatal, baseado em diferentes interesses. Os tributos fiscais visam a arrecadação sustentável de tributos, obedecendo os princípios principalmente da capacidade contributiva e do não confisco, visando captação com equidade aos recursos dos indivíduos.

Por outro lado, os tributos com função extrafiscal são dotados de subjetividade, incidindo sobre um fato gerador de maneira mais incisiva. Basicamente, a extrafiscalidade é justificada no interesse público, ou seja, sua influência nos tributos se dá em razão de um bem maior, seja ela positiva ou negativa. Ao observar a realidade fática, o sistema tributário define suas prioridades e responde de acordo. A título de exemplo dessa dualidade podemos destacar a dicotomia entre combustíveis fósseis e limpos. Eivado de notório interesse público e em nome da proteção ao meio ambiente, poderia o Estado determinar que as alíquotas incidentes nos impostos incidentes na produção de veículos elétricos sejam minoradas, visando uma preferência social pelo veículo menos poluente. De outro prisma, com o mesmo embasamento, também poderia o Estado simplesmente majorar a carga tributária dos veículos movidos à diesel, obtendo o mesmo resultado e agindo como regulador do mercado e de práticas sociais. É nessa toada que percebemos a relativização de alguns princípios, principalmente na extrafiscalidade negativa, que visa coibir tais práticas.

Em uma análise do objeto de estudo do presente artigo, observa-se que a carga tributária incidente sobre o cigarro é tamanha que ultrapassa o valor de produção. Tal proporção seria ilegal meramente frente ao princípio do não confisco, uma vez que a onerosidade excessiva inviabilizaria a atividade comercial. Entretanto, baseado no interesse social, não é isso que ocorre, como se verá a seguir.

3.1 A tributação incidente sobre o cigarro

Segundo a Receita Federal, durante o ano de 2023 foram arrecadados R\$3.458.000,90 (três milhões e quatrocentos e cinquenta e oito mil reais e noventa centavos) por meio de tributos incidentes sobre o cigarro, não incluindo receitas previdenciárias, dos quais a maior parte é oriundo do chamado IPI fumo.

Em se tratando de alíquotas aplicadas ao cigarro, primeiro é preciso destacar a existência de dois regimes de apuração e recolhimento. Pondo de forma simples, ao

regulamentar a tributação sobre o cigarro, a lei nº 12.546/2011 facultou aos empresários a escolha anual entre o regime geral ou específico. Ainda, o mesmo dispositivo legal instituiu um preço mínimo padrão, que vem sendo atualizado, de modo que, desde 2016, está fixado em R\$5,00. De qualquer forma, verifica-se que os principais tributos incidentes são o IPI, ICMS e PIS/COFINS.

3.1.1 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

Ao dispor sobre o imposto sobre produtos industrializados, a referida lei estabelece no artigo 14 que no *regime geral* os cigarros que contenham tabaco estão sujeitos à uma alíquota de 300% sobre o valor tributável dos produtos, podendo ser fixadas porcentagens maiores ou menores dentro dos limites legais. Ainda, define que a parcela tributável não poderá ser inferior a 15%.

Veja-se o exemplo: Se o maço de cigarro custar R\$5,75, aplicando a regra geral, verifica-se que a parcela tributável é R\$0,86 (15% do valor) e que sobre esse valor incidiria uma alíquota de 300%, que será acrescida ao valor, culminando em um preço final de R\$9,19. Desse modo, a carga tributária referente ao IPI seria de aproximadamente 37,44%

Por outro lado, o regime especial de apuração é regulamentado no art.17 e subdivide as alíquotas em dois tipos, *ad valorem* que é uma porcentagem fixada em relação ao valor tributável do bem e específica, particularmente fixada em valor determinado de acordo com o produto. Tendo em vista tal flexibilidade, fica vedado ao ente fixar alíquota que ultrapasse um terço dos 300% fixados anteriormente, bem como alíquota que resulte um valor inferior a R\$0,80 no caso das específicas. Ainda, tem-se que o Decreto nº 8.656 de 2016 estipula que daquele momento em diante, as alíquotas *ad valorem* seriam fixadas em 66,7%, já as específicas implicaram em um aumento de R\$ 1,50 em cada maço ou box de cigarros, como depreende-se da tabela disponível em seu art. 7º.

