



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

JÂNIO PONCIANO DE OLIVEIRA

DA ADMISSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DECORRENTE DE ATOS ILÍCITOS
SOB A PERSPECTIVA DO PRINCÍPIO *PECUNIA NON OLET* NO ORDENAMENTO
JURÍDICO BRASILEIRO

FORTALEZA

2015

JÂNIO PONCIANO DE OLIVEIRA

DA ADMISSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DECORRENTE DE ATOS ILÍCITOS SOB A
PERSPECTIVA DO PRINCÍPIO *PECUNIA NON OLET* NO ORDENAMENTO JURÍDICO
BRASILEIRO

Monografia submetida à Coordenação do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra.

FORTALEZA

2015

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Setorial da Faculdade de Direito

O48a

Oliveira, Jânio Ponciano de.

Da admissibilidade de tributação decorrente de atos ilícitos sob a perspectiva do princípio pecunia non olet no ordenamento jurídico brasileiro / Jânio Ponciano de Oliveira. – 2015.
59 f. ; 30 cm.

Monografia (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2015.

Área de Concentração: Direito Tributário.

Orientação: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra.

1. Impostos - Brasil. 2. Atos ilícitos - Brasil. 3. Sanções tributárias – Brasil. 4. Incidência de impostos - Brasil. 5. Tributos. 6. Direito Tributário – Brasil. I. Cintra, Carlos César Sousa (orient.). II. Universidade Federal do Ceará – Graduação em Direito. III. Título.

CDD 336.2

JÂNIO PONCIANO DE OLIVEIRA

DA ADMISSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DECORRENTE DE ATOS ILÍCITOS SOB A
PERSPECTIVA DO PRINCÍPIO *PECUNIA NON OLET* NO ORDENAMENTO JURÍDICO
BRASILEIRO

Monografia submetida à Coordenação do
Curso de Graduação em Direito da
Universidade Federal do Ceará, como requisito
parcial para obtenção do Título de Bacharel
em Direito.

Aprovada em ____ / ____ / ____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Me. Raul Carneiro Nepomuceno
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Mtdo. Fernando Demétrio de Sousa Pontes
Universidade Federal do Ceará (UFC)

AGRADECIMENTOS

Aos meus familiares, pelo amparo e amor que sempre me ofertaram ao longo de todos esses anos.

Ao Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra, pela honra de sua orientação e pelos enriquecedores ensinamentos a mim concedidos.

Ao Prof. Me. Raul Carneiro Nepomuceno, por toda atenção e colaboração valiosa neste projeto.

Ao Mtdo. Fernando Demétrio de Sousa Pontes que muito contribuiu para a concretização deste trabalho.

Aos amigos de graduação, pela convivência harmoniosa e pelas reflexões, críticas e sugestões recebidas durante o curso.

“Tenho-me esforçado por não rir das ações humanas, por não deplorá-las nem odiá-las, mas por entendê-las.” (Baruch Spinoza)

RESUMO

Este trabalho monográfico versa sobre a possibilidade de tributação decorrente de atos ilícitos no direito brasileiro através de um exame doutrinário e jurisprudencial realizado por meio de pesquisa qualitativa. Por primeiro, analisa-se o conceito de norma jurídico-tributária, tributo e obrigação tributária a fim de possibilitar uma adequada compreensão das reflexões sobre o tema. Em seguida, investiga-se as características e os limites do poder de tributar estatal sob os princípios da legalidade, da isonomia e da capacidade contributiva, relacionando-os com os argumentos favoráveis e contrários à tributação dos atos ilícitos. Visando a delimitar o objeto de estudo do presente trabalho, examina-se a origem do princípio *non olet*, sua aplicação no ordenamento jurídico atual e sua relação com a ilicitude dos atos jurídicos. Em momento posterior, procura-se diferenciar tributo e sanção, além de refletir sobre a presença da ilicitude na hipótese de incidência e na ocorrência do fato gerador. Por fim, conclui-se pela admissibilidade de tributação das atividades ilícitas, desde que presentes os efeitos econômicos do ato e realizados os fatos abstratamente previstos na norma tributária.

Palavras-chave: Tributo. Hipótese de incidência. Fato gerador. Ato ilícito. Sanção. Princípio *non olet*.

ABSTRACT

This monograph deals with the possibility of taxation caused by illicit acts in Brazilian law through a doctrinal and jurisprudential examination by means of qualitative research. For the first, we analyze the concept of legal and tax rules, tax and tax liability in order to enable a proper understanding of thoughts on the subject. Then investigates the characteristics and limits of state power to tax under the principles of legality, equality and ability to pay, relating them to the for and against taxation of wrongdoing arguments. In order to define the object of study of this work, examines the origin of the *non olet* principle, its application in the current legal system and its relation to the unlawfulness of the legal acts. Thereafter, seeks to differentiate tax and penalty, and reflect on the presence or awareness in the incidence of the event and the taxable event. Finally, we conclude the admissibility of taxation of illegal activities, since the present act of economic effects and made the abstract facts under the tax standard.

Key-words: Tax. Abstract and concrete taxable event. Illicit act. Sanction. *Non olet* principle.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AC - Ato Complementar

ADC - Ação Declaratória de Constitucionalidade

art. - Artigo

arts. - Artigos

CC - Conflito de Competência

CC/2002 - Código Civil Brasileiro de 2002

CTN - Código Tributário Nacional

CF - Constituição Federal

CF/37 - Constituição Federal de 1937

CF/46 - Constituição Federal de 1946

CF/67 - Constituição Federal de 1967

CF/88 - Constituição Federal de 1988

COFINS - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CP - Código Penal

CPP - Código Processo Penal

DL - Decreto Lei

DJ - Diário da Justiça

e.g. - Exempli gratia

II - Imposto de Importação

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

IR - Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

ISS - Imposto sobre Prestação de Serviços de Qualquer Natureza

LC - Lei Complementar

PIS - Programa de Integração Social

RESP - Recurso Especial

RE - Recurso Extraordinário

STN - Sistema Tributário Nacional

STJ - Superior Tribunal de Justiça

STF - Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 CONCEITOS PRELIMINARES	13
2.1 Norma jurídico-tributária	13
2.2 Tributo	15
2.3 Obrigação tributária	17
3 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR	20
3.1 Princípio da legalidade	22
3.2 Princípio da isonomia	24
3.3 Princípio da capacidade contributiva	26
4 PRINCÍPIO <i>PECUNIA NON OLET</i>	29
5 ILICITUDE	33
5.1 Tributo e sanção	35
5.2 Ilicitude e a Hipótese de Incidência	36
5.3 Ilicitude e o Fato Gerador	38
6 A TRIBUTAÇÃO DOS ATOS ILÍCITOS	42
6.1 A inadmissibilidade de tributação	42
6.2 A admissibilidade de tributação	45
7 CONCLUSÕES	53
REFERÊNCIAS	55

1 INTRODUÇÃO

Desde a formação dos estados modernos, percebe-se uma preocupação dos ordenamentos jurídicos de muitos países em limitar os poderes estatais na tentativa de respeitar, sempre que possível, o âmbito individual. Bem como, sabe-se que a atividade financeira, na forma de cobrança de tributos, é primordial para a constituição de receitas, sendo por meio destas que o Estado suporta as despesas necessárias à consecução de seus objetivos.

Assim, nasce a problemática de como um ente político deve exigir de seus membros uma parcela de seu patrimônio particular que o possibilite captar recursos para manter sua estrutura e prover as necessidades coletivas. O que se entende por poder de tributar estatal e quais as características e limites desse poder são algumas das questões iniciais a serem elucidadas neste trabalho monográfico.

Por outro lado, importante não olvidar que a reflexão central aqui proposta reside na análise da legitimidade do Estado em fazer incidir tributos sobre proventos auferidos por meio de atos ilícitos e que importância tem o chamado princípio *pecunia non olet* na prática tributária hodierna, sem desprestigiar o estudo de sua origem e transformação ao longo dos anos.

Também consiste em um dos escopos deste trabalho, a abordagem dos mais importantes princípios que constituem o Direito Constitucional, base fundamental de qualquer preceito jurídico, como também daqueles que formam o Direito Tributário nacional, sempre os relacionando com a problemática central da tributação oriunda de fatos criminosos.

Para a elaboração deste estudo, realizou-se uma pesquisa qualitativa com a finalidade de elucidar divergências acerca do tema em comento. As fontes utilizadas foram obtidas através de uma compilação da doutrina presente em livros e revistas científicas, da legislação brasileira em vigor, de trabalhos acadêmicos e da jurisprudência de tribunais superiores, além de informações obtidas através da rede mundial de computadores provenientes de instituições oficiais e de órgãos governamentais.

As atenções maiores voltaram-se para os estudos doutrinários, haja vista estes possuírem expressiva divergência em torno da possibilidade ou não de que haja incidência de tributação sobre determinado proveito decorrente da ilicitude. Dois são os entendimentos sobre o assunto, cada qual com suas respectivas argumentações de fato e de direito que serão amplamente contempladas, comparadas e discutidas no presente trabalho.

De um lado, a tese que advoga a possibilidade do Estado fazer incidir o tributo pertinente sobre determinado proveito derivado de atividade ilícita. De outro, o entendimento que pugna pela impossibilidade dessa tributação, dando como uma das soluções para este problema o perdimento de bens, enquanto efeito da condenação criminal dos atos de origem ilegal.

Por fim, os argumentos de cada corrente serão apontados, no intuito de demonstrar qual a melhor forma de solucionar tais controvérsias. Dessa maneira, os diversos entendimentos serão abordados e analisados dentro de um contexto atual em que se encontra o ordenamento jurídico nacional em razão de seu escopo social, político e econômico de onde se extrairá os subsídios necessários para a apresentação de todos os elementos imprescindíveis para a compreensão da temática proposta.

2 CONCEITOS PRELIMINARES

De início, propõe-se esclarecer alguns conceitos que são essenciais para uma adequada compreensão das análises e conclusões posteriormente expostas. Tenta-se, com isso, evitar equívocos terminológicos que possam surgir como o emprego de palavras e expressões ambíguas. Para tanto, tratar-se-á da conceituação e da classificação das normas jurídicas, em especial as jurídico-tributárias, da análise sobre o conceito de tributo e das características que envolvem a obrigação tributária.

2.1 Norma jurídico-tributária

Sabe-se que o objeto da Ciência do Direito reside na experiência social, sendo constituído por estruturas de organização e de conduta definidas como *regras* ou *normas jurídicas*¹. Esse entendimento faz-se presente em todos os ramos jurídicos. Assim, pode-se afirmar que tal ciência estuda normas.

Nos dizeres de Paulo Nader, “as normas ou regras jurídicas estão para o Direito de um povo, assim como as células para um organismo vivo”². Portanto, o estudo da norma jurídica tem importância essencial, visto que se trata de instrumento de definição da conduta exigida pelo Estado, esclarecendo aos regidos pela norma como e quando agir³.

Ressalte-se que os termos normas e regras não se confundem. Para alguns estudiosos clássicos do ordenamento jurídico, a expressão *regra jurídica* compreende um gênero que comporta duas espécies: os princípios e as normas⁴. Há ainda aqueles que, adotando uma posição tripartite, diferenciam regras, princípios e postulados, utilizando como requisitos entre regras e princípios: o dever instituído pela norma, a justificação exigida para sua aplicação e o modo como contribui para a solução dos conflitos⁵.

Todavia, neste trabalho, compactua-se com o moderno entendimento no qual a *norma jurídica* compreende as espécies regra e princípio. Para Ronald Dworkin, a principal

¹ Segundo Miguel Reale, as normas podem enunciar proposições hipotéticas, quando preceituam condutas ou comportamentos sociais, como também proposições categóricas, às dirigidas aos órgãos do estado ou às que fixam atribuições na ordem pública ou privada. REALE, Miguel. *Lições preliminares do direito*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 93-94.

² NADER, Paulo. *Introdução ao estudo do direito*. 36. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 145.

³ NADER, Paulo. *loc. cit.*

⁴ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 6. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1995, p. 31.

⁵ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 71.

distinção entre estas espécies reside no fato de que as regras são aplicáveis de um modo “tudo ou nada” (all-or-nothing fashion), ou seja, quando as características do antecedente da norma ocorrem, haveria apenas duas possibilidades. Ou a regra seria válida, e a consequência jurídica deveria ser aceita, ou ela não seria válida, e então ela em nenhuma medida resolveria o conflito.

Por outro lado, os princípios têm uma dimensão de peso (dimension of weight), que se mostraria em seu comportamento no caso de colisão. Quando dois princípios colidem, o princípio que possui o maior peso relativo decidiria, sem que, com isso, o princípio com o menor peso relativo se tornasse inválido. Com isso, Robert Alexy caracterizou os princípios como mandamentos de otimização e para efetivar a ponderação entre eles, necessário seria a criação de regras de prevalência para aplicar aos princípios o modo “tudo ou nada”⁶.

Apesar da discordância classificatória, relevante é saber que este último entendimento institui força cogente aos princípios, tornando-os capazes de disciplinarem comportamentos de seus subordinados. Logo, não é mister diferenciar os comandos mais específicos como normas ou regras, desde que não se questione a força cogente máxima dos princípios jurídicos.

São, portanto, aspectos fundamentais das normas jurídico-tributárias a existência de um destinatário denominado sujeito, bem como a presença de um comportamento previamente estabelecido, que se denomina objeto da norma⁷. Quanto à estrutura, estas normas se apresentam segundo o esquema: *se A é, B deve ser*. Dessa maneira, infere-se que o esquema possui duas partes. A primeira no qual se define o dever jurídico em face de determinada situação de fato e a segunda onde estabelece uma sanção para a hipótese de violação do dever jurídico⁸.

Nota-se, com isso, que sendo a norma jurídico-tributária uma norma de conduta, ela sempre possuirá a alternativa do adimplemento, bem como a alternativa da violação do dever que nela mesma se enuncia. O legislador, apesar de condenar a violação da mesma, deverá sempre pressupor a liberdade do destinatário da norma tanto é que deve, sempre que possível e conveniente, estabelecer sanção para tal feito⁹.

