Coordenadores
Luiz Gustavo Bichara
Mattheus Reis e Montenegro
Giuseppe Pecorari Melotti

Tributação dos Valores Relacionados a Ilícitos

LIMITES E POSSIBILIDADES

Autores
Agostinho do Nascimento Netto
Antonio Reinaldo Rabelo Filho
Carla Fávaro
Caroline Stéphanie Francis dos Santos Maciel
Demetrius Nichele Macei
Fernando Raposo Franco
Francisco Carlos Rosas Giardina
Giuseppe Pecorari Melotti
Hevelyn Brichi Cardozo
Ives Gandra Da Silva Martins
Jorge Gustavo Serra de Macedo Costa
Luiz Gustavo Bichara
Mattheus Reis e Montenegro
Murillo Estevam Allevato Neto
Pedro Teixeira de Siqueira Neto
Phelipe Moreira Souza Frota
Sandro Machado dos Reis
Thalles Paixão
Wolmar Francisco Amélio Esteves

Lumen Juris Direito

Copyright © 2020 *by* Luiz Gustavo Bichara,
Mattheus Reis e Montenegro e Giuseppe Pecorari Melotti

Categoria: Direito Penal

Produção Editorial
Livraria e Editora Lumen Juris Ltda.

Diagramação: Renata Chagas

A LIVRARIA E EDITORA LUMEN JURIS LTDA.
não se responsabiliza pelas opiniões
emitidas nesta obra por seu Autor.

É proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, inclusive quanto às características gráficas e/ou editoriais. A violação de direitos autorais constitui crime (Código Penal, art. 184 e §§, e Lei nº 6.895, de 17/12/1980), sujeitando-se a busca e apreensão e indenizações diversas (Lei nº 9.610/98).

Todos os direitos desta edição reservados à
Livraria e Editora Lumen Juris Ltda.

Impresso no Brasil
Printed in Brazil

CIP-BRASIL. CATALOGAÇÃO-NA-FONTE

T822t

Tributação dos valores relacionados a ilícitos : limites e possibilidades / Luiz Gustavo Bichara, Mattheus Reis e Montenegro, Giuseppe Pecorari Melotti (coordenadores). – Rio de Janeiro : Lumen Juris, 2020.
184 p. ; 23 cm.

Inclui bibliografia.

ISBN 978-65-5510-102-7

1. Direito tributário. 2. Direito penal. 3. Tributação. 4. Ato ilícito. I. Bichara, Luiz Gustavo. II. Montenegro, Mattheus Reis e. III. Melotti, Giuseppe Pecorari. IV. Título.

CDD 343

Ficha catalográfica elaborada por Ellen Tuzi CRB-7: 6927

Sumário

Uma Teoria sobre Tributação de Atividades Ilícitas 1
Ives Gandra da Silva Martins

A Delação como Prova Emprestada do Processo Penal para Constituição do Crédito Tributário 13
Agostinho Do Nascimento Netto

O Uso da Colaboração Premiada como Prova Emprestada no Direito Tributário: requisitos e limites jurídicos 29
Jorge Gustavo Serra de Macedo Costa
Caroline Stéphanie Francis dos Santos Maciel

Responsabilidade Tributária Solidária: o Art. 124, II do CTN, o Ato Ilícito e a Comprovação do Nexo Causal 55
Demetrius Nichele Macei

Abrangência do Conceito de *Pagamento Sem Causa* para Fins de Exigência do IRRF (Art. 61 da Lei nº 8.981/95): Inaplicabilidade Diante da Ciência Inequívoca da Causa, Ainda que Ilícita 65
Antonio Reinaldo Rabelo Filho
Thalles Paixão

A Cobrança Cumulativa do IRRF por Pagamento sem Causa/Beneficiário Não Identificado com o IRPJ/CSLL Decorrente da Glosa de Despesas 77
Hevelyn Brichi C. Malanchini

A Influência da Decisão do Processo Penal na Esfera Tributária 91
Francisco Carlos Rosas Giardina
Sandro Machado dos Reis

Uma Teoria sobre Tributação de Atividades Ilícitas

Ives Gandra da Silva Martins

O artigo 118 do CTN tem sido utilizado para justificar, no dizer das autoridades fiscais com apoio de doutrinadores, a possibilidade de serem tributadas as atividades ilícitas. Está assim redigido:

> 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 origem do denominado princípio do "non olet", a que Aliomar atribui a inspiração do artigo[1], está na tributação instituída por Vespasiano sobre o uso das latrinas romanas, que mereceu o protesto de seu filho Tito, considerando injustificada tal incidência.