A título de exemplo, considerando um maço de 20 cigarros no valor R\$5,75, o cálculo das alíquotas incidentes se daria da seguinte forma: Primeiramente, sabe-se que o valor da alíquota específica será de R\$1,50 de acordo com o Decreto nº 8.656/16. Em adição a este, calcula-se primeiro o valor tributável do produto (15% de R\$5,75), em seguida multiplica-se o resultado por 66,7% (valor tabelado), originando uma alíquota *ad valorem* de R\$0,58, de modo que a soma de ambas as alíquotas totaliza R\$2,08. Portanto, verifica-se que a carga tributária total referente ao IPI nesse caso foi de 36,18%.

3.1.2 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

Por ser um tributo competente exclusivamente aos estados (art.155, II, CRFB), a carga tributária não é uniforme em âmbito nacional, desse modo, cada estado adota, por meio de lei, uma alíquota a ser praticada. No estado do Tocantins, por exemplo, até o ano de 2022, era praticada uma alíquota de 18%, até que a Medida Provisória 33/22 majorou a alíquota para 20%, afetando todas as operações internas a partir do exercício de 2024.

Entretanto, levando em consideração seu grau de essencialidade e sua evidente nocividade, o cigarro foi incluído em 2015 ao rol de produtos e serviços com alíquotas acrescidas de 2%, discriminados no art. Art. 513-I, §º, VII, do Decreto nº 2.912/2006.

Para melhor visualização, retomar-se-á o mesmo exemplo anterior. Se um maço de cigarros custa R\$5,75, no estado do Tocantins, incidirá sobre seu valor final uma alíquota de 22%, de modo que serão acrescidos R\$1,26 à título de ICMS, dando origem ao preço final de R\$7,01, ressalvados os outros tributos incidentes.

3.1.3 PIS/Pasep e COFINS

Tratando-se de contribuições sociais, a contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), comumente tratadas como PIS/Pasep, bem como a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) incidem sobre produtos industrializados, logo, se aplicam ao cigarro.

Para facilitar a compreensão, faz-se necessário menção ao art. 121 do Código Tributário Nacional, que define como contribuinte, o indivíduo que tem ligação direta com a constituição do fato gerador e como responsável aquele tem sua obrigação afirmada por lei, normalmente substituindo o primeiro, ressalvado o direito de regresso.

Por se tratar de uma indústria segmentada, observa-se a seguinte divisão: Fabricantes/Importadores e Atacadistas/varejistas. A partir disso, fixou-se ainda a dupla possibilidade de arrecadação dos tributos, podendo esses serem recolhidos pelo primeiro grupo ou pelo segundo, cada um com suas regras próprias.

No caso dos Atacadistas/varejistas, aplica-se o disposto no art. 128 da Instrução normativa nº2121/22, que determina, por se tratar de pessoa jurídica de direito privado, a aplicação de alíquotas de 0,65% no caso do PIS/Pasep e de 3% à título de COFINS sobre o preço do produto.

Já em relação ao primeiro grupo, essa arrecadação pode ocorrer de duas maneiras: A primeira quando eles próprios efetuam uma venda e a segunda ocorre nos casos nos quais os Fabricantes/Importadores tornam-se responsáveis pelas dívidas tributárias dos comerciantes atacadistas/varejistas, pelo instituto da substituição tributária (art. 501 IN 2121/22). Em ambos os casos, a arrecadação é feita de acordo com uma base de cálculo mais robusta: Multiplica-se a quantidade total de produto vendido em um determinado período pelo preço de venda do produto no varejo, aplicando-se, em seguida, a esse valor os coeficientes matemáticos estabelecidos no art. 503 da IN 2121/22, quais sejam, 3,42 para o PIS/Pasep e 2,9169 para COFINS.

