

Artigo - Federal - 2007/1494

## **Tributação Oriunda de Atos Ilícitos**

### **Sérgio Baalbaki\***

*Elaborado em 09/2006*

### **1 - INTRODUÇÃO**

O presente trabalho tem por escopo promover o exame acerca da possibilidade de tributação de fatos oriundos de atividades ilícitas, através de uma abordagem doutrinária, legal e jurisprudencial.

Inicialmente serão apresentadas as premissas necessárias ao desenvolvimento do presente estudo, notadamente no que se refere aos princípios peculiares ao tema, quais sejam, os princípios da capacidade contributiva, do non olet, da isonomia e da razoabilidade.

Apresentar-se-ão, ainda, os distintos entendimentos acerca da possibilidade ou não da aludida tributação, bem como será tomada uma posição própria por ocasião da conclusão do trabalho.

### **CAPÍTULO I - PREMISSAS PRINCIPIOLÓGICAS**

#### *1.1 - Breves considerações iniciais*

Princípio, segundo lição de Celso Antônio Bandeira de Melo(1), é o mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, proposição fundamental que se irradia por todo o ordenamento jurídico.

O princípio é, pois, o primeiro momento de concretização dos valores e pode ser enquadrado, modernamente, como espécie de norma jurídica, assim como as regras jurídicas. Tal entendimento possibilita que seja conferido um maior grau de aplicabilidade / efetividade aos princípios.

É de fundamental importância para a hermenêutica, bem como para a integração da lei, permitindo que se proceda a uma visão mais precisa e racional do direito, mesmo e, principalmente, quando a lei, por si só, não traga, de imediato, a solução para um determinado caso.

Dessa forma, serão delineados e abordados os principais princípios necessários ao exame adequado do tema, os quais se afiguram imprescindíveis para a conclusão do presente

trabalho.

#### *1.2 - O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA*

##### *1.2.1 - Histórico*

A idéia de que o imposto deveria se basear na capacidade contributiva de cada cidadão surgiu após a transição do Estado Patrimonial para o Estado Capitalista.

No século XIX, com a prevalência do positivismo, tal princípio ficou desprestigiado, sendo que a legitimidade dos impostos passou a ter como fundamento a lei.

As Constituições da Itália, de 1947, e da Espanha, de 1978, positivaram expressamente o princípio da capacidade econômica.

Inglaterra, Alemanha e Estados Unidos empreenderam reformas fiscais tendentes a ajustar os respectivos sistemas tributários ao princípio da capacidade contributiva.

No Brasil, a Constituição de 1988 prevê, no artigo 145, § 1º, o aludido princípio, verbis:

*"Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado 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".*

Por sua vez, a Costituzione Della Repubblica Italiana(2), em seu artigo 53, assim positiva o princípio em tela:

*"Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività [1192]".*

La Constitución Española establece, no artigo 31, que:

*"Todos contribuir(3) án al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio".*

Em Portugal, o princípio em foco não está expressamente previsto na Constituição, todavia pode ser extraído do princípio da igualdade, constante do artigo 13 da referida Carta Constitucional.

Afirma Alfredo Augusto Becker(4) que "o princípio da

capacidade contributiva constitui uma regra de direito natural", sendo corolário do princípio da igualdade (anteriormente analisado). "Capacidade Contributiva é expressão equivalente à capacidade econômica, representando a aptidão da pessoa para participar das despesas públicas, isto é, para pagar tributos".

### 1.2.2 - Conceito

O princípio da capacidade contributiva está ligado ao valor justiça (distributiva), porquanto determina que cada um pague o imposto de acordo com a sua riqueza, o que a Constituição da República Federativa do Brasil denomina de capacidade econômica.

Assim, cada um deve pagar o imposto proporcionalmente as suas rendas e haveres. A redação do artigo 145, § 1º da Constituição do Brasil, ao utilizar a expressão "sempre que possível" pode levar à conclusão de que o princípio da capacidade contributiva somente seria aplicável aos impostos e não aos tributos em geral, o que não ocorre, efetivamente, consoante orientação do Supremo Tribunal Federal (RREE 177.835-PE)(5), que entendeu que o referido princípio é aplicável em relação às taxas também.

O princípio da capacidade contributiva, segundo Luiz Emygdio F. da Rosa Júnior(6), possui um elemento objetivo e um elemento subjetivo. O elemento objetivo significa que o Estado deve tributar de acordo com a exteriorização de riquezas manifestada através da prática do ato, não se devendo, entretanto, olvidar se a aludida exteriorização revela uma manifestação da capacidade contributiva que possa suportar a incidência fiscal. Já o elemento subjetivo do referido princípio diz respeito à relação dessa riqueza com a pessoa do contribuinte, para aferir a exata medida do tributo que será fixada pela lei fiscal.

Todavia, considera Angelo Buscena, na obra "Norma Tributária Retroativa" (7), que a capacidade contributiva deve ser encarada como tendo caráter objetivo, referindo-se a índices claros, atuais e relevantes de riqueza, sem cuidar de eventuais particularidades relacionadas aos sujeito ou à fonte.

Este, portanto, um dos mais importantes princípios tendente a permitir que se chegue à conclusão do presente trabalho.

### - O PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE

O princípio da razoabilidade tem a sua gênese e desenvolvimento atrelado à garantia do devido processo legal, instituto ancestral do direito anglo-saxão.