Como decorrência lógica, o esquema possui o seguinte enunciado: *Se A é, B deve ser, sob pena de S*, em que *A* corresponde à situação de fato; *B* é a conduta exigida e *S* a

⁶ ALEXY, Robert. *Teoria discursiva do direito*. Organização, tradução e estudo introdutório Alexandre Travessoni Gomes Trivisonno. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014, p. 152-153.

⁷ BOBBIO, Norberto. *Teoria geral do direito*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 160.

⁸ Vide 5 posterior.

⁹ REALE, Miguel. *op. cit.*, p. 101.

sanção aplicável, na eventualidade do não cumprimento de *B*¹⁰. Logo, a estrutura normativa compõe-se de duas partes denominadas de antecedente e consequente. Aquela remete-se a previsão do fato que, por força do ordenamento, tornar-se-á fato jurídico, enquanto esta representará a situação jurídica criada em função da ocorrência do fato previsto no antecedente normativo.

Em suma, a norma jurídico-tributária, como qualquer norma jurídica, caracteriza-se por sua força vinculante geral que exige certo grau de observância e constitui direitos e deveres aos contribuintes e responsáveis. Em paralelo, também já antevê um mandamento sancionador para a atuação em contrário ao que foi previamente determinado.

2.2 Tributo

Uma finalidade para a qual o Estado foi concebido reside na realização do bem comum. Segundo as lições de Dalmo de Abreu Dallari, citando o Papa João XXIII, entende-se por bem comum como sendo “o conjunto de todas as condições de vida social que consintam e favoreçam o desenvolvimento integral da personalidade humana”¹¹.

Em tempos atuais, uma das maneiras de consecução do bem comum passa pela obtenção de recursos financeiros, inevitável principalmente para a manutenção do aparato administrativo estatal, além de só assim poder disponibilizar aos cidadãos-contribuinte os serviços que lhe compete, como legítimo provedor das necessidades coletivas. É evidente, pois, que a cobrança de tributos se mostra como uma fonte primacial de receitas, permitindo que o Estado suporte as despesas necessárias à consecução de seus objetivos.

Partindo-se da distinção entre espécies de conceitos jurídicos, a saber, conceitos lógico-jurídicos e conceitos jurídico-positivos, infere-se que o conceito jurídico de tributo é jurídico-positivo, sobretudo por ser uma concepção decorrente de preceitos dado pelo direito positivo¹².

A doutrina é rica em determinar o conceito de tributo, muito embora esta definição tenha sede legal estabelecida pelo CTN:

¹⁰ NADER, Paulo. *op. cit.*, p. 148.

¹¹ PAPA JOÃO PAULO XXIII, *Pacem in Terris (Encíclica)*, I, 58 *apud* DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria geral do estado*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 33.

¹² GARRIDO, José Antônio Ferreira. *Fato Gerador da obrigação tributária como ato-fato jurídico*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-graduação da Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2012, p. 72. Sobre o estudo mais acurado acerca dessas duas categorias de conceitos jurídicos recomenda-se: “Sobre os conceitos lógico-jurídicos e os conceitos jurídico-positivos”. In *Revista do Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia: Homenagem ao Prof. Dr. George Fragoso Modesto*. N.º 13. Salvador: 2006, p. 125-138.

Art. 3.º 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.

Alguns doutrinadores tecem severas críticas à definição e à possibilidade desse código versar sobre o conceito de tributo¹³. Isso acontece sobretudo por ser conceito delimitado por normas vetustas, ainda sob a vigência da CF/46. Dentre tantas, uma das principais observações enfatizadas pela doutrina encontra-se na inutilidade desse conceito para as contribuições especiais e para o empréstimo compulsório.

Todavia, é consenso que o papel do tributo é suprir os cofres públicos de recursos bastantes ao custeio das atividades estatais, no plano da arrecadação¹⁴. Luciano Amaro, por meio de análise etimológica, esclarece o termo:

Tributar (de *tribuere*, dividir por tribos, repartir, distribuir, atribuir), mantém ainda hoje o sentido designativo da ação estatal: o Estado *tributa*. O tributo (*tributum*) seria o resultado dessa ação estatal, indicando o ônus *distribuído* entre os súditos. Como o súdito paga o tributo para o Estado, o verbo passou a designar também a ação de pagar tributo, dizendo-se tributário, contributário ou contribuinte aquele que paga o tributo ou que “contribui”. Analogamente, chama-se tributário o rio que contribui com suas águas para dar volume a outro¹⁵.

Contextualizando, Aliomar Baleeiro aduz que “o tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação. Inúmeros testemunhos, desde a Antiguidade até hoje, excluem qualquer dúvida”¹⁶.

Dentre as características do tributo, a primeira característica explicitada pela lei trata-se do caráter pecuniário da prestação tributária, como prestação em moeda. Em segundo, tem-se a compulsoriedade dessa prestação, ideia com a qual o CTN buscou evidenciar que o dever jurídico de prestar o tributo é imposto pela lei, abstraída a vontade das partes, opondo-se, dessa forma, à voluntariedade de outras prestações pecuniárias.

Outra característica que será aqui alvo de relevante reflexão, reside na natureza não sancionatória de ilicitude, o que afasta da noção de tributo certas prestações

¹³ Esta definição surge com o advento da Lei n. 5.172/66, denominado Código Tributário Nacional pelo AC n. 36/67, que, com o advento da CF/67, assumiu a eficácia de LC. Leandro Paulsen lembra que Geraldo Ataliba tece uma crítica quanto ao fato de o CTN ter conceituado tributo em seu art. 3.º. No entender deste, o legislador infraconstitucional dá a impressão de que poderia tê-lo feito de forma diversa, alterando sua essência, quando, em verdade, ele não tem esse poder. PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 34.

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 50.

¹⁵ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 35.

¹⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 1.

também criadas por lei, como as multas por infração de dispositivos legais, que têm a natureza de sanção de ilícitos, e não de tributo.

Essa definição também estabelece a origem legal do tributo, como prestação instituída em lei. Por isso, deve-se predominar a ideia de que o tributo é determinado pela lei e não pela vontade das partes¹⁷. Por fim, tem-se que a natureza da atividade administrativa mediante a qual se cobra o tributo deverá ser sempre vinculada, ou não discricionária, por conseguinte não cabe juízo de oportunidade ou conveniência por parte da administração fazendária.

Ressalte-se, inclusive, que além de gerar receita para o Estado, casos há em que o tributo desempenhará papel regulatório de mercado, tornando a finalidade arrecadatória secundária. Embora esse efeito seja proporcionado pela minoria dos gravames, o fenômeno da extrafiscalidade é essencial para a estabilidade econômica.

Embora o art. 145 da CF/88 e o art. 5º do CTN enumerem apenas três espécies de tributos, a saber, impostos, taxas e contribuições de melhoria, o STF já firmou entendimento de que, a par destas, integram o STN as demais contribuições, denominadas contribuições especiais, e os empréstimos compulsórios¹⁸.

2.3 Obrigação tributária

Nota-se, com vistas ao inicialmente exposto, que a norma jurídico-tributária constitui uma relação jurídica de natureza obrigacional. Segundo lições de Maria Helena Diniz, uma obrigação corresponde:

[à] relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através de seu patrimônio¹⁹.

Dessa maneira, constata-se que nesta relação deverá se fazer presente um sujeito ativo, denominado credor, e outro sujeito passivo, o devedor, cujo objeto consiste em uma prestação situada no âmbito dos direitos pessoais, positiva ou negativa. O fator relevante é que havendo o descumprimento ou inadimplemento obrigacional, poderá o credor satisfazer-se no patrimônio do devedor.

¹⁷ Vide 3.1 posterior.

¹⁸ RE 138.284-8; RE 146.733; ADC-1/DF

¹⁹ DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. Teoria geral das obrigações. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, v. 2, p. 29.

Portanto, é importante a percepção de que a questão do descumprimento ou inadimplemento está essencialmente inserida no próprio conceito de obrigação, haja vista que no âmbito jurídico, interessa mais o descumprimento do que o cumprimento da obrigação, já que se trata de uma ciência que lida com choques de interesses²⁰.

A sujeição ativa é matéria afeta ao polo ativo da relação jurídico-tributária. Refere-se, pois, ao lado credor da relação intersubjetiva tributária, representado pelos entes que devem proceder à invasão patrimonial para a retirada compulsória de valores, a título de tributos. Enquanto que a sujeição passiva é matéria adstrita ao polo passivo da relação jurídico-tributária. Corresponde ao lado devedor da relação intersubjetiva tributária, representado pelos entes destinatários da invasão patrimonial na retirada compulsória de valores.

No campo jurídico-tributário, segundo o CTN, esta relação apresenta normalmente como sujeito ativo o ente público estatal credor da relação²¹:

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Por outro lado, o sujeito passivo é constituído pela figura do contribuinte ou responsável. Aquele se refere à pessoa física ou jurídica que tenha relação de natureza econômica, pessoal e direta com a situação que originou a relação jurídica. Este quando tem sua obrigação decorrente de disposição expressa de lei, dispostos no art. 121, I, II, do respectivo código²²:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Sobre esse tema, são esclarecedores os ensinamentos de Luciano Amaro quando afirma:

²⁰ TARTUCE, Flávio. *Manual de direito civil*. 4. ed. São Paulo: Método, 2014, p. 274.

²¹ É essencial ressaltar que os entes parafiscais detêm legitimidade para figurar como sujeitos ativos da obrigação tributária, arrecadando e fiscalizando o tributo no âmbito da chamada capacidade tributária ativa. RESP 735.278/PR.

²² Em destaque, afirma Ricardo Lobo Torres que “as diferenças fundamentais entre o contribuinte e o responsável são as seguintes: (I) o contribuinte tem o débito (*debitum*, *Schuld*), que é o dever de prestação e a responsabilidade (*Haftung*), isto é, a sujeição do seu patrimônio ao credor (*obligatio*), enquanto o responsável tem a responsabilidade sem ter o débito, pois ele paga o tributo por conta do contribuinte; (II) a posição do contribuinte surge com a realização do pressuposto previsto na lei que regula a responsabilidade, que os alemães chamam de fato gerador da responsabilidade (*Haftungstatbestand*)”. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 256.

não se confunda o sujeito passivo indireto com o sujeito passivo de tributo indireto. O dito tributo indireto é o que, embora onere o contribuinte ('de direito'), atinge, reflexamente, um terceiro (o chamado contribuinte 'de fato'); por oposição, o tributo direto atinge o próprio contribuinte 'de direito' (que acumularia também a condição de contribuinte de 'fato'). Sujeito passivo indireto (que pode, em princípio, estar presente tanto em tributos diretos como também em tributos indiretos) é um terceiro que ('de direito' e não 'de fato') é eleito como devedor da obrigação tributária²³.

Importante também é afirmar que, para o Direito Tributário, a relação jurídica mais importante é a que tem por objeto o pagamento do tributo, a obrigação principal. Por outro lado, a obrigação acessória corresponde a obrigação tributária sem conteúdo pecuniário, que se traduz em prestações positivas ou negativas, obrigação de fazer ou não fazer, como se depreende do art. 113 do CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

São obrigações acessórias, *e.g.*, as obrigações de emitir documentos fiscais, de escriturar livros, de entregar declarações, de não embaraçar a fiscalização etc. Luciano Amaro, na preocupação de definir a noção de acessoriedade, enfatiza:

não significa (como se poderia supor, à vista do princípio geral de que o acessório segue o principal) que a obrigação tributária assim qualificada dependa da existência de uma obrigação principal à qual necessariamente se subordine. As obrigações tributárias *acessorias* (ou *formais* ou, ainda, *instrumentais*) objetivam dar meios à fiscalização tributária para que esta investigue e controle o recolhimento de tributos (obrigação principal) a que o próprio sujeito passivo da obrigação acessória, ou outra pessoa, esteja, ou possa estar, submetido²⁴.

Em síntese, tem-se constituída a relação jurídico-tributária após a concretização real de todos os aspectos previstos na lei. Esta, por sua vez, deságua no consequente necessário direito do Poder Público em perceber valores em pecúnia dos indivíduos. A partir desse momento, aquele já poderá utilizar-se de meios idôneos suficientes para exigir o pagamento.

²³ AMARO, Luciano. *op. cit.*, p. 311.

²⁴ AMARO, Luciano. *op. cit.*, p. 263.

3 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

A atividade financeira, na forma de cobrança de tributos, é fundamental para a arrecadação de receitas, uma vez que, como visto, assim poderá o Estado suportar as despesas necessárias à consecução de seus objetivos. Logo, uma das questões que surge trata-se de como um ente político deve exigir de seus membros uma parcela do patrimônio particular para que seja capaz de manter sua estrutura e prover as necessidades coletivas.

Uma das formas de limitar esta atividade estatal dá-se mediante a obediência a determinados princípios que regulam, entre outras, a atividade de tributar. Para uma adequada compreensão dessa expressão, faz-se fundamental alguns conceitos elementares. Destaca-se aqui dois deles: o conceito de Estado e o conceito de Poder.

Dalmo de Abreu Dallari, referindo-se a Georg Jellinek, expõe o conceito de Estado como sendo “a corporação territorial dotada de um poder de mando originário”²⁵. Constata-se, assim, que para a formação do Estado, faz-se necessária a existência de três elementos necessários e suficientes: o povo, o território e o governo soberano.

Entende-se por soberania como sendo uma forma de poder manifestado por uma vontade superior às vontades individuais, não reconhecendo, portanto, outra forma superior. Dessa maneira, a doutrina converge para o entendimento de que, dentre os vários aspectos da soberania estatal, uma parcela desse poder consiste no poder de tributar, como se percebe das lições de Hugo de Brito Machado: “no exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O *poder de tributar* nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta”²⁶.

Por outro lado, parece ser mais adequado o entendimento de que a relação de tributação não se caracteriza pela relação de *poder-força* entre Estado e seus membros, mas uma relação de *poder-direito* que assume forma de relação jurídica²⁷. Como se deduz das lições de Hugo de Brito Machado:

Autoridades ainda desprovidas da consciência de que nas comunidades civilizadas a relação tributária é *relação jurídica* [...]. A idéia de liberdade, que preside nos dias atuais a própria concepção do Estado, há de estar presente, sempre, também na relação de tributação²⁸.

