

A TRIBUTAÇÃO DO ILÍCITO - LIMITES À APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DO *NON OLET*

Natanael Martins¹

1. Introdução

A questão da tributação do ilícito, talvez influenciada pelo próprio conceito de tributo exposto no artigo 3º do CTN² - que impossibilita a sua instituição como sanção a ato ilícito -, embora referida na doutrina, jamais foi suficientemente debatida. Isso porque, como é natural de qualquer estado de direito, sob pena de sua própria negação, não se pode conceber que se institua como hipótese de incidência de tributos bens ou rendas provenientes do exercício de atividade ilícitas.

E, embora se possa afirmar que a doutrina seja unânime quanto à impossibilidade de eleição do ilícito como hipótese de incidência de tributo, parte relevante dela admite que tributos sobre a renda ou a propriedade possam ser gravados, ainda que provenientes de atividades ilícitas, como já se via em Rubens Gomes de Sousa, o mais notável membro da

1. Mestre em Direito Tributário PUC/SP. Advogado em São Paulo.

2. Art. 3º. 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.

Comissão Especial encarregada da elaboração do projeto do Código Tributário Nacional³.

Pois bem, neste estudo pretendemos verificar - se e em que condições -, seria possível a tributação do ilícito, sobretudo porque, nos dias de hoje, a matéria vem ganhando especial relevo, máxime em situações em que o aparelho estatal acusa particulares (pessoas físicas e/ou jurídicas) de ilícitos provenientes de ações de corrupção, movimentando a sua máquina contra ações da espécie, inclusive buscando a reparação de danos sofridos pelo Estado ou por suas entidades estatais.

Objetivamente, pretendemos neste pequeno estudo responder, em primeiro lugar, sobre se seria possível a tributação de bens ou rendas derivadas da prática de ilícitos e, em segundo lugar, em que situações ou limites a tributação poderia ser efetivamente desencadeada.

2. A Tributação do Ilícito

Já nos trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional⁴, que teve como relator geral o Professor Rubens Gomes de Souza, como decorrência natural da regra básica de interpretação econômica dos fatos geradores posta no artigo 84 do projeto de CTN, revelava-se a preocupação quanto à tributação do ilícito, como se via na redação então proposta ao subsequente artigo 85, senão vejamos:

Art. 84. Na conceituação de determinado ato, fato ou situação jurídica, para efeito de verificar se configura ou não o fato gerador e de definir a alíquota aplicável, ter-se-á diretamente em vista o seu resultado efetivo, ainda que não corresponda ao normal em

3. O Ministro da Fazenda, Oswaldo Aranha, além do Professor Rubens Gomes de Souza, nomeou os seguintes técnicos do quadro do Ministério como membros da Comissão Especial encarregada de preparar o Projeto de CTN: Afonso Almiro Ribeiro da Costa, Pedro Teixeira Soares Junior, Gerson Augusto da Silva e Romeu Gibson.

4. Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, Ministério da Fazenda, Rio de Janeiro, 1954.

razão da sua natureza jurídica, com o objetivo de que resultados idênticos ou equivalentes corresponda tratamento tributário igual.

Parágrafo único. Por exceção do disposto neste artigo, são devidos independentemente da efetividade ou permanência dos resultados do respectivo fato gerador:

I – As taxas.

II - Os impostos cujo fato gerador seja a celebração de negócios, a prática de ato ou a expedição de instrumento, formalmente caracterizados na conformidade do direito aplicável a sua natureza própria.

Art. 85. A circunstância dos negócios ou atos jurídicos celebrados ou praticados serem inexistentes, nulos ou anuláveis, ou terem objeto impossível, ilegal, ilícito 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 constitui o fato gerador da obrigação tributária principal, observado, porém, o disposto na alínea IV do art. 130. (grifamos)

A alínea IV do art. 130, referida no artigo 85 do Projeto de CTN, tinha a seguinte redação:

Art. 130. O contribuinte tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade de seu pagamento, nos seguintes casos:

IV. Ulterior desaparecimento, modificação, ou redução dos resultados efetivos do negócio jurídico que constitua o fato gerador da obrigação principal, em consequência:

- a) De nulidade declarada por decisão judicial definitiva;
- b) Do inadimplemento de condição suspensiva;
- c) Do implemento de condição resolutória.

Parágrafo único. O disposto na alínea IV deste artigo não se aplica às taxas nem aos impostos cujo fato gerador seja a celebração de negócio, a prática de ato, ou a expedição de instrumento, formalmente caracterizados na conformidade do direito aplicável segundo a sua natureza própria. (grifamos)

No relatório da Comissão, apresentado por Rubens Gomes de Sousa, bem se vê os propósitos que inspiraram os autores do CTN:

O art. 84, (...), traça a regra básica da interpretação econômica dos fatos geradores em função de seus resultados (...) preservando assim a coerência do sistema.

O art. 85, norma complementar do anterior, consagra expressamente a não influência, para efeitos tributários, da eficácia jurídica dos atos ou negócios praticados ou celebrados pelas partes, desde que seus resultados efetivos correspondam aos que sejam normais à situação material ou jurídica definida em lei como fato gerador. A jurisprudência tem adotado soluções diferentes, especialmente em matéria de ato ilícito (Revista Fiscal, imposto de renda, 1950, nº 502 e 1951 nº 980). A doutrina estrangeira e nacional, a jurisprudência e mesmo a legislação de outros países são, entretanto, concordes no sentido do texto (VANONI, *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*, § 32; TITO REZENDE, *Revista Fiscal*, imposto de renda, 1942 p. 187 e 1950 p.146; GOMES DE SOUSA, *Estudos de Direito Tributário*, p. 163 e *Compendio de Legislação Tributária*, p. 54; *Steueranpassungsgesetz*, § 5 ns. 2 e 3).

No sistema do Projeto, a solução não poderia ser outra, face ao critério básico da aplicação da lei fiscal em função dos resultados econômicos dos atos tributados (supra: 80), que por sua vez encontra fundamento jurídico no caráter eminentemente patrimonial do direito tributário, que, ao contrário do direito privado, e mesmo de outros ramos do direito público, não visa regular os *efeitos jurídicos* dos atos ou negócios a que se refere. A função do direito tributário é, exclusivamente, a de atribuir fundamento jurídico ao tratamento conferido pela Fazenda Pública às atividades dos contribuintes, consideradas estas como meras situações de fato evidenciadas de capacidade econômica.