E o imperador, pedindo ao filho para cheirar uma moeda, perguntou-lhe: "Olet?" (Cheira?), ao que Tito respondeu: "Non". Vespasiano, então, retrucou "O tributo não tem cheiro".

No tempo, a doutrina, incorretamente, entendeu que a expressão "Non olet" justificaria a tributação sobre atividades ilícitas, o que me parece um exa-

---

1 Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e RS, e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS; ex-Presidente da Academia Paulista de Letras-APL e do Instituto dos Advogados de São Paulo-IAS.

gero, pois usar latrinas para necessidades fisiológicas não é uma atividade ilícita, mas biologicamente fundamental para povos civilizados exercerem-na com discrição. Pode não ser uma atividade aromática, mas decididamente não é ilícita.

Em minha tese de doutoramento para a Universidade Mackenzie, cuidei na parte final, dos limites no concernente a tributação de atividades ilícitas, admitindo-a apenas sobre aquelas que se encontram na fronteira entre o ilícito e a licitude, fronteira esta estabelecida pela lei. Homicídios, assaltos a mão armada, etc. não podem ser fatos geradores de tributos, devendo, o produto do crime, ser confiscado ou devolvido à vítima, mas nunca objeto da tributação[2].

Na ocasião, procurei formular uma teoria à luz do direito natural, a partir do conceito de ilicitude. Em breves linhas, resumo-a.

O conceito de ilicitude para o direito decorre de duas vertentes visíveis, a saber: a ilicitude no campo moral, cujas linhas mestras informam o direito natural, e aquela outra cujos contornos podem ser buscados no direito positivo[3].

Sempre que a ilicitude, em relação ao mesmo ato ou fato ou, em outras palavras, no concernente à mesma relação de comportamento social, puder ter idêntico tratamento pelas normas do direito natural e pelas do direito positivo, tem este condições melhores de sobrevivência, no tempo, por representar a reta pulsação do fluir da convivência do homem em sociedade.

Sempre, entretanto, que as regras jurídicas conformarem diferentemente o que seja ilícito, não dando tratamento de ilicitude a certas regras consideradas ilícitas no plano da moral, este direito ou sobreviverá por pouco tempo, ou o povo que o aceitou estará chegando ao fim de seu ciclo civilizacional[4].

---

2 DA SILVA MARTINS, Ives Gandra. *Teoria da imposição tributária*. LTr, 1998.

3 Rafael Gomez Perez, após formular a questão se o Estado deveria tutelar a moralidade da maioria da população ou se deveria apontar uma moralização de maior qualidade, constata que em certas democracias liberais 'se adverte una tendencia a un crecinte laissez-faire moral, paralelo a un decreciente laissez-faire económico" e insiste na necessidade de os governantes, arquitetos da lei, trilharem por caminhos morais, mesmo que a população, manipulada em sua liberdade, tenha adquirido padrões de devassidão (Represión y libertad", Pamplona, EUNSA, 1975, pp. 15-71).

4 A Índia chegou a obrigar o aborto ou a esterilização compulsória de homens e mulheres com mais de dois ou três filhos, em determinadas províncias, da mesma forma que se castram cavalos ou bois, como se lê nas pesquisas do Worldwatch ristitute: 'The legislature of Maharashtra, an Indian state passed with just one dissenting vote a bill calling for the compulsory sterilization of all males with three or more living children. Furthermore, the bill proposed compulsory abortion of any pregnancy that would result in a fourth child' (Lester R. Brown, "The twenty ninth day", Ed. Norton, 1978, p, 96). As consciências elásticas dos legisladores terminam por definhar as raças e, a título de preservação dos supremos ideais de liberdade dos povos, suprimi-las nos seus aspectos mais essenciais.

Aos estudiosos de história não passa despercebido o fato de que, sempre que as normas de conduta moral, vinculadas ao direito natural, foram sendo afastadas - a título de liberdade de expressão e de elevação cultural de um povo - tal fenômeno ocorreu quando já imperavam na comunidade a lassidão e os costumes desregrados, representando, a elasticidade moral, não uma conquista de direitos, mas, exclusivamente, o reflexo da corrosão interna de sua maneira de ser. E os Estados, as Nações e os povos, nesse momento crítico de libertação das leis morais, tornando lícito no plano jurídico positivo o que não era lícito no plano jurídico natural, chegaram ao seu apodrecido fim de Estado, Nação e povo decadente. Aconteceu com Atenas, com Roma, com os babilônios, com os egípcios, com os hititas, com o povo de Israel e Judá e com todos aqueles que ousaram criar a dessintonia entre o direito natural e o direito positivo[5].