Sua origem remonta, ainda, à cláusula law of the land, insculpida na Magna Charta Libertatum de 1215, documento tido como um dos mais relevantes antecedentes do constitucionalismo.

Hodiernamente, a referida cláusula possui dos sentidos

distintos, quais sejam, a de devido processo legal em sentido processual (procedural due process) e de devido processo legal em sentido substancial ou substantivo (substantive due process).

Da clássica expressão procedural due process extrai-se a conclusão ou o sentido de que, no âmbito do processo, ninguém pode perder a sua liberdade ou propriedade sem que haja ciência e oportunidade de defesa, valendo-se de todos os meios legalmente lícitos e legítimos.

Por sua vez, a visão substantiva do princípio do devido processo legal tornou-se importante mecanismo de proteção dos direitos individuais, possibilitando o controle dos atos legislativos e da discricionariedade do governo (8).

É através dele que se possibilita a verificação da razoabilidade e da racionalidade das normas jurídicas e dos atos estatais em geral.

A aceitação do princípio da razoabilidade engendrou o fortalecimento do Poder Judiciário, porquanto possibilitou que se procedesse ao exame de mérito dos atos estatais, ocasionando, com isso, um novo delineamento da discricionariedade.

Tal princípio enseja a perquirição da existência de compatibilidade entre o meio utilizado pelo legislador e os fins colimados, assim como a verificação da legitimidade dos fins. A limitação de direitos individuais está condicionada à presença de tais requisitos.

Sucedem que a doutrina do devido processo legal substantivo teve a sua gênese no final do século retrasado com o escopo de frear a intervenção do Estado na ordem econômica.

É importante aduzir que, na Europa quanto no Brasil, são feitas referências ao princípio da proporcionalidade, conceito que, de um modo geral, apresenta um delineamento similar ao do princípio da razoabilidade.

O princípio da razoabilidade é um paradigma que permite a valoração dos atos estatais com o escopo de verificar se os mesmos estão de acordo com o valor justiça.

Pois bem. A atuação do Estado ocorrerá diante de determinadas situações concretas, colimando certos fins, os quais serão atingidos mediante o emprego de determinados meios. Tem-se, assim, resumidamente, a existência de do motivo (fato), do meio e do fim.

Portanto, a razoabilidade é, exatamente, a adequação de sentido que deve existir entre os elementos acima mencionados.

Vale ressaltar que a razoabilidade denominada interna diz respeito à existência de uma relação racional e proporcional entre motivos, meios e fins. Assim, por exemplo, se o Estado diminui substancialmente a alíquota de determinado tributo, incidente sobre medicamentos necessários à erradicação de uma dada epidemia, objetivando possibilitar o acesso popular aos mesmos, existe, neste caso, absoluta adequação entre os

fatos, os motivos e os meios utilizados e, por isso mesmo, respeito ao princípio da razoabilidade sob a ótica interna.

Por sua vez, passado o exame da razoabilidade interna, deve ser, então, perquirida a existência da razoabilidade externa, que diz respeito à adequação dos atos estatais em relação aos meios e fins admitidos pela Constituição.

Por fim, outro aspecto do princípio em foco é a denominada "proibição do excesso", segundo o qual os meios utilizados para atingir determinados fins devem ser os menos onerosos para o cidadão.

Há, ainda, o aspecto que é denominado de proporcionalidade em sentido estrito, o que, segundo Canotilho(9), trata-se de uma questão de medida ou desmedida para se alcançar um fim: pesar as desvantagens dos meios em relação às vantagens do fim.

Tais requisitos, que são adotados, tanto na doutrina desenvolvida no Brasil, quanto em Portugal, foram buscados na doutrina Alemã, que prefere denominar de princípio da proporcionalidade.

Em Portugal(10) o princípio em exame está materializado em normas expressas, especialmente preconizando a proibição de excesso: o artigo 18,2 estabelece que:

*"A lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos".*

Já o artigo 266, 2 impõe aos órgãos e agentes administrativos que atuem com justiça e imparcialidade no exercício de suas funções.

Aduz-se que no Brasil a aplicação do princípio da razoabilidade, como meio de controle dos atos estatais, encontrou certo obstáculo no princípio da separação de poderes, delineado por Charles de Secondat, mais conhecido como Barão de Montesquieu, o que impediu sobremaneira o Poder Judiciário de adentrar no mérito dos atos do Poder Público.

Por sua vez, a isonomia, segundo a máxima aristotélica, consiste em tratar desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades.

Todavia, muito embora tal conceituação principiológica seja deveras louvável, a mesma não serve para definir aqueles que são iguais e os que são desiguais e em quais hipóteses pode haver o tratamento desigual.

#### - O PRINCÍPIO DA ISONOMIA

O princípio da igualdade está positivado no artigo 150, II da CRFB, o qual veda:

*"tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em*

*razão de ocupação profissional ou função por eles exercidas, independentemente da função por eles exercidas, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos".*

Aduz-se que o princípio da igualdade é vazio, porquanto recebe o conteúdo de outros valores.

Sucedem que somente está vedada a desigualdade, na aferição da capacidade contributiva do cidadão, se não estiver fundada na justiça ou na utilidade social.