O alcance do direito tributário está, portanto, delimitado unicamente pela extensão dos efeitos econômicos das situações materiais ou jurídicas definidas na lei fiscal como fatos geradores: corolário dessa delimitação é, porém, a ressalva do desaparecimento ou redução de tais efeitos em consequência de nulidade declarada por sentença, a que o dispositivo atende por via de remissão ao art. 130 nº IV, excetuados, pelo § único desse último artigo, os tributos formais.⁵

5. In, Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, Ministério da Fazenda, Rio de Janeiro, 1954, pp. 193/195.

A referência feita por Rubens Gomes de Souza quanto à doutrina estrangeira sobre o tema é verdadeira, como mostra Myrian Passos Santiago em sua obra, inclusive fazendo referência aos autores que criaram o denominado, **Princípio do *Non Olet***:

Albert Hensel e Otmar Bühler criaram o princípio do *non olet*, em lembrança a uma passagem de Vespasiano com seu filho Tito. Tendo Vespasiano criado um tributo sobre os mictórios públicos, Tito sugeriu-lhe a extinção do imposto. Vespasiano tomou de uma moeda e fez seu filho cheirá-la, perguntando-lhe: Fede? Ao que Tito respondeu: *Non Olet* (Não fede).⁶

Myrian Santiago, em sua obra, cita autores que defendem a tributação irrestrita das atividades ilícitas - isto é, inclusive quando a ilicitude surge como elemento integrante do fato gerador da obrigação tributária, ou mesmo inexistir capacidade contributiva -, como Benvenuto Griziotti, Ezio Vanoni, Gianninni e Dino Jarach, apontando também autores mais ponderados, como Berliri, para quem não se tributa, propriamente, a atividade ilícita, mas o efeito econômico dela resultante, sem se levar em consideração o caráter lícito ou ilícito da atividade de que ele decorreu, verberando que num sistema constitucional rígido não seria possível, por lei ordinária, criar tributo específico sobre ato ilícito.⁷

Apesar de na redação final do CTN o artigo 84 do projeto, que expressamente pregava a figura da interpretação econômica no direito tributário, não ter sido aprovado e o artigo 85, que se referia à tributação de atividades ilícitas ou imorais ter sido reformulado, retirando-se a expressa menção à tributação de atividades ilícitas ou imorais, prevalecendo a redação posta no artigo 118⁸, que na realidade também absorve a

6. TRIBUTAÇÃO DO ILÍCITO. Editora *Del Rey*, BH, 2005, p. 123.

7. Ob. cit., pp. 123/124.

8. 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;

alínea IV do artigo 130 do projeto, ao passo que o restante do artigo 130 e alíneas, suprimido o parágrafo único, foi em parte absorvido na redação do artigo final 165⁹ do CTN, a verdade é que a tributação do ato ilícito proposta por Rubens Gomes de Souza, teve franca aceitação tanto na doutrina nacional quanto no Judiciário.

Amílcar de Araujo Falcão, em seu clássico Fato Gerador da Obrigação Tributária, forte na ideologia da interpretação econômica no direito tributário, era um dos adeptos da tributação irrestrita das atividades ilícitas:

Uma série de equívocos, no Brasil e alhures, tem surgido em matéria de tributação de atividades ilícitas, criminosas ou imorais, toda a perplexidade provinda da não-consideração da consistência econômica do fato gerador.

Por isso é que encontram manifestações no sentido de que atividades ilícitas não devem ser tributadas, pois de outro modo o Estado estará locupletando-se com ações que ele mesmo proíbe e, assim, de algum modo associando-se à ilegalidade e dela tirando proveito.

(...)

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 coisas.

É verdade que alguns autores, embora aceitem a conclusão de serem tributáveis as operações ou atividades apreciadas, fazem

II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

9. Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto {à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos:

I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou a maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II – erro na *edificação* do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

restrições à plenitude desse entendimento, como é o caso de Oronzo Quarta, de Antonio Berliri e Ottmar Bülher.

A doutrina dominante, porém, manifesta-se pela tributação irrestrita.

Nem pode ser de outro modo, se se tomar em consideração 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 manifesta o fato gerador: desde que a capacidade econômica legalmente prevista esteja configurada, a incidência há de inevitavelmente ocorrer.

A tese contrária representa, no acertado dizer de Popitz, a manifestação de um sentimentalismo ilógico e infundado e, do ponto de vista tributário, conduz, isto sim, à violação do princípio da isonomia fiscal.

Haveria na exoneração tributária um resultado na verdade 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 decorrente da prática de atividades, profissões ou atos ilícitos.

Oportunas, no particular, são as palavras de Albert Hensel: “Justamente o princípio da igualdade não consegue que ao contribuinte seja permitido abrir as portas do eldorado fiscal por meio de atividades imorais ou ilícitas.

Eis aí um obséquio que a correta identificação da consistência econômica do fato gerador oferece: a indiferença, para o Direito Tributário, de ser civil ou penalmente ilícita a atividade em que se consubstancie o fato gerador, não porque prevaleça naquele ramo do Direito uma concepção ética diversa, mas sim porque o aspecto que interessa considerar para a tributação é o aspecto econômico do fato gerador ou a sua aptidão a servir de índice de capacidade contributiva.

Em matéria tributária, no que se refere ao fato gerador, poderia resumir essa verdade, como o fez Hensel quando tratou das atividades ilícitas, com fórmula sintética: “vale efetivamente para elas, num sentido translato, a expressão: *no olet*.”