Em direito natural e no direito positivo, é ilícito aquilo que não estiver de acordo com a lei, representando a ação ou omissão infringência ao dispositivo legal ou natural[6].

No entanto, a simples ação ou omissão comportamental que não estiver de acordo com a lei não representa, obrigatoriamente, uma ilicitude. A lei pode indicar um comportamento cujo não-cumprimento não represente violação da norma. Para que se caracterize a ilicitude, é necessário que, além do comportamento em desacordo com a lei, a ação represente violação da norma.

Apenas com a conjugação dos dois elementos se entra no campo da ilicitude[7].

Os doutrinadores das escolas formalistas entendem que o direito natural não escrito no plano jurídico, por falta de coação própria que a norma deve ter, não cria ilicitude positiva, quando violado. Por outro lado, albergando o direito todas as situações regulamentáveis, a perinorma, por cuidar do ilícito para o mundo jurídico, dá-lhe a conformação própria do fato punível.

---

5 Tratei do assunto em "A legitimidade do Direito", in 'Estudos sobre o amanhã", Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 37-58 e no livro "O Estado à luz da História, da Filosofia e do Direito", Ed. Noeses, 2017.

6 Na lei natural, tudo aquilo que se coloca contra a sua dinâmica representa violação que termina por afetar a estabilidade do homem e da sociedade. Afirma Johannes Messner "Na vida pessoal, a lei natural constitui uma força instintiva que impele o homem para o desenvolvimento de uma personalidade moral. Mas esta força, dada a sua natureza, pode o homem praticá-la ou contrariá-la: as paixões, a negligência e o ambiente adverso podem prejudicar-lhe a eficácia" ("A ética social", Ed. Quadrante, p. 84).

7 Nos países socialistas, as religiões contrariam o materialismo dialético correspondente às escolas marxistas. o povo é educado para entendê-las como nocivas ao Estado. Na maior parte deles, entretanto, as convicções religiosas podem ser exercidas, não representando atuação ilícita.

É que os mais fiéis adeptos kelsenianos vêem exatamente na norma primária a garantia da norma secundária, na medida em que aquela existe para não permitir a violação desta, só podendo ser aplicada a partir da ocorrência da ilicitude[8].

Para os estruturalistas, o fenômeno, detectado no plano formal, é válido e aceitável, acrescentando à indagação da força da ilicitude, aquela de sua conformação com o direito natural para sentirem a densidade, profundidade, extensão e possível direção da norma que deu o tratamento mencionado.

O certo é que a definição, no campo do direito positivo, do que seja lícito ou ilícito é apenas uma questão rotular de eleição do legislador, que hoje pode considerar ilícito algo que ilícito não foi. No plano moral, o lícito ou ilícito decorre de normas preexistentes, de leis naturais como aquelas que regem fisicamente o Universo, biologicamente os seres vivos e socialmente a convivência humana[9]. No plano jurídico positivo, a licitude ou ilicitude de um determinado comportamento apenas aparece após seu tratamento legislativo, ou seja, com a lei.

Apesar da característica assecuratória das leis que cuidam de reprimir a ilicitude, no campo do direito positivo, tais leis apenas surgem, quanto às regras de aceitação social, como decorrência das violações às indicações de comportamento, normalmente seguida pelos que estão sujeitos à sua força. Nas normas de rejeição social, as leis sancionatórias são a razão de ser das regras de comportamento, pois, sem elas, tal forma de agir não seria adotada[10].

---

8 Paulo de Barros Carvalho, após lembrar que Carlos Cóssio defendera o princípio "de que quem comete infração não viola o Direito, mas apenas realiza o suporte da disposição perinormativa", pois "violar a norma seria castigar a quem não cometeu infração ou não castigar a quem cometeu", adere à posição de Eduardo García Máynes, que explica a sanção como 'consecuencia jurídica que el incumprimento de un deles produce en relación con el obrigado" ("Teoria da norma pura", Revista dos Tribunais, p. 33).

9 "Llamamos derecho natural a esas normas de la ley moral o natural que urgen el cumplimiento de la justicia. Si toda la iey natural necesita el complemento de normas positivas, ésto es totalmente indipensable tratandose del Derecho natural. La justicia es virtud cuyo complimiento depende dell llamado medium rei no sóto del medium rationis" (Gran Enciciopedia, RIALP, v, 7, p. 491).

