

**Universidade Federal do Rio Grande do Sul**

**LUIZ FRANCISCO STEFANELLO MAIOLI**

***O Non Olet* no Direito Tributário**

**Porto Alegre**

**2009**

**LUIZ FRANCISCO STEFANELLO MAIOLI**

***O Non Olet* no Direito Tributário**

Monografia apresentada ao Departamento de  
Direito Econômico e do Trabalho da Universidade  
Federal do Rio Grande do Sul como requisito  
parcial para a obtenção do grau de bacharel em  
Direito.

Orientador: Prof. Dr. Humberto Bergmann Ávila

**Porto Alegre**

**2009**

**LUIZ FRANCISCO STEFANELLO MAIOLI**

**O *Non Olet* no Direito Tributário**

Monografia apresentada ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para a obtenção do grau de bacharel em Direito.

Porto Alegre, de dezembro de 2009.

**Banca Examinadora**

Prof. Dtdo. Adão Sérgio do Nascimento Cassiano  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS

Prof. Dr. Igor Danilevich  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS

Prof. Dr. Humberto Bergmann Ávila (Orientador)  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS

À minha família, por tudo e ainda mais.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço, por primeiro, e não poderia ser diferente, aos meus pais, Sandra e Vilmar, os quais sempre me acompanharam e estiveram presentes nos momentos de encruzilhada, pela constante presença reconfortante, pela aceitação dos momentos de estresse durante o período final desta pesquisa, e, é claro, pelo grau das exigências depositadas em mim, porque, por mais alto que parecesse, sempre confiaram que eu poderia atendê-las.

Agradeço à minha madrinha, Joice, que apresentou para mim, muito cedo, a força da Academia, convencendo-me, sem grande dificuldade, da sua importância para o crescimento pessoal e profissional e incentivando-me a buscar incessantemente o aperfeiçoamento teórico, para alcançar desempenhos cada vez mais gratificantes na prática.

Agradeço à Júlia, companheira e amiga em todos os momentos, por me fazer sorrir quando o tempo parecia encolher mais depressa do que eu desejava, por me fazer querer – e me ajudar a – buscar sempre mais e por compreender a necessária distância exigida pela elaboração deste trabalho.

Ao Prof. Humberto Ávila, agradeço pela orientação, pela invariável solicitude e atenção, por acreditar nesta pesquisa e no meu trabalho e pelos valiosos conselhos e observações.

Agradeço aos amigos da Faculdade de Direito da UFRGS, que, sendo idênticos os nossos objetivos imediatos, me incentivaram, ainda que inadvertidamente, a dedicar preciosas horas de estudo a esta pesquisa. Aos amigos também importa agradecer pela indispensável companhia – para compartilhar anseios, idéias e motivações; para apoiar a dedicação e ajudar a torná-la crescente; e para possibilitar o prazer oportuno das boas risadas.

## RESUMO

Este trabalho versa sobre a norma corriqueiramente chamada princípio do *non olet*, a qual determina serem tributáveis atos e atividades imorais, inválidos, ineficazes e ilícitos, com os objetivos de: identificar a natureza jurídica da norma referida, se regra ou princípio, e determinar a forma de sua aplicação no direito brasileiro, especialmente. Por primeiro, analisa-se o surgimento histórico da concepção por detrás da norma e as manifestações doutrinárias e jurisprudenciais a seu respeito. Visando a delimitar o objeto de estudo do presente trabalho, analisam-se os critérios diferenciadores entre as espécies normativas regra e princípio, concluindo-se que o artigo 118 do Código Tributário Nacional positivava a regra do *non olet*, não um princípio. Em um segundo momento, desenvolve-se o estudo da aplicação da regra do *non olet*. Preliminarmente, é feita reflexão acerca da distinção entre tributo e sanção, que parte do próprio conceito legal de tributo contido no artigo 3º do CTN, definindo-se os suportes fáticos das respectivas regras impositivas. Ato contínuo, analisa-se o nascimento da obrigação tributária, mediante a distinção entre hipótese de incidência (elemento descritivo) e fato gerador (elemento concreto), concluindo-se pela impossibilidade de incluírem-se ilicitudes como elementos essenciais de hipóteses de incidência tributárias, sob pena de converter-se o tributo em sanção, bem como pela irrelevância de invalidades, ineficácias e ilicitudes circunstanciais para obstar o nascimento da obrigação tributária, desde que presentes os elementos essenciais do suporte fático e mantidos os efeitos fático-econômicos do ato. Por fim, analisa-se a relação da regra do *non olet* com tributos extrafiscais proibitivos.

**Palavras-chave:** Tributo e ato ilícito. Sanção. Hipótese de incidência. Fato gerador. *Non olet*.

## ABSTRACT

This essay explores the usually called *non olet* principle, which determines the incidence of the taxation rule to immoral, invalid, inefficacious or illicit acts and activities, presenting as goals: identify the juridical nature of the mentioned norm, whether it is a rule or a principle, and determine how it applies to Brazilian law, specially. At first, the historical birth of the idea behind the norm and lessons of doctrine and jurisprudence about it are analyzed. Aiming to delimit the object of this study, the criteria that distinguish normative species between rule and principle are verified, what leads to the conclusion that article 118 of Brazilian National Tax Code imposes the *non olet* rule, not a principle. Secondly, a study over the application of the *non olet* rule is developed. As a preliminary, reflection is taken over the distinction between tax and fine, which emerges from the Brazilian legal concept of tax (article 3<sup>rd</sup> of Brazilian National Tax Code), verifying the factual object of either imposing rules. Immediately, the birth of the taxation relationship is to be analyzed, through the distinction between the abstract description of the taxable event and its actual occurrence, which leads to the conclusion that it is not possible to set an illicit as an essential element of the factual object of the taxation rule, for that would turn the tax into sanction. Also, it is irrelevant for the birth of the obligation that the taxable event occurs in illicit, invalid or inefficacious circumstances, as long as its essential objective elements are present and that its factual effects are maintained. At last, the relationship between the *non olet* rule and forbidding extrafiscal taxes is succinctly analyzed.

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

**Title:** *Non Olet* in Tax Law.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	8
<b>2</b>	<b>DELIMITAÇÃO DO OBJETO: O PRINCÍPIO DO <i>NON OLET</i>.</b> .....	10
<b>2.1</b>	<b>A Aneidota do Surgimento no Império Romano</b> .....	10
<b>2.2</b>	<b>Tratamento Doutrinário e Jurisprudencial da Matéria</b> .....	11
<b>2.3</b>	<b>Natureza jurídica do <i>non olet</i>: regra ou princípio?</b> .....	19
2.3.1	Regras e princípios: critérios distintivos. ....	20
2.3.1.1	Natureza da Descrição Normativa .....	21
2.3.1.2	Natureza da Justificação Exigida .....	22
2.3.1.3	Natureza da Contribuição para a Decisão .....	24
2.3.2	Natureza Jurídica do <i>Non Olet</i> .....	25
<b>3</b>	<b><i>NON OLET</i> E A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA</b> .....	29
<b>3.1</b>	<b><i>Non Olet</i> e Regra Anti-Elisão</b> .....	31
<b>3.2</b>	<b>Tributo e Sanção</b> .....	33
<b>3.3</b>	<b>Nascimento da Obrigação Tributária</b> .....	36
3.3.1	Hipótese de Incidência e Fato Gerador .....	39
3.3.2	Ilícito previsto na Hipótese de Incidência .....	45
3.3.3	Fato gerador tributário em face de ilicitudes, invalidades e ineficácias .....	48
3.3.3.1	Obrigação tributária em face da existência, da validade e da eficácia dos fatos jurídicos. ....	48
3.3.3.2	Ilícitude Detectada na Ocorrência do Fato Gerador .....	52
<b>3.4</b>	<b><i>Non Olet</i> e Extrafiscalidade</b> .....	54
<b>4</b>	<b>CONCLUSÕES</b> .....	58
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	60

## 1 INTRODUÇÃO

A norma jurídica alcunhada pela doutrina de princípio do *non olet* impõe a desconsideração da invalidade, da ilicitude e da imoralidade do fato gerador, na fiscalização do surgimento da obrigação tributária. Noutros termos, dele decorreria a possibilidade – na verdade, obrigatoriedade – de tributarem-se os atos ilícitos, imorais, inválidos ou ineficazes que se pudessem subsumir em determinada hipótese de incidência, a partir da abstração daquela ilicitude, imoralidade, invalidade ou ineficácia.

A consideração do ato ilícito como tributável, em termos assim genéricos, poderia levar à conclusão de que o particular sofreria a incidência da tributação em virtude da prática do ato ilícito. Isso não pode ocorrer, porque tributo não se pode confundir com sanção. O que se tributa, em verdade, é o fato que se amolda à hipótese de incidência legal, dito gerador, que ocorre em circunstâncias ilícitas, as quais não impedem ou anulam a ocorrência do próprio fato elencado pela legislação como apto para a geração da obrigação de pagar determinado tributo. O que até agora se afirmou está consagrado na letra do artigo 118 do Código Tributário Nacional (CTN), que analisaremos com o escopo de delinear precisamente o significado e as decorrências práticas do *non olet*.

Após breves considerações sobre o surgimento histórico da concepção por detrás da norma em tela, analisaremos o tratamento doutrinário e jurisprudencial dispensado ao instituto, mormente no que tange à relação entre a tributação e atividades ilícitas. Em seguida, verificaremos, a partir da mais atual doutrina sobre a distinção entre princípios e regras, a natureza jurídica da norma em questão, se é regra ou princípio.

Superada essa verificação, passaremos à análise da atuação da norma do *non olet* em relação à obrigação tributária. Inicialmente, demonstraremos a proximidade entre as normas contidas no parágrafo único do artigo 116 e no artigo 118 do Código Tributário Nacional, “norma geral antielisão” e “princípio do *non olet*”, respectivamente, chamando a atenção para sua origem, motivação subjacente e forma de aplicação comum. Abordaremos a distinção entre tributo e sanção, tendo como ponto de partida o conceito legal de tributo, de modo a apreender o critério mais adequado para efetuar-se a diferenciação referida.

Logo após, estudaremos a dicotomia entre hipótese de incidência e fato gerador, sendo considerados como dois instantes diferentes na construção da obrigação tributária e, portanto, dois institutos distintos que não se podem confundir. Revisaremos conceitos de

Teoria Geral do Direito, visando a determinar se é possível que uma ilicitude faça parte do suporte fático da norma que institui determinado tributo e por quê.

Aproximando-nos do fim deste trabalho, repassaremos noções gerais de direito privado, em especial a teoria dos planos do mundo jurídico de Pontes de Miranda, com o escopo de delimitar existência, validade e eficácia dos atos jurídicos, para poder, na sequência, observar as interferências causadas por validades e ineficácias de atos que se fizeram fatos geradores sobre o nascimento e subsistência da obrigação tributária. Estudaremos também de que maneira ilicitudes circunstanciais influenciam o surgimento da relação jurídica tributária e sua manutenção efetiva, e, por fim, abordaremos as relações de proximidade, semelhança e dessemelhança que possa guardar a norma do *non olet* com tributos extrafiscais proibitivos, especialmente de modo a verificar de que forma pode a regra do *non olet* ser aplicada em casos que envolvam a extrafiscalidade.

## 2 DELIMITAÇÃO DO OBJETO: O PRINCÍPIO DO *NON OLET*.

A denominação “princípio do *non olet*” teve por primeiro expoente, conforme indica Falcão (1994, p. 46), Bühler, que se aproveitou de uma expressão utilizada por Hensel. Desde então, a doutrina assim se refere à norma que determina não sejam afastadas do alcance da tributação as situações em que presentes atos ilícitos, inválidos, ineficazes ou imorais.

### 2.1 A Anedota do Surgimento no Império Romano

Narra-se que o imperador romano Vespasiano<sup>1</sup>, após criar um imposto sobre o uso das cloacas e dos mictórios públicos (chamado *monumenta Vespasiani*), foi interpelado por seu filho Tito, o qual sugeriu que tal afetação patrimonial fosse extinta, uma vez que os recursos dela provenientes seriam imorais. Ante tal objeção, o imperador pretendeu demonstrar que o dinheiro não tem cheiro, de modo que ao Estado caberia definir os impostos a si devidos, sendo irrelevantes as circunstâncias que deram origem à tributação, por mais constrangedoras, aviltantes ou ridículas que pudessem parecer (FALCÃO, 1994, p. 46).

A fim de retratar o episódio, Martins (1983, pp. 328-329) remete a Hensel e Bühler:

Tendo Vespasiano criado um tributo sobre os mictórios públicos (cloacas), Tito sugeriu-lhe a extinção do imposto. Vespasiano tomou de uma moeda e fez seu filho cheirá-la, perguntando: ‘fede?’

Tito respondeu: ‘*non olet*’ (não fede).

Disse Vespasiano: ‘está vendo, o dinheiro arrecadado com a tributação, na sua materialização, não é acompanhado com o cheiro, o odor do fato imponível’.

Assim, surgiu a noção de que a receita pública proveniente da tributação não seria acompanhada pelo caráter imoral ou ilegal da conduta atingida pelo fisco. Extensos debates foram travados pela doutrina acerca da legitimidade da imposição tributária sobre fatos rejeitados ou desestimulados pelo Direito, como veremos a seguir.

---

<sup>1</sup> Tito Flávio Vespasiano, filho do coletor de impostos Tito Flávio Petro, nasceu na Sabina cinco anos antes da morte de Otávio Augusto, foi pretor, questor e edito, tendo sucedido Vitélio no trono romano. Ficou famoso por amar demasiadamente o dinheiro – restabeleceu impostos abolidos por Galba, acrescentando-lhes outros e majorando tributos provinciais. Era conhecido pelo humorismo que expressava ao ser questionado sobre seus lucros caricatos, dentre os quais se insere a anedota que teria dado origem ao “princípio do *non olet*”. (SUETÔNIO, 2003, p. 455-479.)

## 2.2 Tratamento Doutrinário e Jurisprudencial da Matéria

O contributo de Amílcar de Araújo Falcão e de Ives Gandra da Silva Martins para o registro das opiniões doutrinárias clássicas acerca da tributabilidade das atividades ilícitas e imorais é inegável, motivo pelo qual prestigiaremos seus esforços na presente subseção. Também aludiremos com frequência à obra de Alfredo Augusto Becker, que dedicou especial atenção à tributação de atos inválidos e ineficazes, bem como de atos ilícitos.

No início do século XX, a jurisprudência alemã refutava a possibilidade de incidir tributação sobre “bordéis, venda de imóveis para bordéis, juros de hipoteca que onerava imóvel explorado como casa de tolerância, exploração de jogos de azar, atividade de cartomancia etc.” (FALCÃO, 1994, p. 43). Imediatamente após a Segunda Guerra, os mesmos tribunais passaram a sinalizar o contrário. Por outro lado, a tributação dos proventos de prostituição, na França, era feita apenas de forma indireta: os praticantes de tal profissão não constavam nas listas tarifárias, mas eram associados, geralmente, à *contribution des patentes* na qualidade de *maîtres d’hotel, maîtres d’estaminet* ou *cabaretiens logeurs* (*ibidem*).

Na Itália, Quarta afirmou ser necessário o reconhecimento da duplicidade do problema da tributação de atividades ilícitas e imorais, de modo a permitir incidência de tributação sobre algumas condutas repugnadas pela sociedade, mas não todas: atividades imorais toleradas seriam tributáveis, enquanto as atividades propriamente *contra legem*, não. Nesta hipótese, seria excluída a tributação, uma vez que, na visão do referido autor, seria absurdo que aquilo que, por lei, não poderia existir (juridicamente impossível, portanto) concorresse ao custeio das atividades estatais (*ibidem*). Berliri, de seu turno, sustentou que a não tributação das condutas ilícitas acarretaria manifesta violação ao princípio da capacidade contributiva, motivo pelo qual não se poderia indagar se a riqueza gastável derivava de uma atividade lícita ou ilícita – na mesma esteira, entendeu descabida a tributação discriminatória de tais atividades, porque a ilicitude não poderia figurar como elemento integrante do suporte fático da regra de tributação (BERLIRI *apud* BECKER, 2007, p. 635). Vale dizer, pretendia que fossem tributadas da mesma forma e na mesma medida em que eram tributadas as atividades conformes ao direito. Bühler, que alcunhou a norma pelo nome que hoje lhe designa, opunha-se, de modo a prestigiar e promover os bons costumes, à tributação de determinados atos contrários à moral (aqueles que o fossem “no mais extremo sentido do termo”).