Sabe-se ainda que os casos de substituição já foram matéria de repercussão geral no Supremo Tribunal Federal (Tema 228/2020), uma vez que o cálculo leva em conta o “valor do produto no varejo”, que é fruto de uma previsão da Receita Federal e pode apresentar discrepâncias com o valor efetivamente praticado no mercado, enxergando a restituição tributária de montante pago *a maior* pelo substituinte, nos moldes do art. 506, IN 2121/22.

3.1.4 Carga tributária no item

Para evidenciar o impacto dos tributos ao valor final, basta computar os exemplos antes tecidos e agregar o PIS/Pasep e a COFINS. Considerando o um maço de cigarros vendido no Tocantins à R\$5,75, sabe-se que incidirão sobre ele a título do IPI, considerando o regime geral, R\$3,44; de ICMS R\$1,26; de PIS/Pasep R\$0,037 e de COFINS R\$0,17. Desse modo, o produto que antes custava R\$5,75, passa a custar, no mínimo, R\$10,66 (valores aproximados).

3.2 Vedação ao confisco e capacidade contributiva vs. Tributação do tabaco

Por se tratar de conduta fundamentalmente nociva à população, gerando danos não só ao consumidor final, como para a sociedade como um todo, o combate ao tabaco tornou-se uma bandeira mundial. Nesse diapasão, foram realizadas conferências a nível multinacional, como a Convenção-Quadro sobre Controle do Uso do Tabaco em 2003 (*WHO Framework Convention on Tobacco Control-WHO FCTC*), liderada pela Organização Mundial da saúde e, dentre outras medidas, foi consignado como ferramenta principal nessa luta a aplicação estratégica de tributos, a ser definida por cada nação.

Em que pese pareça contraditório aos princípios supracitados, a majoração da carga tributária incidente no mercado do tabaco se justifica a partir da natureza extrafiscal dos tributos que sobre ele incidem. Por não ter como finalidade precípua o abastecimento dos cofres públicos e, principalmente, por se tratar de um mecanismo de regulação social, o caráter extrafiscal possibilita uma supressão de princípios, principalmente do não confisco e da capacidade contributiva, uma vez que, nesse caso específico, a colisão contra o direito à saúde e à segurança suprime a proteção da propriedade privada e da livre concorrência, baseado no interesse coletivo. Entretanto, o aumento significativo dos preços dos produtos despertou nesse setor um problema recorrente: a evasão fiscal.

Como já mencionado, cada país institui sua própria legislação tributária, fixando alíquotas de acordo com suas realidades. Ocorre que em um país de grandes fronteiras como o Brasil, não são raras as vezes em que o panorama tributário é mais vantajoso para um brasileiro em território vizinho. Nesse panorama, aproveitando-se de uma estrutura que já existia para outros produtos, surge uma nova oportunidade de mercado: o contrabando de cigarros como método de aumento na margem de lucro.

4 TRIBUTAÇÃO SOBRE O CIGARRO: CONTRABANDO E SEU COMBATE

1527

4.1 Contrabando: definição legal e penalidade incidente

Tipificado no art. 334-A do CP, o crime de contrabando é caracterizado pela transposição de mercadoria proibida entre fronteiras nacionais. Nesse panorama, é possível concluir logicamente que a prática do delito é frequente no Brasil, uma vez que é um país de extensão continental, com grande território fronteiriço. Por outro lado, já não é tão lógico o enquadramento cigarros como produto contrabando, em razão de sua histórica popularidade, por isso a seguinte contextualização faz-se necessária.

A Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA) surgiu em 1999 e tem como missão precípua “Proteger e promover a saúde da população, mediante a intervenção nos riscos decorrentes da produção e do uso de produtos e serviços sujeitos à vigilância sanitária, em ação coordenada e integrada no âmbito do Sistema Único de Saúde”. Para isso, a agência reguladora tem seu foco voltado ao setor de consumo nacional, controlando as atividades econômicas que impactam a saúde humana, dentre eles a indústria tabagista.