Segundo Ricardo Lobo Torres(11):

*"As desigualdades só serão inconstitucionais se não conduzirem ao crescimento econômico do país e à distribuição da renda nacional ou se discriminam em razão da raça, cor, religião, ocupação profissional, função etc., entre pessoas com igual capacidade contributiva, tudo o que implicará em ofensa na igual liberdade de outrem".*

A proibição de desigualdade tem dois aspectos distintos, quais sejam, a proibição de privilégios odiosos e a proibição de discriminação fiscal.

As referidas proibições englobam qualquer instrumento fiscal, tanto no que concerne às renúncias de receita, tais como, isenção, diminuição de alíquota ou base de cálculo e deduções, bem como na vertente dos gastos públicos, e. g., subsídios, restituições de tributo ou subvenções.

A proibição de privilégios fiscais odiosos almeja resguardar os iguais direitos de liberdade evitando que sejam atingidos pela desigual repartição de carga tributária.

Acontece que para que possam ser distinguidos os iguais dos desiguais, bem como em quais circunstâncias afigura-se legítimo o tratamento desigual, é necessário o auxílio do princípio da razoabilidade.

Assim, o tratamento desigual tem de ter um fundamento razoável e almejar a realização de um fim legítimo. Então, a discriminação, para que seja válida, necessita passar pelo exame de razoabilidade interna e externa.

Ademais, tem que haver racionalidade na desequiparação, ou seja, adequação entre meio e fim.

Segundo Dino Jarach: "Igualdade Tributária quer dizer igualdade de condições segundo a capacidade contributiva"(12).

Fundamentado na igualdade perante a lei, Aliomar Baleeiro(13) assevera que: "não será possível à lei reservar tratamento fiscal diverso aos indivíduos que se acham nas mesmas condições".

Enfim, o princípio da razoabilidade caminha em conjunto com o princípio da isonomia, na medida em que a razoabilidade é o paradigma através do qual se vai perquirir se o fundamento da diferenciação é aceitável e se o fim

visado pelo ato estatal é legítimo.

### 1.2.5 - O PRINCÍPIO DO NON OLET

O princípio do non olet tem a sua gênese ligada à história do Imperador Vespasiano, o qual, por ocasião da crítica de seu filho Tito sobre o por que da tributação incidente sobre aqueles que se utilizavam dos mictórios públicos, respondeu que o dinheiro não cheira.

Assim, hodiernamente, segundo leciona Ricardo Lobo Torres (14), o tributo deve incidir também sobre as atividades ilícitas ou imorais.

Consigna-se que o princípio do non olet é previsto na legislação brasileira e defendido pela maior parte da doutrina, embora em alguns países exista certo questionamento sobre a sua legitimidade em razão de o mesmo confrontar-se com os princípios de direito penal.

Nessa linha de raciocínio, preconiza o artigo 118 do Código Tributário Nacional:

*"Art. 118 do CTN (Código Tributário Nacional) - A definição 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".*

## CAPÍTULO 2 - PELA POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DAS CONSEQÜÊNCIAS DOS ATOS ILÍCITOS

Estabelece o artigo 3º do Código Tributário Nacional que;

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

Pois bem. A expressão "que não constitua sanção de ato ilícito" deve ser interpretada, segundo Luiz Emygdio F. da Rosa Júnior(15), que a atividade ilícita não pode ser definida como hipótese de incidência do tributo. Todavia, conforme leciona Hugo de Brito Machado(16), se a situação prevista abstratamente na lei como hipótese de incidência, e. g., a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, relativamente ao imposto de renda, materializar-se em razão do exercício de uma atividade ilícita, como, por exemplo, através da exploração de jogo de azar, que o tributo não seja devido.

Ora, nessa hipótese o referido autor menciona que o tributo será devido, não em razão de incidir sobre a atividade ilícita, mas sim porque a hipótese de incidência do tributo ocorreu,

que é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos realizou-se.

Esse tem de ser o entendimento, segundo Luiz Emygdio(17), pois a hipótese de incidência é um fato econômico ao qual o direito atribui relevância jurídica. Dessa forma, quando a norma jurídica tributária define determinada situação como hipótese de incidência de tributo, leva em consideração que essa situação serve de medida da capacidade contributiva da pessoa. Portanto, para o direito tributário o importante é a relação econômica relativa a um determinado negócio jurídico. E, por isso mesmo, prescreve o artigo 118 do Código Tributário Nacional que:

*"A definição 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".*

Destarte, para o citado autor, não interessa ao intérprete da definição legal da hipótese de incidência do tributo a natureza do objeto do ato, isto é, se o mesmo é lícito ou ilícito.