Bem andou o Projeto de Código Tributário quando, inspirando-se no inciso 2º do § 5º da *Steueranpassungsgesetz*, registrou o princípio que se encontra em seu art. 85: (...).¹⁰

Amílcar Falcão, nas notas de rodapé 32 de sua obra, assim sumariza a referência feita a Oronzo Quarta, Antonio Berlire e Ottmar Bühler:

32. **Quarta**, (...), distingue entre as atividades imorais toleradas e atividades propriamente contra legem, para excluir a tributação somente no segundo caso, sob o fundamento de que “in tali ipotesi sarebbe veramente assurdo che si comprendesse tra i redditi che debbano concorrere alle spese della sociale comunanza ciò che per legge non potrebbe avere esistenza, ciò che giuridicamente sarebbe impossibile”(...). Quanto às atividades imorais, entretanto, **opina Quarta** pela incidência de tributos e mostra que desde Roma tal era a prática; assim é que a *lustralis collatio ou chrysargyriun*, incidente sobre os proventos industriais, comerciais e profissionais, se estendiam ao salário das prostitutas e aos ganhos daqueles que as exploravam, umas e outros compreendidos, para esse efeito, nos conceitos de *mercatores* ou *negociatores* (...). **Quanto a A. Berliri**, (...), também ele admite a tributação de proventos ou lucros decorrentes de atividades ilícitas (...): entende mesmo que se a lei exonerasse o contribuinte nessas condições, estaria inquinada de inconstitucionalidade, por violação ao princípio constitucional da tributação segundo a capacidade contributiva. **A restrição que faz Berliri**, sob o fundamento de ofensa ao princípio da capacidade contributiva, diz respeito à tributação discriminatória de tais atividades, menos que se demonstre a maior capacidade econômica daqueles que as exerçam (...). Efetivamente, se a tributação discriminatória de tais atividades tiver nítida finalidade extrafiscal, a sua legitimação dependerá de ter o respectivo sujeito ativo competência para o exercício do poder de polícia (*police power*) sobre a matéria. **A opinião de Bühler** (...). Afirma (...) o princípio da tributação das atividades ilícitas e contrárias aos bons costumes, por ele designado, aproveitando uma frase de Hensel, de princípio do *non*

10. Fato Gerador da Obrigação Tributária. Noeses Editora, 7ª edição, pp. 58/63.

olet: “no Direito Tributário tem, pois, prevalecido princípio do “*non olet*”; (...); repugna-lhe, porém, do ponto de vista da edificação dos bons costumes, a tributação de certas atividades contrárias à moral, como é o caso dos bordeis (...); “pelo menos aquelas atividades que se reputam imorais no mais extremo sentido do termo, devem ser excluídas de tratamento tributário” (...).¹¹ (grifamos)

Aliomar Baleeiro, nos comentários que fez ao artigo 118 de CTN, também sustenta a tributação irrestrita do ato ilícito:

I - IRRELEVÂNCIA DA INVALIDADE JURÍDICA. - O ato jurídico pode ser nulo ou vir a ser anulado, nos casos expressos em lei.

O CC, no art. 145, declara nulo o ato jurídico quando praticado por pessoa absolutamente incapaz, quando ilícito, ou impossível, o seu objeto; quando não revestir a forma prescrita em lei, quando preterida a solenidade considerada essencial à sua validade (como, por exemplo, no caso do testamento público); enfim, quando a lei taxativamente o declarar nulo ou lhe negar efeito. (...).

Outras vezes, os atos não são nulos, mas podem ser anulados, valendo enquanto essa anulação não for pronunciada pelo juiz ou autoridade competente (exemplos, CC, arts. 86, 92, 98, 105 etc.)

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 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 ocorreu e não desaparece, do ponto de vista fiscal, pela nulidade ou anulação. A U.S. Tax Court, em 1969, condenou a viúva de um gerente a pagar imposto sobre a soma de que o *de cujus* se apropriara indebitamente. (Caso Shyker, *Time*, 22-8-69, p. 42).

11. Fato Gerador..., ob. cit., pp. 59/60.

II - IRRELEVÂNCIA DA NATUREZA DO OBJETO. – Já vimos que são nulos os atos jurídicos, por expressa disposição do art. 145, II, do C.C. quando for ilícito ou impossível seu objeto.

Isso é irrelevante para o CTN. Pouco importa, para a sobrevivência da tributação sobre determinado ato jurídico, a circunstância de ser ilegal, imoral, ou contrário aos bons costumes, ou mesmo criminoso o seu objeto, como o jogo proibido, a prostituição, o lenocínio, a corrupção, a usura, o curandeirismo, o câmbio negro etc.

A matéria foi controvertida, muitas vezes, na Europa.

(...)

Deve admitir-se, pensamos, a tributação de tais atividades eticamente condenáveis e condenadas. O que importa não é o aspecto moral, mas a capacidade econômica dos que com elas se locupletam. Do ponto de vista moral, parece-nos que é pior deixá-los imunes dos tributos exigidos das atividades lícitas, úteis e eticamente acolhidas,

Certo que Roma, reis medievais e, na fase contemporânea, países cultos não vacilaram em fazê-lo, ainda que sob o manto de subterfúgios e eufemismos.

(...)

De qualquer modo, na interpretação do fato gerador, não considerará a autoridade ou o juiz, a legação da ilicitude ou imoralidade do objeto do ato jurídico ou o malogro de seus efeitos.¹²

Alfredo Augusto Becker, com sua genialidade ímpar - após asseverar que “*o problema jurídico da tributação dos atos ilícitos (penais, civis, administrativos) é dos mais curiosos em Direito Tributário e seu exame ajuda a pinçar o lícito como um dos elementos essenciais ao conceito jurídico de tributo*” -, passar em revista a doutrina e jurisprudência de então, foi o primeiro a criticar a generalizada aceitação da tributação do ilícito, advertindo a seguir:

Os argumentos, quer os favoráveis, quer os contrários, desenvolvidos pela jurisprudência e autores acima indicados, falecem, todos, *no plano jurídico*, porque, em sua maioria, são fundamentos

12. Direito Tributário Brasileiro. Editora Forense, RJ, 9ª edição, 1977, pp. 418/420.

pré-jurídicos de natureza ética ou econômica; os poucos argumentos de natureza jurídica levantados (contra ou a favor) não são convincentes por insuficiência de fundamentação ou por inconsistência com o sistema jurídico (...).¹³

Isso porque, para Becker, “o problema da tributação dos atos ilícitos, no plano jurídico, sofre uma dicotomia, pois deve ser analisado em momentos distintos”, quais sejam, se (i) “o problema resume-se em investigar se é, juridicamente, possível que a lei tome a ilicitude como um dos elementos integrantes da hipótese de incidência”; ou, se (ii) “o problema que pede solução é o de examinar se, juridicamente, a autoridade incumbida de proceder ao lançamento de um tributo (em cuja hipótese de incidência a lei não incluiu a ilicitude) pode abstrair ou ignorar a ilicitude porventura constatada quando examina a realização da hipótese de incidência”.¹⁴