Desse modo, só podem circular em território nacional cigarros registrados junto à ANVISA, que disponibiliza consulta pública de regularidade dos produtos fumígenos

atualizada mensalmente. Ou seja, ao importar/exportar produto não listado pela agência, a prática é enquadrada no fato típico, especialmente em seu inciso II, configurando crime punível com dois a cinco anos de reclusão.

4.2 Relação fática entre a tributação incidente sobre o cigarro e a prática do contrabando: Prejuízo estimado pelo comércio ilegal

Mesmo com a previsão de crime, ainda é grande a ocorrência de contrabando no país. Segundo a Receita Federal, foram destruídas 9,2 toneladas de cigarros apreendidos no ano de 2021, quantia 35% superior ao ano anterior. Já em 2024, apenas nos 4 primeiros meses já foram apreendidos pelo menos 15 milhões de cigarros, dentre eles, uma só carga, apreendida em março deste ano, foi avaliada em aproximadamente R\$1.750.000,00.

A quantidade de produtos apreendidos é um testemunho da rentabilidade da atividade criminosa, fato esse que praticamente mitiga a função coibitiva da lei. Ainda, pela facilidade de seu armazenamento, uma única carga já significa um grande lucro para o crime e um prejuízo significativo aos cofres públicos. Segundo o Fórum Nacional Contra a Pirataria e a Ilegalidade (FNCP), somente no ano de 2021, foi registrada uma evasão fiscal de 10,5 bilhões de reais somente referente à cigarros.

Nesse panorama, é possível concluir que o aumento de apreensões dos produtos ilegais permitiria a transmissão desse prejuízo aos contrabandistas. Como visto, já existe no país uma consolidada inteligência de combate a essa prática, principalmente no tocante à Polícia Rodoviária Federal, entretanto, a extensão territorial e a limitação de recursos restringem sua efetividade.

Desse modo, é necessário o investimento Estatal em segurança pública para mitigar tal gargalo. Para isso, além de um aumento na receita, uma possível solução seria a unificação do sistema de arrecadação dos tributos extrafiscais incidentes sobre o cigarro, permitindo uma melhor distribuição de recursos, unindo ambos os mecanismos definidos na convenção de controle do tabaco.

4.3 Imposto Seletivo como aliado

Muito ainda se discute sobre a recentemente aprovada Proposta de Emenda à Constituição, que tem como objetivo a simplificação do sistema tributário brasileiro, entretanto, seus efeitos práticos ainda vão demorar a ser percebidos. Em linhas gerais, o

relatório visa a transformação de alguns tributos, como por exemplo a substituição do PIS, Pasep e COFINS pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) de competência da União, assim como o ICMS e o ISS, pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) de competência compartilhada entre os demais entes, tudo em prol de uma unificação legislativa e objetivando o aprimoramento do processo de arrecadação.

Em adição, também é proposta a instituição do Imposto Seletivo (IS), substituindo o IPI, a fim de complementar a previsão constitucional do art. 153, VIII. Em que pese a Carta Magna versar sobre a competência da União em instituir tributos que incidam sobre bens e serviços prejudiciais à saúde, não há no corpo da norma maiores definições, já que os termos devem ser fixados mediante edição lei complementar. Nessa seara, a PEC discrimina como prejudiciais alguns produtos/práticas, dentre eles os produtos fumígenos, uniformizando ainda a tributação incidente sobre diferentes subprodutos do tabaco, que na legislação atual recebem um pouco mais de leniência.

Vale ressaltar também, que no caso do IS, é prevista sua não incidência caso os produtos prejudiciais sejam destinados à exportação, numa clara demonstração de sua finalidade precípua: o desestímulo ao consumo no mercado interno. Nessa toada, vislumbra-se a produção de resultados positivos em toda a cadeia prejudicada, uma vez que a possível redução do consumo desestimularia a mercado contrabandista, enxugando uma verdadeira fonte de financiamento de organizações criminosas, bem como a mitigaria os efeitos do fumo em longo prazo à saúde pública.