²⁵ JELLINEK, Georg. *Teoría general del estado*. Buenos Aires: Albatroz, 1954, *apud* DALLARI, Dalmo de Abreu. *op. cit.*, p. 118.

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *op. cit.* p. 37.

²⁷ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 50.

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *op. cit.*, p. 38.

Infere-se, portanto, que o poder de tributar é um poder insculpido juridicamente, com o devido consentimento dos cidadãos, destinatários da invasão patrimonial. Caso uma parcela de força venha a ser constatada, ela se mostra institucionalizada. Em resumo, Ricardo Lobo Torres afirma que “a soberania financeira, que é do povo, transfere-se limitadamente ao Estado pelo contrato constitucional, permitindo-lhe tributar e gastar”²⁹.

Sabe-se que a aplicação de normas é insuficiente para a obtenção de um Estado organizado juridicamente. Por isso, faz-se mister a utilização de outros critérios para otimizar a aplicação dessas normas. Esse papel é escopo dos princípios jurídicos. Diferentemente de alguns entendimentos, esses podem vir a ser objetos da atividade do legislador, e não simplesmente fruto de pesquisa de estudiosos.

Desse modo, os princípios jurídicos acabam tornando-se valores cuja importância é reconhecida pelo legislador e cuja observância espera-se tanto do próprio legislador como do aplicador da norma tributária³⁰. Algumas vezes, tais princípios encontram-se de forma expressa no ordenamento, como exemplo temos, em matéria tributária, os “princípios gerais”, a partir do art. 145 da CF/88. De outro modo, vários deles não estão expressos nos dispositivos legais, mas decorrem de deduções e induções desses textos, como o princípio da segurança jurídica, da proteção da boa-fé, entre outros.

Um aspecto importante, outrossim, consiste na variação do grau de normatividade existente entre os princípios. Logo, enquanto alguns trazem um grau exaustivo de normatividade, como o princípio da anterioridade tributária, outros não permitem que se identifique sua exata dimensão, como o princípio da capacidade contributiva³¹.

Qualquer análise sobre as limitações do poder de tributar converge inevitavelmente para um estudo também dos princípios constitucionais tributários e das imunidades tributárias. Portanto, adotou-se neste trabalho o entendimento de que as limitações constitucionais ao poder de tributar são consideradas como sendo princípios constitucionais tributários, muito embora esse não seja entendimento uníssono na doutrina³².

²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *op. cit.*, p. 63-64.

³⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 354.

³¹ AMARO, Luciano. *op. cit.*, p. 125.

³² Para Leandro Paulsen, o rol de limitações, constante do art. 150 da CF, traz princípios e regras. Nesse artigo, segundo ele, há garantias que constituem, inequivocamente, regras, como é o caso da anterioridade tributária, norma de conduta a ser simplesmente cumprida pelo legislador tal como posta. PAULSEN, Leandro. *op. cit.*, p. 73.

Assim, embora seja reconhecida a diferença entre princípios e regras, a exposição a seguir considera as limitações constitucionais do poder de tributar como “princípios” ainda que apresentadas como regras, como estabelece Luís Eduardo Schoueri:

se fala no “Princípio” da Legalidade, “Princípio” da Anterioridade, “Princípio” da Irretroatividade, “Princípio” da Isonomia, “Princípio” da Proibição do Confisco etc. Tão arraigada está a denominação que já não seria viável opor-se a ela. Melhor, apenas, convencionar que a expressão, quando utilizada como nome próprio (letras maiúsculas), referir-se-á à limitação constitucional que com ela se designa, independentemente de se dar luz à sua feição de princípio ou de regra; ademais, como já apontado, o dispositivo que alberga cada um desses “Princípios” poderá ter conteúdo de princípio, de regra ou de ambos³³.

Ressalte-se, também, que a CF/88 prevê além de princípios, a atuação de outras normas de natureza infraconstitucional, como lei complementar, resoluções de Senado, convênios, responsáveis pelo controle do legislador tributário na criação ou modificação de tributos.

3.1 Princípio da legalidade

De modo geral, a então vigente Constituição Federal, em seu art. 5º, II, prescreve que “ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. O espírito normativo aqui é no sentido de coibir possíveis abusos estatais. Por conseguinte, somente através de espécies normativas elaboradas em conformidade com as regras do processo legislativo constitucional poderá haver a instituição de uma obrigação a todos, uma vez que tal procedimento é expressão da vontade geral.

De acordo com Lenio Luiz Streck e José Luís Bolzan de Moraes:

o Estado de Direito surge desde logo como o Estado que, nas suas relações com os indivíduos, se submete a um *regime de direito*, quando, então, a atividade estatal apenas pode desenvolver-se um instrumental regulado e autorizado pela ordem jurídica, assim como os indivíduos - cidadãos - têm a seu dispor mecanismos jurídicos aptos a salvaguardar-lhes de uma ação abusiva do Estado³⁴.

Como expressão do Estado Democrático de Direito, o princípio da legalidade é indiscutivelmente um princípio instituidor dos demais e diretamente responsável pelo equilíbrio na relação fisco e contribuinte. Segundo Hugo de Brito Machado, “no Brasil, como,

³³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *op. cit.*, p. 354.

³⁴ STRECK, Lenio Luiz; MORAES, José Luís Bolzan de. *Ciência política e teoria geral do Estado*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 83-84.

em geral, nos países que consagram a divisão dos Poderes do Estado, o princípio da legalidade constitui o mais importante limite aos governantes na atividade de tributação³⁵.

Sobre o surgimento do princípio, Paulo Bonavides tece o seguinte comentário:

O princípio da legalidade nasceu do anseio de estabelecer na sociedade humana regras permanentes e válidas, que fossem obras da razão, e pudessem abrigar os indivíduos de uma conduta arbitrária e imprevisível da parte dos governantes. Tinha-se em vista alcançar um estado geral de confiança e certeza na ação dos titulares do poder, evitando-se assim a dúvida, a intranquilidade, a desconfiança e a suspeição, tão usuais onde o poder é absoluto, onde o governo se acha dotado de uma vontade pessoal soberana ou se reputa *legibus solutus* e onde, enfim, as regras de convivência não foram previamente elaboradas nem reconhecidas³⁶.

O princípio da legalidade é previsão antiga, percorrendo todos os textos constitucionais, com exceção da CF/37. Em âmbito tributário atual, a previsão encontra-se no art. 150 do CTN³⁷. Dessa maneira, tentou o legislador constituinte parecer claro ao impor que nenhum tributo será instituído ou aumentado, senão através de lei. Onde permite-se enunciar o brocardo *nullum tributum sine lege*. É salutar a lembrança de que o CTN, em seu art. 3º, também traz a exigência do tributo ser instituído mediante lei.

Nota-se que tal exigência é importante e, ao mesmo tempo, necessária, uma vez que fundamental para o nascimento e a sustentação do aparato estatal. Como esclarece Eduardo Sabbag:

Se o tributo é veículo de invasão patrimonial, é prudente que isso ocorra segundo a vontade popular, cuja lapidação se dá no Poder Legislativo e em suas Casas Legislativas. Tal atrelamento, no trinômio “tributo-lei-povo” assegura ao particular um “escudo” protetor contra injunções estatais feitas por instrumento diverso de lei³⁸.

A instituição tributária realizada de forma unilateral transparece de maneira aparente certo abuso de poder. Por outro lado, conforme se demonstrou em trechos passados, ao se destacar que a inovação de tributos é fruto indiretamente de um consenso popular, pode-se afirmar que o contribuinte dispõe de seu patrimônio privado em benefício do interesse coletivo. Não poderia ser outra a ideia, haja vista a CF vigente elencar como um dos seus objetivos fundamentais a formação de uma sociedade livre, justa e solidária³⁹.

³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *op. cit.*, p. 35.

³⁶ BONAVIDES, Paulo. *Ciência política*. 10. ed. São Paulo: Malheiros. 1994, p. 112.

³⁷ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

³⁸ SABBAG, Eduardo. *op. cit.*, p. 58.

³⁹ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

Luciano Amaro, todavia, atribui outras características ao princípio da legalidade tributária além da simples autorização do Legislativo dada ao Estado para a cobrança do tributo. Segundo ele, é necessário que a lei defina *in abstracto* todos os aspectos relevantes para uma cobrança adequada:

a legalidade tributária não se conforma com a mera autorização de lei para cobrança de tributos; requer-se que a própria lei defina *todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta* que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei. A legalidade tributária implica, por conseguinte, não a simples *preeminência da lei*, mas a *reserva absoluta de lei*, vale dizer, “a necessidade de que toda a conduta da Administração tenha o seu fundamento positivo na lei⁴⁰.”

Percebe-se que não é suficiente afirmar que um tributo deverá ser instituído por lei. Faz-se mister uma classificação jurídica das espécies tributárias, devendo possuir critérios e fundamentos transparentes que configurem aspectos objetivos sem margem para interpretações desarrazoadas e vexatórias que prejudiquem o contribuinte.

Conclui-se, portanto, que deverá o legislador fazer constar todas as informações necessárias à existência da relação jurídico-tributária, pois é a partir desse conteúdo que o tributo será especificado e caracterizado. Desta maneira, a menção ao fato fenomênico tributável, à base de cálculo, à alíquota, à determinação do aspecto temporal e espacial, à especificação do critério a ser utilizado para a identificação do sujeito passivo e, em alguns casos, do sujeito ativo, são elementos essenciais para a construção e instituição do tributo.

3.2 Princípio da isonomia

Encontra-se com frequência, em qualquer ramo jurídico, circunstâncias que propiciam diferenças de tratamentos entre as pessoas. Assim também é em âmbito tributário. Existem normas exclusivamente destinadas a tratar de maneira diferente aqueles que se encontram em situações também diversas. Como, *e.g.*, as normas de isenção, que identificam circunstâncias que de outro modo estariam normalmente sujeitas à imposição tributária e excluem, somente essas, o respectivo crédito.

Muitos conhecem o sentido de isonomia através da máxima: dar igualmente aos iguais e desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem. Pensamento esse derivado principalmente das considerações de Aristóteles, de que méritos iguais devem ser tratados igualmente, mas situações desiguais devem ser tratadas desigualmente⁴¹. Embora

⁴⁰ AMARO, Luciano. *op. cit.*, p. 126.

⁴¹ ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. 4. ed. São Paulo: Martin Claret, 2001, p. 108.

essa ideia de igualdade relativa e justiça distributiva tenha se difundido no meio jurídico nacional pelas lições de Ruy Barbosa, não parece ser o suficiente para solucionar os grandes entraves⁴².

Pode parecer em primeiro plano que a constituição de um tratamento diferente seja um critério desarrazoado e injusto. Importante enfatizar, todavia, que essa não é a preocupação crucial, haja vista que casos há em que essa diferenciação é necessária⁴³. Fundamental é ressaltar a importância dos critérios e das razões que fundamentam essa distinção. Como ressalta Leandro Paulsen que, citando Roberto Ferraz, adverte:

legislar respeitando o princípio da igualdade na lei consiste em ‘tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais’ é afirmar rigorosamente nada! O problema está em saber quais os critérios legítimos de discriminação de grupos ‘iguais’ para os fins legais. Assim, também a aparente unanimidade em torno à ideia de igualdade no âmbito jurídico, e mesmo relativamente àquele conceito supostamente aristotélico, não passa de mera retórica, de afirmação sem qualquer significado útil, eis que sem a identificação dos legítimos critérios segundo os quais as pessoas serão discriminadas não pode haver efetiva aplicação do princípio da isonomia⁴⁴.

Não resta dúvida que quando as normas jurídicas estabelecem um tratamento diferenciado, mas em essência mantêm uma relação proporcional com a razão diferencial, não há falar em afronta ao princípio da isonomia. No entanto, a utilização de fatores de discriminação, que não guardam nenhuma relação de correspondência lógica racional de diferenciação, estará maculada de desigualdade.

De modo geral, o princípio da isonomia está insculpido no art. 5º, *caput*, do texto constitucional, nos seguintes dizeres: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, [...]”.

Já o princípio da isonomia tributária, trata-se de preceito específico que veda o tratamento tributário desigual a contribuintes que se encontrem em situação equivalentes. Está expresso na CF, em seu art. 150, II, com os termos seguintes:

⁴² BARBOSA, Ruy. *Oração aos moços*. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997, p. 26.

⁴³ “Quanto mais progridem e se organizam as coletividades, maior é o grau de diferenciação a que atinge seu sistema legislativo. A lei raramente colhe no mesmo comando todos os indivíduos, quase sempre atende a diferenças de sexo, de profissão, de atividade, de situação econômica, de posição jurídica, de direito anterior; raramente regula do mesmo modo a situação de todos os bens, quase sempre se distinguem conforme a natureza, a utilidade, a raridade, a intensidade de valia que ofereceu a todos; raramente qualifica de um modo único as múltiplas ocorrências de um mesmo fato, quase sempre os distinguem conforme as circunstâncias em que se produzem, ou conforme a repercussão que têm no interesse geral. Todas essas situações, inspiradas no agrupamento natural e racional dos indivíduos e dos fatos, são essenciais ao processo legislativo, e não ferem o princípio da igualdade. Servem, porém, para indicar a necessidade de uma construção teórica, que permita distinguir as leis arbitrárias das leis conforme o direito, e eleve até esta alta triagem a tarefa do órgão do Poder Judiciário.” RE 120305-6/RJ.

⁴⁴ FERRAZ, Roberto. *A igualdade na lei e o Supremo Tribunal Federal*. apud PAULSEN, Leandro. *op. cit.*, p. 92.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

A diferença entre tais dispositivos reside no fato de que a isonomia tributária destina-se a realização de um mandamento negativo em que proíbe-se o tratamento desigual, enquanto que no art. 5º, o mandamento é positivo, buscando afirmar a condição de igualdade de todos perante a lei. Ambos visam coibir o abuso tributária, manifestável em comandos normativos discriminatórios, ensejadores de vantagens por meio da tributação.

Verifica-se, assim sendo, que a noção de igualdade não comporta contextos absolutos, indicativos de uma igualdade linear entre pessoas, coisas ou situações, uma vez que o legislador poderá dispor de critérios legítimos de diferenciação. Resta claro, portanto, que no Estado de Direito, a igualdade jurídica não pode se restringir a uma igualdade meramente formal, de maneira que, ao pretender realizar o princípio da isonomia tributária, deverá o legislador levar em consideração as condições concretas de todos aqueles envolvidos.