Becker, após reiterar que são duas posições jurídicas diametralmente opostas: na primeira, porque “há a *previa ciência da ilicitude de ato futuro*”; na segunda, porque “há o *desconhecimento da ilicitude de ato passado ou presente*”, conclui que “*lá tributa-se porque se toma conhecimento da natureza ilícita do ato; aqui tributa-se porque se ignora, deliberadamente, a natureza ilícita*”.¹⁵

E, nessa linha de raciocínio, prossegue Becker:

Entretanto, a indicada tese que o Direito Tributário receberia os fatos e atos jurídicos apenas como fatos econômicos, é um dos mais funestos equívocos da doutrina tributária; ela esvazia o Direito Tributário de toda *certeza* e de toda *praticabilidade*; ela destrói precisamente o que há de *jurídico* dentro do Direito Tributário; em síntese: ela é a própria negação da utilidade do Direito Positivo, pois importa na *inversão* da fenomenologia jurídica.

13. Teoria Geral do Direito Tributário. Editora Saraiva, SP, 1963, p. 546/548.

14. Teoria Geral..., ob. cit., p. 548.

15. Teoria Geral..., ob. cit., p. 548.

Na verdade, o problema jurídico existe e também a sua dicotomia, para aqueles que – com razão – reconhecem que a doutrina da hipótese de incidência (“fato gerador”) não é específica do Direito Tributário, mas comum a todo o Direito e que frequentemente o jurídico (sem se converter em fato econômico, portanto justamente em virtude de sua juridicidade específica) é elemento integrante da hipótese de incidência da regra jurídica tributária.¹⁶

Pois bem, Becker, na primeira hipótese formulada - lei tributária anterior à lei conferidora da natureza ilícita-, não tem dúvidas em afirmar que embora a lei posterior que confira ilicitude ao ato ou fato não tenha revogado a lei tributária, esta deixa de incidir porque não mais se realizaria a sua hipótese de incidência e a hipótese (ato ou fato ilícito) deverá ser disciplinada pelas regras jurídicas específicas às sanções e não pelas regras jurídicas que disciplinam as obrigações tributárias.

Na verdade, para Becker, *“O ilícito, como elemento integrante da hipótese de incidência, é o único elemento que distingue, no plano jurídico, a sanção do tributo extrafiscal proibitivo. Noutras palavras, somente fatos lícitos podem integrar a composição da hipótese de incidência da regra jurídica tributária”*.¹⁷

Não obstante essa conclusão, Becker, após afirmar que a hipótese de incidência da regra jurídica tributária pode ser fato econômico ou ato humano ou fato jurídico, admite que, na fase de lançamento, dependendo da circunstância, pode haver abstração do ilícito, legitimando-se assim a tributação.

É o caso, diz Becker, *“Quando a hipótese de incidência tem como elemento integrante um fato econômico ou ato humano, considerados em sua realidade fáctica. Se a ilicitude ocorre naquele fato econômico ou ato humano, ela não impede que o acontecimento daquele fato ou ato realize a hipótese de incidência tributária, porque aquilo que o legislador escolheu para*

16. Teoria Geral..., ob. cit., p. 549.

17. Teoria Geral..., ob. cit., pp. 556/557.

*a composição desta foi o fato econômico ou ato humano com abstração de sua natureza jurídica (lícita ou ilícita). Ex.: O fato material consistente no consumo, importação ou produção de bens materiais. O ato humano consistente no exercício de profissão, indústria ou comércio”.*¹⁸

Já quando o fato econômico repouse sobre a renda e haja uma ilicitude que comprometa o negócio jurídico dela decorrente, aí, para Becker, “*não poderá haver realização da hipótese de incidência tributária porque embora exista um de seus elementos (a renda), falta ainda um elemento: negócio jurídico eficaz causador da renda*”, ao passo que “*se o elemento integrante da hipótese de incidência fosse um ato humano então a hipótese de incidência poderá realizar-se ainda que tal ato humano venha acontecer ilícito. Ex.: imposto de renda sobre remuneração de serviços médicos, advocatícios, engenheiros etc. Neste casos, haverá a realização da hipótese de incidência tributária do imposto de renda, ainda que a prestação dos serviços venha a ser ilícita (exercício ilegal de advocacia ou medicina, etc.)*”.

¹⁹

Becker refere-se ainda a outras duas hipóteses de tributação do ato ilícito:

Quando a hipótese da incidência tem como elemento integrante um *efeito jurídico*, porém a ilicitude deste fato não impede a irradiação do efeito jurídico. Ex.: morte por suicídio é fato jurídico ilícito. Entretanto, a ilicitude deste fato não impede a irradiação do efeito jurídico consistente na transmissão de propriedade para os herdeiros do suicida. Em consequência, realiza-se a hipótese de incidência do imposto de transmissão de propriedade “*causa mortis*”.

Quando a hipótese de incidência tem como elemento integrante do *efeito jurídico* de um fato jurídico, porém a ilicitude deste fato determina apenas a sua anulabilidade, ainda não decretada por sentença transitada em julgado (enquanto não decretada aquela sentença o ato jurídico anulável é eficaz).

18. Teoria Geral..., ob. cit., pp. 559/560.

19. Teoria Geral..., ob. cit., p. 560

Ex.: distribuição de dividendo por deliberação assemblear anulável.²⁰

E, por fim, Becker, já para outras hipóteses que também formulou, nega a possibilidade da tributação, seja porque determinado fato jurídico integrante do efeito jurídico da hipótese de incidência seja ato ilícito, fato que determina a sua nulidade ou ineficácia; seja porque embora o efeito econômico seja elemento integrante da hipótese de incidência, aquele efeito econômico deva ser causado por um fato jurídico e a ilicitude do fato determina sua nulidade ou eficácia; seja, por fim, quando a hipótese de incidência tem como elemento integrante um fato jurídico e este ocorre, porém ilícito.²¹

Paulo de Barros Carvalho, embora concorde com a abstração da ilicitude no momento do lançamento, caso esta ulteriormente seja caracterizada, nega a possibilidade da tributação:

Antes do reconhecimento jurídico de que determinada atividade é ilícita, esta atividade é lícita. Todavia, uma vez reconhecida a ilicitude pela ordem jurídica, achamos impossível a tributação. Damos como exemplo o imposto de renda. Uma pessoa explora o lenocínio. A ordem jurídica reconhece o crime e no processo é avaliado o montante, o produto dessa atividade ilícita. Ela será desapossada, ao menos teoricamente. Como o Estado poderá exigir imposto de algo que não se configura como renda, e tanto é que aquilo não pertence à pessoa.²²

Luciano Amaro, ao referir-se ao artigo 118, I do CTN e dizer que - *“o dispositivo firma o princípio de que, para a incidência do tributo, não é relevante a regularidade jurídica dos atos, ou a licitude do seu objeto ou dos seus efeitos, nem é decisivo indagar os efeitos reais dos fatos ocorridos”* -, em perfeita

20. Teoria Geral..., ob. cit., pp. 560/561.

21. Teoria Geral..., ob. cit., p. 561.

22. In: *Interpretação no direito tributário*, p. 349. 8ª Assembleia do II Curso de Especialização em Direito Tributário, Geraldo Ataliba Coordenador.

e concisa lição, firme em Becker, também não admite a tributação de atos ou fatos ilícitos -, ponderando, entretanto, que:

A questão, (...), 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 o tributo. Alfredo Augusto Becker chama a atenção para o fato de que, mesmo nos chamados impostos “proibitivos” (extrafiscais) não há tributação de ilícito: enquanto a *sanção* busca impedir ou desestimular *diretamente* um ato que a lei *proíbe*, o tributo *extrafiscal* visa a impedir ou desestimular, *indiretamente*, um ato que a lei *permite*, o que demonstra que o ilícito é o elemento de distinção entre a sanção e o tributo.

O problema – a advertência ainda é de Becker, surge na fase de lançamento, vale dizer, ao investigar a ocorrência do fato gerador (cuja descrição legal não é integrada por uma ilicitude), pode-se *ignorar a ilicitude* que eventualmente se constate no exame do fato concreto?

A resposta, dependendo da natureza ou das características dos fatos, pode ser positiva. Desde que a situação material corresponda ao tipo descrito na norma de incidência, o tributo incide. Assim, por exemplo, o exercício de profissão (para a qual o indivíduo não esteja legalmente habilitado) não impede a incidência de tributo sobre a prestação do serviço ou sobre a renda auferida; não se tributa o descumprimento da norma legal que disciplina o exercício regular da profissão, mas o fato de executar o serviço, ou o fato da percepção de renda. O advogado impedido que, não obstante, advogue, ou o indivíduo inabilitado que, apesar disso, clinique como médico, não podem invocar tais circunstâncias para furtar-se ao pagamento dos tributos que incidam sobre suas atividades, ou sobre a renda que auferam, a pretexto de que o fato gerador não se aperfeiçoaria diante das irregularidades apontadas. Se o diretor de uma instituição financeira, legalmente proibido de tomar empréstimo da empresa que dirige, realizar a operação vedada, o imposto sobre operações de crédito incide, não obstante a ilicitude do negócio. Também a circunstância de o autor da herança ter sido assassinado (ato ilícito), não impede a realização do fato gerador do imposto sobre a transmissão de bens (não obstante, por preceito da lei civil, se exclua da sucessão o assassino, caso tenha vocação hereditária:

CC/2002, art. 1.814, I).

O Código Tributário Nacional manda também que se abstraíam os efeitos efetivamente ocorridos (art. 118, II). Se os efeitos de certo ato *integrarem a definição legal do fato gerador*, a ausência desses efeitos, no plano concreto, leva, logicamente, a reconhecer o *não-aperfeiçoamento do próprio fato gerador* e, por via de consequência, a inexistência de obrigação tributária.²³

No Judiciário brasileiro, a questão da tributação do ilícito, de modo geral, sem maiores discussões, vem sendo aceita (inclusive no sentido de firmar competência da Justiça Federal para processar e julgar o crime quando a prática envolver tributos federais), embora em alguns julgados já se vislumbre algum avanço sobre a questão, como se pode ver da leitura das ementas dos seguintes precedentes do STJ e do STF:

Superior Tribunal de Justiça:

HC. nº 7.444 – RS, sessão de 23 de junho de 1998.

Ementa:

PENAL. PROCESSUAL. TRÁFICO DE SUBSTÂNCIAS ENTORPECENTES. SONEGAÇÃO FISCAL. CONEXÃO. COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA FEDERAL. PRISÃO PREVENTIVA. REVOGAÇÃO. INADMISSIBILIDADE. “HABEAS CORPUS”

1. É possível a tributação sobre rendimentos auferidos de atividade ilícita, seja de natureza civil ou penal; o pagamento de tributo não é uma sanção, mas uma arrecadação, decorrente de renda ou lucro percebidos, mesmo que obtidos de forma ilícita.
2. Noticiada a prática de sonegação de tributos federais, cabe à Justiça Federal processar e julgar esse crime e dos que lhe forem conexos (Súmula 122 – STJ).
3. Inadmissível a revogação da prisão preventiva se subsistentes os motivos autorizadores.
4. “Habeas corpus” conhecido, pedido indeferido.

Resp. nº 984.607/PR, sessão de 07 de outubro de 2008.

Ementa:

23. Direito Tributário Brasileiro. Editora Saraiva, 15ª edição, pp. 275/277.

TRIBUTÁRIO. APREENSÃO DE MERCADORIAS. IMPORTAÇÃO IRREGULAR. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM RENDA.

1. Nos termos do Decreto-lei nº 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 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 accidental à norma de tributação. No caso de importação ilícita, reconhecida a ilicitude é aplicada a pena de perdimento, e 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 atribuída 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 a 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 tem por fato gerador o produto industrializado e o faturamento, respectivamente.
7. O art. 622, § 2º, do Regulamento Aduaneiro (Decreto 4.543/02) 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 4.544/02 –

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 forma liberadas mediante 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.

Resp. nº 1.493.162 – DF, sessão de 25 de novembro de 2014.

Ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE OMISÃO. ART. 535, II, DO CPC. RESTITUIÇÃO DE INDEBITO. DECLARAÇÃO DE NULIDADE DA COMPRA E VENDA DE IMÓVEL. DESFAZIMENTO DO FATO GERADOR. DEVOLUÇÃO. VALORES. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO. ITBI.