Tesoro, todavia, afirmava que a hipótese de incidência (*pressuposto di fatto*), ou seja, a causa jurídica da obrigação tributária, não se poderia constituir, em caso algum, a partir de um fato ilícito, e, quando surgisse de um fato maculado de ilicitude a obrigação de satisfazer uma prestação pecuniária, essa teria natureza sancionatória, por corresponder à pretensão punitiva do Estado (FALCÃO, 1994, p. 44). Vanoni, partindo da concepção de que ao Direito Tributário interessaria apenas o fenômeno da vida sob a dimensão econômica, sendo indiferente a forma jurídica externa dos atos, admite que “são perfeitamente válidos e hábeis para originar obrigações tributárias os negócios ilícitos e contrários à lei, ainda que sejam nulos do ponto de vista do direito civil” (VANONI, 1952, p.164). Gomes de Sousa, a partir da análise do imposto sobre a renda, verificou ser tributável a renda ilícita, estendendo essa conclusão aos demais tributos (*apud* BECKER, 2007, p. 634), ao que se alia Forte, o qual afirmou:

Se isto afigura-se razoável para o imposto de renda, onde é bastante compacta a doutrina e a jurisprudência que o sustenta, embora com argumentos nem sempre nítidos e para nós aceitáveis, devemos ter a coragem de extrair todas as consequências do princípio realístico e autonomístico e aplicá-lo à determinação daquilo que pode ser tributado por todos os outros tributos, enucleando o fato fiscal na sua nua essência econômico-social também lá aonde são mais firmes as vestes jurídicas e sociais da ilicitude e anormalidade com as quais se apresenta envolvido. (FORTE<sup>2</sup> *apud* BECKER, 2007, p. 634-635)

Radical, contudo, é a posição adotada por Giannini, que sustentou não só serem tributáveis os atos ilícitos, mas também que se poderia inserir a ilicitude como elemento integrante da hipótese de incidência, ainda nos casos em que não fosse indicador de capacidade contributiva (GIANNINI<sup>3</sup> *apud* BECKER, p. 635).

Falcão aliou-se à doutrina predominante de sua época, que se manifestava pela tributação irrestrita das atividades ilícitas, enfatizando que não poderia ocorrer de outra maneira, uma vez que o fato gerador da obrigação tributária, a seu ver, se trata de um fato jurídico de consistência acentuadamente econômica, ou um fato econômico de elevada relevância jurídica, o qual foi escolhido pelo legislador para servir como índice para a verificação da capacidade contributiva (1994, p. 45). Disso decorreria, para o autor, que a incompatibilidade do referido fato em relação a princípios éticos ou a bons costumes não teria qualquer consequência no âmbito tributário, ou seja, não teria o condão de afastar a incidência da regra de tributação. Assim, manifestada a capacidade contributiva através da ocorrência do

<sup>2</sup> FORTE, Francesco. Parte II. In: *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. XI, 1952.

<sup>3</sup> GIANNINI, A. D.. *Istituzioni di Diritto Tributario*, tomo I. 7ª Ed., Milano, 1957, p. 327.

fato econômico ou jurídico eleito pelo poder legiferante, a imposição não poderia ser evitada (FALCÃO, 1994, p. 45).

O Tribunal Federal de Recursos (TFR) proferiu reiterados acórdãos contrários à idéia da incidência de imposto de renda sobre proventos e lucros obtidos a partir da exploração ou da prática de jogos de azar, notadamente do à época popular “jogo do bicho”. Afirmava o referido tribunal que o “lucro porventura auferido com a prática de jogos de azar escapa à tributação, porque o Estado não pode cobrar imposto de uma atividade que ele condena, não admite e pune” (BRASIL, 1950, p. 35-40). Justificava-se essa posição porque, caso o Estado tributasse a atividade ilícita, a ilicitude desapareceria. Havia já voto dissidente, em que se afirmava que o imposto é ônus, e não prêmio, não podendo ficar isenta a renda obtida pelo cometimento de contravenção ou crime, para que não recebesse melhor tratamento do que a renda decorrente do trabalho honesto. (MARTINS, 1983, p. 311). Interessantes, contudo, são as observações feitas pelo Ministro Djalma da Cunha Melo, citadas por Martins (1983, p. 311-312), as quais transcrevemos:

Chega a parecer escárneo o que nesse agravo se pretende. Na ânsia de escapar ao desembolso com a tributação, o contraventor não hesitou... Disse sem cerimônia [...]: trata-se de renda havida da exploração do jogo do bicho. [...] Se a contravenção floriu e fruteou por falta de repressão, por deficiente vigilância da autoridade policial, o que de nenhum modo se explica é que os frutos da mesma participem de uma isenção fiscal, só compatível com as pessoas de direito público interno, com as instituições pias, com associações de utilidade pública, com indústrias inda em começo, mas do rol daquelas cujo desenvolvimento interessa muito de perto a Nação. [...] Devia ser confiscada. Seu produto deveria ser utilizado para atenuação dos desajustes, das desgraças produzidas pelo vício. [...] Na pior das hipóteses, cobre-se de tributo taxa igual a que incide sobre a renda honesta. O que clama aos céus, todavia, é a conclusão de que essa renda, por ser trabalho delituoso, há que ficar livre de encargos fiscais. [...]

Se a renda procede de trabalho escuso, a Justiça Criminal que se ocupe antes, concomitante, ou posteriormente, do assunto. Em termos de imposto de renda, a obrigação de pagar o tributo surge sempre que se apresenta o fato objetivo, previsto na lei, ou seja o lucro, a renda, a capacidade contributiva passível de imposição (BRASIL, 1950, p. 35-40).

Em 1954, contudo, o Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (1º CC/MF) afirmara que “não exclui a lei tributária da taxaço o rendimento oriundo de atividade ilícita, como o chamado ‘jogo do bicho’” (BRASIL, 1954, 418-419). A Corte Fazendária adotou, como fundamentos para sua decisão, as seguintes considerações:

*Considerando* também, que a lei tributária não faz distinção, para efeito de taxaço entre rendimentos oriundos de atividades lícitas ou ilícitas;

*Considerando* não ser facultado ao aplicador da lei conceder isenção tributária fora de sua letra expressa;

*Considerando* já havia decidido este Conselho, em recurso originário, a mesma Delegacia Regional do Recife, em acórdão unânime nº 23.842-48, acentuou a procedência do lançamento por não colher o argumento da ilegitimidade da procedência do rendimento tributado, já porque a exploração do jogo no Estado de Pernambuco tinha o beneplácito do respectivo Governo, que sobre ele arrecadava impostos por intermédio da ora extinta Fiscalização Geral do Jogo. Como ainda, porque não ocorresse essa circunstância, caberia incidência do gravame, ante os termos do artigo 27 e seus parágrafos do mesmo diploma legal, e que não deve o Fisco cogitar da eventual ilegalidade ou mesmo imoralidade da procedência dos rendimentos, para tributá-los, pois o contrário importaria em prêmio a ação ilegal ou imoral, cabe ao Fisco apenas positivar a existência do rendimento para tributá-lo e isso foi feito pela repartição sem contestação do recorrente;

*Considerando* que o imposto geral de renda tem por escopo a justiça social e visa redistribuir a carga fiscal na base de capacidade distributiva de cada um, provada essa capacidade, não há porque se cogitar da fonte originária do rendimento, salvo quando é expressamente isenta em lei. (MARTINS, 1983 p. 313)

O TFR passou a decidir conforme esse entendimento, tendo proferido, em 1988, acórdão cuja ementa transcrevemos a seguir:

TRIBUTARIO. IMPOSTO DE RENDA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ACRESCIMO PATRIMONIAL NÃO JUSTIFICADO. ALEGAÇÃO DE SEREM OS RENDIMENTOS ROVENIENTES DE ATIVIDADES LIGADAS AO 'JOGO DO BICHO' E A 'CORRIDA DE CAVALO'. PRETENSÃO DO EMBARGANTE DE SER TRIBUTADO COMO EMPRESA INDIVIDUAL, EQUIPARADA AS PESSOAS JURIDICAS E NÃO COMO PESSOA FISICA. NÃO ACOLHIMENTO. I- O embargante não produziu nenhuma prova capaz de autorizar o interprete a concluir tenha ele auferido de profissão lucrativa o aumento patrimonial representado pelos depósitos questionados. II- E, ainda que houvesse, caso essa profissão fosse relacionada com 'jogo do bicho' ou 'corridas de cavalo', como se alega, não ensejaria a incidência do imposto de renda como empresa individual, pois não se trata de atividade regulamentada por lei, mas por ela profligada. III- Apelação desprovida. (BRASIL, 1988b)

Becker, em sua incendiária Teoria Geral do Direito Tributário, proclama que os argumentos doutrinários e jurisprudenciais compilados por si mesmo faleceriam integralmente quando analisados no plano jurídico, visto que, em sua grande maioria, consistiriam em fundamentos simplesmente éticos ou econômicos, o que não se poderia admitir, visto que se trata de um instituto de Direito. Aduz que ainda não teriam sido expostos argumentos jurídicos convincentes. O referido jurista indica que o problema da tributação dos atos ilícitos deve ser enfrentado em dois momentos distintos, quais sejam: a lei e o lançamento tributário. Inicialmente, seria necessário investigar-se se a lei poderia tomar o ilícito como elemento da hipótese de incidência tributária; em um segundo momento, imponderia indagar se a autoridade fazendária poderia, em situações em que a hipótese de incidência não incluiu a ilicitude, abstrair uma ilicitude eventualmente constatada na verificação da ocorrência do fato

gerador. Em apertada síntese<sup>4</sup>, concluiu o eminente autor que: a lei tributária não pode eleger um ato ilícito como elemento integrante do suporte fático da regra de tributação, uma vez que, neste caso, a prestação pecuniária correspondente constituiria sanção, não tributo; por outro lado, poderia ser abstraída a ilicitude constatada no momento do lançamento tributário quando: a hipótese de incidência contivesse como elemento nuclear fato econômico ou ato humano considerado em sua realidade fática; quando o elemento nuclear da hipótese de incidência correspondesse ao efeito jurídico de um fato jurídico cuja ilicitude não impedisse a irradiação de eficácia; e enquanto não decretada a invalidade de fato jurídico anulável que corresponde à hipótese de incidência tributária. O referido autor, para atingir suas conclusões sobre a relação entre o tributo e invalidades, parte da tripartição do mundo jurídico elaborada por Pontes de Miranda (planos da existência, da validade e da eficácia), a qual analisaremos de forma mais detida em 3.3.3.1, *infra*.

Sobre a interpretação econômica<sup>5</sup> dos institutos de Direito Tributário, Machado admite que não é possível negar que o tributo corresponde a uma realidade econômica, mas informa que, ainda assim, não podem ser deixados de lado métodos de interpretação e de integração, não sendo admissível, portanto, que se extraia o sentido da norma jurídica tributária desconsiderando-se invariavelmente a validade jurídica dos fatos relevantes à operação, porque isso “implicaria negar o Direito, afetando a segurança que o mesmo empresta às relações humanas na sociedade” (MACHADO, 2008, p.112)<sup>6</sup>. Afirma que, muito embora se deva interpretar, para fins tributários, um contrato de compra e venda tendo em vista apenas os efeitos econômicos que geralmente produz, sendo irrelevante qualquer investigação acerca da sua validade, isso não significa que a invalidação desse contrato não deva ter conseqüências na esfera tributária. Vale dizer, a anulação, caso gerar a inexecução ou o desfazimento do contrato, terá efeitos diretos sobre a obrigação tributária que surgiria dessa relação jurídica (*ibidem*). O citado autor prossegue, afirmando que somente subsistirá a

---

<sup>4</sup> Voltaremos a referir as conclusões a que chegou Becker no ponto 3.3, *infra*.

<sup>5</sup> Para Falcão (1994, p. 29), o legislador considera, para a qualificação do fato gerador, sua idoneidade para servir de medida da capacidade contributiva ou econômica do sujeito passivo. Essa interpretação consistiria em identificar elipticamente a relação econômica subjacente ao instituto jurídico a que aludiu o legislador fiscal. Amaro informa que, segundo esta doutrina, “não se deveria considerar, na referência feita pela lei tributária a um negócio jurídico regulado pelo direito privado, a forma jurídica por ele revestida, mas sim seu conteúdo econômico” (2009, p.224), o que nada mais seria do que a aplicação do método teleológico de interpretação; não obstante, o jurista não a aceita, afirmando que o exegeta tributário não está “autorizado a transfigurar o instituto de direito privado, nem se lhe permite ignorar o instituto, substituindo por outro” (*idem*, p. 227), ainda que a lei o esteja – todavia, deve fazê-lo explicitamente (*ibidem*).

<sup>6</sup> Martins ataca o modo como se implementa a interpretação econômica do direito tributário, afirmando que tal técnica visa a “superar a legalidade e a liturgia das formas para atingir supostos objetivos imputados ao contribuinte” (2005, p. 1), levando a administração fazendária a “desconsiderar os negócios jurídicos celebrados pelo particular, para escolher aquele que implique tributação mais elevada” (*ibidem*).

obrigação tributária daquele que praticou um fato gerador tributário através de um ato ilícito, inválido ou ineficaz enquanto aquele fato subsistir no mundo material. Vale dizer, na eventualidade de ser eliminado do mundo dos fatos o evento que se subsumiu à hipótese de incidência, seus efeitos tributários também não poderão subsistir (MACHADO, 2008, p. 133).

Diversa é a abordagem dada por Martins à tributação das atividades ilícitas. Em que pese se alie à grande maioria da doutrina para dizer que, para o Direito Tributário, é irrelevante que determinada hipótese de incidência se tenha materializado por meio de um ato ilícito, o autor vai além, afirmando que a tributação desincentivadora extrafiscal decorreria justamente do princípio do *non olet*, porque haveria atividades que, embora não fossem ilícitas, deixariam de ser puramente lícitas, para se tornar indesejáveis (MARTINS, 1983, p. 291-300). Sustenta o referido jurista que, analisada a situação com base no direito natural,

a tributação sobre determinadas atividades ilícitas não representaria a convivência com o 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 (*idem*, p. 307).

Além disso, considera que a tributação incidente sobre as atividades ilícitas, transformadas em lícitas para o Direito Tributário, permitiria que essa atividade fosse reduzida, pelo caráter desestimulador da imposição. Criar-se-ia, assim, uma situação em que seria desinteressante a exploração da respectiva atividade econômica (*idem*, p. 316), o que denota o caráter extrafiscal da medida sugerida. O padrão moral que transforma determinadas condutas em reprováveis para o Direito Penal é reduzido na esfera do Direito Tributário, “onde prevalece responsabilidade fiscal e necessidade de promoção do bem comum” (PORTO, 2007, p. 80).

Amaro, por sua vez, sustenta 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 dos efeitos reais dos fatos ocorridos” (2009, p. 275). Acrescenta que a questão não se desenvolve acerca de tributarem-se ou não os atos ilícitos, uma vez que, como tais, não podem constituir fato gerador de tributo, uma vez que ilicitude é suporte fático de sanção. Questiona, fazendo referência a Becker, se a autoridade fiscal pode, ao investigar a ocorrência do fato gerador, ignorar eventuais ilicitudes que constate. A resposta dependeria da natureza dos fatos perquiridos, e, “desde que a situação material corresponda ao tipo descrito na norma de incidência, o tributo incide” (AMARO, 2009, p. 276). Cita como exemplos o exercício

irregular de profissão, que não impede a incidência do tributo incidente sobre a renda auferida ou sobre os serviços prestados – no caso, não seria tributada a irregularidade do exercício da atividade profissional, mas sim o fato de um serviço ser prestado mediante remuneração ou de o patrimônio do prestador aumentar. Ressalva, contudo, que, caso os efeitos de certo ato integrem a definição legal do fato gerador, a ilicitude verificada neste ato acarretará a não-incidência da regra impositiva tributária.