Amílcar de Araújo Falcão(18) assevera que:

*"Não pode ser de outro modo, se se tomar em consideração que a natureza do fato gerador da obrigação tributária, como um fato jurídico de acentuada consistência econômica, ou um fato econômico de relevância jurídica, cuja eleição pelo legislador se destina a servir de índice de capacidade contributiva. A validade da ação, da atividade ou do ato em Direito Privado, a sua juridicidade ou antijuridicidade em Direito Penal, disciplinar ou em geral punitivo, enfim, a sua compatibilidade ou não com os princípios da ética ou com os bons costumes não importam para o problema da incidência tributária, por isso que a ela é indiferente a validade ou nulidade do ato privado através do qual se manifestou o fato gerador: desde que a capacidade econômica legalmente prevista esteja configurada, a incidência há de inevitavelmente ocorrer".*

*Para Lobo Torres(19), com fundamento no princípio do non olet, o tributo tem de incidir também sobre as atividades ilícitas ou imorais. É princípio, calcado no valor justiça, a cobrança do tributo daquele que tem capacidade contributiva, embora seja oriunda de jogo, lenocínio ou de alguma outra atividade proibida, pois, caso assim não o fosse, estar-se-ia ferindo o princípio da isonomia, sem que houvesse, pois, autorização calcada no princípio da razoabilidade, porquanto seriam tratados preferencialmente os autores de ilícitos em detrimento dos trabalhadores e outros contribuintes com*

*fontes lícitas de rendimentos.*

*Ives Gandra Martins(20) consigna que: "No famoso episódio da instituição, na Roma antiga, do imposto sobre as latrinas públicas, o imperador Vespasiano respondeu às críticas de seu filho Tito com a célebre frase: o tributo non olet (não cheira). Creio que é melhor tributar atividades que se encontram na linha limítrofe entre o regular e o irregular do que permitir que criminosos as explorem, impunemente, utilizando sua receita - não controlada - para atividades ilícitas, inclusive para a corrupção".*

Sucedem que o princípio do non olet é admitido na legislação brasileira e defendido pela maior parte da doutrina, não obstante em alguns países exista reserva sobre a sua legitimidade, por ir de encontro com princípios de direito penal.

Parlato(21) assevera que:

*"É certo Che il presupposto di fatto del tributo consiste in un fatto avente rilevanza economica, ma è altrettanto certo Che codesto fatto è soggetto a determinazione giuridica ed a rappresentazione normativa sulla base di una strategia di scelta pregiudiziale, assistita da un critério selettivo giuridico-costituzionale, consistente nel principio di capacità contributiva".*

*Steuerrecht(22) entende que somente interessa analisar o fato tributário em toda a sua nudez econômica, despido de conotações de outra ordem, notadamente no que tange a sua licitude ou ilicitude.*

*Segundo Boria(23), a licitude ou ilicitude não exclui a aptidão para pagar impostos e, caso a ilicitude autorizasse a não tributação dos proventos, existiria injustificada isenção.*

*Portanto, para Forte(24) é suficiente que um determinado sujeito tenha uma coisa e a usufrua para que, em abstrato, se possa exigir o imposto, de acordo com o princípio realista.*

Corroborando o entendimento doutrinário acima delineado e, pois, dando a palavra final na questão atinente à tributação de atos ilícitos, passa-se a transcrever a jurisprudência dos Tribunais brasileiros, até porque, como já dizia Luiz Solano Cabral de Moncada (25) "o direito só interessa quando concretizado. Ele não é nada em abstrato". Vejamos, pois:

A decisão judicial, cuja Ementa é abaixo transcrita, do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro(26), versa acerca da cobrança de IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano) de ocupação - ilegal - de área de

preservação ambiental:

*"DIREITO AMBIENTAL. AÇÃO CIVIL PÚBLICA.*

*Ocupação ilegal de área non aedificandi, assim definida pelo Dec. 2365 da Serla, situada na Faixa Marginal - de Proteção Ambiental, entre a margem direita da Via Parque e a Lagoa da Tijuca.*

*A área em questão, de acordo com o art. 2º da Lei 4771/65, é de preservação ambiental, somente podendo ter seu status alterado mediante autorização do Poder Executivo Federal.*

*O fato de cobrar IPTU dos ocupantes, em nada altera a situação de ilicitude da ocupação. Como se sabe, no Direito Tributário vige o antigo princípio, cuja origem remonta ao Imperador de Roma Vespasiano, do pecunia non olet. A simples cobrança de um tributo não indica qualquer concordância do poder público, em relação à situação fática, que gera sua incidência.*

*Constam dos autos três laudos periciais, sendo que todos foram uníssimos em suas conclusões, quanto ao dano ambiental, causado pela ocupação da área de proteção pelos réus.*

*Manutenção da sentença".*

Em relação ao Imposto de renda, a 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal(27) consignou, no julgamento do habeas corpus nº 77530, publicado em 18/09/1998, que é crime a sonegação fiscal de lucro advindo de atividade criminosa, tendo sido indeferido, por unanimidade, o pedido de habeas corpus:

*"Ementa: Sonegação fiscal de lucro advindo de atividade criminosa: non olet.*

*Drogas: tráfico de drogas, envolvendo sociedades comerciais organizadas, com lucros vultuosos 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".*

O Tribunal Regional Federal da Segunda Região(28) decidiu

na Apelação Criminal 1834, seguindo a mesma linha de raciocínio da decisão proferida pelo STF, que:

VOTO

*CRIMINAL - SONEGAÇÃO FISCAL - ARTIGO 1º, INC. I - LEI 8.137/90 - CRIME MATERIAL - INDEPENDÊNCIA DA JURISDIÇÃO PENAL EM RELAÇÃO À INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA - INOCORRÊNCIA DE CRIME CONTINUADO - OCORRÊNCIA DE MUTATIO LIBELLI - INOCORRÊNCIA DE PRESCRIÇÃO.*