Ao considerar todas as situações possíveis, o legislador aproxima-se da igualdade material ou substancial de maneira a amenizar desequilíbrios e injustiças. No aspecto tributário, evita-se que incida a mesma carga de tributos sobre aqueles economicamente diferenciados, sob pena de sacrificar as camadas pobres e médias, que passam a contribuir para além do que podem, enquanto os ocupantes das classes abastadas são chamados a suportar uma carga tributária insignificante.

3.3 Princípio da capacidade contributiva

Embora seja comumente confundido com o princípio da isonomia, o princípio da capacidade contributiva com este não se confunde. Como também não é razoável pensar que se trata apenas de um simples critério de justiça fiscal. Tal princípio deve ser entendido como um orientador de toda a tributação, de forma a constantemente inspirar o legislador e orientar os aplicadores das normas jurídico-tributárias.

Muitas vezes o princípio em comento é considerado um instrumento de efetivação do princípio da igualdade no Direito Tributário, do qual se mostra como natural decorrência ou corolário, para uns, ou subprincípio, para outros. O legislador constituinte consagrou

expressamente o princípio da capacidade contributiva, através do art. 145, § 1º da CF vigente, o qual dispõe que:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Embora ao positivizar o princípio da capacidade contributiva no texto constitucional em dispositivo no qual são referidos apenas os impostos que devem, sempre que possível, ser pessoais e graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte, considera-se também que quanto à extensão, tal princípio fundamental de tributação é aplicável a todas as espécies tributárias, ainda que de modo distinto conforme as características de cada espécie.

Deduz-se que o elaborador da norma desejou que o Estado exigisse das pessoas que contribuam para as despesas públicas na medida da sua capacidade econômica, de modo que os mais ricos contribuam progressivamente mais em comparação aos menos providos de riqueza. Nessa direção caminha o pensamento de Ricardo Lobo Torres ao afirmar que o princípio em análise determina “que cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira”⁴⁵.

Na tentativa de elucidar melhor o sentido da capacidade contributiva, Regina Helena Costa utiliza-se de uma classificação própria:

a) Capacidade Contributiva Absoluta (ou Objetiva): é a capacidade identificada pelo legislador, que elege o evento ou fato-manifestação de riqueza, vocacionados a concorrer com as despesas públicas. Aqui se tem um sujeito passivo potencial;

b) Capacidade Contributiva Relativa (ou Subjetiva): é a capacidade identificada pelo legislador, que elege o sujeito individualmente considerado, apto a contribuir na medida de suas possibilidades econômicas, suportando o impacto tributário. Nesta capacidade contributiva, desponta o rito gradualístico dos impostos, à luz da progressividade, bem como o respeito ao mínimo existencial e à não confiscabilidade⁴⁶.

Como o dispositivo não invoca o termo cidadão, mas contribuinte, paga o imposto quem estiver sujeito, por sua pessoa ou seus bens, à ação da pessoa de direito público de sorte que ela possa tornar efetiva a arrecadação, levando-se em conta que as pessoas jurídicas, aqui

⁴⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *op. cit.*, p. 94.

⁴⁶ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 27.

instaladas, os estrangeiros e os apátridas, por aqui residentes, submetem-se aos mesmos deveres impostos a todos os cidadãos⁴⁷.

A seguir, notar-se-á que muitos argumentos utilizados pelos favoráveis à tributação de atos ilícitos baseiam-se neste princípio. Eles tentam demonstrar, em geral, que a lógica da equiparação está na racionalidade advinda deste princípio e do princípio da isonomia procurando evitar que se oferte um tratamento mais benévolo a autores de ilícitos, em detrimento daqueles que se põem legalmente, diante do fenômeno da tributação, haurindo legitimamente os seus rendimentos, provindos de fontes lícitas⁴⁸.

⁴⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 197.

⁴⁸ Vide 6.2 posterior.

4 PRINCÍPIO *PECUNIA NON OLET*

Indiscutivelmente, o interesse estatal salta aos olhos quando a questão envolve a instituição de impostos, haja vista esta espécie tributária caracterizar-se pela não vinculação. Por isso, o aspecto econômico ser de fundamental importância jurídica, uma vez que agora o Estado terá maior liberdade sobre a destinação dos recursos coletados. Como também, essa não vinculação pode ser entendida de acordo com a definição de imposto dado pelo CTN⁴⁹. Nesse sentido, faz-se suficiente apenas que o fato previsto pela norma se realize para que o tributo seja devido.

Em decorrência do princípio em comento, a realização do fato previamente disposto no ordenamento torna-se não apenas necessário, mas também suficiente, uma vez que passa a ser irrelevante a validade do ato jurídico que originou o fato jurídico tributável. Com isso, deduz-se que o princípio *pecunia non olet* direciona para que haja incidência do tributo sobre atividades ilícitas e imorais, desde que possuam consistência econômica⁵⁰.

A origem da expressão remonta a Roma antiga, quando o imperador Vespasiano decide instituir tributo sobre a utilização de banheiros públicos. Ao ser indagado pelo filho Tito do porquê daquela tributação, o imperador o convence de que o dinheiro oriundo da cobrança não emitia odor como tais banheiros, dinheiro não tem cheiro, e que o tributo não deveria manter relações com fatores extrínsecos a sua origem⁵¹.

De início, tal princípio foi utilizado por Otmar Bühler, que, aproveitando a expressão latina *non olet* cunhada por Albert Hensel, transportou-a para o âmbito tributário na tentativa de melhor elucidar os problemas concernentes as atividades ilícitas⁵². Entende-se, pela exposição doutrinária, que deverá importar precipuamente o emprego que as atividades estatais darão a seus tributos, sendo irrelevante as circunstâncias que possam vir a poluir a origem da arrecadação.

⁴⁹ Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

⁵⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *op. cit.*, p. 102.

⁵¹ “Quis o imperador romano desse modo significar que o dinheiro não tem cheiro, importando essencialmente ao Estado o emprego que faça dos seus tributos e não a circunstância de reputar-se ridícula ou repugnante a fonte de que provenham. Claro está que, na sua versão atual, as expressões perderam o conteúdo cínico da anedota, para se penetrarem de alto sentido ético, qual o de procurar atingir isonomicamente a capacidade econômica do contribuinte sem preconceitos falsos ou ingênuos pruridos de sentimentalismo piegas quanto à licitude da atividade que constitua fato gerador do tributo.” FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 46.

⁵² *Ibid.*, p. 91.

Todavia, essa compreensão extraída do assunto não se fez harmônica entre os estudiosos, o que provocou o surgimento de grandes discussões nacionalmente, como se percebe dos apontamentos de Amílcar de Araújo Falcão:

No Brasil a jurisprudência tem hesitado quanto à tributabilidade das atividades criminosas ou imorais, inclinando-se geralmente pela solução, que se nos afigura lamentável, de considerar ilegítima a incidência de imposto sobre elas. Está evidentemente errada essa maneira de entender as coisas⁵³.

Fala-se em princípio *pecunia non olet*⁵⁴, também comum a terminação cláusula, enquanto outros entendem, na verdade, ser regra que se refere a exigibilidade da exação sobre quem possui capacidade contributiva, ainda que o rendimento provenha de atividade ilícita. Assim, segundo lições extraídas desse preceito normativo, o tributo deveria incidir indiscutivelmente sobre as atividades lícitas, bem como sobre aquelas consideradas ilícitas ou imorais⁵⁵.

Nesse sentido caminhou o ordenamento tributário nacional preocupando-se em analisar apenas o negócio jurídica e a relação econômica originada, como se percebe do art. 118 do CTN:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:
I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;
II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

A legislação brasileira extravagante caminha na mesma direção, como demonstra o art. 26 da Lei n. 4.506/64 que dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza.

Art. 26. Os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas, ou percebidos com infração à lei, são sujeitos à tributação, sem prejuízo das sanções que couberem.

Dos dispositivos em comento, extrai-se o entendimento de que se deverá optar sempre por uma abordagem objetiva. Aliomar Baleeiro ao esclarecer afirma:

a validade, invalidade, nulidade, anulabilidade ou mesmo a anulação já decretada do ato jurídico são irrelevantes para o Direito Tributário. Praticado o ato jurídico ou celebrado o negócio que a lei tributária erigiu em fato gerador, está nascida a obrigação para com o fisco. E essa obrigação subsiste independentemente da

⁵³ *Ibid.*, p. 87-88.

⁵⁴ Emprega-se aqui a terminação “princípio *non olet*” por se tratar de expressão já consagrada na doutrina e jurisprudência pátria, por ser este o termo alcunhado originalmente por Bühler e, ainda, por entender norma principiológica como sendo mandamento de otimização capaz de efetivar ato específico através de sua força cogente. Vide nota 6 e 33 anterior.

⁵⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *op. cit.*, p. 102.

validade ou invalidade do ato. Se nulo ou anulável, não desaparece a obrigação fiscal que dele decorre, nem surge para o contribuinte o direito de pedir repetição do tributo acaso pago sob invocação de que o ato era nulo ou foi anulado. O fato gerador ocorre e não desaparece, do ponto de vista fiscal, pela nulidade ou anulação⁵⁶.

Em dias atuais, nota-se que o aspecto semântico do adágio latino sofreu alterações, como é comum quando se considera possível a variação linguística ao longo dos anos⁵⁷. Dessa forma, enquanto que se ressaltava originariamente o sentido cômico da expressão, hodiernamente destaca-se o aspecto moral e ético, procurando alcançar uma contribuição equânime entre os contribuintes e desconsiderando preconceitos e outros aspectos irrelevantes para a formação do fato gerador.

A igualdade de tratamento entre indivíduos que possuam capacidade contributiva semelhante parece ser o principal fundamento e o espírito normativo que emana do princípio *pecunia non olet*, muito embora, para alguns, pare a sensação de que na dúvida sempre o Estado vai tributar, já que esta atitude lhe é mais vantajosa. Em exposição posterior, várias interpretações desse dispositivo serão confrontadas para que se possa chegar o mais próximo possível de seu *mens legis*.

Importa, outrossim, não confundir tal princípio em comento com a norma antielisão⁵⁸ estabelecida pelo parágrafo único do art. 116 do CTN introduzido pela LC 104:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

[...]

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Verifica-se, então, que tal dispositivo legal procura regular a dissimulação do fato gerador, que consiste em esconder a ocorrência deste por detrás de um fato não tributado.

⁵⁶ BALEEIRO, Aliomar. *op. cit.*, p. 714.

⁵⁷ “É, pois, recente a concepção de língua como instrumento de comunicação social, maleável e diversificado em todos os seus aspectos, meio de expressão de indivíduos que vivem em sociedades também diversificadas social, cultural e geograficamente.” CUNHA, Celso; CINTRA, Lindley. *Nova gramática do português contemporâneo*. 6. ed. Rio de Janeiro: Lexikon, 2013, p. 3.

⁵⁸ “Elisão e evasão têm sentidos equivalentes. Se tivermos, porém, de estabelecer uma diferença de significado entre esses dois termos, talvez seja preferível, contrariando a preferência de muitos, utilizarmos evasão para designar a conduta lícita, e elisão para designar a conduta ilícita. Realmente, elidir é eliminar, ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo, está agindo ilícitamente, na medida em que está eliminando ou suprimindo a relação tributária já instaurada. Por outro lado, evadir-se é fugir, e quem foge está evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim, quem evita pode estar agindo licitamente.” MACHADO, Hugo de Brito. *op. cit.*, p. 116.

Assim, não havendo correspondência entre os atos efetivamente praticados e os expostos pelo contribuinte, poderá o fisco desconsiderar os simulados.

Tenta-se, portanto, combater hipóteses em que se busca excluir ou reduzir a tributação por meio de uma distorção dos fatos efetivamente ocorridos e, por isso, a norma antielisão autoriza o exegeta a ultrapassar os limites da norma tributária que define a hipótese de incidência do tributo, para atingir situações que esta não previu.

Bem como o princípio *pecunia non olet*, a norma antielisão tenta identificar o fato gerador realmente ocorrido. Contudo, naquela hipótese de incidência realiza-se mediante atividade ilícita, enquanto nesta há sempre dissimulação maculada pela ilicitude.

5 ILICITUDE

O legislador preocupa-se em elencar e compor o ordenamento daquilo que importa ao Direito. Por sua vez, o homem com a liberdade de agir, através de sua conduta, poderá escolher ou não se portar em conformidade com esse ordenamento. Fernando Capez, para quem a conduta é a ação ou omissão humana, consciente e voluntária, dirigida a uma finalidade, afirma:

Somente quando a vontade se liberta do claustro psíquico que a aprisiona é que a conduta se exterioriza no mundo concreto e perceptível, por meio de um comportamento positivo, a ação (“um fazer”), ou de uma inatividade indevida, a omissão (“um não fazer o que era preciso”) [...]. Assim, conhecedoras que são dos processos causais, e sendo dotadas de razão e livre-arbítrio, podem escolher entre um ou outro comportamento⁵⁹.

Se por um lado tem-se a conduta, por outro tem-se o ordenamento jurídico que procura, através de regulação de tais condutas, estabelecer uma ordem social, como se depreende dos ensinamentos de Fábio Ulhoa Coelho:

a norma jurídica define as condutas permitidas (*as não sancionadas*), proibidas (*as sancionadas*) e obrigatórias (*aquelas cuja omissão é sancionada*). Em decorrência, o ordenamento jurídico pode ser visto como uma extensa pauta dos comportamentos que se devem observar para garantir a organização da sociedade⁶⁰.

A conduta em busca de uma finalidade e exteriorizada quando em desconformidade com as leis faz surgir a denominada ilicitude. Segundo Rogério Greco:

Ilicitude, ou antijuridicidade, é a relação de antagonismo, de contrariedade entre a conduta do agente e o ordenamento jurídico. Quando nos referimos ao ordenamento jurídico de forma ampla, estamos querendo dizer que a ilicitude não se resume a matéria penal, mas sim que pode ter natureza civil, administrativa, tributária etc. Se a conduta típica do agente colidir com o ordenamento jurídico penal, diremos ser ela penalmente ilícita⁶¹.