1. Não se configurou a ofensa ao art. 535, I e II, do Código de Processo Civil, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia, tal como lhe foi apresentada.
2. O art. 118, I, do CTN não pode ser interpretado de forma insulada, porquanto pode trazer sérias contradições aos demais dispositivos legais. O princípio do *non olet*, (...) foi criado por Albert Hensel e Otmar Bühler e tem como escopo permitir a tributação das atividades ilícitas. Irrelevante, portanto, para a determinação do fato gerador, a validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes.
3. No caso *sub judice*, houve a declaração de nulidade do negócio jurídico de compra e venda de imóvel entabulado pelas partes, sem que houvesse dolo do recorrido, tendo-se desfeito o fato gerador do ITBI. Desse modo, nada mais justo que o restabelecimento do *statu quo ante*, para que não haja

50 ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

enriquecimento ilícito do Estado. Na hipótese dos autos, trata-se da declaração de nulidade do próprio fato que gerou a exação, o que não originou benefício econômico para a parte.

Resp. nº 1.467.306 – PR, sessão de 17 de março de 2015.

Ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÃO GENÉRICA. SUMULA 248/STF. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO. COBRANÇA DA EXAÇÃO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA INEXISTENTE.

1. (...)
2. O art. 1º, § 4º, III, do Decreto-lei n. 37/1996 dispõe que o imposto de importação não incidirá na hipótese de pena de perdimento.
3. Embora a regra de tributação possa atingir produto patrimonial de uma atividade ilícita, ela não pode tomar como hipótese para incidência do tributo uma atividade ilícita. Ou seja, se o ato ou negócio ilícito for subjacente 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 o **ato ou negócio ilícito** figure como **elemento essencial** da norma de tributação.
4. (...)

HC. nº 531.413 – DF, sessão de 19 de abril de 2016.

Ementa:

PROCESSO PENAL. *HABEAS CORPUS*. RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. POSSIBILIDADE JURÍDICA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE VALORES ORIUNDOS DE CRIME. PRINCÍPIO DO DIREITO TRIBUTÁRIO DO *NON OLET*. EXTRATO BANCÁRIO. LAUDO ECONÔMICO-FINANCEIRO. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO DEFINITIVO. JUSTA CAUSA CONFIGURADA. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. DECISÃO MOTIVADA. ORDEM DENEGADA.

1. Sonegação fiscal de lucro advindo de atividade criminosa: “*non olet*”. Produto de crime subtraído à declaração de rendimento: possível caracterização de crime de sonegação fiscal. Precedente do STF.

2. Para o recebimento da denúncia é suficiente a existência de justa causa, entendida como lastro mínimo de materialidade e autoria.
3. A ação penal está embasada em lançamento tributário definitivo, e não apenas em extrato bancário e em laudo econômico-financeiro elaborado unilateralmente - os quais poderão ser devidamente contestados em juízo.
4. A decisão judicial de quebra de sigilo bancário está devidamente motivada. Ausência de irregularidade.
5. Ordem denegada.

Supremo Tribunal Federal

RE nº 94.001-SP, sessão de 11 de março de 1982 – Tribunal Pleno.

Ementa:

ACRÉSCIMO DE 200% AO IMPOSTO IMOBILIÁRIO SOBRE IMÓVEIS ONDE HAJA CONSTRUÇÕES IRREGULARES.

- Acréscimo que configura sanção a ilícito administrativo.

- O artigo 3º do CTN não admite que se tenha como tributo prestação pecuniária compulsória que constitua sanção de ato ilícito. Tributo não é multa nem pode ser usado como se fosse. Inconstitucionalidade de lei municipal que institui acréscimo de 200% ao imposto predial quando haja construções irregulares.

- Se o município quer agravar a punição de quem constrói irregularmente, cometendo ilícito administrativo, que crie ou agrave multas com essa finalidade. O que não pode – por ser contrário ao artigo 3º do CTN, e, conseqüentemente, por não se incluir no poder de tributar que a Constituição Federal lhe confere – é criar adicional de tributo para fazer as vezes de sanção pecuniária de ato ilícito.

HC. nº 77.530 - RS, sessão de 25 de agosto de 1998.

Ementa:

Sonegação fiscal de lucro advindo de atividades criminosas: “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 ao princípio da isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética.

HC. nº 94.240 – SP, sessão de 23 de agosto de 2011.

Ementa:

Habeas corpus. Penal. Processual penal. Crime contra a ordem tributária. Artigo 1º, inciso I, da Lei 8.137/90. Desclassificação para tipo previsto no art. 2º, inciso I, da indigitada lei. Questão não analisada pelo Superior Tribunal de Justiça. Supressão da instância. Inadmissibilidade. Precedentes. 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 nº 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*. Precedente. Ordem parcialmente conhecida e denegada.

1. (...)
2. A jurisprudência da Corte, à luz do art. 118 do Código Tributário Nacional, assentou entendimento de ser possível da 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**. (...).

Myrian Santiago, na extensa pesquisa jurisprudencial alienígena que fez, aponta que nos Estados Unidos, desde o caso paradigmático *James v. United States* de 1961, a tributação de atividades ilícitas é admitida, a exemplo de decisões de Tribunais alemães e italianos. Já no âmbito do Direito Comunitário, assinala Myrian que o Tribunal de Justiça Europeu, em vários pronunciamentos, tem se mostrado contrário à sujeição do tráfico ilegal de determinadas mercadorias à tributação aduaneira e ao IVA.²⁴

24. Tributação do Ilícito..., ob. cit. pp. 150/152.

E Myrian Santiago, fazendo referência à Sexta Diretiva da Comunidade Econômica Europeia - que predica que uma atividade econômica deve ser apreciada, para aplicação do sistema comum de IVA, em si mesma, independentemente dos seus objetivos e dos seus resultados e tendo em conta a realidade econômica, bem como e a julgados do Tribunal de Justiça Europeu -, assinala que:

O princípio da neutralidade fiscal opõe-se, em matéria de cobrança de IVA, a uma diferenciação generalizada entre as transações lícitas e as transações ilícitas. Donde resulta que a qualificação de um determinado comportamento como repreensível não determina, por si só, uma exceção à tributação do IVA, mas que essa exceção só opera em situações específicas nas quais, em razão das características particulares de certas mercadorias ou de certas prestações está excluída qualquer concorrência entre um setor econômico lícito e um setor ilícito.