*Sendo crime material, a sonegação fiscal (art. 1º, inc. I, da Lei 8.137/90) deve ser quantificada, para o que são suficientes o auto de infração e o demonstrativo de apuração do imposto de renda devido, lavrados pelos Auditores Fiscais do Tesouro Nacional e apresentados juntamente com a denúncia. Conquanto impugnados pelo apelante os valores lançados no auto de infração em processo administrativo autônomo, sem que tenha vindo aos autos da ação penal notícia da decisão final, isto não impede o exercício da jurisdição penal, desde que presentes as condições para o exercício do direito de ação penal, o que se verifica nos autos.*

*O fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade de renda. Não havendo declarado a renda, omitiu-a o apelante às autoridades fazendárias, disto resultando a redução do valor do tributo devido, hipótese prevista no art. 1º, I, da Lei 8.137/90.*

*O lapso temporal de um ano impede a aplicação do art. 71 do CP (crime continuado), embora os crimes cometidos sejam da mesma natureza, da mesma espécie e praticados contra a mesma vítima, pois a figura do crime continuado pressupõe um lapso temporal curto entre as condutas, no qual permaneça no agente a animosidade. Os crimes cometidos são autônomos, resultando na cumulação de penas.*

*O réu defende-se dos fatos de cuja prática é acusado na denúncia, e não da capitulação indicada. Se a narrativa dos fatos, na denúncia, não indica os prejuízos à coletividade afirmados pela sentença, não pode o Juiz acrescentar fatos à lide, suprindo suposta falha do Ministério Público, e aplicando a causa especial de aumento de pena prevista no art. 12, I, da Lei 8.137/90.*

*Provimento parcial do recurso".*

Um interessante Acórdão do Superior Tribunal de Justiça(29), abaixo transcrito, relata a pretensão recursal de uma pessoa jurídica, cujo objeto era a exploração de um

Bingo, atividade que, inicialmente era considerada lícita e que, posteriormente, foi desautorizada, o que redundou na pretensão do recorrente, que buscava uma tutela de urgência, a autorização para o funcionamento do bingo, argumentando, para tanto, dentre outros motivos, que a atividade em questão era tributada pelo ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza), senão vejamos:

"Processo:MC 007159.Relator(a)MIN. FERNANDO GONÇALVES

Data da Publicação: DJ 15.10.2003

Decisão:MEDIDA CAUTELAR Nº 7.159 - MG (2003/0180953-3)

RELATOR : MINISTRO FERNANDO GONÇALVES

REQUERENTE : LDE LAZER E DIVERSÕES ELETRÔNICAS LTDA

ADVOGADO : ORLANDO DE OLIVEIRA VAZ FILHO E OUTROS

REQUERIDO : MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DECISÃO: Trata-se de medida cautelar requerida por LDE LAZER E DIVERSÕES

ELETRÔNICAS LTDA, onde formula o seguinte pedido:

"a) seja concedida medida liminar inaudita altera parte, nos termos do art. 804 do CPC, para determinar a concessão de efeito suspensivo ao acórdão do Tribunal de Alçada de Minas Gerais que decidiu o Agravo de Instrumento nº 421.914-7, com a revogação, por conseguinte, da ordem de paralisação das atividades da requerente;

(...)" (fls. 16)

Ressai, dos termos em que colocado o debate, não haver - ainda - recurso especial a que se possa, presentes os requisitos legais

próprios, agregar o efeito suspensivo, impedindo se consuma o comando exarado na instância a quo.

Neste contexto, em um primeiro momento, não se apresenta como adequada a medida, pelo simples motivo de que não provocada a

*instância extraordinária, como, aliás, vem pacificamente entendendo esta Superior Corte, v.g. PET 247/CE e AgRgMC 3010/SP.*

*De outro lado, ainda neste mesmo patamar, deve ser realçado, segundo orientação pretoriana capitaneada pelo STF (Questão de Ordem na PET1863/RS) que o deferimento do efeito suspensivo a recurso de índole extraordinária, "supõe a existência de juízo positivo de dmissibilidade... além da necessária satisfação dos requisitos concernentes à plausibilidade jurídica da pretensão recursal e ao periculum in mora".*

*Vê-se, então, que ausente o pressuposto antecedente, relativo à provocação da instância especial, carece ainda o pleito cautelar de*

*plausibilidade jurídica diante da revogação da Lei 9615, de 1998 pela Lei 9981, de 14 de julho de 2000, ambos dispondo verbis:*

*"Art. 59. Os jogos de bingo são permitidos em todo o território nacional nos termos desta Lei" (Lei 9615/98).*

*"Art. 2º. Ficam revogados, a partir de 31 de dezembro de 2001, os arts. 59 a 81 da Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998, respeitando-se as autorizações que estiverem em vigor até a data da sua expiração."*

*Então, já expiradas as autorizações dadas à requerente, consoante*

*informação da Caixa Econômica Federal, seja por vencimento do prazo, seja por cancelamento da autorização respectiva, não se apresenta, em princípio, como de bom governo a concessão de pleito que, expressamente, se coloca em contraposição com a legislação de regência, sendo desinfluyente (a) não se tratar de atividade contravencional pela exclusão de sua antijuridicidade e (b), também, por estar eventualmente catalogada como sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. É o princípio do non olet de que falava AMÍLCAR FALCÃO, lembrado por BALEEIRO, referindo-se à resposta do Imperador Vespasiano: Não Cheira, "pondo a moeda no nariz do filho que lhe exproba a tributação das cloacas" - Direito*