Comumente chamada de antijuridicidade no Direito Penal, a ilicitude restringe-se a uma caracterização negativa do fato, portanto limitada aos acontecimentos e não relacionadas à personalidade do agente. Segundo lições de Cezar Roberto Bittencourt:

uma vez afirmada a tipicidade da conduta, o seguinte degrau valorativo corresponde à análise da antijuridicidade, em cujo âmbito corresponde determinar se a conduta típica é contrária ao Direito, isto é, ilícita, e constitui um injusto. O termo

⁵⁹ CAPEZ, Fernando. *Curso de direito penal*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, v. 1, p. 117.

⁶⁰ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito civil*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 318.

⁶¹ GRECO, Rogério. *Curso de direito penal*. 11. ed. Rio de Janeiro: Impetus. 2009, p. 299.

antijuridicidade expressa, portanto, um *juízo de contradição* entre a conduta típica praticada e as normas do ordenamento jurídico⁶².

Após a análise da ilicitude, conclui-se que os atos ilícitos caracterizam-se precipuamente pela oposição aos atos lícitos, ou seja, aqueles atos humanos praticados em conformidade com o ordenamento jurídico vigente⁶³. Além disso, os atos ilícitos, por serem praticados em desacordo com o prescrito nos dispositivos legais, embora repercutam na esfera do direito, produzem efeitos jurídicos involuntários e impositivos. Em vez de direito, criam deveres, obrigações⁶⁴.

Quando se viola preceito normativo insculpido em determinado ordenamento jurídico ou acordo de vontade definido entre as partes tem-se a infração. A penalidade prevista em lei à prévia infração denomina-se sanção. Esta funciona essencialmente como forma de desestimular a violação de normas de conduta, mas também como forma de reparar o dano causado pelo infrator. Por isso, às vezes compele o responsável ao cumprimento do seu dever, outras vezes comina punição.

As sanções podem ser penais, administrativas e civis. A sanção penal compreende duas espécies: a pena e a medida de segurança. Dentre as penas, encontram-se as privativas de liberdade, as restritivas de direito e as pecuniárias⁶⁵. As sanções administrativas, por sua vez, são impostas pelo Poder Executivo com vistas à ordenação de condutas, por tratarem-se de condutas cujos efeitos negativos são os de menor potencial lesivo. Por isso, consistem basicamente em multas ou suspensão de direitos.

Em âmbito cível, as normas impõem um dever de não causar dano a outrem. Com isso, em ocorrendo dano, ainda que exclusivamente moral, com ou sem culpa, o realizador do ato ilícito terá o dever de repará-lo. Oportuno elucidar que ao tentar conceituar ato ilícito, o CC/2002 indica a necessidade da presença de três elementos: contrariedade ao direito, culpa

⁶² BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de direito penal*. 17. ed. São Paulo: Saraiva. 2012, p. 435.

⁶³ Alguns doutrinadores entendem que os atos ilícitos não são jurídicos, haja vista serem da essência desses atos a contrariedade ao Direito. Essa é a opinião de Flávio Tartuce, Zeno Veloso, Orosimbo Nonato, Vicente Ráo, Pablo Stolze Gagliano, Rodolfo Pamplona Filho. Dentre aqueles que consideram os atos ilícitos como atos jurídicos estão Carlos Roberto Gonçalves, Caio Mário da Silva Pereira, José Carlos Moreira Alves. TARTUCE, Flávio. *Manual de direito civil*. 4. ed. São Paulo: Método, 2014, p. 178-179. Esta também é a posição de Pontes de Miranda ao afirmar que os atos ilícitos são jurídicos, uma vez que a regra jurídica sobre eles incide, colorindo-os, dando-lhes entrada no mundo jurídico. Nessa mesma linha, Alfredo Augusto Becker aduz que o ato é ilícito porque é jurídico, se assim não fosse seria apenas imoral, irreligioso ou antieconômico. MAIOLI, Luiz Francisco Stefanello. *O Non Olet no Direito Tributário*. Monografia (Graduação em Direito) – Departamento de Direito Econômico e do Trabalho, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2009, p. 36.

⁶⁴ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva. 2011, p. 495.

⁶⁵ CAPEZ, Fernando. *op. cit.*, p. 328.

ou dolo e dano⁶⁶. A imprecisão do dispositivo é indubitável, considerando-se que o ato ilícito é tão somente o ato contrário ao direito, sendo alheios ao seu conceito os elementos culpa, dolo e dano⁶⁷.

Muitas vezes acontece de um ilícito ser reprimido simultaneamente no criminal e no cível, todavia há diferença de finalidade das sanções, como demonstra Caio Mário da Silva Pereira:

Enquanto o direito penal vê no ilícito a razão de *punir o agente*, o direito civil nele enxerga o fundamento da *reparação do dano*. Por isto mesmo a responsabilidade civil é independente da criminal, ainda que haja a superposição das duas áreas. Faz contudo, *coisa julgada*, para impedir que se questione no cível a decisão criminal proferida sobre a existência do fato e sua autoria⁶⁸.

Constata-se, então, que a relação de contrariedade entre o fato praticado por alguém e o ordenamento jurídico como um todo denomina-se ilicitude e que há, portanto, ilícitos de natureza penal, civil, tributária, administrativa, ambiental etc., não existindo diferença entre eles quanto à origem. A doutrina majoritariamente atribui o critério político como requisito para esta distinção. Desse modo, o que hoje se entende por ilícito tributário no futuro poderá ser compreendido como ilícito penal, dependendo da vontade do legislador e da conveniência para o interesse público.

5.1 Tributo e sanção

Em âmbito tributário, a sanção origina-se do descumprimento ou de obrigações contributivas, quando se deixa de pagar tributo devido, ou de colaboração com a administração tributária, *e.g.*, no descumprimento de obrigações acessórias. Logo, deduz-se que como as normas de Direito Tributário poderão ser alvo de violação, as sanções neste ramo jurídico também são necessárias e oportunas, desde que critérios como a personalidade, a culpabilidade e a proporcionalidade sejam observados.

A sanção mais comum em matéria tributária é a pecuniária, ou seja, a multa imposta nos casos de retardamento do devedor ou de infrações mais graves que impliquem sonegação ou, ainda, de simples descumprimento de obrigações acessórias. No

⁶⁶ Art. 186. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.

⁶⁷ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Manual de direito processual civil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014, p. 86.

⁶⁸ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 24. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 549.

entanto, embora raras, há também penalidades de perdimento de bens e de restrição a direitos⁶⁹.

Baseando-se nos conceitos de tributo já expostos⁷⁰ e nas análises sobre sanção agora elencadas, resta claro, portanto, que tributo não é penalidade pecuniária, pois esta só pode originar-se de um fato necessariamente marcado pela ilicitude e são os acontecimentos ilícitos que estão diretamente ligados a uma consecução sancionatória. Entende-se também que o tributo além de não se confundir com sanção, não poderá ter efeito sancionador.

Segundo Hugo de Brito Machado, a relação tributária é uma relação jurídica. Logo, paga-se tributo em cumprimento a um dever jurídico, e não em cumprimento a um dever de solidariedade social ou em cumprimento a uma sanção. Para ele, a sanção, por nascer de um descumprimento do dever e por ter garantida sua eficácia pela coação, liga-se à responsabilidade e não ao dever jurídico⁷¹.

Relacionando o estudo das sanções ao esquema metodológico da regra-matriz de incidência tributária, Paulo de Barros Carvalho esclarece:

Tudo o que dissemos sobre os critérios da hipótese tributária vale para o antecedente da norma sancionatória, que tem o seu critério material — uma conduta infringente de dever jurídico —, um critério espacial — a conduta há de ocorrer em certo lugar — e um critério temporal — o instante em que se considera acontecido o ilícito. Na consequência, depararemos com um critério pessoal — o sujeito ativo será aquele investido do direito subjetivo de exigir a multa, e o sujeito passivo o que deve pagá-la — e um critério quantitativo — a base de cálculo da sanção pecuniária e a percentagem sobre ela aplicada⁷².

5.2 Ilicitude e a Hipótese de incidência

Um dos equívocos encontrado comumente pelos ordenamentos jurídicos e pelas decisões de tribunais consiste em atribuir igualdade entre conceitos diversos. Desta feita, acaba-se muito por misturar fenômenos de natureza totalmente inconfundíveis. Essa mixórdia dá-se, *e.g.*, quando se aborda hipótese de incidência e fato gerador. Esclarecendo sobre aquela, Paulo de Barros Carvalho leciona:

O problema nominativo não é o mais importante, se bem que haja limites semânticos para a escolha das designações que o observador atribui aos fenômenos. Tratando-se de entidades lógicas que estão presentes ali onde houver norma jurídica de qualquer espécie, tanto faz chamarmos de *hipótese*, *antecedente*, *suposto*, *antessuposto* ou *pressuposto* à previsão fáctica, pois todos esses vocábulos têm a chancela dos mais

⁶⁹ PAULSEN, Leandro. *op. cit.*, p. 230.

⁷⁰ Vide 2.2 anterior.

⁷¹ MACHADO, Hugo de Brito. *op. cit.*, p. 130.

⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 248.

renomados cultores da Teoria Geral do Direito. Há de significar, sempre, a descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência⁷³.

Assim, o termo elaborado pela doutrina denominado hipótese de incidência corresponde à previsão abstrata contida na lei dos elementos integrantes da norma jurídico-tributária. Tais elementos, citados anteriormente, compreendem os sujeitos, à materialidade das situações jurídicas, à quantificação calculada mediante base de cálculo e alíquota, e os aspectos espacial e temporal⁷⁴.

Para outros, corresponde a descrição que a lei faz de um fato tributário que, quando ocorre, fará nascer a obrigação de o sujeito passivo ter de pagar ao sujeito ativo, normalmente entidade estatal, o tributo correspondente⁷⁵. Desta maneira, a lei, ao instituir determinado tributo, estabelece a sua hipótese de incidência, ou seja, a previsão abstrata da situação a que atribui o efeito jurídico de gerar a obrigação de pagar.

A adequação da situação de fato verificada à previsão normativa consiste no fenômeno jurídico da incidência. Com a subsunção do fato à norma⁷⁶, o que poderia ser um simples fato da vida assume a qualidade de fato jurídico gerador de uma prestação tributária. Em sentido contrário, define-se a não incidência por exclusão, não se deve empregar, por isso, a terminação “hipótese de não incidência”. Assim, só há falar em hipótese de incidência, uma vez que a não incidência é consequência necessária, correspondendo ao que se situa fora dos limites da norma⁷⁷.

Como visto em tópico anterior da distinção entre tributo e sanção, a penalidade tem como hipótese de incidência ato de origem ilícita, ao passo que a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. Infere-se, então, que não se pode imputar aos tributos características semelhantes a da multa que é imposta pela realização de um ilícito, haja vista esta comportar finalidade punitiva.

Há situações em que o legislador opta por inovar no mundo jurídico atribuindo ilicitude a um determinado fato. Naqueles casos em que a lei tributária já previa como hipótese de incidência o mesmo fato, a nova lei não tem condão de revogar a lei tributária,

⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. *op. cit.*, p. 450.

⁷⁴ MELO, José Eduardo Soares de. *Dicionário de direito tributário*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 114.

⁷⁵ CASSONE, Vítório. *Direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2000, p. 143.

⁷⁶ “Essa correspondência entre o fato e a norma, que qualifica o primeiro como fato jurídico, recebe várias denominações nos diversos setores do direito, como: suporte fático, tipificação legal, hipótese de incidência, subsunção, fato gerador, *tatbestand* (no direito alemão), *fattispecie* (no direito italiano), *supuesto de hecho* (no direito espanhol) etc.” GONÇALVES, Carlos Roberto. *op. cit.*, p. 317.

⁷⁷ PAULSEN, Leandro. *op. cit.*, p. 204.

sendo devido o tributo. No entanto, nas situações em que a lei tributária é posterior àquela que conferiu ilicitude ao fato ainda não previsto na hipótese de incidência, a nova lei tributária não o retira da ilegalidade, pois não é possível remover-lhe a ilicitude. Trata-se agora de sanção, não mais tributo⁷⁸.

Pode-se afirmar, então, que a norma jurídico-tributária não deve ter a ilicitude como elemento primordial da hipótese de incidência⁷⁹. Sobre a constituição essencial desta, Geraldo Ataliba afirma que “o aspecto material da hipótese de incidência é a conceituação legal de uma determinada consistência e forma, que constituem o seu próprio núcleo essencial”⁸⁰.

5.3 Ilicitude e o Fato gerador

Também muito adotada a terminologia sinonímica *fato imponible*, a expressão fato gerador é utilizada para caracterizar a concretização da hipótese abstratamente ventilada por dispositivo legal. Dessa forma, corresponde fielmente o conceito de fato, este entendido como ação ou coisa feita, ocorrida ou em processo de realização. Assim, com a realização da hipótese de incidência, teremos o fato gerador ou *fato jurígeno*. Ao adotar, com isso, que o vocábulo fato represente simples acontecimento, não é lógico que o mesmo corresponda tanto às situações abstratas previstas na norma jurídica, quanto aos acontecimentos ocorridos envolvendo os particulares⁸¹.

Muito embora o CTN e outros ordenamentos não se apresentem em conformidade com a diferença doutrinariamente estabelecida, alguns tributaristas relevam a falha como se pode perceber através do excerto de Leandro Paulsen⁸²:

Há situações, contudo, em que o próprio CTN e o legislador ordinário tratam a hipótese de incidência por fato gerador, como se pode ver no art. 19 do CTN e no art. 1º do DL 37/66. Não há nenhum inconveniente nisso, desde que se tenha bem presente a distinção entre o plano normativo e o plano fático⁸³.

⁷⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002, *passim*.

⁷⁹ Admitindo que a hipótese de incidência da norma jurídico-tributária possa conter como elemento constitutivo a ilicitude da conduta, Tiago de Menezes defende a possibilidade da lei tributária conferir um tratamento mais opressivo ao infrator como forma efetivação da justiça fiscal. CONCEIÇÃO, Tiago Menezes. *A Tributação do ato ilícito e a viabilidade do tratamento diferenciado ao contribuinte que atua ilicitamente*. In *Revista Dialética de Direito Tributário*. Vol. 136, janeiro/2007. São Paulo: Dialética, p. 89.