Conforme acórdão de 5 de julho de 1988, *Happy Family* (289/86, Colect, p. 3655), o Tribunal de Justiça ratificou que o princípio da neutralidade fiscal se opõe efetivamente, em matéria de cobrança do IVA, a uma diferenciação generalizada entre as transações lícitas e as transações ilícitas. Entretanto, isto não seria verdadeiro em relação à transação de produtos como os entorpecentes que, em virtude de sua natureza, apresentam características particulares, por serem objeto de uma proibição total de circulação em todos os Estados-Membros, à exceção de um circuito econômico estritamente vigiado, com vista a uma utilização para fins médico e científicos. Em tal situação específica, na qual está excluída toda a concorrência entre um setor econômico lícito e um setor econômico ilícito, a não sujeição ao IVA não afeta o princípio da neutralidade fiscal.

Assim, quando se tratar de mercadorias ou prestações situadas fora do circuito econômico regular ou que se encontrassem numa situação em que estivesse completamente excluída qualquer concorrência entre um setor econômico lícito e um setor ilícito, a atividade econômica não se inscreve, portanto, no âmbito de aplicação da Sexta diretiva. Afasta-se, assim, a incidência tributária.

Analisando situação inversa (acórdão de 22 de abril de 1998, *Coffeeshop "Siberië"*, C – 158/98), decidiu-se que a locação de um local destinado a acolher atividades comerciais constitui, em princípio, uma atividade econômica e inscreve-se, portanto, no

âmbito de aplicação da Sexta diretiva. O fato de as atividades exercidas no local alugado serem penalmente repreensíveis, o que pode tornar a locação ilícita, em nada altera o caráter econômico da referida locação e não impede que exista uma concorrência nesse setor, inclusive entre atividade lícitas e ilícitas. Donde resulta que, em caso de sua não tributação, ficaria comprometido o princípio da neutralidade fiscal do sistema do IVA.²⁵

Vê-se, pois, da doutrina até aqui posta em relevo, dos precedentes judiciais, brasileiros e alienígenas, que a questão da tributação do ilícito, no Brasil, ainda está em fase embrionária, não havendo dúvidas, entretanto, de que a indiscriminada aplicação do denominado Princípio do *Non Olet* tem seus naturais limites, como a seguir se verá.

3. Limites à Aplicação do Princípio do *Non Olet*

A questão da tributação do ilícito, como se viu, talvez tenha sido muito mais influenciada pela própria ilicitude do ato ou fato em consideração, em questões éticas e morais e da “suposta” capacidade contributiva, e menos na cuidadosa análise do ordenamento jurídico, em particular das normas de tributação, postas na Constituição e no Código Tributário Nacional.

Na compreensão do tema, em primeiro lugar, deve-se ter presente que em qualquer Nação que se pretenda como um estado de direito, não se poderia, jamais, conceber como hipótese de incidência ato ou fato ilícito, elegendo-se, por exemplo, como hipótese de incidência do IPI e do ICMS, entorpecentes, ou instituir ISS sobre atividades de exploração de “jogos de azar”, ou onerar, pela via de tributo, propriedades irregulares. Aqui, própria definição de tributo, prescrita no artigo 3º do CTN, afasta tal possibilidade, ao definir que tributo não constitui sanção a ato ilícito, embora a questão ganhe outra

25. Tributação do Ilícito..., ob. cit., pp. 152/153.

dimensão quando se tem presente tributos que incidem sobre a renda ou a propriedade.

A propósito, veja-se o acerto da decisão proferida pelo Pleno do STF no RE 94.001, referido alhures, que julgou inconstitucional lei que majorava em 200% tributo sobre propriedade irregularmente construída, ao argumento de que o acréscimo se tratava de penalidade, cuja instituição é vedada em face do artigo 3º do CTN.

Em segundo lugar, parece-nos fundamental que não cabe ao Estado, no exercício de sua atividade no campo da tributação, a verificação da licitude ou ilicitude da renda, ou de atividades exercidas pelos seus contribuintes, pela óbvia razão de que autoridade administrativa, na atividade de lançamento, não tem competência para verificação da licitude ou ilicitude do ato ou fato sujeito à tributação.

Ademais, na questão da tributação ou não do ilícito, não se pode perder de vista o debate, que Myrian Santiago relata, no âmbito do Direito Comunitário sobre o princípio da neutralidade fiscal para cobrança ou não do IVA, muito menos a necessária verificação, em qualquer circunstância, da hipótese de incidência e da existência de capacidade contributiva²⁶.

26. Regina Helena Costa, ao tratar da capacidade contributiva, nas conclusões postas em sua obra, predica que: “12.1 O conceito de capacidade contributiva, ainda que o termo que o expressa padeça da ambiguidade e da imprecisão características da linguagem do direito positivo, pode ser singelamente definido como a aptidão da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário para suportar a carga tributária, numa obrigação, cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação; “12.2 O respeito à capacidade contributiva, como regra genérica e fundante do sistema tributário, é princípio de natureza jurídica, porque regente das relações entre o Fisco e o sujeito passivo da obrigação tributária”; “12.3 O princípio da capacidade contributiva é uma derivação do princípio maior da igualdade, um subprincípio deste, correspondente a uma das expressões da isonomia no campo dos impostos; “12.4 Como princípio do sistema tributário, a diretriz da capacidade contributiva relaciona-se com outros princípios de relevo constitucional, especialmente o da legalidade, o da tipicidade, o republicano, o da segurança jurídica, o da praticabilidade tributária e o da função social da propriedade, os quais, em sua essência, abrigam a ideia de isonomia e se constituem nos pilares do próprio Estado de Direito; “12.5 A norma constitucional que acolhe o princípio da capacidade contributiva tem eficácia plena e aplicabilidade direta, imediata e integral, uma vez

Assim, por exemplo, se o tributo tem como materialidade a transmissão de propriedade, para a concretização da hipótese de incidência é necessário que, em termos do direito aplicável à espécie, a propriedade, signo da tributação, seja efetivamente transmitida.