No mesmo sentido, Torres afirma que, posto que à autoridade fazendária não compita investigar se o negócio jurídico que realizou o fato gerador de determinado tributo foi simulado ou não, assim que for declarada a sua invalidade pelo Poder Judiciário, e desde que não tenha gerado efeitos econômicos, ficará obrigada à restituição do indébito. Entretanto, seria descabido distinguir-se atos lícitos de ilícitos para fins de tributação, uma vez que, se no fato gerador do tributo se subsumisse uma atividade ilícita ou imoral, o tributo deveria ser, não obstante, cobrado. Aduz que o aparente conflito entre o Direito Penal e o Direito Tributário seria resolvido a partir da noção de justiça, a qual apontaria na direção da igualdade entre os contribuintes que praticam atos ilícitos e os que praticam atos lícitos (TORRES, 2008, p. 249-230).

A Quinta Turma do Superior Tribunal de Justiça decidiu, em *habeas corpus* que pretendia ver declarada a incompetência da Justiça Federal para o julgamento de ação penal acerca de tráfico de tóxicos, por causa da inocorrência de sonegação fiscal do imposto sobre a renda auferida com essa atividade, que “o pagamento do tributo não se configura como sanção a um ato ilícito, mas sim, uma prestação pecuniária decorrente de qualquer renda percebida, mesmo que obtida de forma ilegal”, sustentando que, havendo acréscimo patrimonial, deve haver cobrança do respectivo tributo. Essa decisão foi assim ementada:

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. (BRASIL, 1998a)

A Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal (STF) adotou como razão para decidir, no HC 77.530-4/RS, impetrado contra a decisão do STJ transcrita acima, a lição de Falcão, já mencionada. Ementou o julgado assim:

Sonegação fiscal de lucro advindo de atividade criminosa: “**non olet**”.

Drogas: tráfico de drogas, envolvendo sociedades comerciais organizadas, com lucros vultosos subtraídos à contabilização regular das empresas e subtraídos à declaração de rendimentos: caracterização, em tese, de crime de sonegação fiscal, a acarretar a competência da Justiça Federal e atrair pela conexão, o tráfico de entorpecentes: irrelevância da origem ilícita, mesmo quando criminal, da renda subtraída à tributação.

A exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso – antes de ser corolário do princípio da moralidade – constitui violação do princípio de isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética.

(BRASIL, 1998b) (grifos no original)

A Segunda Turma do STJ manifestou-se recentemente acerca da incidência do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e da contribuição para PIS e COFINS sobre mercadorias irregularmente importadas para o território brasileiro, objeto de pena de perdimento. O RESP nº 984.607/PR foi julgado em 7 de outubro de 2008, sendo provido em parte, apenas para determinar a devolução, ao contribuinte, do imposto de importação. Sustentou o relator do acórdão, Ministro Castro Meira, que

o valor das mercadorias não pode ser devolvido ao contribuinte, já que a pena de perdimento foi aplicada e as mercadorias foram liberadas mediante o depósito do valor atualizado. Os valores relativos ao IPI, PIS e COFINS devem ser convertidos em renda, já que a regra geral é de que a aplicação da pena de perdimento não afeta a incidência do tributo devido sobre a operação (BRASIL, 2008).

Verifica-se, dos parágrafos antecedentes, que a crítica feita por Becker aos critérios adotados em doutrina e na jurisprudência era pertinente, uma vez que poucos foram os fundamentos jurídicos aventados para a propositura da tese. Nem se mencione a ausência de argumentos jurídico-tributários, especialmente pela defesa da interpretação do Direito Tributário a partir de meros elementos econômicos. Precisas também são as colocações de Machado neste sentido, uma vez que a interpretação econômica do Direito Tributário, quando adotada de forma pura e invariável, põe em risco o próprio Direito como tal (MACHADO, 2008, p. 134). Voltaremos a falar disso no ponto 3, *infra*.

Impende ainda ressaltar que, ainda que seja, atualmente, admitida a tributação incidente sobre rendimentos resultantes de atividades ilícitas ou percebidos com infração da lei, com base no artigo 118 da Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN), tal não pode ser levado a efeito sem cautela. Impende analisar aqui os fundamentos jurídicos dessa

norma jurídica, inserindo-a dentre no contexto do Direito Tributário, de forma a ser interpretada sistematicamente, respeitando-se o que Becker chamou de “cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico” (2007, p. 121-124).

É sabido que a tributação não é, para o empreendedor, um incentivo, mas sim um custo a ser sopesado quando decide a que atividade se dedicará, ou ainda se se dedicará a qualquer atividade econômica. Desse modo, andou bem o legislador, ao seguir o que já de há muito aconselhava a doutrina e institucionalizar a desconsideração do caráter ilícito dos fatos através dos quais se materializam hipóteses de incidência tributárias, porque, do contrário, haveria, sim, incentivo à prática de ilícitos, os quais seriam inatingíveis pela oneração fiscal, porque o Estado não se permitiria participar dos lucros de atividades que combate.

Entretanto, não parece suficiente, para aplicar seguramente uma norma jurídica e para que esta produza efeitos, afirmar que, no Direito Tributário, o que se deve levar em conta é a mera consistência econômica dos fatos geradores, abstraindo-se toda e qualquer influência da invalidade, ineficácia ou ilicitude do ato que materializou a hipótese de incidência. Por isso, analisaremos imediatamente a natureza jurídica da norma do *non olet*, se regra ou princípio.

### **2.3 Natureza jurídica do *non olet* – regra ou princípio?**

Para que se possa determinar se a norma jurídica insculpida no artigo 118 do CTN se trata de um princípio ou se, do contrário, trata-se de uma regra, é importante que, preliminarmente, sejam estabelecidos os limites para classificação das normas jurídicas entre essas duas categorias, ou seja, que se defina o que é princípio e o que é regra para os fins deste trabalho. Não é pequena a quantidade de autores que, ao falar sobre determinado princípio do Direito, deixam de, previamente, definir o que significa ser uma norma de uma ou de outra espécie. São muito comuns, também, referências a princípios feitas para destacar, dentre as normas que compõem determinado ordenamento jurídico, aquelas de maior importância, sem maior rigor técnico. Considerando-se que se trata de uma necessidade metodológica essencial definir o objeto de estudo do presente trabalho, sua classificação segundo critérios fornecidos pela doutrina atual é o que se pretende fazer a seguir.

### 2.3.1 Regras e princípios: critérios distintivos.

Há, genericamente, duas correntes tradicionais para a definição dos princípios. Uma de influência jusnaturalista, que coloca os princípios em um patamar pré-normativo e axiológico. Outra, de corte positivista, vê a autoridade dos princípios não como anterior às normas, mas sim decorrente destas, uma vez que são delas dedutíveis – disso resultaria que os princípios só seriam vinculantes quando constassem de normas jurídicas válidas.<sup>7</sup>

Assumindo serem os princípios jurídicos normas, ou seja, partes integrantes do ordenamento jurídico, há três critérios tradicionalmente utilizados pela doutrina para distingui-los das regras, evidenciados por Ávila (2006, pp. 40-64): (I) “caráter hipotético-condicional”; (II) “modo final de aplicação”; e (III) “conflito normativo”. O primeiro critério aponta como elemento diferenciador entre regras e princípios o fato de aquelas serem estruturadas de forma a prever uma hipótese e a respectiva consequência (se A é, B deve ser), enquanto os princípios consagram o fundamento a ser utilizado pelo intérprete para,

---

<sup>7</sup> Para uma análise mais detida da evolução da distinção entre regras e princípios, vide Ávila (2006, pp. 35-40); bem como Alexy (2008, pp. 62-117), e Goldschmidt (2003, pp. 71-87). À concepção juspositivista filia-se Paulo de Barros Carvalho, o qual afirma serem possíveis quatro usos diferentes para o vocábulo: norma jurídica de posição privilegiada e com valor expressivo; norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; valor inserto em regras de posição privilegiada, mas independentes das estruturas normativas; e limite objetivo estipulado em norma de superior hierarquia, alheio à estrutura normativa. Nas duas primeiras acepções, o termo “princípio” seria visto como norma; nas duas últimas, não (CARVALHO, 2007, p. 151). Miguel Reale, de outra parte, estabelece que princípios seriam “enunciados lógicos admitidos como condição ou base de validade das demais asserções que compõem dado campo do saber”, sendo, pois, necessários a todo conhecimento científico ou filosófico, como verdades fundantes; entretanto, não seriam preceitos morais, porque integrariam a ordem jurídica (REALE, 1977, pp. 299-302). Josef Esser define princípios como fundamentos normativos para a tomada de decisões, e Karl Larenz, analogamente, os conceitua como normas que ditam fundamentos para a interpretação e aplicação do direito. Dois elementos levaram Claus-Wilhelm Canaris a separar princípios de regras: seu conteúdo axiológico explícito e o modo pelo qual interagem com outras regras. Ronald Dworkin, entretanto, afirma que a distinção reside basicamente no modo de aplicação da norma: enquanto as regras seriam aplicadas ao modo “tudo ou nada”, os princípios conteriam fundamentos que devem ser conjugados com os decorrentes de outros princípios, sendo aplicável o que tivesse peso maior. No conflito de regras, uma deve ser declarada inválida para que a consequência normativa da outra seja aplicada; todavia, em se tratando de colisão de princípios, o princípio de maior peso apenas se sobrepõe ao outro, que não perde sua validade (ÁVILA, 2006, pp. 35-40). A partir disso, Robert Alexy afirmou que os princípios consistiriam normas jurídicas que estabelecem deveres de otimização aplicáveis em vários graus, conforme as possibilidades normativas e fáticas – “[...] *los principios son mandatos de optimización, que se caracterizan porque pueden cumplirse en diferente grado y que la medida debida de su cumplimiento no solo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas*” (ALEXY, 2008, p. 68). A colisão entre os princípios seria solucionada não com a prevalência imediata de um sobre outro, mas sim mediante ponderação entre os princípios colidentes, para que se determinasse, ante o caso concreto, qual prevaleceria. Para levar a efeito a ponderação requerida, criar-se-iam regras de prevalência, de modo que os princípios seriam aplicáveis ao modo “tudo ou nada”, o que não excluiria o fato de o conflito ocorrer dentro da norma jurídica. As premissas das regras jurídicas, pelo contrário, são, ou não, inteiramente preenchidas e, no caso de conflito entre elas, a solução é obtida ou pela introdução de uma terceira regra criadora de exceção, ou pela decretação de invalidade de uma das normas colidentes (*idem*, p. 63-117).

posteriormente, identificar a regra aplicável. O segundo, de outra parte, se sustenta sobre a afirmação de que os princípios seriam aplicáveis de forma gradual, enquanto as regras seriam aplicáveis pela sistemática do “tudo ou nada”. O terceiro critério identifica os princípios pelo fato de que não entram em conflito genuíno, mas sim se encontram em um entrelaçamento que se decide por meio de ponderação, a qual confere o peso de cada norma colidente; de outra parte, as regras, quando contrapostas, estariam efetivamente em antinomia, a qual deve ser solucionada pela criação de uma terceira regra, que as excetue, ou pela decretação da invalidade de uma das normas conflitantes, fazendo prevalecer a que subsistir. Muitos autores, vale lembrar, valem-se da palavra princípio de modo não rigoroso, com a finalidade de indicar normas de relevância destacada no ordenamento jurídico, o que não se pretende neste trabalho.

Afastando os critérios acima mencionados, Ávila adota posição vanguardista, à qual expressamente aderimos desde já, pela notoriedade e respeitabilidade amplamente reconhecida à tese. Propõe a adoção de um modelo não mais dual de separação entre regras e princípios, mas sim tripartite, visando a distinguir regras, princípios e postulados. Define como critérios dissociadores entre regras e princípios: (I) o dever instituído pela norma; (II) a justificação exigida para sua aplicação; e (III) o modo como contribui para a solução dos conflitos (ÁVILA, 2006, p.71). Passaremos a analisar esses elementos.

### 2.3.1.1 Natureza da Descrição Normativa

Enquanto regras são normas imediatamente descritivas, pois estabelecem obrigações, permissões e proibições através da descrição da conduta a ser ou não adotada<sup>8</sup>, os princípios seriam normas finalísticas, uma vez que estabelecem não um comportamento, mas sim um objetivo a ser alcançado, através da adoção de determinadas condutas. Eles determinam frontalmente a realização de um “fim juridicamente relevante”, enquanto as regras contêm a “previsão do comportamento” (*ibidem*).

Assim, o que os princípios prevêm é um ideal a ser alcançado, sem fazer referência à conduta adequada para se atingir esse fim. É o aplicador do direito que deverá, no caso concreto, à luz da finalidade consagrada pelo princípio que vai aplicar, decidir de que forma,

---

<sup>8</sup> Neste sentido, vide Alexy (2008, p. 80): “Como las reglas exigen que se haga exactamente lo que en ellas se ordena, contienen una determinación en el ámbito de las posibilidades jurídicas e fácticas”.

ou seja, mediante que conduta será alcançado o estado de coisas objetivado<sup>9</sup>. A promoção da situação qualificada exigida pelos princípios impõe, ademais, a adoção de comportamentos que conduzam a essa finalidade. Eles estabelecem razões para a existência de proibições e obrigações (do que decorre seu caráter deôntico), ao mesmo tempo em que determinam a preservação ou a promoção de um estado ideal de coisas, do qual decorrem as obrigações ou proibições (ÁVILA, 2006, p. 72).

As regras, de outra parte, estabelecem fins apenas de maneira indireta, uma vez que determinam com exatidão o comportamento que deve ser adotado, motivo pelo qual são ditas mediatamente finalistas. A determinação da conduta devida, em virtude da precisão com que é descrita nessa espécie normativa, depende em menor intensidade da sua relação com outras normas, uma vez que seu elemento formal é descritivo. Ainda que estipulem razões para a existência de obrigações ou proibições, essas decorrem da indicação precisa do que deve ser feito, e não do fim que deve ser atingido, dizendo respeito diretamente às ações e ao que fazer (*ibidem*).

Todavia, importa ressaltar que tanto as regras quanto os princípios prevêm o dever de ser adotado determinado comportamento – no caso das regras, deve ser seguida a conduta descrita na norma, enquanto nos princípios a conduta a ser seguida é aquela adequada e necessária à efetivação do estado de coisas qualificado (*ibidem*). O critério distintivo, portanto, tem seu foco nas relações entre a norma e seus fins e entre as normas e as condutas que determina – quando aquela relação for imediata, teremos um princípio; quando for mediata, prevendo a norma um comportamento específico, será uma regra.

### 2.3.1.2 Natureza da Justificação Exigida

As regras, quando interpretadas e aplicadas, exigem que haja correspondência entre a construção conceitual dos fatos e a estrutura hipotética prevista na norma, tomada em consideração a sua finalidade. A interpretação dos princípios, de outra parte, requer seja avaliada a possibilidade de a conduta tida como necessária gerar efeitos que promovam o estado de coisas que a norma consagra como finalidade, ou seja, que o fim seja correlato aos

---

<sup>9</sup> Alexy afirma que “*puede decirse que siempre que un principio es, en última instancia, una razón básica para un juicio concreto de deber ser, este principio es una razón para una regla que representa una razón definitiva para este juicio concreto de deber ser. Los principios mismos no son nunca razones definitivas*” (2008, p. 83-84).

efeitos decorrentes do comportamento dito necessário. Essa aferição pode ser feita preliminarmente, não apenas ao final da aplicação (ÁVILA, 2006, p.73).

No caso das regras, não tem importância imediata a previsão de um estado de coisas a ser atingido. A justificção que se exige pertine à correspondência dos fatos com a descrição normativa e com a finalidade desta. Reduz-se o ônus demonstrativo, uma vez que essa demonstração é simples, por servir a descrição normativa, por si só, como justificção. Esse ônus aumentaria, contudo, à medida que reduzisse a correspondência entre a construção fatural e a finalidade que dá suporte à descrição normativa, embora esta correspondesse aos fatos – casos difíceis<sup>10</sup>. Quando o conteúdo semântico da descrição normativa não se coaduna com a finalidade que subjaz a ela, a regra pode, excepcionalmente e mediante justificção, ser adaptada pelo intérprete, de modo a permitir que realize, na prática, o fundamento que lhe deu causa. A superação da regra depende, dentre outras coisas, “da demonstração de incompatibilidade entre a hipótese da regra e sua finalidade subjacente” (*idem*, p. 119). Deve haver também justificativa que permita a transposição das razões que deram origem à criação da regra, as quais, por sua autoridade, determinam seja ela cumprida incondicionalmente.