10 Manuel de Juano entende que as causas geradoras da ilicitude no campo tributário poderiam ser agrupadas em três blocos: causas econômicas, entre as quais o excesso de pressão fiscal e carga; causas técnico-administrativas, entre as quais a proliferação de tributos; causas psicológicas (Perspectivas y consecuencias de la pena de prision en materia tributaria, 'Anales de las Terceras Jornadas Argentinas de la Tributación", Ed. AlT, 1975, pp. 194-5). Por isso entende, como eu, que a sanção tributária, mesmo a privativa da liberdade, tem característica fiscal.

É por esta razão que o estudo da ilicitude, no plano jurídico, exige, de imediato, tal detecção, a fim de que se compreenda e se analise o conjunto de normas que regem determinados comportamentos com o instrumental mais adequado.

O estudo do ilícito tributário pressupõe o exame inicial de duas realidades distintas, ou seja, o ilícito fora do campo tributário, sobre o qual a imposição fiscal poderá incidir para regulá-lo e o ilícito tributário propriamente dito, nascido da inadimplência da obrigação pertinente representada pelo tributo ou do descumprimento das obrigações acessórias[11].

Em relação ao ilícito de natureza não-tributária, mister se faz uma rápida consideração a respeito, para que não haja confusão com aquela outra hipótese de o tributo incidir sobre operação lícita considerada para efeitos fiscais. Há determinadas situações que são lícitas para o direito tributário e não o são para os demais direitos. E outras que, sendo ilícitas nos demais ramos, não são assim tratadas no campo tributário.

O estudo da ilicitude, para o universo tributário implica, pois, três situações, a saber:

1) ilícito para outros ramos e lícito para o direito tributário;

2) ilícito para outros ramos e ilícito para o direito tributário;

3) ilícito para o direito tributário e lícito para os demais ramos.

Lembremos as situações.

Em relação à primeira, o caso de contravenção penal pela presença de menores em filmes proibidos é hipótese concreta de um fato ilícito que não retira ao Município o direito de cobrar o ISS sobre o bilhete vendido para o menor. O ilícito para outro ramo do direito não o é para o direito tributário, na hipótese.

Em relação à segunda formulação, o contrabando é, talvez, o melhor exemplo[12].

Finalmente, sempre que houver falta de recolhimento culposo ou doloso de tributo, surge o ilícito tributário, sem consequências maiores, salvo expres-

---

11 Hector Villegas conforma o Ilícito com os seguintes termos: "Todo Ilícito é consequência de uma ação, que representa o descumprimento da conduta definida pela lei como sendo aquela que o particular deve regular" ("Direito penal tributário", Ed. Resenha Tributária, p. 147).

12 Hector Villegas, embora divergindo doutrinariamente da segunda hipótese, ao analisar crime de contrabando como delito penal e infração tributária, afirma: "As legislações, entretanto, tendem a identificar ambas as condutas (a operação clandestina e as manobras fraudulentas, efetivadas diante das autoridades aduaneiras), às quais assinam o nome comum de contrabando, incluindo-as, em alguns casos, na lei penal comum, e, em outros, em leis ou ordenamentos tributários" ('Direito penal", cit,, p. 109).

sa disposição legal, para os demais ramos, enquadrando-se as obrigações acessórias descumpridas neste item, por se transformarem em obrigação principal tributária (art. 113)[13], de acordo com a doutrina positivada pelo CTN[14].

À evidência, a ilicitude em relação às duas últimas hipóteses é a que, sob este aspecto, interessa ser examinada, de plano, realçando-se o fato de que o tratamento fiscal que a violação venha a ter poderá, em nível de direito tributário ou financeiro, adequar-se à espécie obrigacional ou técnica que melhor determinar o legislador. Em outras palavras, o ilícito, nas duas hipóteses, poderá sofrer imposição tributária, como penalidade, ou como tributo, inserida aquela neste[15].

É cristalino, também, que a graduação (dolosa ou culposa) determinará também o nível do peso da imposição, em qualquer das duas formas tratadas. O instrumental próprio para a configuração do ilícito no campo tributário não é distinto daquele utilizado para outros ramos do direito, sendo a intenção dolosa exteriorizada pelas formas clássicas de sonegação, simulação, conluio ou fraude, quando o ilícito disser respeito apenas a questões tributárias. Se disser respeito a outras formas próprias de outros ramos, o tratamento tributário do ilícito sofrerá os reflexos pertinentes às penetrações em outras áreas[16].