Ainda, mesmo que tributo continue aplicando os conceitos de alíquotas *ad valorem* e específicas, não é possível prever os desdobramentos concretos produzidos pela reforma no mundo fenomênico. Assim sendo, faz-se necessário o acompanhamento da implementação dessas novas práticas, inclusive em âmbito acadêmico, a fim de firmar o Imposto Seletivo como ferramenta de coibição ao tabagismo, bem como de reforço econômico às políticas públicas já existentes, dando seguimento aos objetivos da extrafiscalidade aplicada ao tabaco. Desse modo, a reforma tributária poderia ser vista como garantidora do compromisso com a saúde e segurança pública afetadas pela indústria tabagista firmado perante à OMS.

CONCLUSÃO

No decorrer do presente trabalho é possível afirmar que alto consumo de cigarro continua sendo um problema enfrentado pelo país. Ainda, apesar de todos os seus esforços,

o mercado irregular ainda exerce grande influência no mercado interno brasileiro, impulsionado pela geografia do país, reduzindo a efetividade das técnicas adotadas mundialmente.

Sabe-se que o aumento do preço dos produtos por meio da tributação foi eleito em 2013 como a prática mais eficiente de controle ao tabagismo (OMS,2013) e que o Brasil adota diligentemente essa técnica, majorando alíquotas e fixando valor mínimo para os produtos, entretanto, o impacto produzido diferiu do esperado.

Em que pese a carga tributária seja elevada, a receita percebida sobre os produtos derivados do tabaco deixa a desejar, uma vez que a diferença de preços entre o Brasil e seus países vizinhos propicia o contrabando. Desse modo, criminosos passam a vender produtos ilícitos, com um preço não tão diferente do praticado no mercado, aumentando sua margem de lucro e, ao mesmo tempo, reduzindo a arrecadação estatal que financia o combate a essa prática.

Nesse panorama, mesmo que a extrafiscalidade tributária não tenha conseguido erradicar o problema, ainda persiste a afirmativa que a tributação é uma importante arma contra essa ameaça ao bem-estar social. Desse modo espera-se que a reforma tributária recentemente aprovada contribua para a regulação dessa disparidade de forças, uma vez que a PEC 110/20219 propõe uma carga tributária de 90% sobre o valor dos cigarros, bem como facilitar sua arrecadação.

Por fim, conclui-se que por ter características particulares já demonstradas, o Brasil obtém resultados mais brandos quando comparado às outras potências nacionais no tocante à tributação como principal combatente ao tabagismo. Por isso, faz-se necessária a adoção de outras medidas complementares, como a uniformização da arrecadação proposta na PEC e a realização de campanhas de conscientização contra produtos ilícitos, garantindo assim um maior abastecimento dos agentes de combate ao contrabando, bem como a efetivação da razão de ser da extrafiscalidade nos produtos derivados do tabaco.

REFERÊNCIAS

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm, acessado em 19/03/2024 as 22:50.

BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Instituiu o Código Tributário Nacional. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm, acessado em 19/03/2024 às 22:50.

BRASIL. Congresso Nacional. Projeto de Lei nº 68/2024, de 25 de abril de 2024. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços - CBS e o Imposto Seletivo - IS e dá outras providências. Brasília, 2024. Disponível em https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2414157&fileame=PLP%2068/2024 acessado em 10/05/2024 às 20:31.

BRASIL. Decreto nº 8.656, de 29 de janeiro de 2016. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/2016/decreto-8656-29-janeiro-2016-782316-publicacaooriginal-149338-pe.html#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%208.656%2C%20DE%2029%20DE%20JANEIRO%20DE,n%C2%BA%207.555%2C%20de%2019%20de%20agosto%20de%202011.>, acessado em 27/04/2023 às 16:41.

BRASIL. Instrução Normativa Receita Federal Brasileira Nº 2121, de 15 de dezembro de 2022. (Publicada no DOU de 20/12/2022, seção 1, página 46. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=127905>, acessado em 27/04/2023 às 16:48.