Em se tratando de princípios, a situação toma outras feições, uma vez que o elemento predominante é finalístico, em vez de descritivo (*idem*, p. 75). A argumentação deve centrar-se, portanto, na correlação entre o estado ideal de fatos objetivado pela norma e a conduta que se pretende adotar para atingi-lo. O exame casuístico torna-se uma necessidade para a interpretação do conteúdo normativo dos princípios, uma vez que eles não prevêm o

---

<sup>10</sup> Posner (1993, p. 267-268) afirma que os casos difíceis costumam ocorrer na aplicação das regras, não na dos princípios. Exemplifica o referido autor: “Em *United States v. Locke*, uma lei federal exigia que empresas que tivessem requerimentos para mineração em terras federais não aprovados re-regstrassem seus requerimentos anualmente ‘antes de 31 de dezembro’. Requerimentos não registrados em tempo seriam perdidos. Os requerentes protocolizaram em 31 de dezembro, e a Suprema Corte sustentou a intempestividade. Embora a lei tivesse apenas nove anos de vigência e nenhuma divergência semântica tivesse ocorrido que tornasse os referenciais ‘30 de dezembro’, ‘antes de’ ou ‘31 de dezembro’ obscuras, parece muito provável que, quando o Congresso afirmou ‘antes de 31 de dezembro’, quis dizer ‘até 31 de dezembro’. O fim do ano é um prazo comum, e nunca foi sugerida nenhuma explicação de por que o Congresso teria querido estabelecer o termo, nesta lei, um dia antes, criando assim uma armadilha para valiosos direitos de propriedade.” (tradução livre do original: “*In United States v. Locke, a federal statute required firms having unpatented mining claims on federal lands to reregister their claims annually ‘prior to December 31.’ Claims not registered in time were forfeited. The plaintiffs filed on December 31, and the Supreme Court held that this was too late. Although the statute was only nine years old and no semantic drift had occurred that might have made the referents of ‘December 30’, ‘prior to’ or ‘December 31’ unclear, it seems highly likely that when congress said ‘prior to December 31’ it meant ‘by December 31’. The end of the year is a common deadline, and no explanation of why Congress might have wanted to set the deadline in this statute a day earlier, thereby creating a trap for valuable property rights, has ever been suggested.*”). O referido jusfilósofo critica a leitura dada pela Suprema Corte Norte-Americana ao dispositivo analisado, referindo que o comando legal deveria ter sido considerado no contexto cultural e jurídico da sociedade cujo parlamento o emitiu; todavia, a ordem, ainda que tenha sido equivocadamente redigida e o Congresso tenha de fato querido dizer “até 31 de dezembro”, foi expressa e inequívoca, motivo pelo qual entendemos correta a aplicação dada pela Suprema Corte e descabida a crítica referida.

comportamento a ser adotado, mas tão-somente a consequência que este deve acarretar. Aqui passa a ser importante o paradigma, mediante o qual se podem identificar valores passíveis de generalização. Afirma Ávila (2006, p. 75) que “a justificação da decisão de interpretação será feita mediante avaliação dos efeitos da conduta havida como meio necessário à promoção de um estado de coisas posto pela norma como ideal a ser atingido”. Princípios, destarte, não contêm elementos descritivos aparentes; todavia, uma vez que prevêm um estado de coisas a ser atingido, indiretamente prescrevem condutas que devem ser adotadas para a realização da finalidade consagrada (*ibidem*).

Diz-se, diante disso, serem as regras retrospectivas, uma vez que atingem situações de fato passadas, que são reconhecidas como relevantes pelo legislador, o qual as exige ou proíbe pela descrição normativa. De outra banda, os princípios são prospectivos, por determinarem a persecução de um estado ideal de coisas; todavia, também consideram fatos passados, uma vez que, para que se identifique a conduta necessária para se atingir uma situação ideal, é necessário que se analisem fatos já ocorridos e comportamentos já que conduziram a determinados estados de coisas (*idem*, p. 76). O que esse critério aponta, portanto, não é a única característica dos princípios e das regras, mas sim as características primárias das normas jurídicas em tela, do ponto de vista da natureza da justificação exigida para a sua implementação.

### **2.3.1.3 Modo da Contribuição para a Decisão**

Princípios “não têm a pretensão de gerar uma solução específica, mas de contribuir, ao lado de outras razões, para a tomada de decisão” (*ibidem*). Disso decorre que decisões jurídicas não podem ser tomadas com base simplesmente em princípios, devendo haver razões que fortifiquem a sua aplicação. Um princípio não resolve, por si só, um problema jurídico, sendo necessária a sua conjugação com outros elementos do ordenamento em que se insere para que possa ser efetivado, porquanto apenas desse modo é que se verifica o seu alcance, a sua abrangência e o seu conteúdo normativo. Há maior interdependência entre princípios, o que decorre do fato de estabelecerem metas axiológicas a serem cumpridas, em vez do comportamento a ser adotado para promovê-las. Essas diretrizes se entrecruzam mutuamente, o que não necessariamente significa estarem em conflito (*idem*, p. 77). Sua pretensão de complementaridade deriva do fato de não abarcarem todos os elementos essenciais para a

tomada de decisões (ou seja, da sua parcialidade), o que impossibilita que indiquem, isolada e imediatamente, a solução para o problema jurídico analisado. Na verdade, os princípios contribuem para a tomada da decisão, devendo ser aplicados em conjunto com outras razões jurídicas relevantes.

As regras, por outro lado, têm pretensão de abranger todos os aspectos relevantes para a tomada da decisão (do que decorre serem preliminarmente abarcantes), de modo a determinar especificamente qual é a solução do conflito de razões (o que demonstra sua característica preliminarmente decisiva). Em que pese isso, pode acontecer de as regras terem seu suporte fático preenchido e, ainda assim, não serem aplicadas, em virtude de razões excepcionais que afastem a razão que sustenta a norma em análise. Isso se denomina “aptidão para cancelamento” (ÁVILA, 2006, p. 77), o que demonstra que a complementaridade e a ponderação de razões não são excluídas da análise de regras.

### 2.3.2 Natureza Jurídica do *Non Olet*

Explicitados os critérios para a distinção entre princípios e regras, pode-se afirmar que princípios estabelecem o dever imediato de promover-se um estado ideal de coisas e o dever mediato de adotar-se a conduta necessária para esse fim, justificando-se a partir da correlação entre os efeitos do comportamento seguido e o estado de coisas visado, contribuindo para a tomada de decisão de forma concorrente e parcial (ÁVILA, 2006, p. 78). De outra parte, as regras determinam, imediatamente, a adoção da conduta descrita e, mediamente, a manutenção de fidelidade à finalidade que lhe deu causa, justificando-se pela correspondência entre a estrutura conceitual da norma e a estrutura conceitual do fato, contribuindo para a tomada de decisão de forma exclusiva e abrangente (*idem*, p. 78-79).

A partir da redação proposta por Rubens Gomes de Sousa para o artigo 85 do Anteprojeto para o Código Tributário Nacional<sup>11</sup>, culminou o legislador brasileiro no artigo 118 do CTN, dispositivo que permite a tributação de atividades ilícitas, ilegais ou imorais, para satisfação da doutrina e da jurisprudência majoritária no Brasil, e que prevê:

---

<sup>11</sup> 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 constitua o fato gerador da obrigação tributária principal, observado, porém, o disposto no n° IV do art. 130.

### **Código Tributário Nacional**

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 (BRASIL, 1966).

Não parece necessária muita atenção para que se verifique que essa norma se trata de uma regra, em vez de um princípio, como afirmam alguns autores<sup>12</sup>. Todavia, considerando o fato de que a maioria da doutrina pátria defende a existência desse princípio no Direito Tributário brasileiro, faz-se mister tecermos algumas considerações para demonstrar por que se afirma, neste trabalho, tratar-se de uma regra, e não de um princípio, a norma jurídica que permite a incidência de tributação sobre atividades ilícitas e atos inválidos e ineficazes. Pela aplicação dos critérios distintivos já referidos<sup>13</sup>, pretendemos demonstrar a natureza jurídica da norma em tela.

Em primeiro lugar, pelo critério da natureza do comportamento prescrito, ou seja, pela natureza da descrição normativa, podemos verificar que a norma determina um fazer específico à autoridade fazendária, ou seja, estabelece uma conduta a ser adotada na verificação da ocorrência do fato gerador por esta. Isso denota o seu caráter de regra, uma vez que, para que princípio fosse, deveria limitar-se a estabelecer um estado ideal de coisas a ser alcançado, sem se preocupar em determinar o meio pelo qual essa situação desejada seria efetivamente perseguida. O dispositivo determina à administração tributária que desconsidere, na interpretação dos fatos geradores de tributos, a “validade jurídica dos atos efetivamente praticados”, “bem como a natureza do seu objeto ou seus efeitos”. Com isso não está consagrando direta e frontalmente um fim que deve ser alcançado pela atividade da tributação, mas sim criando a obrigação de o Fisco levar a cabo o lançamento tributário ainda se verificar, pela sua atividade fiscalizatória, que o fato gerador do tributo ocorreu em virtude de atos jurídicos inválidos, ilícitos ou ineficazes. Trata-se, portanto, de uma “norma-do-que-fazer” (ÁVILA, 2006, p. 72), e não “do que deve ser”, ou seja, é uma regra, porquanto corresponde a razões preliminarmente definitivas, isto é, razões para a ação (ALEXY, 2008, p. 82).

A conclusão de que, a partir do critério da natureza da descrição normativa, a norma *non olet* constitui uma regra é reforçada se analisarmos a eficácia das regras. Internamente, as regras são diretamente decisivas, vale dizer, “pré-excluem a livre ponderação

<sup>12</sup> Por todos, vide Torres (2008, p.102). Diz o referido autor: “O princípio do *non olet* é admitido na legislação brasileira e defendido pela maior parte da doutrina [...]”.

<sup>13</sup> Item 2.3.1, *supra*.

principiológica”, e indiretamente definitórias, ou de concretização, pois determinam o comportamento a ser seguido para que seja concretizado um estado ideal de coisas consagrado mediante a posituação de um princípio (ÁVILA, 2006, p. 102-103). É exatamente esta a função da norma insculpida no artigo 118 do CTN: solucionar provisoriamente um conflito de interesses detectado previamente pelo legislador, de modo a privilegiar princípios hierarquicamente superiores que a sustentam, como, por exemplo, a igualdade tributária<sup>14</sup>. O referido dispositivo, portanto, contém uma decisão parlamentar preliminar.

Analisando-se o artigo 118 do CTN a partir do critério da natureza da justificação exigida, não se chega a outra conclusão. A aplicação da norma contida no referido dispositivo não se justifica por uma análise de correlação entre um estado de coisas ideal e os efeitos decorrentes da conduta que for adotada com vistas à sua concretização, uma vez que tal norma não consagra um fim a ser perseguido, mas sim um comportamento específico a ser adotado, qual seja a desconsideração de eventuais qualificadores do ato pelo qual se concretizar a hipótese de incidência tributária (invalidade, ilicitude ou ineficácia). A referida norma, na verdade, tem sua aplicação justificada pela correspondência conceitual dos fatos ocorridos em relação à sua construção conceitual como norma, quer dizer, tendo ocorrido um fato gerador mediante um ato ilícito, inválido ou ineficaz, deverá ser aplicada a regra do *non olet*, desde que a finalidade que a informa seja promovida. Assim, além de a situação do mundo dos fatos dever corresponder à hipótese prevista no artigo 118 (ocorrência de fato gerador de tributo mediante ato ilícito, inválido, ineficaz etc.), o enquadramento daquela nesta deve promover a finalidade que deu origem à referida regra (atingir os efeitos econômicos dos fatos analisados). Destarte, reforça-se o caráter primariamente retrospectivo da norma do *non olet*, que se debruça sobre um conflito de interesses previamente identificado pelo legislador tributário, o qual indica a solução que entende mais adequada, pela posituação da referida regra, do que decorre sua maior rigidez (ÁVILA, 2006, p. 76 e 104-105).

---

<sup>14</sup> Ao legislador é que se impõe o princípio da igualdade, previsto no artigo 5º, *caput* da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) – “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”. Vale dizer que “a própria lei não pode ser editada em desconformidade com a isonomia” (BANDEIRA DE MELLO, 2009, p. 9). O mesmo autor aponta três óbices a serem superados para o reconhecimento legítimo de diferenciações: a definição do elemento a ser alçado a fator de diferenciação; a correlação lógica entre o critério de discriminação e a disparidade a ser estabelecida; e a consonância entre esta correlação e os interesses constitucionalmente reconhecidos (*idem*, p. 21). Na sua acepção tributária, Ávila aponta o artigo 150, II da CRFB – “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;” - como manifestação do princípio, afirmando que, em qualquer comparação, deve haver uma relação de pertinência entre a propriedade distintiva escolhida e a finalidade que justifica a distinção (ÁVILA, 2008, p. 40).

Finalmente, pelo critério da contribuição para a tomada de decisão, a resposta obtida para a questão se a norma *non olet*, na forma como consagrada no CTN, é a mesma: trata-se de uma regra legal. As regras, conforme já explicitamos<sup>15</sup>, são preliminarmente decisivas e abarcantes (ÁVILA, 2006, p. 76), o que significa que pretendem abranger todos os aspectos relevantes para a atividade decisória e aspiram a fornecer uma solução direta e pontual para o conflito de razões. É precisamente o que pretende a norma contida no artigo 118 do CTN. A razão para aplicação desse dispositivo é o simples preenchimento das suas condições de aplicabilidade; todavia, ainda que esses requisitos sejam preenchidos, pode ocorrer de a norma não ser aplicada, em situações nas quais a aplicação da regra fosse de encontro à finalidade erigida pelo legislador para positivá-la. Nisso reside, nos dizeres de Ávila (*idem*, p. 77), sua aptidão para cancelamento.

A norma do *non olet* consagrada pelo legislador no artigo 118 do CTN, portanto, é uma regra, porquanto descreve imediatamente o comportamento específico a ser adotado (o que deve ser feito) pelo agente administrativo fazendário, qual seja desconsiderar as qualificadoras dos fatos geradores de tributos (invalidade, ilicitude e ineficácia) na sua interpretação, prevendo mediatamente fins devidos, justificando-se por uma relação de correspondência da construção conceitual dos fatos com a construção conceitual da do suporte fático da norma, e contribuindo de forma decisiva e abarcante para a solução dos conflitos de interesses, com pretensão de oferecer uma solução específica com base em uma apropriação prévia desses pelo legislador. Dito isso, deixaremos de referir à norma ora estudada como “princípio do *non olet*”, como foi alcunhado por Bühler (apud FALCÃO, 1994, p. 46), passando a fazer alusão a ela como “regra do *non olet*”, por entendermos ser da mais apurada técnica jurídica o uso dessa nomenclatura, o que acarreta conseqüências importantes na eficácia da norma, como veremos.

---

<sup>15</sup> Vide 2.3.1.3, *supra*.

### 3 *NON OLET* E OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A regra do *non olet*<sup>16</sup>, como vimos no capítulo anterior, implica a abstração, pela autoridade fiscal, “da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos” e “dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos”, conforme preceitua o artigo 118 do CTN, o qual reconheceu e positivou o que já era sinalizado pela doutrina<sup>17</sup>. O que se visa a analisar, neste capítulo, são as influências da norma jurídica referida na relação do tributo com os atos ilícitos, inválidos e ineficazes.

Ricardo Lobo Torres subordina a norma que emerge do dispositivo mencionado à idéia de justiça, ao lado da justiça financeira, da capacidade contributiva, da economicidade, da distribuição das rendas, do desenvolvimento econômico, da solidariedade, dentre outros. Ao tecer seu breve comentário sobre a norma em tela, afirma ser

princípio de justiça cobrar o imposto de quem tem capacidade contributiva, ainda que proveniente do jogo, do lenocínio ou de outra atividade proibida, sob pena de se tratar preferencialmente os autores dos ilícitos frente aos trabalhadores e demais contribuintes com fontes honestas de rendimentos (TORRES, 2008, p. 102).