É de notar, entretanto, que, muitas vezes, o ilícito para outras áreas também tem conotações de ilícito para a área tributária. No caso das violações às

---

13 O artigo 113 do CTN está assim redigido:
"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.
§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária."

14 Paulo de Barros Carvalho considera despiciendo o dispositivo por mencionar que o descumprimento do dever suscita a incidência da penalidade pecuniária. Isso, aliás, não é verdade" ("Comentários ao CTN", Rubens Gomes de Souza, Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho, p. 139).

15 "Una differenza fra legge penale comune e legge penale finanziaria esiste e sta nella particolare sfera in cui si svolge il diritto penale finanziario, in conseguenza della specialità dei rapporti che regola, i quali hanno pell'ordinamiento giuridico generale una particolare fisionomia e, quindi, una propria disciplina" (Luigi Sechi, 'Diritto penale e processuale finanziario", Ed. Giuffre, 1960, p. 48).

16 «È, dunque, dalla sanzione che si releva la qualificazione giuridica attribuida al fatto: se questo cio è deve considerarsi penalmente, ministrativamente o civilmente illecito" (Angelo Dus, "Teoria generale dell'illecito fiscale", Giuffre, 1957, p. 192).

posturas municipais sobre construção irregular, a ilicitude administrativa é seguida de uma ilicitude tributária. As construções sobre as quais as informações são sonegadas, revelando ao município imóvel com densidade incidível menor, faz com o que a diferença, se não descoberta pelo Fisco, entre a base de cálculo do IPTU, que é o valor venal do bem já edificado (mas imóvel tributado sem construção), e aquela de seu valor real (imóvel com construção), provoque redução ilegítima de receita para o poder tributante[17]. O mesmo se diga quanto à figura pretérita da distribuição disfarçada de lucros.

Deve-se lembrar que as duas posições dizem respeito, possivelmente, a uma espécie intermédia entre as hipóteses apresentadas 2 e 3, razão pela qual alguns autores encontram quatro e não três campos de ilicitude para o tratamento tributário respectivo[18].

Em relação à culpa, tanto no direito tributário quanto nos demais ramos, são elementos de sua constituição a omissão, a negligência, a imprudência e a imperícia.

O CTN insiste em dizer que a infração tributária apenas pode ser examinada objetivamente, sendo irrelevante a intenção do agente (art. 136)[19]. Esta é a norma geral, decididamente não aplicada, pois a válvula colocada, na própria lei complementar, permitindo que as leis ordinárias admitam o elemento subjetivo, transferiu para o legislador ordinário a aceitação de critérios objetivos ou subjetivos para a determinação do diagnosticado ilícito, sobre poder utilizar-se de técnica impositiva embutida [20].

---

17 O STF, no já citado RE 94,002, não hospedou a doutrina ao considerar inconstitucional o tratamento mencionado, não colidente com a estrutura tributária vigente no direito brasileiro.

18 Hector Villegas, ao comparar as legislações da Argentina, Brasil, Bolívia, Chile, México e Peru, assim como o Modelo de Código Tributário para a América Latina, acrescenta à soluções acima apresentadas outra espécie Intermédia, exemplificando-a com a violação de segredos, instigação ao não pagamento de tributos, violação aos deveres de funcionários públicos, que, entretanto, entende serem apenas de natureza penal e não tributária ("Direito penal tributário", Ed. Resenha Tributária, 1974, p. 120-1).

19 O artigo 136 do CTN está assim disposto:
"Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato."

20 Bernardo Ribeiro de Moraes, ao tratar do espírito do art. 136 do CTN, assim se manifesta: "Aplica-se a responsabilidade objetiva por Infrações da legislação tributária diante dos casos não contidos nas exceções do artigo 136 (ditadas no artigo 137) e nem na exclusão de responsabilidade prevista no artigo 138. Nas infrações que não decorram de dolo aplica-se o princípio da responsabilidade

Em relação aos principais tributos e subespécies da obrigação conhecida, sempre houve por bem, o legislador ordinário, esquecer a avaliação objetiva, apenando, com elenco variado de exigências, a partir dos critérios subjetivos, que distinguem o dolo da culpa, nos ilícitos que lhe são relacionados. No máximo, manteve critérios objetivos para infrações exclusivamente de natureza acessória.

E, felizmente, agindo assim, deixaram, os diversos poderes, o dispositivo maior e indicador do critério axiológico como simples alternativa residual para as hipóteses de não haver nenhuma norma ordinária[21].