⁸⁰ ATALIBA, Geraldo. *Hipóteses de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 97.

⁸¹ MELO, José Eduardo de. *op. cit.*, p. 100.

⁸² PAULSEN, Leandro. *op. cit.*, p. 204.

⁸³ Art. 19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional.

O fato gerador pode ainda ser analisado segundo alguns aspectos. O primeiro deles apresenta-se como aspecto pessoal, quando dizem respeito aos envolvidos na relação jurídico-tributária, no qual se relacionam, por um lado, a Fazenda Pública⁸⁴, e, por outro lado, os contribuintes e responsáveis, pessoas privadas que mantêm relação de pertinência com a materialidade tributária.

Segundo o aspecto material, o fato gerador abrange os negócios, estados, situações, atos jurídicos, serviços públicos específicos e divisíveis, realização de obras públicas, dispostos na CF/88, que representem fenômeno revelador de riqueza, praticados ou referentes ao próprio contribuinte, ou exercidos pelo Poder Público.

No aspecto quantitativo, o fato gerador deve ser entendido como dimensão do valor pecuniário, positivando o *quantum* devido pelo contribuinte ou responsável, ou seja, o efetivo valor a ser recolhido aos cofres públicos, compreendendo a grandeza econômica, base de cálculo, e o percentual aplicável sobre esta base, elemento conhecido por alíquota.

Por fim, o fato gerador apresenta um aspecto temporal, que se caracteriza como sendo o momento em que se deve reputar acontecida a materialidade do tributo, *e.g.*, o instante de saída ou entrada de mercadoria. Além do aspecto espacial que corresponde ao local em que ocorre a materialidade tributária, *e.g.*, estabelecimento, porto, aeroporto, fronteira, território nacional etc.

O fato gerador, ademais, apresenta significativa importância, uma vez que define a natureza jurídica do tributo⁸⁵, consoante o preceito encontrado no art. 4º, I, do CTN, ressaltando que o nome ou denominação do tributo são irrelevantes:

Art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

DL 37/66. Art. 1º O Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional. (Redação dada pelo DL 2.472/88)

⁸⁴ Termo que segundo Maria Helena Diniz pode corresponder às seguintes acepções: pessoa jurídica de direito público que participa de medidas judiciais, não compreendendo as empresas públicas e as sociedades de economia mista; Erário, compreendendo o conjunto de bens e dinheiros públicos; Patrimônio estatal; Fisco; Rendimento público; Conjunto de órgãos e repartições públicas encarregadas da administração do patrimônio estatal, da arrecadação de tributos e da fiscalização do cumprimento das normas tributárias, correspondendo ao Estado financeiro; Soma dos interesses financeiros da União, dos Estados e dos Municípios, abrangendo a Fazenda federal, estadual e municipal. DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 566.

⁸⁵ Ressalte-se que os empréstimos compulsórios e às contribuições de melhoria não são definidos pelo fato gerador, uma vez que se tratam de gravames finalísticos. Logo, a natureza destas espécies tributárias é determinada de acordo com a finalidade para a qual foram instituídos. Portanto, seus fatos geradores são irrelevantes, haja vista o elemento finalístico os definir completamente. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 448.

O legislador preocupou-se, ainda, em determinar o momento no qual o fato gerador ocorreria. Daí, estabelece o CTN que o fator gerador e seus efeitos já estariam presentes, em se tratando de situação de fato, desde o momento em que as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios se verifiquem. Um outro momento, em se tratando de situação jurídica, corresponde ao instante em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável, como dispõe o art. 116 do CTN:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Como é cediço, dá-se a constituição do fato gerador no momento em que se realizam os eventos previsto pela legislação tributária. Por isso, não deve ser o ilícito elemento essencial do fato gerador do tributo, assim como não o é na hipótese de incidência. Muito embora, no instante em que há subsunção do fato à norma seja encontrada uma ilicitude eventual, desde que se relacione a uma atividade originariamente lícita, a cobrança do tributo continuaria devida. São essas as lições pregadas por Hugo de Brito Machado quando afirma:

A compreensão do que se está afirmando é facilitada pela distinção, inegável, entre hipótese de incidência e fato gerador do tributo. Cuida-se, com efeito, de dois momentos. O primeiro é aquele em que o legislador descreve a situação considerada necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária. Nessa descrição a ilicitude não entra. O outro momento é o da concretização daquela situação legalmente descrita. Nessa concretização pode a ilicitude eventualmente fazer-se presente. Aí estará, assim, circunstancialmente. Sua presença não é necessária para a concretização da hipótese de incidência do tributo. Mas não impede tal concretização, até porque, para o surgimento da obrigação tributária, como já visto, a concretização do previsto é bastante. Por isto, a circunstância ilícita, que sobra, que não cabe na hipótese de incidência tributária, é, para fins tributários, inteiramente irrelevante⁸⁶.

Pelo exposto, verifica-se que há dois momentos necessários para a constituição da relação jurídica e o surgimento da obrigação tributária. O primeiro consiste na descrição, ou seja, previsão da hipótese de incidência. O segundo reside na concretização desta previsão.

⁸⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *op. cit.*, p. 114.

Conclui-se, com isso, que naquele momento não há falar em ilicitude, mas neste a ilicitude é eventualmente possível.

6 A TRIBUTAÇÃO DOS ATOS ILÍCITOS

A base desta pesquisa reside na dualidade de interpretações sobre um mesmo fenômeno, uma vez que existem os defensores da tributação relativa a atividades ilícitas, como também há aqueles que rechaçam essa prática, pois a consideram desarrazoada e inoportuna. Trata-se de questão delicada e já ensejadora de numerosos debates nacionais e internacionais.

Considera-se importante, por isso, a realização de um exame minucioso sobre os diversos argumentos que almejam fundamentar as duas correntes existentes, procurando-se, principalmente, identificar as justificativas que compõem o entendimento doutrinário dominante e analisar se este encontra-se em concordância com o ordenamento jurídico então vigente e com as diversas decisões dos tribunais superiores.

6.1 A inadmissibilidade de tributação

Um dos principais argumentos que contesta a tributação sobre ilícitos funda-se no aspecto moral e ético da atividade estatal, pois, segundo seus defensores, se houvesse tributação o Estado estaria, dessa maneira, utilizando-se de meios que ele mesmo, previamente, proibiu para locupletar-se. Em outras palavras, o ente político, ao possibilitar que atividades de origem ilícitas fossem tributadas, associa-se e aproveita-se de uma situação essencialmente ilegal⁸⁷.

Visto de outra forma, a reflexão consiste em justificar como poderia o Estado valer-se de uma atividade nobre e benfazeja, com finalidades altruístas, como a persecução do bem comum e a justiça social, se, para isso, utiliza-se de receitas maculadas pela pecha da imoralidade e ilicitude. Desse modo, para os defensores da inadmissibilidade, este ente estaria justificando um fim através de meios espúrios.

Destacam-se, nesse sentido, as considerações feitas por Misabel Abreu Machado Derzi ao acordar com o ensinamento de que proventos oriundos da ilicitude sequer são considerados rendimentos em sentido econômico:

⁸⁷ Para o direito tributário alemão, não é relevante se um comportamento viola um mandamento legal ou os bons costumes, desde que preencha os requisitos estabelecidos pela legislação tributária a exação será devida. Com isso, impede-se que o sujeito passivo sustente a ilicitude da conduta para evitar a tributação, sob o argumento de que o Estado legalizaria o ilícito. TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Volume I. Tradução da 18.^a edição alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 330. *apud* GARRIDO, José Antônio Ferreira. *Fato Gerador da obrigação tributária como ato-fato jurídico*. 2012. 229 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-graduação da Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2012, p. 193.

deve-se sustentar a intributabilidade dos bens, valores e direitos oriundos de atividades ilícitas. (...) Não seria ético, conhecendo o Estado a origem criminosa dos bens e direitos, que legitimasse a ilicitude, associando-se ao delinqüente e dele cobrando uma quota, a título de tributo. Portanto, põem-se alternativas excludentes, ou a origem dos recursos é lícita, cobrando-se em consequência o tributo devido e sonegado, por meio da execução fiscal, ou é ilícita, sendo cabível o perdimento dos bens e recursos, fruto da infração⁸⁸.

De maneira mais técnica, há argumentos contrários que alegam que a incidência do tributo nas atividades ilícitas provoca uma antinomia com o art. 3º do CTN, segundo o qual tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir e que não constitua sanção de ato ilícito. Haveria, então, uma presunção de que a previsão legal apoia-se em práticas lícitas, não ilícitas.

Por outro lado, tem-se ainda o entendimento pelo aspecto financeiro de que a riqueza bruta, oriunda de uma atividade contrária à lei, não poderia ser definida como um rendimento produto, em outras palavras, os rendimentos oriundos de atividades ilícitas, por estarem em desconformidade de qualquer fator clássico de produção, não significariam verdadeira riqueza tributável, tornando-os insuscetíveis de tributação. Em suma, a origem ilícita dos rendimentos contaminaria os próprios efeitos, fulminando a incidência.

Argumenta-se, também, que a realização da tributação causaria um conflito entre os diversos ramos jurídicos, debilitando a coesão desse sistema, tendo em vista que, de um lado, uma norma jurídica elenca um fato tipificando-o como crime e, de outro lado, o fisco usa este como meio de angariar tributo. Entende-se que, indiretamente, estaria o Estado associando-se com o criminoso e aceitando o crime, uma vez que corrobora com a atividade ilícita ao considerar exclusivamente os aspectos econômicos dessas atividades.

Em oposição aos defensores do princípio *pecunia non olet*, imbuídos do desejo de proporcionalidade e espelhados pelo princípio da capacidade contributiva, estão aqueles que entendem não poder figurar como expressão única e isoladamente a capacidade contributiva, pois que tal posicionamento iria de encontro ao princípio da unidade da constituição pátria.

Por pretender atribuir interpretação econômica ao fato gerador, Sacha Calmon Navarro Coêlho adjectiva o art. 118 do CTN de “imprestável” e, compactuando-se com a inadmissibilidade de tributação, encontra solução para a problemática da ilicitude em outro dispositivo quando afirma:

⁸⁸ BALEEIRO, Aliomar. *op. cit.*, p. 715-716.

Para casos tais é que serve o art. 126 ora em comentário. Seria justo que os psicanalistas de ofício e diploma pagassem os tributos, e o exercente ilegal da profissão deles escapasse, arguindo as suas irregularidades? Evidentemente não se trata da tributação dos atos ilícitos tipificados como delituosos, já que o fato gerador dos tributos é sempre um fato lícito. A questão se resolve da seguinte maneira:

A) são tributáveis os fatos lícitos, embora realizados ilicitamente;

B) não podem ser tributados os fatos ilícitos, como por exemplo o rufianismo, o jogo do bicho ou o tráfico de drogas⁸⁹.

Percebe-se, com isso, que a ilicitude, para alguns, parece ter em determinados casos mais intensidade que outros, principalmente quando estão sob enfoque casos com características díspares. Desta feita, não defendem a incidência de IR sobre rendimento obtido de tráfico de drogas, mas corroboram com a incidência do mesmo imposto sobre o rendimento auferido por uma sociedade empresarial irregular, entendendo que neste caso, por ser menos ilícito que aquele e por encontrar específica previsão legal, a tributação seria devida.

Também com fundamentação diversa, mas convergindo para a não tributação, encontra-se Alfredo Augusto Becker que, condenando a mixórdia entre institutos jurídicos e não-jurídicos e afirmando ser difícil ao operador do direito chegar a uma adequada compreensão do tema, adverte que “essa contaminação prostitui a atitude mental jurídica, fazendo com que o juiz, a autoridade pública, o advogado e o contribuinte desenvolvam (sem disto perceberem) um raciocínio pseudo-jurídico”⁹⁰.

Ainda diferenciando sanção de tributo, preceitua Luciano Amaro que, ao atribuir caráter sancionatório aos proventos obtidos por práticas criminosas, aduz:

A questão, segundo nos parece, não é, propriamente, a de se tributarem ou não os atos ilícitos. Ato ilícito, como tal, não é fato gerador de tributo, mas suporte fático de sanção, que (mesmo quando se cuida de infração tributária) com aquele não se confunde (CTN, art. 3º). Dessa forma, se “A” furtou de “B” certa quantia, não se pode, à vista do furto, tributar “A”, a pretexto de que tenha adquirido renda; cabem no caso, as sanções civil e penal, mas não tributo⁹¹.

A doutrina tem ofertado soluções plausíveis para estes casos, à luz das disposições normativas constantes do CP e do CPP, que preveem o perdimento de bens e recursos, fruto da infração ou o sequestro de bens imóveis ou móveis adquiridos pelo indiciado como proventos do crime. Em caráter exemplificativo, Hugo de Brito Machado comenta que:

⁸⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *op. cit.*, p. 676.

⁹⁰ BECKER, Alfredo Augusto. *op. cit.*, p. 609-610.

⁹¹ AMARO, Luciano. *op. cit.*, p. 285. Todavia, há ainda os que sustentam a incidência tributária sobre os atos ilícitos, apesar de um dos efeitos secundários da sentença penal condenatória ser a possibilidade da perda, em favor da União, dos bens ou valores auferidos pela prática do fato criminoso. Assim, será devedor o autor dos atos ilícitos caso não tenha recolhido os tributos devidos durante o período em que possuía tais bens. PASSOS, Fábio Prescoti; ANDRADE, Bruno José de Castro. *Da tributação da hipótese de incidência decorrente da consequência econômica do ilícito penal*. Disponível em <http://www.conpedi.org.br/anais/36/06_1209.pdf> Acesso em: 3.abr.2015.

Por isto mesmo as autoridades da Administração Tributária, acertadamente, não cobram os impostos que seriam devidos pela importação de mercadorias nos casos de contrabando, ou descaminho. Decretam o perdimento das mercadorias e os impostos somente serão cobrados se e quando essas mercadorias são arrematadas em leilão promovido pela Fazenda⁹².