O autor não se equivoca na assertiva. Exatamente essa é a idéia básica subjacente à norma. Bem fez o autor ao situá-la em companhia de importantes fundamentos do Direito Tributário e Financeiro. Não poderia o Estado, sob o pretexto de não incentivar a prática de atividades que proíbe, deixar de tributá-las, porque tributo não é sanção (MACHADO, 1987, p. 31). Esse raciocínio, a bem da verdade, seria incompleto, uma vez que a não-tributação dessas atividades, beneficiando fiscalmente os particulares que as realizassem, serviria exatamente como incentivo para a prática desses atos, desigualando contribuintes de mesma, ou semelhante, capacidade econômica (FALCÃO, 1994, p. 45).

Lenz (1988, p. 112) afirmou que, praticado o ato jurídico ou celebrado o negócio jurídico escolhido pela norma para ser fato gerador de determinado tributo, nasce a obrigação fiscal, cuja subsistência independará de qualquer análise acerca da validade daquele ato, o qual, para a lei tributária, não passaria de fato jurídico *stricto sensu*<sup>18</sup>, afirmação mediante a

<sup>16</sup> Abandonamos a nomenclatura “princípio do *non olet*”, conforme item 2.3.2, *supra*.

<sup>17</sup> Vide ponto 2.2, *supra*.

<sup>18</sup> Chama-se fato jurídico *stricto sensu* aquele fato relevante para o direito em cujo suporte fático não ingressam senão fatos da natureza, sendo irrelevante a participação da atividade humana, ainda que haja eventual concorrência de ato humano na concreção daquele, por não ser esta essencial. São, destarte, fatos naturais que interferem no interesse dos homens (MELLO, 2003, p. 127-129). No mesmo sentido, aponta Pontes de

qual pretendeu acompanhar Falcão (1994, p. 47-48). Desse modo, ainda que outros ramos do direito considerem o fato tido como imponível um negócio jurídico, um fato material ou econômico, para o Direito Tributário será sempre um fato (LENZ, 1988, p. 109).

Todavia, essa regra não pode ser aplicada levianamente, sob pena de se gravarem atos que não chegaram a completar-se no mundo dos fatos e que, em virtude da má interpretação da lei tributária, são considerados ocorridos para fins de incidência da regra impositiva. Aqui reportamo-nos à crítica feita por Becker (2007) quanto à aceitação da interpretação econômica do Direito Tributário. O autor afirma que

[a] doutrina da interpretação do Direito Tributário, segundo a realidade econômica, é filha do maior equívoco que tem impedido o Direito Tributário de evoluir como Ciência Jurídica. Esta doutrina, inconscientemente, nega a utilidade do Direito, porquanto destrói precisamente o que há de jurídico dentro do Direito Tributário (Becker, 2007, p. 137-138).

O eminente jurista quer dizer, com isso, que a interpretação econômica do Direito Tributário acarreta a eliminação da certeza e da praticabilidade do Direito Tributário, porque inverte a própria fenomenologia jurídica (*idem*, p. 138). O que pretende é alertar-nos para o fato de que, muitas vezes, “[...] o jurídico (sem que se converta em fato econômico, portanto justamente em virtude da sua específica juridicidade) é elemento integrante da hipótese de incidência [...]” (*idem*, p. 535). Isso acarretaria que o intérprete da lei tributária, ao deparar com situação semelhante, não poderia investigar a realidade econômica correspondente ao fato jurídico escolhido pelo legislador como elemento nuclear da regra de incidência, justamente pelo fato de ter sido eleito o fato jurídico, não o seu efeito econômico, como situação material apta a concretizar a hipótese da regra (*idem*, p. 536-537).

Da mesma forma, vale lembrar o que afirmou Machado (2008, p. 112), no sentido de que, ocorrendo a invalidação de negócio jurídico que realizava determinada hipótese de incidência, com a sua conseqüente inexecução ou desfazimento, isso teria total relevância para o Direito Tributário – justamente por importar a realidade econômica. Mais adiante, o mesmo autor retoma o assunto, informando que,

[s]e 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 subsistir, não subsistirão seus efeitos tributários. (MACHADO, 2008, p. 133)

Demonstramos, em linhas breves, que se deve ter parcimônia na aplicação da regra do *non olet*, prevista no artigo 118 do CTN, de modo a não onerar com a tributação, em

---

Miranda que “são os fatos que entram no mundo jurídico, sem que haja, na composição deles, ato humano, ainda que, antes da entrada deles no mundo jurídico, o tenha havido” (1970b, p.187).

virtude dessa regra e da dita interpretação econômica do Direito Tributário, um fato que não se amolda ao previsto na regra de imposição, ou seja, que não concretiza a hipótese de incidência. A questão da tributação de atividades ilícitas desdobra-se em dois momentos: o problema jurídico no momento da lei (quando a lei toma o ilícito como elemento integrante de sua hipótese de incidência) e no momento do lançamento do tributo (se a autoridade incumbida de proceder o lançamento pode ignorar ilicitudes conjunturais porventura constatadas na realização da hipótese de incidência). Esses problemas jurídicos são diametralmente opostos (BECKER, 2007, p. 636-638).

Para que seja adequadamente aplicada a norma ora estudada, devemos esclarecer a conceituação e os efeitos de determinados elementos que condicionarão a sua incidência, quais sejam: a distinção entre tributo e sanção<sup>19</sup>, que é pressuposta no próprio conceito legal de tributo, e entre as a hipótese de incidência e o fato gerador<sup>20</sup>. Preliminarmente, analisaremos a relação estabelecida entre as normas previstas nos artigos 118 e 116, parágrafo único do CTN, ou seja, entre a regra *non olet* e a norma geral antielisão. Depois, debruçar-nos-emos sobre os referidos elementos.

### 3.1 *Non Olet* e Norma Antielisão

O parágrafo único do artigo 116 do CTN<sup>21</sup>, introduzido pela Lei Complementar (LC) 104/2001, contempla norma alcunhada pela doutrina de norma geral antielisão. Elidir, segundo anota Machado (2008, p. 131), “é eliminar, ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, o que existe”. Disso decorre que quem elide um tributo age ilicitamente, uma vez que suprime relação jurídico-tributária existente. Não significa, portanto, economia de tributo, o que se enquadraria no conceito de evasão (*ibidem*)<sup>22</sup>, uma vez que proibir esse tipo de conduta seria ilógico. Becker afirma, inclusive, que

seria absurdo que o contribuinte, encontrando vários caminhos legais (portanto, lícitos) para chegar ao mesmo resultado, fosse escolher justamente

<sup>19</sup> Vide 3.2, *infra*.

<sup>20</sup> Vide 3.3.1, *infra*.

<sup>21</sup> Art. 116. [...] Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

<sup>22</sup> Amaro adota nomenclatura inversa, para afirmar que evasão é a fuga do tributo, ou seja, praticada ilicitamente, enquanto a elisão seria a “evasão lícita” (2009, p. 229-230). Adotamos, contudo a opção utilizada por Machado (2008, p. 130-132) e por Becker (2007, p. 142-160).

aquele meio que determinasse pagamento de tributo mais elevado (BECKER, 2007, p. 143).

O mesmo autor acrescenta que a fraude, pela qual ocorre a elisão fiscal, é ilícita, uma vez que o contribuinte se vale de uma estrutura jurídica que viola regra jurídica ou despreza a eficácia da incidência de regra jurídica, o que não se pode admitir (*idem*, p. 146). A norma antielisão dirige-se ao intérprete, autorizando-o a transpor os limites da norma tributária que define a hipótese de incidência do tributo, para atingir situações não previstas nela (MACHADO, 2008, p. 132), desde que tenha o contribuinte simulado<sup>23</sup> negócio jurídico para se elidir do pagamento do tributo (AMARO, 2009, p. 234). Seria necessário, portanto, saber se o particular “evitou a ocorrência do fato gerador (com o uso de meios formais que tenha engendrado) ou se ocultou (disfarçou, mascarou) o fato (gerador) efetivamente ocorrido, mediante o emprego de instrumentos formais que não retratem os fatos [...]” (*idem*, p. 235).

Em dissertação de mestrado defendida perante a Universidade Federal do Paraná (UFPR), Bogo sustenta que o dispositivo ora em comento não passa de uma norma anti-simulação, porquanto teria a exclusiva finalidade de combater hipóteses em que se tentasse excluir ou reduzir a tributação por meio de uma distorção dos fatos efetivamente ocorridos (2006, p. 248). Para afirmar que o dispositivo se insere no campo da evasão tributária, vale-se do artigo 167 do Código Civil<sup>24</sup>, que define a dissimulação como a consequência da simulação (*idem*, p. 244). O autor vai além, sustentando ser “possível, em tese, a elaboração de uma norma geral de repressão à elisão tributária praticada com abuso de direito, ou infração indireta à norma tributária” (*idem*, p. 253).

<sup>23</sup> Em que pese se tenham elencado como critérios que possivelmente determinariam os limites da atuação do Fisco para evitar a elisão fiscal o abuso de forma, o abuso de direito e a simulação, a última construção parece ser a mais adequada, porquanto as demais acarretam: (I) que o Fisco tem arbitrariedade para definir a estrutura jurídica normalmente adotada ou o exercício de direito regularmente exercido; e (II) que os contribuintes seriam obrigados a adotar a forma jurídica cuja utilização acarretasse a maior incidência tributária (AMARO, p. 229-237). Por outro lado, Machado opõe-se à norma antielisão, defendendo que “trocar o critério da definição legal das hipóteses de incidência tributária, pelo critério econômico da identificação de capacidade contributiva, seria inaceitável troca da segurança, propiciada pelo princípio da legalidade, pela insegurança que abre as portas para o arbítrio” (2008, p. 132), e sustenta a inconstitucionalidade do dispositivo, uma vez que a definição legal do fato gerador dos tributos seria direito fundamental dos contribuintes; portanto, essa regra, considerada ampliação da competência tributária, sequer poderia ser inserida na CRFB, dada a vedação do artigo 60, § 4º, IV (*ibidem*).

<sup>24</sup> Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Amaro ressalta que “o questionado parágrafo não revoga o princípio da reserva legal, não autoriza a tributação por analogia, não introduz a consideração econômica no lugar da consideração jurídica” (AMARO, 2009, p. 237). Trata-se, aqui, da dissimulação do fato gerador, que consiste em esconder a ocorrência deste por detrás de um fato não tributado. O que se permite, portanto, é que a autoridade fazendária, identificando alguma desconformidade entre os atos efetivamente praticados e os relatados pelo contribuinte, desconsiderar estes em benefício daqueles, ou seja, privilegia-se o real em detrimento do aparente (AMARO, 2009, p. 238). Carvalho, de seu turno, indica que o artigo 149, VII do CTN<sup>25</sup> já permitia a desconsideração de negócios jurídicos dissimulados, sendo o parágrafo único do artigo 116 do CTN uma mera ratificação que aperfeiçoou o que já existia no ordenamento jurídico pátrio (CARVALHO, 2007, p. 289).

A norma antielisão, como se percebe a partir dos aspectos acima transcritos, aproxima-se da regra do *non olet*, na medida em que se busca o fato gerador efetivamente ocorrido (AMARO, 2009, p.238), que subjaz, em uma, à dissimulação ilícita e, em outra, à prática de uma atividade ilícita mediante a qual se realiza a hipótese de incidência do tributo. Feitas essas considerações, passamos à análise dos conceitos jurídicos de tributo e de sanção.

---

<sup>25</sup> Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:  
 I - quando a lei assim o determine;  
 II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;  
 III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;  
 IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;  
 V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;  
 VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;  
 VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;  
 VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;  
 IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.  
 Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

### 3.2 Tributo e Sanção

Antes que ingressemos no estudo dos elementos que compõem a obrigação tributária, impende distinguirmos, necessariamente, entre o que é tributo e o que é sanção, como recentemente apontou Machado (2009, p. 86). Superado este ponto, abordaremos a separação entre o que se situa no plano normativo ou da abstração e o que se situa no plano da concreção jurídica, ou seja, no plano dos fatos (*ibidem*), a partir do estudo da hipótese de incidência e do fato gerador. A isso dedicaremos os subcapítulos a seguir.

A partir da própria definição legal de tributo<sup>26</sup>, contida no artigo 3º do CTN, malgrado a sua criticável redação<sup>27</sup>, podemos traçar contornos de como podem os atos ilícitos participar ou não das obrigações tributárias. Diz o dispositivo mencionado que

[t]ributo 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 (BRASIL, 1966).

A distinção entre tributo e sanção se faz necessária em virtude dessa definição legal, uma vez que determina, para que tributo seja, “que não constitua sanção de ato ilícito”. Sobre a ressalva legal, Carvalho alega que é afirmada a “feição de licitude para o fato que desencadeia o nascimento da obrigação tributária” (2007, p. 26), o que conduz à assertiva de que a prestação pecuniária compulsória, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, “em função de determinado fato, não pelo fato em si, mas pela circunstância de ser este ilícito, não é tributo” (MACHADO, 1987, p. 31).

Vale dizer, portanto, que tributo não é penalidade pecuniária, uma vez que esta só pode derivar da circunstância de o ato que lhe dá causa ser ilícito, porque “os acontecimentos ilícitos vêm sempre atrelados a uma providência sancionatória” (CARVALHO, 2007, p. 26). Machado aponta que negar isso só é possível a partir da “formulação de conceitos jurídicos a partir de elementos metajurídicos, especialmente através do que se poderia chamar tratamento axiológico do direito” (1987, p. 31). Nessa senda, Amaro registra que “[n]ão se paga tributo porque se praticou uma ilicitude, embora se possa ter de pagá-lo com abstração do fato de ela ter sido praticada” (2009, p. 25), porque tributo e penalidade não são sinônimos e não se confundem (TORRES, 2008, p. 236).

<sup>26</sup> Para uma detida análise do conceito de tributo, vide MACHADO, Hugo de Brito. *O Conceito de Tributo no Direito Brasileiro*.

<sup>27</sup> Machado diz que as definições são necessárias como termos de referência para os dispositivos do CTN, o que também é adequado para a compreensão das manifestações doutrinárias (2009, p. 88).

Dizer que o tributo não corresponde a e não se confunde com sanção de ato ilícito significa que o elemento ilicitude não pode estar contido na hipótese de incidência, a qual não pode confundir com o fato gerador do tributo<sup>28</sup>. Além de não ser uma sanção, o tributo não pode a ela equivaler, isto é, não pode ter efeito sancionador.

Latorre, ao afirmar que “uma parte importante das normas jurídicas são [...] ordens ou proibições de fazer alguma coisa, garantidas pela ameaça duma sanção, isto é, de um mal que se comina para quem as infringir” (2002, p. 19), insere o conceito de sanção como a consequência negativa do desrespeito à norma jurídica. Souza<sup>29</sup> (*apud* MACHADO, 2009, p. 89-90), todavia, afirma que, por a idéia de mal carregar denotação axiológica, não poderia ser fundamento puro para a criação de um conceito jurídico de sanção. O autor ressalta que, embora prêmio e sanção sejam sociologicamente técnicas de motivação de condutas, não se podem considerar como sinônimos, porque o prêmio é uma prestação (MACHADO, 1987, p. 34) de sentido contrário à sanção.

O CTN é claro em referir, ao estabelecer o conceito legal de tributo no artigo 3º, que não deve constituir sanção de ato ilícito. Kelsen sustentou que

[o] ato ilícito ou o delito é uma determinada ação ou omissão humana que, por ser socialmente indesejável, é proibida pelo fato de a ela ou, mais corretamente, à sua verificação, num processo juridicamente regulado se ligar um ato de coerção, pelo fato de a ordem jurídica a tornar pressuposto de um ato de coerção por ela estatuído. E este ato de coerção apenas pode, como sanção (no sentido de consequência de um ato ilícito), distinguir-se de outros atos de coerção estatuídos pela ordem jurídica na medida em que o fato condicionante ou pressuposto deste ato de coerção é uma determinada ação ou omissão socialmente indesejável e juridicamente prefixada, ao passo que os atos de coerção não qualificados como sanções, no sentido de consequências do ilícito, são condicionados por outros fatos (2003, p. 45).