Vale aqui referir-se ao citado Resp nº 1.493.162, em que, em face da declaração de nulidade do negócio jurídico, o Tribunal entendeu que o ITBI que incidira na operação posteriormente invalidada deveria ser devolvido à parte interessada, sendo oportuno transcrever excertos do voto condutor, da lavra do Ministro Herman Benjamin:

Esclareço, para que não haja mais dúvidas, que o art. 118, I, do CTN não pode ser interpretado de forma insulada, sob pena de trazer sérias contradições aos demais dispositivos do Código Tributário Nacional. (...)

(...)

No caso *sub judice*, houve a declaração de nulidade do negócio jurídico de compra e venda do imóvel entabulado pelas partes, sem que houvesse dolo do recorrido, portanto o fato gerador do ITBI foi desfeito. Destarte, nada mais justo que o restabelecimento do *statu quo ante*, para que não haja o enriquecimento ilícito do Estado. Saliento que a hipótese dos autos trata da declaração de nulidade do próprio fato que gerou a exação, portanto ela não originou benefício econômico para a parte. Hugo de Brito Machado chama essa hipótese de insubsistência do fato tributável.

Ensina o renomado autor: “se alguém realizou a hipótese de incidência tributária mediante um fato circunstancialmente ilícito, nasce e subsiste a relação obrigacional tributária na medida em que subsistir aquele fato no mundo dos fatos, vale dizer, no mundo econômico. Se no mundo dos fatos aquele fato não subsiste, não subsistirão os seus efeitos tributários.

Por outro lado, se em causa estiver a tributação da renda, é necessário verificar se, em termos do direito aplicável à

que assim também ocorre com o princípio da isonomia. Dirige-se imediatamente ao legislador, porque a fenomenologia tributária exige, em todas as suas manifestações fundamentais, o necessário veículo legislativo”.

espécie, o acréscimo patrimonial, signo da renda passível de tributação, efetivamente se verificou. É nesse contexto, pois, que o Princípio do *Non Olet, se for o caso*, tem que ser aplicado.

Então, se em causa estiver o “crime de sonegação fiscal” e a renda for proveniente do exercício de atividades lícitas, a questão tributária nada tem a ver com a questão penal. A renda proveniente do exercício da atividade lícita deve ser submetida à tributação por ser tratar de acréscimo que efetivamente foi incorporado ao patrimônio de seu titular, sem embargo do fato de que, em face da sonegação, tenha cometido um crime contra a ordem tributária. Aliás, neste caso sequer se trata, a rigor, de tributação de ilícito.

Agora, se na verificação da obrigação tributária em causa estiver a obtenção de renda e de bens *fruto do exercício de uma atividade “criminosa”*, cuja ordem jurídica imponha ao seu infrator a subtração da renda ou dos bens amealhados, não se pode cogitar da incidência do imposto de renda ou de tributo sobre o patrimônio, pela singela circunstância de que a renda ou o patrimônio não pertencem ao infrator.

Desse modo, ainda que na atividade de lançamento o tributo tenha sido exigido, se o Estado-Juiz promover a subtração da renda ou do patrimônio amealhado pelo infrator, não pode haver a incidência de tributos que, caso tenham sido pagos, podem e devem ser repetidos para devolução a quem de direito. Ou, se já na atividade preparatória do lançamento a ilicitude estiver presente e o Estado-Juiz tiver promovido a subtração da renda ou do patrimônio do infrator, ou o infrator já tenha confessado o “crime” e “espontaneamente” promover a devolução da renda e/ou de bens ilicitamente amealhados, também não se pode cogitar da exigência de tributos, pois que inexistem renda ou bens suscetíveis de tributação, isso sem embargo da inexistência de capacidade contributiva, signo da tributação.

É dizer, com Myrian Santiago, que “essa assertiva decorre do caráter absoluto da unidade do sistema jurídico. Seria

contraditório o mesmo fato sancionado pelo Direito Penal ser reconhecida como manifestação de capacidade econômica pelo Direito Tributário".²⁷

Mas, se a ordem jurídica, embora tipifique determinadas situações como ilícitas, não tenha como sanção a subtração de rendas ou de bens amealhados, como ocorre em situações de contravenções ou de prática de ilícitos civis ou contra o sistema financeiro, de atividades irregularmente exercidas etc., aí sim entendemos cabível, em nome até, do princípio da neutralidade fiscal, a incidência de imposto de renda ou de tributos incidentes sobre bens. Afinal, tais rendas ou bens estão na esfera de titularidade do contribuinte, ostentando capacidade contributiva, signo necessário de tributação.

Aliás, no projeto de CTN, o já referido artigo 85, que previa a tributação de negócios ou atos jurídicos inexistentes, nulos ou anuláveis, de objeto impossível, ilegal, ilícito ou imoral, mandava que em sua aplicação observa-se o disposto na alínea IV do artigo 130 do projeto, que dizia que o "*ulterior desaparecimento, modificação, ou redução dos resultados efetivos do negócio jurídico que constitua o fato gerador da obrigação principal*", daria ao contribuinte o direito à restituição total ou parcial do tributo.

Ou seja, mesmo a Rubens Gomes de Sousa, que pregava a tributação de atos ou negócios jurídicos ilícitos, não escapou a conclusão de que se o ato ou o negócio jurídico viesse a ser desfeito a tributação não poderia subsistir.

É nesse contexto, pois, que predicamos a aplicação do Princípio do **Non Olet**.

BIBLIOGRAFIA

1. **Amaro, Luciano.** Direito Tributário Brasileiro. Editora Saraiva, 15^a edição.

27. Tributação do Ilícito., ob.cit., p. 160.

2. **Baleeiro, Aliomar.** Direito Tributário Brasileiro, Editora Forense, RJ, 9ª edição, 1977.
3. **Becker, Alfredo Augusto.** Teoria Geral do Direito Tributário. Editora Saraiva, 1963.
4. **Carvalho, Paulo de Barros.** *In*, Interpretação no direito tributário. Geraldo Ataliba Coordenador.
5. **Costa, Regina Helena.** Princípio da Capacidade Contributiva. Malheiros, 4ª edição.
6. **Falcão, Amilcar de Araújo.** Fato Gerador da Obrigação Tributária. Noeses Editora, 7ª edição.
7. **Santiago, Myrian Passos.** Tributação do Ilícito. Del Rey Editora, 2005.
8. Sousa, Rubens Gomes de. *In*, Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Ministério da Fazenda, Rio de Janeiro, 1954.