*Tributário Brasileiro - BALEEIRO - FORENSE - 1981 - pág. 461.*

*E não há, in thesi, plausibilidade jurídica porque a subtração pelo legislador da atividade do rol daquelas amparadas pela*

*lei, importa,*

*em apertada síntese, na dedução lógica de não existir processo principal a tutelar.*

*Ante o exposto, regimentalmente apoiado, nego seguimento à presente medida cautelar.*

*Publicar e intimar.*

*Brasília, 10 de outubro de 2003.*

*MINISTRO FERNANDO GONÇALVES, Relator".*

### **CAPÍTULO 3 - PELA IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DAS CONSEQÜÊNCIAS DOS ATOS ILÍCITOS**

De Mita(30) qualifica de irracional a lei que estabeleça a tributação de atos ilícitos

Há quem entenda ser absolutamente descabida a tributação relativa a atividades ilícitas, mas outros consideram que a mesma somente será inadmissível somente em casos de ofensas graves ao ordenamento jurídico.

V. Tesoro, Bari e Parlato(31) consideram que a atividade financeira do Estado, como atividade política e nobre que é, não deve ser custeada por receita cuja origem seja imoral, as quais nem chegam a ser verdadeiros rendimentos em sentido econômico.

Segundo os referidos autores, os fins do Estado não podem justificar os meios utilizados, especialmente se estes têm origem em uma receita oriunda de atividade ilícita ou imoral.

De outro giro, considerando que a exigência de impostos têm a sua origem ligada na idéia da solidariedade, não poderia ser admitido que um traficante, exempli gratia, estivesse observando tal princípio ao ser tributado.

Sob a ótica econômico-financeira, argumenta-se que a riqueza bruta, oriunda de uma atividade contrária à lei, não poderia ser definida como um rendimento produto, o qual constitui um dos principais índices de capacidade contributiva.

Acrescenta-se que tais rendimentos, em razão de não serem reconduzidos a nenhum dos fatores de produção clássicos, não consubstanciarium vera riqueza, o que as tornaria, ipso facto, não suscetíveis de tributação.

Enfim, a origem ilícita dos rendimentos eliminaria os seus próprios efeitos.

Há outro entendimento no sentido de que não poderia haver tributação fundamentada em ato ilícito, por não ser admissível a colisão entre os diversos ramos do direito, isto em observância ao princípio da unidade do sistema jurídico.

Seria ilegítimo que, existindo uma norma jurídica que reprovasse um determinado fato, considerando-o crime, que o Estado se valesse desse mesmo fato para dele obter receita.

Os doutrinadores que defendem a não tributação consideram que tal posição é a única compatível com a garantia dos valores e princípios constitucionais consagrados pelo ordenamento jurídico-constitucional.

Segundo eles, o princípio da capacidade contributiva, fundamento precípua daqueles que admitem a tributação relativa a fatos ilícitos, não poderia ser considerado isoladamente em relação aos demais princípios constitucionais, posto que restaria violado o princípio da unidade da Constituição.

Outro argumento contrário à tributação de atividades ilícitas é que o Estado em tal caso estaria chancelando a mesma, tornando-se cúmplice da referida atividade ilícita e de seus respectivos agentes.

Para outros, em casos excepcionais, a tributação tem de ser admitida, mas, via de regra, não pode existir tributação nesses casos.

Faz-se, neste caso, uma distinção entre ilicitude absoluta (roubar, contrabandar etc) e ilicitude relativa (atividade empresarial de uma sociedade irregular ou em comum, de acordo com a terminologia do Código Civil Brasileiro de 2002).

No primeiro caso haveria uma ilicitude intrínseca, absoluta, o que vedaria a tributação e no segundo uma ilicitude extrínseca, relativa, a qual possuiria uma menor intensidade, sendo admissível a tributação calcada na idéia de equiparação da atividade ilícita à correspondente atividade lícita.

A tese da impossibilidade de tributação, relativamente a ilicitudes absolutas, funda-se na idéia de que o imposto tem a sua origem um fundamento estritamente ético(32). O fato tributário seria um fato moral.

## **CONCLUSÃO**

De acordo com os princípios da capacidade contributiva, isonomia, razoabilidade e pecunia non olet e regras jurídicas acima mencionadas (Art. 3º c.c art. 118, ambos do Código Tributário Nacional), espécies do gênero norma jurídica, devem ser tributadas, indubitavelmente, as conseqüências econômicas dos atos ilícitos.

Isso porque, o que deve importar para o direito fiscal, é a exteriorização de riqueza efetiva, a existência da capacidade contributiva, pouco importando, por exemplo, se a riqueza seja produzida por um trabalhador honesto ou por um traficante.

Ademais, observando-se os princípios da isonomia e da razoabilidade, não haveria fundamento razoável para tratar

desigualmente pessoas que produziram iguais riquezas, e que estariam, pois, em situações iguais, pelo simples fato de a origem de uma ser ilícita e a outra lícita.