Pontes de Miranda deixa claro que os atos ilícitos são atos jurídicos, porque a regra jurídica sobre eles incide, “colore-os; dá-lhes entrada no mundo jurídico” (1970a, p. 79), e a diferença entre eles e os atos lícitos reside no fato de a eficácia destes ser ativa, enquanto a eficácia daqueles é reativa (*ibidem*). Becker sinaliza nesse sentido, aduzindo que “o ato é ilícito porque é jurídico, caso contrário será apenas imoral, irreligioso ou antieconômico” (2007, p. 639). Caracterizam-se por serem contrários ao direito e por acarretarem, pela incidência da lei, efeito contrário aos interesses do seu autor (PONTES DE MIRANDA, 1970a, p. 88-89).

Machado, partindo da teoria de Kelsen, define sanção como “a consequência de ilícito” (2009, p. 93), o qual seria “o ato praticado em desobediência a uma prescrição

<sup>28</sup> Retomaremos esse tópico nos pontos 3.3.1.

<sup>29</sup> SOUZA, Daniel Coelho de. *Introdução à ciência do direito*. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 129.

jurídica, ou proposição prescritiva” (*ibidem*). O eminente jurista austríaco havia conceituado sanção como o ato coativo que é estatuído pela ordem jurídica como reação à conduta indesejada praticada por um indivíduo (KELSEN, 2003, p. 37) e tem por objetivo motivar os cidadãos a seguir determinado comportamento, uma vez que o desejo de evitar a sanção intervém nesse sentido (*idem*, p. 38)<sup>30</sup>. Não se confunde sanção com dever jurídico, portanto, porquanto se caracteriza por ser o resultado do não cumprimento do comando normativo obrigatório, sendo pressuposto da coação, que lhe assegura eficácia (MACHADO, 2009, p. 93-94). É característica dessa conceituação de sanção, portanto, que tenha o ilícito como elemento essencial do suporte fático da norma jurídica.

Becker, de seu turno, distingue a sanção de coercibilidade e de coação. Para o autor, “coercibilidade é o vincular continuado da relação jurídica; é a propriedade lógica da relação jurídica” (2007, p. 333) que “é essencialmente bilateral atributiva, de modo que a coercibilidade resulta como o corolário imediato daquela bilateralidade atributiva” (BECKER, 2007, p. 333). Coação, por outro lado, nada mais seria do que a “utilização da força material para obter-se a sujeição à força espiritual da eficácia jurídica” (*idem*, p. 334), ou seja, o poder de adequar a realidade material (fatos) à realidade espiritual (gerada pela incidência da norma jurídica – dever ser). Por fim, a sanção seria a prestação objeto da relação jurídica decorrente da incidência de uma segunda regra jurídica cujo pressuposto de fato contém por elemento nuclear a não-sujeição do indivíduo à primeira regra jurídica, a qual pretende o legislador seja cumprida (BECKER, 2007, p. 335-336).

### 3.3 Nascimento da Obrigação Tributária

A determinação do momento em que nasce a obrigação tributária principal<sup>31</sup> é de fundamental importância para a definição acerca da incidência do tributo em circunstâncias que envolvam atos, fatos ou negócios jurídicos inválidos, ineficazes ou ilícitos. Somente a

---

<sup>30</sup> Não se deve aceitar, contudo, a teoria formulada por Kelsen de que toda norma jurídica contém, como elemento essencial, uma sanção (2003, p. 129), como bem referiu Mello (2003, p. 35-36), considerando-se que a obrigatoriedade não se confunde com a coercibilidade do direito.

<sup>31</sup> Para Machado, a obrigação tributária principal é aquela que tem por objeto a prestação de natureza patrimonial a que se obriga o sujeito passivo (2008, p. 122), enquanto Carvalho a chama de norma tributária em sentido estrito (2007, p. 252).

partir deste momento é que o contribuinte pode e deve considerar-se obrigado ao pagamento do tributo e ao cumprimento dos demais deveres acessórios à obrigação tributária principal.

Torres registra ser a relação jurídica tributária a que, “estabelecida em lei, une o sujeito ativo (Fazenda Pública) ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável) em torno de uma prestação pecuniária (tributo) [...]” (2008, p. 231). Dito isso, verifica-se que “a estrutura de todas as normas do Direito Tributário é idêntica à das demais normas jurídicas” (ATALIBA, 2006, p. 52)<sup>32</sup>; portanto, o surgimento dessa relação em nada difere do surgimento de qualquer outra relação jurídica, ou seja, ocorre com a incidência da regra jurídica sobre um fato do mundo real que se amolde à hipótese prevista abstratamente pelo legislador como capaz de produzir efeitos no plano jurídico (MACHADO, 2008, p. 121). Destarte, seguiria a regra tributária, ou “a fenomenologia do fato gerador” (TORRES, 2008, p. 243), as regras do silogismo jurídico, o qual se retrata pela seguinte fórmula: “todos os homens são mortais; Sócrates é um homem; portanto, Sócrates é mortal<sup>33</sup>” (POSNER, 1990, p. 38), sendo a primeira oração a premissa maior, a segunda, menor, e a terceira, conclusão.

Em virtude do previsto no artigo 150, I da CRFB<sup>34</sup> (regra da legalidade), a norma jurídica tributária deve ser instituída por lei em sentido estrito. Carvalho averba que a norma de incidência fiscal se constrói “com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, consequência ou estatuição” (2007, p. 252). Sobre o surgimento da obrigação tributária, Amaro refere que se requer “a ocorrência de um fato (legalmente qualificado) para surgir o dever jurídico (do sujeito passivo) de prestar algo [...] em proveito do sujeito ativo” (2009, p. 250). Aquele seria o evento da vida real que o legislador pinçou e a que deu a força de suscitar determinado comportamento valioso, o qual é cumprido pelo contribuinte para evitar ser alvo do aparato coativo do soberano (CARVALHO, 2007, p. 259-260). Primeiro (lógica e cronologicamente), há a previsão hipotético-descritiva de um fato pela lei; depois, este acontece concretamente, fazendo incidir a regra jurídica.

Afirma-se que, para a aparição da obrigação tributária, é imprescindível que o fato gerador seja perfeita e exaustivamente determinado pela lei (TORRES, 2008, p. 242). Esse autor, contudo, refere a fato gerador abstrato e concreto, a depender do plano em que seja

<sup>32</sup> Segundo Mello, as normas jurídicas compõem-se de fatos (previstos pelo suporte fático) aos quais impõem determinadas consequências (que correspondem à eficácia jurídica), podendo ser representadas genericamente pela expressão “se SF, então deve ser P”, em que a hipótese é representada pelo suporte fático (SF) e a tese pelo preceito (P)” (MELLO, 2003, p. 29).

<sup>33</sup> No original: “All men are mortal; Socrates is a man; therefore Socrates is mortal.”

<sup>34</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

analisado – normativo e experimental, respectivamente. Com isso, reconhece expressamente que a expressão é utilizada para designar dois fenômenos distintos. Por isso, acertada a crítica de Machado (2008, p. 127), que afirma ser uma coisa a descrição legal de um fato, e outra o acontecimento do fato previamente descrito pela lei (ATALIBA, 2006, p. 53).

Becker delinea quatro passos que deve o jurista seguir para verificar se incidiu ou não a norma jurídica: primeiro, deve distinguir os elementos integrantes do suporte fático; em segundo lugar, conhecer as conseqüências previstas pela regra; num terceiro momento, deve investigar o mundo dos fatos para descobrir se os elementos integrantes da hipótese de incidência ocorreram – caso conclua positivamente, a incidência terá infalivelmente acontecido<sup>35</sup>; verificada a incidência da norma jurídica, o intérprete verificaria se suas conseqüências foram respeitadas (BECKER, 2007, p. 319-320). É, em suma, com o surgimento concreto do fato ou pressuposto escolhido pelo legislador como capaz de fundamentar a ocorrência da relação jurídica tributária que nasce a respectiva relação (FALCÃO, 1994, p. 2). Vale dizer, a obrigação tributária, por ser *ex lege*, surge no momento em que se verifica a ocorrência, na realidade, do pressuposto de fato previsto, em abstrato, pela lei (LEÃES, 1971, p. 15).

Cabe salientar, de imediato, que Carvalho aponta possível contradição entre o disposto no artigo 118 e o que prevê o artigo 116 do CTN<sup>36</sup>. Inicialmente, refere que a determinação contida no inciso I deste dispositivo seria incompatível com o que dispôs o inciso II daquele, uma vez que “as circunstâncias materiais necessárias à configuração fática [sic] estão irremediavelmente atreladas aos efeitos típicos. Não podemos abstrair umas sem também abstrair outros” (CARVALHO, 2007, p. 293). Em outras palavras, a regra que estabelece que a consumação do fato gerador se dá quando reunir condições para produzir os efeitos que lhe são próprios não seria conciliável com a que considera irrelevante a efetiva produção de efeitos pelos fatos ocorridos. O mesmo autor, contudo, pretende contornar a

---

<sup>35</sup> O referido doutrinador sustenta, na esteira da lição de Pontes de Miranda (1970a, p 16), a infalibilidade da incidência da norma jurídica, pois, o que seria passível de falha, no seu entendimento, seria o respeito às conseqüências da incidência. Por isso, afirma que o intérprete não faz a norma incidir, mas apenas verifica a sua incidência (BECKER, 2007). No mesmo sentido, Pontes de Miranda afirma que “[a] incidência das regras jurídicas não falha; o que falha é o atendimento a ela” (1970a, p. 12).

<sup>36</sup> Art. 116 - Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

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

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

Parágrafo único. [...].

aparente contradição interpretando que o artigo 118, II do CTN teria querido aludir a “efeitos estranhos, vulgares, alheios aos peculiares e exclusivos que o evento propala” (*ibidem*).

O jurista acrescenta à sua inconformidade com o texto legal a suposta colisão entre os artigos 118, I e 116, II do CTN, a qual entende ser insuperável. Sustenta sua posição a partir do argumento de que a ordem de analisar a constituição da situação jurídica nos termos do direito aplicável (artigo 116, II) excluiria o comando de abstrair, para a compreensão da definição legal do fato, quando se tratar de ato ou negócio jurídico, da validade dos atos praticados (artigo 118, I).

Essas aparentes contradições internas são resolvidas por Machado, aplicando a distinção entre os três planos do mundo jurídico elaborada por Pontes de Miranda. O artigo 116 do CTN alcançaria os fatos no plano da existência, enquanto o artigo 118 determina que se considerem irrelevantes as circunstâncias relativas aos planos da validade e da eficácia (MACHADO, 2004, p. 390). Esses são os elementos cuja abstração o dispositivo que consagrou o *non olet* determina.<sup>37</sup>

Amaro, não obstante a denúncia feita por Carvalho no sentido da incompatibilidade entre os dispositivos, habilmente afastada por Machado, aduz que o dispositivo legal ora analisado não pode ser interpretado isoladamente, devendo ser conciliado com o artigo 116, I do CTN. Isso teria por consequência que, quando os efeitos de determinado ato “integrarem a definição legal do fato gerador, a ausência desses efeitos, no plano concreto, leva [...] a reconhecer o não-aperfeiçoamento do próprio fato gerador” (AMARO, 2009, p. 277), o que impediria, desde logo, o surgimento da obrigação tributária.

Considerando-se as bem lançadas observações de Machado sobre a necessária distinção entre hipótese de incidência e fato gerador (2008, p. 127-128; e 2009, p. 95-98), bem como urgiu Engisch não se poder confundir a hipótese legal e a consequência jurídica (como elementos constitutivos da norma jurídica) com a concreta situação da vida e com a consequência jurídica concreta (ENGISCH, 2004, p. 57), passaremos, a seguir, à análise da distinção entre os dois conceitos mencionados no início deste parágrafo, o que nos permitirá separar os planos normativo e concreto da experiência tributária. Essa tarefa é, ressalte-se, essencial para o que se objetiva com este trabalho.

---

<sup>37</sup> Acerca dos três planos do direito, voltaremos a tratar no item 3.3.3, *infra*.

### 3.3.1 Hipótese de Incidência e Fato Gerador

Becker (2007, p. 337) advertira para o fato de que a “impropriedade de expressões facilmente desencadeará no cérebro reflexos condicionados àquela impropriedade, fazendo-o raciocinar com idéias errôneas que servem de premissas para conclusões”. Segundo o autor, uma premissa falsa é suficiente para se anular uma conclusão, ainda que esta seja a perfeita decorrência lógica daquela (*ibidem*).

Um dos erros mais reiterados pelos ordenamentos jurídicos, ao tratar da obrigação tributária, apontado por Carvalho como um vício muito grave (2007, p. 256), é o fato de utilizarem uma única expressão para aludir, a um só tempo, a duas realidades que não se confundem: a descrição legislativa do fato que dá causa direta ao nascimento da obrigação tributária; e o acontecimento efetivo do fato referido pela norma de incidência como apto a fazer surgir a obrigação, “relatado no antecedente da norma individual e concreta do ato de aplicação” (CARVALHO, 2007, P. 256).

No Brasil, não ocorreu de outra forma, uma vez que o artigo 114 do CTN define fato gerador como “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua [do tributo] ocorrência”, enquanto o artigo 118, como já vimos, começa com os dizeres “[a] definição legal do fato gerador”. Com isso em mente, pretendemos explicitar a inegável distinção entre a simples descrição normativa e a ocorrência efetiva do que estiver previsto nessa descrição, vale dizer, a hipótese de incidência e o fato gerador, respectivamente (MACHADO, 2009, p. 96). Devemos ter em mente, contudo, a advertência de Torres: “[a] distinção entre duas dimensões do fato gerador não leva à separação radical nem à incomunicabilidade. Existe entre elas uma certa complementação e convertibilidade” (2006, p. 307-308).

Havia sinalizado Falcão no sentido da crítica de Carvalho, ao mencionar que “na lei tributária estará a caracterização do fato gerador” (FALCÃO, 1994, p. 16), ou seja, a lei preveria a roupagem que o fato do mundo material deveria vestir para que fosse considerado gerador do tributo, o que dá a entender que a previsão legal do fato gerador é coisa diversa do próprio fato, o que está correto. A observação de Becker não é leviana<sup>38</sup>, afirmando que qualquer regra jurídica tem a mesma estrutura: uma hipótese de incidência e uma regra, que incide caso aquele fato previsto na hipótese normativa ocorra (2007, p. 338), e remetendo a

---

<sup>38</sup> O mencionado autor chega a entoar que “a expressão ‘fato gerador’ é a que mais extensos prejuízos lhe [ao direito tributário] têm causado, a tal ponto que é freqüente encontrarem-se autores que, embora dotados de vigorosa inteligência e brilhante erudição, escrevem – imersos numa atitude pseudojurídica – capítulos e livros destituídos de valor jurídico” (BECKER, 2007, p. 338).

Pontes de Miranda, o qual define o suporte fático como aquilo previsto pela regra, sobre cuja ocorrência ela incide automaticamente (1970a, p. 3-4).

Evidentemente, como averba parte incontestavelmente ampla da doutrina<sup>39</sup>, não se pode aceitar a confusão terminológica concernente em nomear duas realidades distintas pelo mesmo nome, o que faz parecer “errado designar tanto a previsão legal de um fato, quanto ele próprio, pelo mesmo termo (fato gerador)” (ATALIBA, 2006, p. 54). Este jurista propôs, em virtude disso, chamar a descrição abstrata da lei de hipótese de incidência, enquanto fato imponível seria o vocábulo correspondente à ocorrência no mundo material dos elementos que compunham o suporte fático da norma.

Machado (2008, p. 128) registra que a expressão hipótese de incidência seria mais adequada para a designação da descrição abstrata feita pela lei da situação necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária, enquanto fato gerador expressa melhor a ocorrência fática do que foi descrito na lei. Em apertada síntese, “a hipótese é simples descrição, abstrata, enquanto o fato é a concretização da hipótese” (MACHADO, 2009, p. 96).