Pelo exposto, nota-se que a maioria dos argumentos favoráveis a inadmissibilidade da tributação dos atos ilícitos não são genéricos e irrestritos, pelo contrário, propugnam a não tributação para alguns atos, enquanto defendem que, para outros casos específicos, haja a possibilidade de tributação.

6.2 A admissibilidade de tributação

Mesmo sendo a divergência apresentada pela doutrina ainda muito acentuada, não se pode negligenciar o fato de que a corrente favorável a tributação dos atos ilícitos vem, a cada dia, ganhando mais seguidores, uma vez que se fortalece o aspecto econômico do fato gerador, tornando-se irrisória a discussão acerca da moralidade ou ilicitude do ato jurídico que o gerou.

Indiscutível é a constatação de que esse foi o posicionamento também tomado pelo código tributário então vigente, pois claramente a abstração requerida pela norma, ao se interpretar o fato gerador, é suficiente para afastar qualquer questionamento relacionado a validade jurídica do ato. Assim, não há falar em validade jurídica quando se pretende definir fato gerador.

Apesar da discussão acerca de sua constitucionalidade, encontra-se preceito semelhante no mesmo código, em seu art. 43, § 1º, que busca estabelecer os fatos geradores para o imposto de renda, orientando o interprete a desconsiderar a (i)licitude do ato que originou a obtenção do imposto:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

[...]

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

⁹² MACHADO, Hugo de Brito. *op. cit.*, p. 317.

Por isso, para os defensores da admissibilidade, entendimento diverso seria incoerente e absurdo, uma vez que conduz o aplicador da norma a infringir regras e princípios tributários e sobretudo constitucionais, quando se tem em consideração os princípios da legalidade, isonomia e principalmente o da capacidade contributiva⁹³. Em vista disso, tornam-se compreensíveis os dizeres de Amílcar de Araújo Falcão:

Haveria na exoneração tributária um resultado contraditório, por isso que se estaria abrindo aos contraventores, aos marginais, aos ladrões, aos que lucram com o furto, o crime, o jogo de azar, o proxenetismo, etc., a vantagem adicional da exoneração tributária, de que não gozam os contribuintes com igual capacidade contributiva decorrentes da prática de atividades, profissões ou atos lícitos⁹⁴.

Há também a opinião daqueles que, embora aceitem a conclusão de serem tributáveis as operações ou atividades em comento, fazem restrições a essa corrente. Oronzo Quarta distingue entre atividades imorais toleradas e atividades propriamente *contra legem*. Segundo ele, estas atividades deverão ter suas tributações desconsideradas, ao passo que aquelas devem ensejar a cobrança do tributo. No mesmo caminho direciona Otmar Bühler, para quem algumas atividades devem ser atingidas pela incidência, enquanto outras não. Apesar de não apresentar um aspecto diferenciador evidente, o autor recusa a tributação de atividades imorais, como a encontrada nos bordéis⁹⁵.

Parte da doutrina, à semelhança de Sacha Calmon Navarro Coêlho, utiliza-se de outros dispositivos legais para contornar eventuais obstáculos a respeito da validade jurídica de determinados atos. Um deles consiste no já citado art. 126 do CTN. Pela importância da pesquisa, todo ele será, a seguir, alvo de análise.

Com propósito de eliminar eventuais dúvidas que possam surgir, indispensável é, de início, esclarecer que qualquer fato que se enquadre nesse artigo, ensejará infalivelmente o tributo. Portanto, não se deve questionar a (i)licitude dos fatos previstos por esta norma, já que o legislador antecipadamente preferiu conferir a eles tratamento diverso.

Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:
I – da capacidade civil das pessoas naturais;

⁹³ “Si todos los administrados deben ser tratados igualmente, la ilicitud no puede dispensar a quien configura los hechos generadores de los tributos o para-tributos en el desarrollo de actividades ilícitas y esasí que se sustenta el non olet, en base al cual se entiende que corresponde la tributación sobre las actividades ilícitas.” Este também é o entendimento consagrado em vários países americanos e europeus. Para um estudo comparado recomenda-se: FAGET, Alberto. *El principio de non olet em materia tributaria*. Disponível em: <<http://revistaderecho.um.edu.uy/wp-content/uploads/2012/12/Faget-El-principio-de-non-olet-en-materia-tributaria.pdf>> Acesso em: 2.abr.2015.

⁹⁴ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *op. cit.*, p. 90.

⁹⁵ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *op. cit.*, p.88, nota 74.

II – de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;

III – de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

Refere-se o dispositivo à aptidão da pessoa, titular de direitos, para compor o polo passivo da relação jurídico-tributária. Pelo inciso I, percebe-se que a incapacidade civil, seja ela absoluta, seja ela relativa, é irrelevante para fins tributários. Logo, os atos realizados pelos menores de 16 anos, por aqueles entre 16 e 18 anos, pelos ébrios habituais, pelos toxicômanos, pelos pródigos, pelos excepcionais, sem desenvolvimento mental completo, pelos deficientes mentais e pelos surdos-mudos, quando estes não puderem exprimir sua vontade, se tiverem implicações tributárias, serão necessariamente tributados⁹⁶.

Pelo inciso II, infere-se que mesmo sofrendo limitações relevantes no exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, a pessoa natural não está dispensada da cobrança. Assim, deverá contribuir normalmente o réu preso, o profissional suspenso por seu conselho, o interditado, o transportador com habilitação suspensa, o falido, entre outros.

Também é nesse sentido o inciso III ao prevê que a incidência tributária ocorrerá independentemente da regular constituição da pessoa jurídica, mediante a inscrição ou registro dos seus atos constitutivos no órgão competente⁹⁷. Desta maneira, situação irregular da instituição que exerce empresa não afasta a obrigação de recolher o tributo, pois sua capacidade tributária independe da constatação da regularidade de sua formação⁹⁸.

Não poderia ser outro o entendimento, ao passo que posição contrária induziria à lesão ao STN, pois se assim não fosse haveriam inumeráveis bens sendo transferidos no nome de incapazes, bem como sócios propositalmente negligenciariam o cadastro perante o fisco, dentre outras fraudes prováveis.

⁹⁶ Art. 3º. São absolutamente incapazes de exercer pessoalmente os atos da vida civil:

I - os menores de dezesseis anos;

II - os que, por enfermidade ou deficiência mental, não tiverem o necessário discernimento para a prática desses atos;

III - os que, mesmo por causa transitória, não puderem exprimir sua vontade.

Art. 4º. São incapazes, relativamente a certos atos, ou à maneira de os exercer:

I - os maiores de dezesseis e menores de dezoito anos;

II - os ébrios habituais, os viciados em tóxicos, e os que, por deficiência mental, tenham o discernimento reduzido; III - os excepcionais, sem desenvolvimento mental completo;

IV - os pródigos.

Parágrafo único. A capacidade dos índios será regulada por legislação especial.

⁹⁷ Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

⁹⁸ CC 37.768/SP.

O fundamento da equivalência está no princípio da isonomia, mas sobretudo no princípio da capacidade contributiva, tudo com finalidade de se fazer evitar tratamento mais benévolo a realizadores de ilícitos, em detrimento daqueles que se encontram, diante do fenômeno da tributação, amparados pela legalidade, colhendo de forma legítima os seus rendimentos, provindos de origens lícitas.

Muito embora os preceitos anteriores sejam mencionados em alguns argumentos, a maioria daqueles favoráveis à exação sobre atos ilícitos apoiam-se sobre o art. 118 do CTN para defender suas ideias e refutar as opiniões contrárias. Em conformidade com a interpretação econômica do fato gerador que emana desse dispositivo, fomentam a noção de que o fato gerador deve ser interpretado como se encontra descrito na legislação, sem considerar fatores externos.

Apesar do artigo não ser comumente alvo de elogios, pelo contrário, frequentemente se tem comentado de sua atecnia, muitos valem-se dele para defender seu ponto de vista. Uma delas é Regina Helena Costa que observa:

Outro preceito cuja redação peca pela clareza, revelando-se, mesmo, à primeira vista, incompatível com o disposto no art. 116, pois determina que a definição legal do fato gerador deve ser interpretada abstraindo-se dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos. Essencialmente, remarca a autonomia do Direito Tributário para definir os efeitos dos atos jurídicos em seu domínio, advertindo o intérprete de que a disciplina do direito privado não interfere na definição do fato gerador. Desse modo, a validade e a eficácia dos atos jurídicos, à luz do Direito Civil, por exemplo, não repercute no aperfeiçoamento do fato gerador. Noutro dizer, ainda que o ato jurídico seja inválido ou ineficaz no âmbito do direito privado, isso não lhe subtrairá a eficácia no campo tributário. Desse modo, por exemplo, mesmo que alguém aufera renda mediante a exploração de atividade ilícita, será contribuinte do respectivo imposto⁹⁹.

Considera-se que o legislador infraconstitucional, ao elaborar esse dispositivo, utilizou-se de maneira atenuada da interpretação econômica do fato gerador. Esta desenvolveu-se na Alemanha, com a doutrina de Enno Becker¹⁰⁰. Segundo suas lições, na interpretação das leis fiscais, deve-se levar em conta a sua finalidade, o seu significado econômico e a evolução das circunstâncias. Em outras palavras, é fundamental que a interpretação desconsidere todos os formalismos jurídicos, mas ao mesmo tempo procure obter o sentido e o alcance econômico das normas tributárias, de maneira a tornar possível a efetivação da isonomia e da capacidade contributiva.

⁹⁹ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 4. Ed. São Paulo: Saraiva. 2014, p. 182.

¹⁰⁰ Também denominada teoria da consideração econômica do fato gerador, teoria da consistência econômica do fato gerador ou, ainda, doutrina da preponderância do conteúdo econômico dos fatos. SABBAG, Eduardo. *op. cit.*, p. 154.

Alfredo Augusto Becker, provavelmente um dos maiores críticos a este pensamento, propaga o entendimento de que a interpretação econômica do Direito Tributário prejudicaria a certeza e a praticabilidade deste ramo jurídico, uma vez que é o fato jurídico, por sua juridicidade, o elemento essencial da hipótese de incidência e não o fato econômico em si.¹⁰¹ Desse modo, seria o fato jurídico e não o efeito econômico o elemento apto a concretizar a hipótese normativa. Rechaçando a teoria da consideração econômica do fato gerador, pois entende tratar-se de carência de atitude jurídica mental da doutrina tributária, Alfredo Augusto Becker arremata:

[a] doutrina da interpretação do Direito Tributário, segundo a realidade econômica, é filha do maior equívoco que tem impedido o Direito Tributário de evoluir como Ciência Jurídica. Esta doutrina, inconscientemente, nega a utilidade do Direito, porquanto destrói precisamente o que há de jurídico dentro do Direito Tributário¹⁰².

Todavia, entende-se que a interpretação econômica se encontra próxima ao direito brasileiro, haja vista a obrigação tributária originar-se de fatos da realidade social de cunho eminentemente econômico. Não resta dúvida ao verificar que Rubens Gomes de Sousa, autor do anteprojeto do CTN, posicionava-se nesse sentido ao afirmar que:

a circunstância de um ato, contrato ou negócio ser juridicamente nulo, ou mesmo ilícito, não impede que seja tributado, desde que tenha produzido efeitos econômicos (...) a lei fiscal tributa uma determinada situação econômica, e, portanto, desde que está se verifique, é devido o imposto, pouco importando as circunstâncias jurídicas em que se tenha verificado¹⁰³.

Por isso, este foi o entendimento que moldou o Projeto do CTN, esposado no até então art. 85 com os seguintes dizeres:

A circunstância dos negócios ou atos jurídicos celebrados ou praticados serem inexistentes, nulos ou anuláveis, ou terem objeto impossível, ilegal ou imoral não exclui, modifica ou difere a tributação, desde que os seus resultados efetivos sejam idênticos aos normalmente decorrentes do estado de fato ou situação jurídica que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal [...]¹⁰⁴.

Através de uma rápida comparação com o artigo atual, verifica-se que uma das alterações consistiu na remoção dos termos referentes a ilegalidade e imoralidade, revelando que a tributação de atos dessa natureza, desde aquela época, não era consenso.

¹⁰¹ Segundo Becker, a interpretação da norma tributária não é atividade distinta da interpretação de qualquer outra norma jurídica. Para uma análise mais detalhada do processo hermenêutico, recomenda-se: “*Teoria geral do direito tributário*”.

¹⁰² BECKER, Alfredo Augusto. *op. cit.*, p. 130.

¹⁰³ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 79-80. *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. *op. cit.*, p. 178.

¹⁰⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *loc. cit.*

Em suma, a maioria dos adeptos dessa corrente de pensamento propugnam que a lei não pode incluir na hipótese de incidência tributária o elemento ilicitude, muito embora o fato gerador possa ocorrer em circunstâncias ilícitas. Portanto, é razoável que se estabeleça uma obrigação de pagar tributo sobre uma situação ilícita. Em ocorrendo, não há falar em imposição sancionatória, mas em tributo. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado aduz:

tomemos o exemplo do imposto de renda: alguém percebe rendimento decorrente da exploração do lenocínio, ou de casa de prostituição, ou de jogo de azar, ou de qualquer outra atividade criminoso ou ilícita. O tributo é devido. Não que incida sobre a atividade ilícita, mas porque a hipótese de incidência do tributo, no caso, que é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos, ocorreu. Só isto. A situação prevista em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária no imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza (CTN, art. 43). Não importa como. Se decorrente de atividade lícita ou ilícita, isto não está dito na descrição normativa, vale dizer, isto não está na hipótese de incidência, sendo, portanto, irrelevante. Para que o imposto de renda seja devido é necessário que ocorra aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza. E isto é suficiente. Nada mais se há de indagar para que se tenha como configurado o fato gerador do tributo em questão¹⁰⁵.