Ora, H. L. Hart afirma que a Constituição de um país que imponha restrições ao poder da suprema legislatura, não estará colocando deveres de obrigação aos detentores do poder de legislar, mas incompetência legislativa para exercê-lo: "Limits here implies not the presence of duty but the absence of legal power"[22].

Embora tecendo considerações de sequência, que o levam a formulação de teoria própria sobre a soberania, deve-se ressaltar que a conclusão indireta a que se pode chegar, a partir de sua afirmação, é que a três ordens de grandeza estará o legislador adstrito, alicerçado em pressupostos constitucionais: aquela que implique certas restrições que lhe retirem o poder de legislar; aquela que imponha certos deveres, que acarretem a obrigatoriedade do poder de legislar; aquela que indique certas situações cujo exercício do poder de legislar seja facultativo.

A tributação sobre as atividades ilícitas, em nível de capacidade legislativa outorgada pela Constituição, é algo que se coloca na terceira ordem de formulações, pois, de um lado, não é proibida pelas restrições constitucionais, e, por outro, não está imposta como dever ao poder de legislar[23].

---

objetiva: basta a existência da infração para aplicar-se a respectiva penalidade, cujo valor integrará o crédito tributário, v. g_ a multa Imposta pela inexistência de livros fiscais" ("Cadernos da Pesquisas Tributárias", Ed. Resenha Tributária, coordenação minha, 1980, 5:368).

21 Francisco de Assis Praxedes defende, todavia, posição distinta, não obstante raciocinar, em seu estudo sobre "Responsabilidade tributária", de forma diversa à conclusão, ao dizer: 7.8. Do que precedo concluímos que a responsabilidade objetiva se aplica nas hipóteses em que a culpa não é elemento característico" ("Cadernos da Pesquisas Tributárias", São Paulo, CEEU/Resenha Tributária, 5:177, 1980).

22 "The concept f Law", Ed. Clarendon Law Series, Oxford University, 1961.

23 Sem se comprometer, nos aspectos concernentes à normação de situações morais, Hart se manifesta dizendo: In these circumstances it may seen natural to exploit the moral implications latent in the

A indagação preliminar, entretanto, diz respeito a saber se é possível a tributação de atividades ilícitas a partir de uma concepção de direito natural. Tem-se indagado se a ilicitude civil, cujo delineamento jurídico se enquadra nos pressupostos mais pertinentes ao direito natural, poderia ser tratada, no plano de direito tributário, como atividade lícita.

Se se exigisse um tributo sobre a pornografia veiculada pela televisão, cinema e revistas, importaria perquirir se a transformação em atividade lícita para tais efeitos não representaria uma violação da lei moral, pois estar-se-ia gerando um benefício para o Estado a partir da complacência com atividade de natureza indesejável[24].

Sendo princípio fundamental do direito natural que "os fins não justificam os meios", é de se indagar se o desincentivo pretendido pela tributação desestimulante e apenadora não modificaria a realidade de que a permissão legal de ato contrário à lei natural, para efeitos de tributação, como fato absorvido pela norma e por ela regulado, estaria representando um meio menos correto para uma finalidade correta?

Há pressupostos, entretanto, que são colocados e que devem ser examinados à luz da hierarquia dos princípios maiores. De um lado, não é verdade que, no plano da lei moral, a aceitação de uma norma positiva que vise extinguir o fato considerado violador constitua adoção de meios ilícitos para conseguir fins lícitos. No plano da lei moral, a sanção que implica o desaparecimento das civilizações dissolutas também dela decorre e é aplicável à deterioração intrínseca da sociedade que vive em desajuste com mesma, como a história da espécie humana está a demonstrar[25].

O aspecto, entretanto, que mais realça na lei moral e que constitui a razão de ser do próprio homem é a sua liberdade de decidir, de escolher. A lei moral reconhece, de um lado, a existência de princípios fundamentais e mu-

---

vocabulary ot the law and specially in words like jus, Recht, diritto, droit which are laden with the theory of Natural Law» ('the concept», cit., p. 203).

24 Ora, que devemos agir de acordo com a regra justa é um princípio comumente aceito, que nós encamparemos" (Aristóteles, Ética a Nicômano, Os grandes pensadores, Abril, p. 268).

25 "Just as nothing stands firm with regard to lhe speculative reason except that wich is resoived into lhe first endemonstrable principies, so nothing stands firm with regard to the practicai reason since it be directed to the end, which is the common good. And whatever is eslabiished by reason in this sense has the nature of a law" (Tomás de Aquino, 'Summa Theologica"; trealise of law, Ed. Great Books, v. 2, p. 207).

táveis que regem o comportamento do homem em sociedade, mas esses princípios não são coativamente impostos e sim propostos à decisão do indivíduo que, por ser livre, tem a faculdade de escolher[26].