Há, por oportuno, na conduta do Estado - Administração, tendente a tributar a riqueza proveniente de ato ou atividade ilícita, pleno respeito à razoabilidade interna, porquanto existe adequação entre o motivo (fato de tributar), meio e fim. Isto porque, diante de um fato, mesmo que ilícito, o Estado deve tributar (meio) com o escopo de auferir receita objetivando atender às necessidades públicas.

De outro giro, a razoabilidade externa está respeitada, pois os meios e fins utilizados estão de acordo com os princípios consagrados na Constituição da República. Não há, pois, qualquer ofensa a um princípio constitucional ou mesmo uma vedação.

Por outro lado, com fundamento no princípio da solidariedade, todos têm de pagar tributos, independentemente da origem lícita ou ilícita de seus rendimentos.

Por derradeiro, com fundamento no princípio do non olet, o tributo tem de incidir também sobre as atividades ilícitas ou imorais. É princípio calcado no valor justiça a cobrança do tributo daquele que tem capacidade contributiva, embora seja oriunda de jogo, lenocínio ou de alguma outra atividade proibida, pois, caso assim não o fosse, estar-se-ia ferindo o princípio da isonomia, sem que houvesse, pois, autorização calcada no princípio da razoabilidade, porquanto seriam tratados preferencialmente os autores de ilícitos em detrimento dos trabalhadores e outros contribuintes com fontes lícitas de rendimentos.

## **BIBLIOGRAFIA**

BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 5ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BARROSO, Luís Roberto. Interpretação e Aplicação da Constituição. 3ª edição. Rio de Janeiro: Saraiva.1999.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 2ª edição. São Paulo: Saraiva. 1972.

BRASIL.Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília. DF. Senado. 1988.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Brasília, DF. 2006. Disponível em: (<http://www.stf.gov.br>). Acesso em 12 de ago. 2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Justiça. Brasília, DF. 2006. Disponível em: (<http://www.stj.gov.br>). Acesso em 11 de ago. 2006.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. RJ. 2006. Disponível em: (<http://www.tj.rj.gov.br>). Acesso em 21 de ago. 2006.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Rio de



- Janeiro. 2006. Disponível em: (<http://www.trf2.gov.br>). Acesso em 21 de ago. 2006.
- CATÃO, Marcos André Vinhas. "O método Sistemático" in Torres, Ricardo Lobo (Coord.) - Temas de Interpretação de Direito Tributário. Rio de Janeiro. Renovar. 2003.
- DAIBERT, Jefferson. Direito Previdenciário e Acidentário do Trabalho Urbano. Rio de Janeiro. Forense. 1978.
- ESPAÑA. Constitución Española. Disponível em: (<http://www.planalto.gov.br>). Acesso em 20/08/2006.
- ITÁLIA. Costiuzione Della Repubblica Italiana. Disponível em: (<http://www.planalto.gov.br>) Acesso em 20/08/2006.
- KANT, Immanuel. Fundamentação da Metafísica dos Costumes. São Paulo. Ed. Martin Claret. 2004.
- JARACH, Dino. Curso Superior de Derecho Tributário. 1ª edição. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1957. vol. I.
- MARTINS, Ives Gandra da Siva. Loteria, bingo e lavagem de dinheiro. Artigo publicado no Jornal do Brasil. Sítio acessado em 2/09/2006: <http://clipping.planejamento.gov.br/Noticias.asp?NOTCod=108767>
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 22. Ed. São Paulo. Malheiros. 2003.
- MELO, Celso Antônio Bandeira. Curso de Direito Administrativo. 10ª ed. São Paulo: Malheiros. 2005.
- NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Direito Financeiro e Justiça Tributária. Rio de Janeiro. Lumen Juris. 2004.
- PIRES, Adilson Rodrigues. As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro. In: JURISPOIESIS - Revista Jurídica dos Cursos de Direito da Universidade Estácio de Sá. Rio de Janeiro. Universidade Estácio de Sá. Ano 7 - Nº 6. 2004.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi "A interpretação da lei tributária na era da Jurisprudência dos Valores" in Torres, Ricardo Lobo (Coord.) - Temas de Interpretação de Direito Tributário. Rio de Janeiro. Renovar. 2003.
- ROCHA, Joaquim Manuel Freitas. As modernas exigências do princípio da capacidade contributiva. Sujeição a imposto dos rendimentos provenientes de actos ilícitos. Lisboa, 1998.
- RODRIGUES, Flávio Martins. "A Interpretação do Direito Tributário: O declínio do método sistemático" . Temas de Interpretação de Direito Tributário. Rio de Janeiro. Renovar. 2003.
- ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. Manual de Direito Financeiro e Tributário. Renovar. 17ª ed. 2003.
- STRECK, Lênio. Jurisdição Constitucional e Hermenêutica. Uma Nova crítica do Advogado. Porto Alegre. Livraria do Advogado. 2002.
- TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 11. Ed. Rio de Janeiro. Forense. 2006.
- \_\_\_\_\_. Direitos Humanos e Tributação nos Países Latinos. R. Lobo Torres, Rio de Janeiro. Disponível em: (<http://www.rlobotorres.adv.br/>). Acesso em: 02 de mar. 2005.
- \_\_\_\_\_. Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário. 3. edição. Rio de Janeiro. Renovar. 2000.
- \_\_\_\_\_. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Volume II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005
- Volume III. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia. 3ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- WEBER, Max - Metodologia das Ciências Sociais. São Paulo. Cortez Editora. 1992.
- WEISS, Fernando Lemme. Justiça Tributária. 2ª edição. Rio de Janeiro. Ed. Lumen Juris. 2004