Em âmbito jurisprudencial, esse parece ser o entendimento do STJ, como se constata das seguintes decisões:

EMENTA: Tributário. ISS. Terraplenagem. Os serviços de terraplenagem se incluem no âmbito da construção civil, sujeitando ao imposto sobre serviços a empresa que os explore, ainda que não qualificada tecnicamente para esse efeito (CTN, art. 118); Local da prestação do serviço, nesse caso, é aquele onde se efetuar a prestação (Dec--Lei 406/1968, art. 12, “b”). Recurso especial conhecido e provido. (RESP 73.692/ES, 2ª T., rel. Min. Ari Pargendler, j. 20-11-1997)

EMENTA: Recurso Especial. Penal, Peculato. Condenação. Sonegação Fiscal de Renda proveniente de atuação ilícita. Tributabilidade. Inexistência do bis in idem. Bens jurídicos tutelados nos tipos penais distintos. Punibilidade. São tributáveis, ex vi do art. 118, do Código Tributário Nacional, as operações ou atividades ilícitas ou imorais, posto a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. Não constitui bis in idem a instauração de ação penal para ambos os crimes, posto caracterizados peculato e sonegação fiscal, reduzindo-se, porém, a pena para o segundo crime à vista das circunstâncias judiciais. Recurso conhecido e provido. (RESP. 182.563/RJ, 5ª T., rel. Min. José Arnaldo da Fonseca, j. 27-10-1998)

EMENTA: Tributário. Apreensão de Mercadorias. Importação Irregular. Perda de Perdimento. Conversão em Renda. 1. Nos termos do Decreto-lei n. 37/66, justifica-se a aplicação da pena de perdimento se o importador tenta ingressar no território nacional, sem declaração ao posto fiscal competente, com mercadorias que excedem, e muito, o conceito de bagagem, indicando nítida destinação comercial. 2. O art. 118 do CTN consagra o princípio do “non olet”, segundo o qual o produto da atividade ilícita deve ser tributado, desde que realizado, no mundo dos fatos, a hipótese de incidência da obrigação tributária. 3. Se o ato ou negócio ilícito for acidental à norma de tributação (= estiver na periferia da regra de incidência), surgirá a obrigação tributária com todas as consequências que lhe são inerentes. Por outro lado, não se admite que a ilicitude recaia sobre elemento essencial da norma de

¹⁰⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *op. cit.*, p. 68.

tributação. 4. Assim, por exemplo, a renda obtida com o tráfico de drogas deve ser tributada, já que o que se tributa é o aumento patrimonial e não o próprio tráfico. Nesse caso, a ilicitude é circunstância acidental à norma de tributação. No caso de importação ilícita, reconhecida a ilicitude e aplicada a pena de perdimento, não poderá ser cobrado o imposto de importação, já que “importar mercadorias” é elemento essencial do tipo tributário. Assim, a ilicitude da importação afeta a própria incidência da regra tributária no caso concreto. 5. A legislação do imposto de importação consagra a tese no art. 1º, § 4º, III, do Decreto-Lei 37/66, ao determinar que “o imposto não incide sobre mercadoria estrangeira (...) que tenha sido objeto de pena de perdimento”. 6. Os demais tributos que incidem sobre produtos importados (IPI, PIS e COFINS) não ensejam o mesmo tratamento, já que o fato de ser irregular a importação em nada altera a incidência desses tributos, que têm por fato gerador o produto industrializado e o faturamento, respectivamente. 7. O art. 622, § 2º, do Regulamento Aduaneiro (Decreto 4.543/2002) deixa claro que a “aplicação da pena de perdimento” (...) “não prejudica a exigência de impostos e de penalidades pecuniárias”. 8. O imposto sobre produtos industrializados tem regra específica no mesmo sentido (art. 487 do Decreto 4.544/2002 – Regulamento do IPI), não dispensando, “em caso algum, o pagamento do imposto devido”. 9. O depósito que o acórdão recorrido determinou fosse convertido em renda abrange, além do valor das mercadorias apreendidas, o montante relativo ao imposto de importação (II), ao imposto sobre produtos industrializados (IPI), à contribuição ao PIS e à COFINS. 10. O valor das mercadorias não pode ser devolvido ao contribuinte, já que a pena de perdimento foi aplicada, e as mercadorias foram liberadas mediante o depósito do valor atualizado. Os valores relativos ao IPI, PIS e COFINS devem ser convertidos em renda, já que a regra geral é de que a aplicação da pena de perdimento não afeta a incidência do tributo devido sobre a operação. 11. O recurso deve ser provido somente para possibilitar a liberação ao contribuinte do valor relativo ao imposto de importação. 12. Recurso especial provido em parte. (RESP. 984.607/PR, rel. Min. Castro Meira, 2ª T., j. em 07-10-2008)

Seguindo o mesmo caminho, encontra-se o STF entendendo legítima a tributação de produtos financeiros resultantes de atividades criminosas. Já em julgado recente, firmou a possibilidade jurídica de tributação da renda ilícita, proveniente do popularmente conhecido “jogo do bicho”:

EMENTA: Sonegação fiscal de lucro advindo de atividade criminosa: non olet. Drogas: tráfico de drogas, envolvendo sociedades comerciais organizadas, com lucros vultosos subtraídos à contabilização regular das empresas e subtraídos à declaração de rendimentos: caracterização, em tese, de crime de sonegação fiscal, a acarretar a competência da Justiça Federal e atrair pela conexão, o tráfico de entorpecentes: irrelevância da origem ilícita, mesmo quando criminal, da renda subtraída à tributação. A exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso – antes de ser corolário do princípio da moralidade – constitui violação do princípio de isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética. (HC n. 77.530/RS, 1ª T., rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 25-08-1998)

EMENTA: Habeas corpus. Penal. Processual penal. Crime contra a ordem tributária. Artigo 1º, I, da Lei n. 8.137/90. (...) Alegada atipicidade da conduta baseada na circunstância de que os valores movimentados nas contas bancárias do paciente seriam provenientes de contravenção penal. Artigo 58 do Decreto-Lei n. 6.259/44 – Jogo do Bicho. Possibilidade jurídica de tributação sobre valores oriundos de prática ou atividade ilícita. Princípio do Direito Tributário do non olet. (...) 2. A jurisprudência da Corte, à luz do art. 118 do CTN, assentou entendimento de ser possível a tributação de renda obtida em razão de atividade ilícita, visto que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. Princípio do non olet. Vide o HC n. 77.530/RS, 1ª T., Relator o Ministro Sepúlveda

Pertence, DOJ de 18/9/98. 3. Ordem parcialmente conhecida e denegada. (HC 94.240, rel. Min. Dias Toffoli, 1ª T., j. em 23-08-2011)

7 CONCLUSÕES

Pelo exposto, concluiu-se que a norma jurídico-tributária caracteriza-se por sua força vinculante geral que exige certo grau de observância e constitui direitos aos contribuintes e responsáveis, além de também estabelecer um mandamento sancionador como maneira de desestimular e punir a atuação em contrário ao que foi previamente determinado.

Pode-se deduzir que tributo não é penalidade pecuniária porque esta só pode originar-se de um fato necessariamente marcado pela ilicitude e são os acontecimentos ilícitos que estão diretamente ligados a uma consecução sancionatória. Ao passo que o tributo além de não se confundir com sanção, não poderá ter efeito sancionador. A relação tributária é uma relação jurídica. Logo, paga-se tributo em cumprimento a um dever jurídico, e não em cumprimento a um dever de solidariedade social ou em cumprimento a uma sanção. Logo, a sanção, por nascer de um descumprimento do dever e por ter garantida sua eficácia pela coação, liga-se à responsabilidade e não ao dever jurídico.

Inferiu-se pelo não tratamento da hipótese de incidência e do fato gerador como termos sinônimos, pois aquela corresponde à previsão abstrata contida na lei dos elementos integrantes da norma jurídico-tributária, enquanto a expressão fato gerador é utilizada para caracterizar a concretização da hipótese abstratamente trazida pela norma. No mais, não deve ser o ilícito elemento essencial do fato gerador do tributo, assim como não o é na hipótese de incidência. Muito embora, no instante em que há subsunção do fato à norma seja encontrada uma ilicitude eventual, desde que se relacione a uma atividade originariamente lícita, a cobrança do tributo continuaria devida.

Em decorrência do princípio *pecunia non olet*, constatou-se que a realização do fato previamente disposto no ordenamento torna-se não apenas necessário, mas também suficiente, uma vez que passa a ser irrelevante a validade do ato jurídico que originou o fato tributável. Por isso, tal princípio acaba direcionando para que haja incidência do tributo sobre atividades ilícitas e imorais, desde que possuam consistência econômica.

A igualdade de tratamento entre indivíduos que possuam capacidade contributiva semelhante pareceu ser o principal fundamento e o espírito normativo que emana dessa norma principiológica. Assim, os argumentos utilizados para a não incidência do tributo sobre as consequências econômicas do ilícito penal, quais sejam, que o Estado estaria pactuando com o crime e legitimando a ilicitude, são insustentáveis, haja vista não haver fundamento razoável para se dar tratamento diferenciado para práticas que produziram iguais riquezas e

que estariam, por conseguinte, em situações iguais, pelo simples fato de sua origem ser ilícita.

Por fim, verificou-se que a interpretação econômica do fato gerador, mesmo de forma mitigada, e a admissibilidade da tributação das atividades ilícitas encontram respaldo na Constituição Federal atual e também na legislação infraconstitucional, principalmente sob a perspectiva do princípio da legalidade, do princípio da isonomia, do princípio da capacidade contributiva e, sobretudo, do princípio *non olet*. Assim, a maioria da doutrina, bem como os tribunais superiores entendem ser a tributação dos atos ilícitos equivalente à tributação dos resultados econômicos obtidos com a prática de atos ilícitos, ou seja, que o objeto do tributo efetivamente é o resultado econômico auferido com a conduta, a renda e não o ato ilícito propriamente dito.

REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. **Teoria discursiva do direito**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. 4. ed. São Paulo: Martin Claret, 2001.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipóteses de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- _____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- BARBOSA, Ruy. **Oração aos moços**. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.
- BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BRASIL. Presidência da República. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 30 mar.2015.
- _____. Presidência da República. Lei Nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, 11 de janeiro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm>. Acesso em: 30.mar.2015.
- _____. Presidência da República. Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**, Brasília, 31 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 30.mar.2015.
- _____. Presidência da República. Lei Nº 4.506, de 30 de novembro de 1964. Institui o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. **Diário Oficial da União**, Brasília, 30 de novembro de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4506.htm>. Acesso em: 2.abr.2015.
- _____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 73.692/ES. Recorrente: Município de Vitória. Recorrido: Município da Serra. Relator: Ministro Ari Pargendler. **Diário da**

Justiça, Brasília, 20 de novembro de 1997. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 2.abr.2015. _____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 182.563/RJ. Recorrente: Ministério Público Municipal. Recorrido: Alaíde Fernandes Ximenes. Município da Serra. Relator: Ministro José Arnaldo da Fonseca. **Diário da Justiça**, Brasília, 27 de outubro de 1998. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 2.abr.2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 984.607/PR. Recorrente: Juraci Rodrigues da Silva. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Castro Meira. **Diário da Justiça**, Brasília, 7 de outubro de 2008. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 2.abr.2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 735.278/PR. Recorrente: Indústria Trevo Ltda. Recorrido: Serviço nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI. Relator: Ministra Eliana Calmon. **Diário da Justiça**, Brasília, 12 de junho de 2007. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 3.abr.2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 984.607/PR. Impetrante: Altamiro de Araújo Lima Filho. Pacientes: Pio Chagas Júnior e Roberto Rodrigues Chagas. Coator: Superior Tribunal de Justiça. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. **Diário da Justiça**, Brasília, 18 de setembro de 1998. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 2.abr.2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 984.607/PR. Impetrante: Antônio de Pádua Faria e outros. Paciente: César Antônio Muzetti. Coator: Superior Tribunal de Justiça. Relator: Ministro Dias Toffoli. **Diário da Justiça**, Brasília, 23 de agosto de 2011. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 2.abr.2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 120.305/RJ. Recorrente: Estado do Rio de Janeiro. Recorrido: Thereza Christina de Brito Cavalcante. Relator: Ministro Marco Aurélio. **Diário da Justiça**, Brasília, 24 de agosto de 1995. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 3.abr.2015.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 6. ed. Brasília: Universidade de Brasília. 1995.

_____. **Teoria geral do direito**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência política**. 10. ed. São Paulo: Malheiros. 1994.

CAPEZ, Fernando. **Curso de direito penal**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CASSONE, Vítório. **Direito tributário**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva. 2014.

_____. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CONCEIÇÃO, Tiago Menezes. **A Tributação do ato ilícito e a viabilidade do tratamento diferenciado ao contribuinte que atua ilícitamente**. In Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética. Vol. 136, janeiro/2007.

CUNHA, Celso; CINTRA, Lindley. **Nova gramática do português contemporâneo**. 6. ed. Rio de Janeiro: Lexikon, 2013.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário jurídico**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Curso de direito civil brasileiro**. Teoria geral das obrigações. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

FAGET, Alberto. **El principio de non olet en materia tributaria**. Disponível em: <<http://revistaderecho.um.edu.uy/wp-content/uploads/2012/12/Faget-El-principio-de-non-olet-en-materia-tributaria.pdf>> Acesso em: 2.abr.2015.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

GARRIDO, José Antônio Ferreira. **Fato Gerador da obrigação tributária como ato-fato jurídico**. 2012. 229 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-graduação da Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2012.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva. 2011.

GRECO, Rogério. **Curso de direito penal**. 11. ed. Rio de Janeiro: Impetus. 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MAIOLI, Luiz Francisco Stefanello. **O Non Olet no Direito Tributário**. 2009. 66 p. Monografia (Graduação em Direito) – Departamento de Direito Econômico e do Trabalho, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. **Dicionário de direito tributário**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

NADER, Paulo. **Introdução ao estudo do direito**. 36. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de direito processual civil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PASSOS, Fábio Prescotti; ANDRADE, Bruno José de Castro. **Da tributação da hipótese de incidência decorrente da consequência econômica do ilícito penal.** Disponível em <http://www.conpedi.org.br/anais/36/06_1209.pdf> Acesso em: 3.abr.2015.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil.** 24. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

REALE, Miguel. **Lições preliminares do direito.** 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário.** 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

STRECK, Lenio Luiz; MORAES, José Luís Bolzan de. **Ciência política e teoria geral do Estado.** 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2004.

TARTUCE, Flávio. **Manual de direito civil.** 4. ed. São Paulo: Método, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.