Assim sendo, sob o ponto de vista da lei natural, a tributação sobre determinadas atividades ilícitas não representaria a convivência com ilícito moral, cuja existência não desconhece e cuja sanção decorre, neste plano, do próprio desajuste que o infrator sentirá em sua convivência com a sociedade. Significaria o reconhecimento do fato indesejável e, em decorrência, a norma que visasse exterminá-lo ou reduzi-lo estaria, logicamente, dentro dos princípios maiores. Implicaria o reconhecimento da liberdade de escolha, mesmo que incorreta, adotando-se, na defesa da sociedade, mecanismos tendentes a desestimulá-la[27].

É evidente que duas linhas do comportamento ilícito, no plano moral, teriam de ser consideradas, ou seja, aquela que dissesse respeito à vida exterior do ser humano e aquela outra própria do foro íntimo de cada ente.

No campo moral, não se poderia admitir uma lei que pretendesse tributar o homicídio ou o estelionato, pois, à evidência, o ilícito pretendidamente tributável estaria atingindo a vida de terceiros, vítimas do crime. A tributação, neste caso, seria inviável, pois os ilícitos mencionados são de tal envergadura e consistência que a sua administração representaria adoção da própria destruição da sociedade[28].

Os ilícitos da lei moral, que são do foro íntimo, como no campo das fraquezas maiores do ser humano, tais quais os sensualismo, jogos e dependência de drogas, dizem respeito àquilo que os doutrinadores apelidam de "victimless crime". Poderiam, portanto, ter tratamento tributário, na medida

---

26 "And since those acts are properly called human which are voluntary, because the will is the rational appetite, which is proper to man, we must consider acts in so far as they are voluntary" (Tomás de Aquino, "Summa Theologica"; treatise on human acts, Ed. Great Books, v. 1, p. 644).

27 É evidente que em uma sociedade liberal não se pode eliminar o direito de livre decisão das pessoas como nas sociedades marxistas. Rafael Gomez Perez ('Represión, cit., p. 126) as distingue, claramente: Pero un fenómeno político característico es flegar a un cierto consensus sobre estos temas de fondo: con la diferencia de que en las sociedades liberales el consensus puede ser (no lo es necesariamente) de libertad, y en las sociedades comunistas no se dan las condiciones para que pueda serlo, en la práctica, es un consensus por imposición'.

28 That principle is that the sole end for which mankind are warranted, individualy or collectivelly, in interfering with the liberty of action of any of their number, is self-protection. That the only purpose for which power can be rightfully exercised over any member of a civilised community, against his will, is to prevent harm to others (John Stuart Mill, On liberty, in the great ideas of today», Ed. Encyclopaedia Britannica, 1972, p. 25).

em que se distinguisse o que seria mera terapêutica a violações da lei moral, em face de suas debilidades, daquela outra contra a efetiva e orquestrada utilização de processos criminosos, visando criar dependência em insuficientes[29].

Perante a lei natural, o reconhecimento de um fato violador da convivência social, mas que diga respeito à 'autoflagelação" ou aos campos do livre arbítrio pessoal, não lhe repugnaria, pois, ao respeito geral do princípio da liberdade pessoal, acrescentar-se-iam os mecanismos capazes de reorientar tais comportamentos.

Encontra-se, portanto, a eventual tributação sobre atividades indesejáveis desde que não desestabilizadoras das estruturas fundamentais da sociedade --que são o respeito à vida, à liberdade e ao patrimônio das pessoas, pois tais desrespeitos são simplesmente vedados e não-tributáveis--, entre aquelas faculdades do poder de legislar admissíveis pelas ordens constitucionais de países civilizados. E de aceitar, portanto, em termos de lei positiva e de lei natural, toda a lei que vise a redução de comportamentos condenados pela moral, mesmo que permitindo, pelo respeito à liberdade individual, trazer para o plano da ilicitude tributária atuação ilícita para o direito natural[30].

Em face de todas as considerações feitas até o presente, em que entendo que só pode haver tributação das atividades ilícitas colocadas na fronteira definida pela lei entre o que é lícito e o ilícito, justifico, à luz do direito natural, minha concepção sobre tal imposição.

Por todo o exposto, deflui claramente a relevância do direito tributário como instrumento hábil para permitir a reorientação dos costumes e o combate efetivo àquelas atividades indesejáveis e corrosíveis da convivência social.