Partindo da definição dada por Engisch à hipótese legal: “elemento constitutivo abstrato da regra jurídica, [que] define conceitualmente os pressupostos sob os quais a estatuição da consequência jurídica intervém” (2004, p. 58), analisaremos, brevemente, características da hipótese de incidência, que nada mais é do que a reprodução desse conceito no Direito Tributário. A hipótese de incidência tributária corresponde ao fato jurígeno condicionante, porque consiste na “formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato” (ATALIBA, 2006, p. 58). Seu conteúdo não é o estado de fato, mas sim sua descrição (*idem*, p. 61), pois se trata de um conceito legal (necessariamente) abstrato, tal quais são os tipos penais (*idem*, p. 59), e, como conceito, tem “ampla validade, alcance lato, e abrangente de parte essencial da realidade jurídica” (*idem*, p. 60). Nada mais é, portanto, do que o suporte fático da norma jurídica tributária, sobre o qual esta incidiria, dando início à relação jurídica correspondente (MELLO, 2003, p. 38).

Conceito, esclarecemos, é aqui considerado o conjunto das propriedades que circunscrevem ou definem a substância do gerar-se das coisas, motivo pelo qual independe desse processo, não podendo por ele ser destruído (ABBAGNANO, 1998, p. 164), por ser prévio. De outra parte, a função que deve desempenhar a hipótese de incidência, enquanto

---

<sup>39</sup> Entre os autores que privilegiam a terminologia adotada pelo CTN, citamos Amaro (2009, p. 257-262), o qual alega não haver inconveniente sério no emprego ambivalente da expressão, e Torres (2008, p. 242-245), que propõe a distinção entre fato gerador abstrato e fato gerador concreto.

conceito, é a de previsão, ou seja, antecipar e projetar a solução de um problema (ABBAGNANO, 1998, p. 168) – no caso, a incidência ou não da norma tributária.

Por ser um conceito legal, a hipótese de incidência limita-se a descrever caracteres que bem descrevam o estado de fato apto a provocar o nascimento da obrigação tributária, com o que podem ser negligenciados alguns caracteres, tidos por inessenciais à sua configuração. Por isso, o que interessa ao intérprete da lei são apenas os caracteres por ela contemplados (ATALIBA, 2006, p. 61). Através da hipótese de incidência, destarte, são criados conceitos legais determinados e fechados, por determinação constitucional.

A hipótese de incidência, para Becker (2007, p. 343), por corresponder a qualquer fato positivo ou negativo, não necessariamente tem natureza jurídica. De outra parte, ressalta que não é necessário, para que duas regras jurídicas sejam diferentes (ou seja, para que realmente sejam duas regras), que suas hipóteses de incidência sejam diversas, quando a regra (ou seja, o comando ou preceito<sup>40</sup>) já for distinta em cada uma. Se, contudo, duas regras tiverem o mesmo preceito, só serão distintas caso o sejam suas hipóteses de incidência (BECKER, 2007, p. 340-341).

É no todo unitário que a hipótese de incidência define o tributo devido, determinando a espécie tributária a que este pertence; portanto, corresponde a um ente lógico-jurídico incindível (ATALIBA, 2006, p. 65). Essa unicidade é compartilhada pela hipótese de incidência com todos os demais conceitos, uma vez que é característico desses a integridade lógica, mediante a qual os enunciados existirão como conceitos (CARVALHO, 2007, p. 263). Por isso, cada hipótese de incidência é igual tão-somente a si própria, sendo inconfundível com qualquer outra (ATALIBA, 2006, p. 65). É através desse elemento unitário e incindível que o Estado determina as situações mediante cuja concretização nascerá a obrigação tributária (*idem*, p. 67).

Pode a hipótese de incidência corresponder a um fato jurídico, sem que, por isso, este se torne novamente fato pré-jurídico (BECKER, 2007, p. 345). Nesse caso, o suporte fático só será preenchido, com a realização da hipótese de incidência tributária, quando o fato jurídico que a constitui já existir juridicizado, uma vez que sua existência como tal é essencial à composição do suporte fático da norma em que foi inserido (MELLO, 2003, p. 44), o que significa que “o fato jurídico, quando previsto como elemento de suporte fático, nele entra como fato jurídico, e não se dilui na massa dos fatos, para integrar suporte fático (*idem*, p. 45).

---

<sup>40</sup> Referimos, portanto, à parte da norma jurídica em que se estabelecem os efeitos atribuídos à incidência da norma jurídica (MELLO, 2003, p. 66).

O fato gerador tributário, por outro lado, corresponde à efetiva ocorrência, no mundo real<sup>41</sup>, da hipótese de incidência, isto é, ocorre quando a hipótese descrita na norma se concretiza (ATALIBA, 2006, p. 67). Esse fato se constitui na situação de fato ou concreta situação da vida, uma vez que corresponde à hipótese legal concretizada (ENGISCH, 2004, p. 57). Enquanto a hipótese de incidência se referia à “imagem abstrata” (GIANNINI *apud* ATALIBA, 2006, p. 67), o fato gerador deve ser um fato concreto ocorrido no mundo fenomênico que corresponda rigorosamente à prévia descrição elaborada pelo legislador.

Não deve ser confundido com fatos de exteriorização, os quais criam a presunção relativa de conhecimento, pelo Fisco, do fato gerador da obrigação tributária (MACHADO, 2004, p. 326-327). O fato gerador trata-se da concretização da situação de fato descrita na lei como apta a fazer nascer o vínculo jurídico tributário (MACHADO, 2008, p. 134), ou seja, da hipótese de incidência realizada pelo acontecimento concreto do complexo de fatos nela previsto (BECKER, 2007, p. 341). Assim, o fato gerador corresponde ao suporte fático da norma, isto é, à hipótese de incidência, depois da incidência da norma, já juridicizado (MELLO, 2003, p. 39).

É o acontecimento que se chama de fato gerador que faz nascer a relação jurídica tributária, em virtude da sua correspondência à descrição normativa da hipótese de incidência. Ressaltamos, novamente, que “a teoria do fato gerador do tributo na verdade é a aplicação dos conceitos da teoria geral do Direito no estudo da relação jurídica de tributação” (MACHADO, 2004, p. 319). O mesmo autor ressalta que essa situação deve revelar riqueza, capacidade econômica e, por conseguinte, capacidade contributiva da pessoa ligada à norma<sup>42</sup> com a finalidade de se tornar sujeito passivo da obrigação tributária. Isso se justifica porque promove a realização da justiça tributária, mediante a observação do dever de obediência à capacidade contributiva previsto no artigo 145, §1º da CRFB<sup>43</sup>, segundo a qual todos devem contribuir para o custeio das despesas do Estado segundo sua capacidade econômica (*idem*, p. 320).

---

<sup>41</sup> Utilizamos, aqui, a concepção de realidade como sinônimo do mundo natural, que se opõe à realidade enquanto objetividade que é utilizada por Kelsen para averbar que as normas jurídicas são entidades reais (MICHELON JR., 2004, p. 99-100). Vale dizer, realidade como “aquilo que se atualizou ou efetivou e possui existência de fato” (ABBAGNANO, 1998, p. 833).

<sup>42</sup> Becker afirma que, dentre os possíveis elementos adjetivos da hipótese de incidência, há um que está sempre presente na sua composição, qual seja o que liga a hipótese de incidência a uma pessoa. Todavia, ressalta que esta vinculação não é, ainda, relação jurídica, porque atua em abstrato, e a relação jurídica só aparece após a incidência da norma sobre o fato.

<sup>43</sup> In verbis: “§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

Derzi, em anotações feitas à obra de Baleeiro, afirma que

não pode haver igualdade parcelada, justiça parcelada, pois a Constituição integra as suas partes distintas em um todo harmônico e coerente. Por isso mesmo, generalidade, capacidade contributiva (considerada proporcional ou progressivamente) e outros valores, ditados pela política econômica e social do País, são desdobramentos de um mesmo e único princípio, o da igualdade (DERZI *in* BALEEIRO, 1997, p. 523).

A justiça a que visa o Direito Tributário é, eminentemente, distributiva, a qual Aristóteles define como proporcionalidade (ARISTÓTELES, 2005, p. 109), ou seja, pelo respeito a uma igualdade de razões para se atribuírem direitos e deveres aos indivíduos.

Diante disso, visando a promover a justiça fiscal mediante a adequada distribuição dos da carga tributária, Falcão (1994, p. 29) defende que a essência do fato gerador tributário é econômica, sendo-lhe emprestado relevo jurídico pelo direito. Todavia, afirma que isso não significa que o fato gerador do tributo seja um fato meramente econômico, uma vez que, a partir do momento em que recebe relevância para o Direito, torna-se um fato jurídico. Explica sua análise do fato gerador referindo que o aspecto escolhido pelo legislador para qualificá-lo como jurídico foi sua idoneidade para refletir o grau de capacidade econômica pelo sujeito passivo da obrigação tributária, uma vez que o ideal, no seu entendimento, seria a mensuração concreta, direta e imediata da capacidade que cada indivíduo tem de contribuir com as despesas públicas (FALCÃO, 1994, p. 29-30). Como vimos no dispositivo transcrito acima, essa idéia é válida em especial, no Brasil, no que concerne aos impostos (MACHADO, 2004, p. 321).

O mesmo autor ressalta que, em determinadas ocasiões, o legislador expressamente identifica, na hipótese de incidência, elementos constitutivos “que formalmente caracterizam determinado negócio jurídico privado” (FALCÃO, 1994, p. 36), caso em que se tratará de um fato gerador jurídico, abstrato ou formal. O fato gerador, contudo, continuaria tendo natureza de fato jurídico *stricto sensu*.

É importante frisar o que aludiu Machado, sobre a espécie de riqueza a ser considerada pela norma ao instituir a hipótese de incidência, tendo em vista os fatos geradores futuros:

Ao descrever o fato gerador da obrigação tributária, o legislador descreve situação de fato reveladora de capacidade contributiva, embora não o faça necessariamente pela referência a renda, ou ao patrimônio, nem seja a situação descrita reveladora de riqueza de sorte a ensejar uma exata proporção entre esta e o tributo. Pode ocorrer que a situação descrita se refira a um determinado tipo de riqueza, ou de consumo de riqueza, ou de renda, ou de patrimônio, sendo permitidas certas discriminações, posto que o tributo pode ter finalidades extrafiscais, vale dizer, o tributo pode ser um

instrumento utilizado pelo legislador para estimular ou desestimular certas condutas (MACHADO, 2004, p. 322).

Sobre a extrafiscalidade e sua relação com o objeto do presente trabalho, contudo, voltaremos a tratar no ponto 3.4, *infra*.

Importa referir que, uma vez que tenha ocorrido o fato gerador, o contribuinte tem o direito de pagar apenas o tributo referente àquele, o que significa que a materialização da hipótese de incidência através da ocorrência do fato gerador é que determina a lei aplicável (FALCÃO, 1994, p. 75). Isso implica que qualquer fato gerador terá, necessariamente, certa duração e ocorrerá em um determinado instante (TORRES, 2008, p. 251). Se o fato ocorrer antes da lei que o descreveu como hipótese de incidência, esta não incidirá sobre ele; se ocorreu na vigência de isenção, é fato isento (AMARO, 2009, p. 267). É o momento do acontecimento do fato gerador que faz surgir, em favor do Estado, um direito subjetivo (CARVALHO, 2007, p. 275), o que não autoriza a chamar de fato gerador o critério temporal escolhido pelo legislador para cada um dos tributos.

O fato gerador tributário é unitário e incindível, uma vez que se trata da concretização da hipótese de incidência e de que esta, por sua parte, também é unitária e incindível. Cada fato determina, como já vimos, o nascimento de uma obrigação tributária, ainda que seja integrado por um complexo de fatos materialmente divisíveis (ATALIBA, 2006, p. 72-73). Corresponde, portanto, ao estado de fatos descrito pela norma, ou seja, sendo a descrição o conceito, como vimos anteriormente, o estado de fatos descrito nada mais é do que o objeto do conceito, ou seja, o contraposto delineado pelo conceito (*idem*, p. 60-61). Como objeto, trata-se do termo de determinada operação de investigação, ou a realidade percebida (ABBAGNANO, 1998, p. 723-725), ou seja, a expressão da realidade (fatos) apreendida para preencher o conceito, no caso, a hipótese de incidência tributária.

Em síntese, a hipótese de incidência corresponde à descrição genérica e hipotética de um fato, expressão de uma vontade legal, constituindo um conceito legal que designa o sujeito ativo e identifica, genericamente, o sujeito passivo, fixando o seu momento de configuração, mediante previsão abstrata de circunstâncias de modo e lugar, bem como fornecendo critérios genéricos de mensuração (base de cálculo). Por outro lado, o fato gerador é fato ocorrido concretamente no mundo fenomênico, empiricamente verificável, jurígeno, em cujo acontecimento o sujeito ativo já está determinado concretamente e define-se o sujeito passivo, com ocorrência determinada no tempo e no espaço, que fornece elementos concretos de mensuração (ATALIBA, 2006, p. 74).

### 3.3.2 Ilícito previsto na Hipótese de Incidência

Trata-se aqui do problema jurídico da tributação dos atos ilícitos no momento da lei (BECKER, p. 641-646). Da distinção entre tributo e sanção que analisamos no ponto 3.2, *supra*, conjugada com a recém observada distinção entre hipótese de incidência e fato gerador, podemos concluir que, como registrou Machado, a penalidade “tem como hipótese de incidência um ato ilícito, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito” (2008 p. 57). Isso implica que não se pode atribuir a tributos, no Brasil, as mesmas características da multa que se impõe ante a prática de um ilícito, uma vez que esta constitui o expediente adequado para a satisfação desse objetivo punitivo (MACHADO, 2009, p. 88).

No momento da lei, há duas situações que devem ser distinguidas: quando a lei tributária é anterior à que manchou de ilicitude o fato ou ato; e quando a lei tributária é posterior à que conferiu a natureza de ilícito (BECKER, 2007, p. 642). No primeiro caso, a lei posterior que confere natureza ilícita ao fato previsto na hipótese de incidência da lei tributária anterior não revoga esta, mas cria um problema jurídico que deve ser resolvido quando do lançamento, porque a concretização da hipótese de incidência só poderá ocorrer mediante um fato maculado de ilicitude<sup>44</sup>. Sendo a lei tributária posterior à lei que atribuiu natureza ilícita ao fato descrito na hipótese de incidência, ela não o legaliza, porque não altera o significado ou a natureza do ato regulado pela lei não-tributária, aceitando-o com todos os qualificadores conferidos pelo ordenamento jurídico, que é uno (BECKER, 2007, p. 129-133); portanto, a hipótese de incidência do tributo em questão é um fato juridicizado ilícito. Desse modo, o dever estabelecido não é tributo, mas sanção<sup>45</sup>.

A coatividade do tributo não pode ser confundida com a coatividade da sanção, visto que esta objetiva a restauração da ordem jurídica violada, supondo a precedente violação da norma, enquanto o dever de pagar o tributo está ligado a um dever constitucional de solidariedade (MICHELLI<sup>46</sup> *apud* AMARO, 2009, p. 25), ou seja, não se paga um tributo porque se praticou um ilícito. Vale dizer, portanto, que “a ilicitude não pode ser elemento essencial da hipótese de incidência da norma de tributação”. (MACHADO SEGUNDO, 2007, p. 127). Idêntico é o ensinamento de Paulsen, ressaltando que as sanções se distinguem dos

<sup>44</sup> Voltaremos a tratar dessa situação no ponto 3.3.3, *infra*.

<sup>45</sup> Sequer se trata de tributo extrafiscal desestimulador, como veremos no 3.4, *infra*.

<sup>46</sup> MICHELLI, Gian Antonio. *Curso de Direito Tributário*. Traduzido por Marco Aurélio Grecco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

tributos pelo seu caráter de punição pessoal, oposto à universalidade da obrigação que tem o particular de contribuir para o financiamento das despesas públicas. O mencionado autor é preciso ao referir que a hipótese de incidência prevista na norma tributária nunca poderia descrever um ilícito. O que a lei determina é que, quando algum fato ilícito implicar situação – intrinsecamente lícita – apta a preencher concretamente o suporte fático da norma jurídica, ou seja, materialize o fato gerador do tributo, a ilicitude subjacente não impedirá o surgimento da obrigação tributária<sup>47</sup> (PAULSEN, 2009, p. 925).