BRASIL. Lei nº 12.546/2011. Brasília, 14 de dezembro de 2011. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/Lei/L12546.htm, acessado em 27/04/2023 às 16:26.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. Tema 228. (RE 596832, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 29-06-2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-254 DIVULG 20-10-2020 PUBLIC 21-10-2020). Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754150598>, acessado em 27/04/2024 às 16:56.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Edição revista e complementada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº.10/1996, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 35.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14ª ed. revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 256.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional*. 29ª edição, revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 721. São Paulo: Malheiros 2013.

GOUVÊA, José Guilherme de Bem. *Competência tributária: principais conceitos, características e espécies*. Blog Aurum, 2023. Disponível em: <https://www.aurum.com.br/blog/competencia-tributaria/#:~:text=Para%2oque%2oserve%20a%20comp%C3%Aancia%20tribut%C3%A1>

ria%3F%201%20Distribui%C3%A7%C3%A3o,jur%C3%ADdica%20...%206%20Planejament
o%20e%20previsibilidade%20fiscal%20, acessado na data 18/03/2024 às 21:37

LIMA, Emanuel Marcos; REZENDE, Amaury José. *Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer*. Interações (Campo Grande), v. 20, p. 239-255, 2019.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PERALTA, Carlos E. *Princípios constitucionais tributários como limitações ao poder de tributar*. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 5, n.5, 2017.

Pirataria e contrabando geraram prejuízo de mais de R\$ 400 bilhões aos cofres públicos em 2022. Jornal Hoje. Publicado em 19/09/2023. Disponível em <https://g1.globo.com/jornal-hoje/noticia/2023/09/19/pirataria-e-contrabando-geraram-prejuizo-de-mais-de-r-400-bilhoes-aos-cofres-publicos-em-2022.ghtml>. Acessado em 18/05/2024 às 16:03.

Receita Federal. Arrecadação de Tributos Federais 2023/2024. Disponível em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/regimes-e-controles-especiais/arrecadacao-de-tributos-federais-2023-2024> acessado em 23/04/2024 às 20:33.

Receita Federal. CIDADANIA FISCAL. Receita Federal registra recorde histórico na destruição de cigarros apreendidos”. Publicada em 19/01/2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2022/janeiro/receita-federal-registra-recorde-historico-na-destruicao-de-cigarros-apreendidos>. Acesso em 18/05/2024 às 15:20.

Receita Federal. “COMBATE AO CONTRABANDO. Operação conjunta entre Receita Federal, Polícia Rodoviária Federal e Polícia Federal resulta na apreensão de carga de cigarros contrabandeados”. Publicado em 23/04/2024. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2024/abril/operacao-conjunta-entre-receita-federal-policia-rodoviaria-federal-e-policia-federal-resulta-na-apreensao-de-carga-de-cigarros-contrabandeados> . Acesso em 18/05/2024 às 15:15.

Receita Federal. “COMBATE AO CONTRABANDO. Receita Federal e Polícia Militar apreendem 350 mil maços de cigarros em Irati/PR”. Publicado em 14/03/2024. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2024/marco/receita-federal-e-policia-militar-apreendem-350-mil-macos-de-cigarros-em-irati-pr>. Acesso em 18/05/2024 às 15:40.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e elisão tributária*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Júris, 2003.

TOCANTINS. Medida Provisória nº 33 de 29 de dezembro de 2022. Disponível em: https://dtri.sefaz.to.gov.br/legislacao/ntributaria/medida_provisoria/MP33.22.htm, acessado em 27/04/2024 às 16:44.

TOCANTINS. Decreto nº 2.912 de 29 de dezembro de 2006. *Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas À Circulação de Mercadorias E Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - Ricms*. Disponível em: <https://dtri.sefaz.to.gov.br/legislacao/ntributaria/decretos/Decreto2.912-06.htm>, acessado em 27/04/2024 às 16:45.

TORRES, Ricardo Lobo. *A idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

SMITH, A. *A riqueza das nações São Paulo: Nova Cultural*, 1988.

World Health Organization, “WHO Framework Convention on Tobacco Control”, 2003; updated reprint, 2004, 2005. Disponível no endereço eletrônico <https://fctc.who.int/publications/i/item/9241591013>. Acessado em 08/12/2023 às 15:18.