Sendo de todos os ramos jurídicos aquele que mais permite a participação direta do Estado na evolução econômica natural, sua capacidade regula-

---

29 Norval Morris (The proper role of the criminal law, in 'The great ideas of today» 1972, p, 23) insinua: 'that in seeking to control much 'victimless crime', lhe criminal law is not only ineffective but injures rather than protects lhe community".

30 "Os princípios ético-jurídicos são critérios orientadores da normação jurídica, cuja força de convicção intrínseca os converte em fatores conformadores da evolução do Direito. Ao contrário das princípios jurídicas técnicos, que se fundam em razões de oportunidade, estes princípios são ideais, não no sentido de meras reapresentações subjetivas, mas no de verdades jurídicas objetivas, evidentes por si mesmas, Como tais, devem a sua validade, não a um ato de vontade, a uma posição, mas à evidência imediata de um conteúdo de justiça, que se impõe à consciência jurídica geral, e consequentemente se faz valer na jurisprudência senão já na própria deliberação e redação da lei" (Karl Larenz Metodologia da ciência do direito", 2ª ed., F. Gulbenkian, 1963, p. 482).

dora é de intensidade aferível, na medida em que crie o desestímulo à exploração das referidas atividades, no aspecto mais sensível aos que a estimulam, ou seja, no seu benefício pecuniário.

A imposição tributária, em sua acepção ampla, à evidência, abrange as facetas fiscal, parafiscal e extrafiscal, pois, qualquer que seja seu campo próprio de ação e a finalidade da receita obtida ou desenvolvimento estipulado, o instrumental jurídico existente visualiza esta relação de índole econômica, de participação em determinadas atividades, mesmo que a título de paralelo desenvolvimento social. Ora, sob esta perspectiva, um espectro de maior abrangência e um leque de alternativas teleológicas mais amplas implicam, por decorrência, funções também de maior relevo e a necessária aproximação entre a norma positiva e a norma natural, com a potencialidade, inclusive, de que tais normas possam sair da categoria de regras de rejeição social.

São estas algumas considerações que tenho defendido a respeito da imposição sobre atividades ilícitas, como forma desincentivadora das mesmas [31].

Referências Bibliográficas

AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro.* Saraiva Educação SA, 2011.

BROWN, Lester R. *The Twenty-Ninth Day: Accomodating Human Needs and Numbers to the Earth's Resources.* 1978.

DA SILVA MARTINS, Ives Gandra. *Teoria da imposição tributária.* LTr, 1998.

DUS, Angelo; BERGSON, Henri. *Teoria generale dell'illecito fiscale.* A. Giuffrè, 1957.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O estado à luz da história, da filosofia e do direito. São Paulo: Noeses,* 2015.

SECHI, Luigi. *Diritto penale e processuale finanziario.* Giuffrè, 1960.

DUS, Angelo; BERGSON, Henri. *Teoria generale dell'illecito fiscale.* A. Giuffrè, 1957.

VILLEGAS, Hector. *Direito penal tributário.* EDUC, 1974.

31 No meu livro "Uma teoria do tributo" tangencio o tema (Ed. Quartier Latin).

Com o avanço das investigações da Operação Lava Jato, tornaram-se públicos diversos casos de corrupção e lavagem de dinheiro, em que o esquema ilícito pactuado entre agentes públicos e particulares valeu-se, muitas vezes, da celebração de contratos para execução de serviços fictícios ou superfaturados.

Com a participação intensa da Receita Federal do Brasil, não demorou muito para que fossem lavrados diversos autos de infração para cobrança de tributos decorrentes de tais pagamentos/recebimentos ilícitos.

A Operação Lava Jato acentuou, ainda, a utilização de diversos institutos do ordenamento jurídico brasileiro, tais como a colaboração premiada e acordo de leniência, que foram utilizados em diversos casos como meios de prova para a cobrança tributária. Mais recentemente, a Lei 13.964/2019 (Pacote Anticrime) quebrou paradigmas ao admitir o acordo de não persecução cível nas ações de improbidade administrativa. Os padrões tradicionais de investigação e persecução criminais foram alterados por novos – embora perigosos – instrumentos de penalização a qualquer custo. Não se poderia, diante desse cenário policialesco, esperar outro viés no campo fiscal.

O objetivo da presente obra é o de abordar detalhadamente os limites e possibilidades da tributação de valores relacionados a atos ilícitos.

ISBN 978-65-5510-102-7

9 786555 101027

Lumen Juris Direito | 30 anos