### Notas

- (1) MELO, Celso Antônio Bandeira. Curso de Direito Administrativo. 10ª ed. São Paulo: Malheiros. 2005.
- (2) Costiuzione Della Repubblica Italiana. Site: [planalto.gov.br](http://planalto.gov.br). Acesso em 28/08/2006.
- (3) Constitución Española. Site: [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br). Acesso em 20/08/2006
- (4) BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 2ª edição. São Paulo: Saraiva. 1972.
- (5) BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Brasília, DF. 2006. Disponível em: (<http://www.stf.gov.br>). Acesso em 12 de ago. 2006.
- (6) ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da Rosa. Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário. Rio de Janeiro: Renovar. 2003. págs. 340/342.
- (7) apud: FREITAS ROCHA, Joaquim Manuel. As Modernas Exigências do Princípio da Capacidade Contributiva, Lisboa, 1998, pág. 85.
- (8) Castro, Carlos Roberto Siqueira. O devido processo legal e a razoabilidade das leis na nova Constituição do Brasil apud Luís Roberto Barroso. Rio de Janeiro: Saraiva. 2005.
- (9) Canotilho, J. J. Gomes. Direito Constitucional. apud. Interpretação e Aplicação da Constituição. Luiz Roberto Barroso. Rio de Janeiro: Saraiva. 2005.
- (10) BARROSO, Luís Roberto. Interpretação e Aplicação da Constituição. 3ª edição. Rio de Janeiro: Saraiva. 1999.
- (11) TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 13 ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2006
- (12) JARACH, Dino. Curso Superior de Derecho Tributário. 1ª edição. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1957. vol. I.
- (13) BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 5ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1977.
- (14) Op. cit., pág 102.

(15) JÚNIOR, Luiz Emygdio F. Rosa da. Manual de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar. 17ª ed. 2003.

(16) apud Júnior, Luiz Emygdio F. Rosa da. Manual de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar. 17ª ed. 2003, pág 213.

(17) Op cit. pág 213.

(18) Op cit. pág 213.

(19) Op cit. pág. 102.

(20) MARTINS, Ives Gandra da Siva. Loteria, bingo e lavagem de dinheiro. Artigo publicada no Jornal do Brasil. Sítio:

<http://clipping.planejamento.gov.br/Noticias.asp?NOTCod=108767>

(21) Apud: ROCHA, Joaquim Manuel Freitas. As modernas exigências do princípio da capacidade contributiva. Sujeição a imposto dos rendimentos provenientes de actos ilícitos, Lisboa, 1998, pág. 85.

(22) STEUERRECHT, pág. 202, 3ª edição, Munique, 1973, apud ROCHA, Joaquim Manuel Freitas. As modernas exigências do princípio da capacidade contributiva. Sujeição a imposto dos rendimentos provenientes de actos ilícitos. Lisboa, 1998, pág. 86.

(23) Boria, La tassazione delle atiiività illecite, pág 511, apud ROCHA, Joaquim Manuel Freitas. As modernas exigências do princípio da capacidade contributiva. Sujeição a imposto dos rendimentos provenientes de actos ilícitos. Lisboa, 1998, pág. 86.

(24) Forte apud ROCHA, Joaquim Manuel Freitas. As modernas exigências do princípio da capacidade contributiva. Sujeição a imposto dos rendimentos provenientes de actos ilícitos. Lisboa, 1998, pág. 86.

(25) Moncada. Luiz Solano Cabral. Palestra proferida na UNESA (Universidade Estácio de Sá) em 2005.

(26) BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. RJ. 2006. Disponível em: (<http://www.tj.rj.gov.br>). Acesso em 21 de ago. 2006.

(27) BRASIL. Supremo Tribunal Justiça. Brasília, DF. 2006. Disponível em: (<http://www.stj.gov.br>). Acesso em 11 de ago. 2006.

(28) BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Rio de Janeiro. 2006. Disponível em: (<http://www.trf2.gov.br>). Acesso em 21 de ago. 2006.

(29) BRASIL. Supremo Tribunal Justiça. Brasília, DF. 2006. Disponível em: (<http://www.stj.gov.br>). Acesso em 11 de ago. 2006.

(30) De Mita, Capacita contributiva, in Rassegna Tributaria, nº 2, p. 49, 1987, apud ROCHA, Joaquim Manuel Freitas. As modernas exigências do princípio da capacidade contributiva. Sujeição a imposto dos rendimentos provenientes de actos ilícitos. Lisboa. 1998. pág. 85.

(31) V. Tesoro, Bari e Parlato, apud ROCHA, Joaquim Manuel Freitas. As modernas exigências do princípio da capacidade contributiva. Sujeição a imposto dos rendimentos provenientes de actos ilícitos. Lisboa. 1998. págs 127 e 128.

(32) CERRETA-BERSANI. apud: ROCHA, Joaquim Manuel Freitas. As modernas exigências do princípio da capacidade contributiva. Sujeição a imposto dos rendimentos provenientes de actos ilícitos. Lisboa. 1998. pág. 134.

---

**Nota:**

*Sérgio Baalbaki*

---