O legislador não pode “colocar, abstratamente, o ilícito como gerador da obrigação tributária ou dimensionar o montante devido em razão da ilicitude<sup>48</sup> [...]. Entretanto, a ilicitude subjacente é irrelevante” (*idem*, p. 633). A lição de Becker é no sentido de que, muito embora a regra jurídica possa tomar como conteúdo para sua hipótese de incidência qualquer fato jurídico, o fato ou ato jurídico ilícito não pode ser hipótese de incidência da regra que institui um tributo, por que nessa podem figurar tão somente fatos jurídicos ou fatos econômicos lícitos (BECKER, 2007, p. 345-346).

Admitir-se um tributo em cuja hipótese de incidência figurasse um ilícito seria transformar o tributo em sanção; a ocorrência do ilícito, portanto, não pode ser necessária para que se concretize a hipótese de incidência, o que não se confunde com a sua ocorrência circunstancial (MACHADO, 2008, p. 128-129). Isso se deve ao fato de que a natureza da relação jurídica é dada pela índole do fato previsto na regra para lhe dar origem: se a regra descreveu um fato lícito como necessário e suficiente para sua incidência, a consequência é o surgimento da obrigação tributária; se, de outro lado, foi um ilícito que a norma descreveu no suporte fático, segue-se uma sanção. Se a sanção tem por hipótese de incidência a prática de um ilícito, e o tributo não se confunde com a sanção, conforme apregoa o artigo 3º do CTN, o fato descrito pela norma como necessário e suficiente a gerar a obrigação tributária não pode constituir ilícito (AMARO, 2009, p. 276).

O que se quer dizer é que o ilícito não pode ser elemento essencial do fato gerador do tributo, motivo pelo qual não pode, também, ser elemento essencial da hipótese de incidência (MACHADO, 2009, p. 95), já que esta é a descrição hipotética que a lei, previamente, faz daquele. Não sendo o ilícito elemento essencial do suporte fático da regra, esta não tem como

---

<sup>47</sup> Sobre esse tema voltaremos a tratar no ponto 3.4, *infra*.

<sup>48</sup> O próprio autor reconhece que a concessão de descontos de IPVA para contribuintes não-infratores é legítima, porque se trata da utilização da alíquota (no caso, da sua redução) para estimular o bom comportamento dos condutores de veículos automotores (PAULSEN, 2009, p. 633).

conseqüência sanção, “porque na penalidade o ilícito é sempre elemento essencial<sup>49</sup>” (*ibidem*). Se, do contrário, for elemento essencial da hipótese de incidência da regra o descumprimento de outra, tratar-se-á de regra sancionatória. Não é pela finalidade, mas pela hipótese de incidência, como vimos no ponto 3.2, *supra*, que se distinguem tributo e sanção, e aquela está no plano da abstração, enquanto o fato gerador está no plano concreto (*idem*, p. 98).

A ilicitude não deve ser e a rigor não é mencionada na hipótese de incidência da regra tributária, porque esta é descrição de fatos, cuja ocorrência, lícita ou ilícita, é circunstancial (*idem*, p. 99). Dito de outra forma, não se faz exigência, na descrição, que ocorram os fatos de maneira lícita, ao mesmo tempo em que não se pode exigir que ocorram de forma ilícita. Acrescenta Machado que haver referência expressa à ilicitude na hipótese de incidência não exclui isso, desde que a ilicitude não seja elemento essencial do fato gerador do tributo (*idem*, p. 98), ou seja, desde que a ocorrência lícita daquele fato gerador tivesse a mesma conseqüência que teria a sua ocorrência ilícita.

### 3.3.3 Fato gerador tributário em face de ilicitudes, invalidades e ineficácias.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador, que nada mais é do que a materialização da hipótese de incidência prevista *in abstracto* na lei tributária (ATALIBA, 2006, p. 72). No momento preciso em que se realizam fatos suficientes para preencher a moldura dada pela lei, constitui-se a obrigação tributária, determinando o dever de o contribuinte pagar o tributo respectivo.

Como se pode depreender do que foi dito até aqui, a dita tributação de atividades ilícitas não se trata, em verdade, de ser o fato gerador, como descrito na regra de tributação, ilícito. Refere Torres (2008, p. 250) que “[s]e no fato gerador do tributo descrito na lei se subsumir alguma atividade ilícita ou imoral, ainda assim poderá ser cobrado o tributo”. O que se quer dizer é, precisamente, que a hipótese de incidência se concretiza mediante, ou por causa de, uma atividade considerada ilícita ou inválida, mas essa ilicitude ou invalidade não é essencial à sua materialização (MACHADO, 2004, p. 393). Isso não é obstáculo à subsunção

---

<sup>49</sup> Essencial, conforme a teoria da essência como substância, que ora se adota, é aquele elemento necessário à existência de uma coisa, isto é, o que Aristóteles chamava “essência necessária” (ABBAGNANO, 1998, p. 361).

do fato efetivamente ocorrido à hipótese de incidência prevista na lei tributária abstrata, porque,

como a utilização de conceitos de direito civil visa definir mais facilmente uma situação econômica, quando se verificar uma discordância entre a regulamentação jurídica do direito privado e o fato econômico, o direito tributário abandona o instituto de direito privado para levar em conta o efetivo desenvolvimento da relação da vida social (VANONI, 1932, p. 163).

### **3.3.3.1 Obrigação tributária em face da existência, da validade e da eficácia dos fatos jurídicos.**

Antes de analisarmos o problema jurídico da tributação de atividades ilícitas no momento do surgimento da obrigação tributária, analisaremos brevemente os três planos do mundo jurídico, para analisarmos, também, a influência de atos inexistentes, inválidos ou ineficazes para o nascimento da obrigação tributária. Fato jurídico é o fato sobre o qual incide uma regra jurídica, ou seja, “é o que fica do suporte fático suficiente, quando a regra jurídica incide e porque incide” (PONTES DE MIRANDA, 1970a, p. 77).

Quando incide a norma juridicizante, o núcleo do suporte fático – o seja, sua parte relevante – é transportado para o mundo jurídico, ingressando de imediato no plano da existência, que é o plano do ser, no qual ingressam todos os fatos jurídicos, lícitos ou ilícitos (MELLO, 2003, p. 96). O que importa verificar, nesse caso, é se se concretizaram os elementos nucleares do suporte fático da regra jurídica, sem o que esta não incide, sequer havendo fato jurídico. Considerando-se que, como antes se afirmou, não há, para o direito, diferença ontológica entre o lícito e o ilícito, pois ambos decorrem da incidência de uma norma jurídica (*idem*, p. 115), é neste plano que se identifica a ilicitude, que importa sempre a contrariedade a direito, ou seja, a não realização dos fins do ordenamento (*idem*, p. 217) – a incidência da regra jurídica qualifica o fato de ilícito, fazendo-o ingressar no mundo jurídico.

No plano da validade, cogita-se da perfeição dos atos jurídicos quanto a determinado ordenamento jurídico (MELLO, 2008b, p. 2), ou seja, ser o ato jurídico válido significa estar em consonância com o direito positivado (*idem*, p. 3). Falamos em ato jurídico porque, para que um fato passe pelo exame de validade, deve conter, como elemento nuclear de seu suporte fático, a vontade humana, ficando excluídos o fato jurídico *stricto sensu* e o ato-fato

jurídico<sup>50</sup>, bem como o *ato ilícito lato sensu*<sup>51</sup> (MELLO, 2003, p. 97). São nulos ou anuláveis os atos que ingressam no mundo jurídico de forma defeituosa, sendo que o defeito integra a hipótese de incidência de outra norma jurídica, que incide sobre o ato, tornando-o inválido (BECKER, 2007, p. 484). O ato nulo é ineficaz *erga omnes*, sendo insanável o vício que o maculou; de outra banda, o ato anulável tem seus efeitos relativizados às pessoas envolvidas no ato jurídico, produzindo sua eficácia específica até que seja desconstituído, junto de seus efeitos, podendo ser convalidado (MELLO, 2008b, p. 60-61).

O plano da eficácia, por sua vez, é onde se desenvolvem os efeitos próprios e finais dos fatos jurídicos, ou seja, é a parte do mundo jurídico em que se criam situações jurídicas e relações jurídicas (MELLO, 2008a, p. 33). Tem por pressuposto, assim como o plano da validade, a existência jurídica do fato; todavia, não é necessária a validade do fato jurídico para que produza efeitos (MELLO, 2003, p. 98). Fatos jurídicos *stricto sensu*, atos-fatos jurídicos e atos ilícitos *lato sensu*, existindo, ingressam diretamente no plano da eficácia. Por outro lado, quanto aos atos jurídicos *lato sensu* (atos jurídicos *stricto sensu* e negócios jurídicos), Mello (2003, p. 99-100) divisa três situações distintas: (i) atos jurídicos válidos ingressam imediatamente no plano da eficácia, porém há hipóteses em que, mesmo sendo válidos, são ineficazes; (ii) atos anuláveis ingressam no plano da eficácia e irradiam seus efeitos, que poderão ser desconstituídos caso seja decretada a anulabilidade; e (iii) atos nulos, de regra, não produzem sua eficácia plena, mas há situações em que isso pode ocorrer, motivo pelo qual nulidade e ineficácia, ainda que coincidam no mais das vezes, não podem ser confundidas.

Muitas vezes, o direito condiciona determinado efeito físico ou econômico a um fato jurídico, vale dizer, faz daquele efeito eficácia deste fato jurídico. Se este fato existir, mas não for apto a ter eficácia, e, ainda assim, acontecer o efeito pré-jurídico, este não pode ser atribuído àquele (BECKER, 2007, p. 490). O autor acrescenta que

[q]uando a regra jurídica *tributária* prevê, como elemento integrante de sua hipótese de incidência, um efeito econômico condicionado a determinado fato jurídico, e aquele efeito econômico ocorre, embora este fato jurídico tenha surgido ineficaz (ex.: por nulidade), então aquela regra jurídica tributária *não pode* incidir (BECKER, 2007, p. 490).

<sup>50</sup> No fato jurídico *stricto sensu* e no ato-fato jurídico, a realidade fática impede que lhes seja negada validade, uma vez que seria ilógico considerá-los deficientes e puni-los com a invalidade, que é causa, normalmente, de ineficácia.

<sup>51</sup> Sendo a invalidade uma sanção, que consiste em privar das conseqüências vantajosas que acarretaria o ato jurídico àquele que o realizou, seria uma contradição fazer passar o ato ilícito pelo exame da validade, uma vez que o ato ilícito acarreta, como efeito específico, uma penalidade. Considerar nulo o ato ilícito seria, em suma, negar a sua conseqüência jurídica, isentando o infrator da punição (MELLO, 2008, p 18).

O mesmo autor averba que a inexistência, nulidade, anulabilidade ou ineficácia de um ato jurídico por der influência negativa ou neutra quanto ao nascimento da obrigação tributária. Será negativa quando impedir a incidência da regra de tributação, e quando for irrelevante para a incidência da regra de tributação, o que decorreria da composição de cada hipótese de incidência tributária (*idem*, p. 493).

Sinteticamente, Becker (*idem*, p. 493-500) registrou que: (i) a inexistência e a nulidade teriam influência neutra quando não integrassem a hipótese de incidência do tributo, tendo influência negativa quando fossem elementos integrantes do suporte fático da regra de tributação; (ii) teria influência neutra a anulabilidade que não integrasse a hipótese de incidência, bem como a que a integrasse, desde que o ato não tivesse sido desconstituído, tendo influência negativa quando, integrando o suporte fático da norma de tributação, tivesse o ato sido desconstituído depois da incidência da tributação, ou, também integrando a hipótese de incidência, tivesse sido desconstituído o ato antes da ocorrência do fato gerador, o que apenas ocorreria caso este fosse continuado, e não instantâneo; (iii) a ineficácia teria influência neutra quando o fato ineficaz não fosse elemento integrante da hipótese incidência e quando e quando a existência do fato fosse elemento do suporte fático, mas não seus efeitos, tendo influência negativa quando a eficácia do fato jurídico fosse elemento integrante da hipótese de incidência.

Por pertinentes que tenham sido as conclusões de Becker acima transcritas, esbarram, por terem sido desenvolvidas antes do CTN, no disposto no seu artigo 118, o qual determina, como já vimos, a abstração, pelo hermeneuta tributário, da validade jurídica dos atos efetivamente praticados, da natureza de seu objeto e de seus efeitos, bem como dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos. O Código, como ressaltou Machado (2004, p. 396), “preconizou a interpretação da hipótese de incidência com abstração da validade jurídica dos atos ou negócios utilizados em sua composição”, acolhendo a tese de que a realidade dos fatos é mais importante para o Direito Tributário do que a abstração jurídica. Portanto, os efeitos tributários derivados de um ato nulo ou anulável não subsistirão quando a declaração de sua nulidade ou a decretação de sua anulabilidade acarretar a reversão dos seus efeitos materiais (econômicos) no mundo dos fatos (*ibidem*). O que interessa ao Direito Tributário, portanto, são os efeitos que se produzem no plano concreto, isto é, no mundo fenomênico, não os que se produzem apenas no plano da abstração (*idem*, p. 396-397).

Torres, tendo em vista posturas tal qual a recém referida, critica a regra do artigo 118, por considerá-la ambígua e contraditória, uma vez que não distingue entre o fato gerador colocado no plano da norma (o que chamamos hipótese de incidência) e sua ocorrência

material. Justifica essa ocorrência pelo fato de que a Comissão Especial do CTN o consideraria uma “regra básica de interpretação econômica dos fatos geradores em função de seus resultados” (TORRES<sup>52</sup>, 2006, p. 308). Ele esclarece que “o negócio jurídico será tributado na medida em que incorporar as conseqüências econômicas previstas na lei, mesmo que declarada judicialmente sua invalidade” (*idem*, p. 312), o que não acarreta ser irrelevante a invalidade se o fato for economicamente ineficaz. A interpretação adequada do dispositivo em comento seria no sentido de que se o fato fosse economicamente ineficaz, não teria repercussão tributária, o que tornaria a regra legal em si desnecessária, porquanto as normas da igualdade e da capacidade contributiva já compreenderiam as soluções necessárias. Todo o problema revolveria em torno da qualificação da eficácia econômica do fato em que o ato se converteu ao receber a incidência da regra de tributação. Especificamente quanto ao inciso II do dispositivo, pondera que, caso se refira aos efeitos econômicos, haverá contradição, por visar justamente a tributação pelos efeitos econômicos, e não pela forma adotada (*ibidem*).

Não se chegue a acatar a afirmação de Lenz (1988, p. 112), no sentido de que para o Direito Tributário é completamente irrelevante até mesmo a nulidade e a anulabilidade já decretadas do fato mediante o qual se concretizou a hipótese de incidência, porque estaria nascida a obrigação fiscal, que subsistiria independentemente da validade ou invalidade do ato. Afirmar que o fato gerador ocorrido “não desaparece, do ponto de vista fiscal, pela nulidade ou anulação” (LENZ, 1988, p. 112) não se afigura razoável, uma vez que, inequivocamente desfeito o ato, pela anulação ou pela decretação de nulidade, seus efeitos tributários não subsistem, porque o efeito econômico observado seria revertido (MACHADO, 2004, p. 396).

Na verdade, isso decorre do fato de que, sendo a norma do *non olet* uma regra, quando interpretada e aplicada, exige que, além guardar correspondência entre a construção conceitual dos fatos e a estrutura hipotética legalmente prevista, promova a finalidade que lhe dá sustentação (ÁVILA, 2006, p. 73). Isso significa dizer que esse afastamento da aplicação do artigo 118 do CTN é conseqüência da natureza da justificação que exige por ser regra. Se o legislador tributário teria querido privilegiar a eficácia em relação à validade (LENZ, 1988, p. 117), dando ênfase ao resultado econômico da operação, e esta não gerou, em virtude da invalidade, efeitos econômicos, aplicar a regra não promove a sua finalidade, no caso.

---

<sup>52</sup> *Trabalhos da Comissão Especial do CTN*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954, p. 193.

### 3.3.3.2 Ilicitude detectada na ocorrência do fato gerador

No instante em que o fato se subsume na norma (CARVALHO, 2007, p.259), pode ser detectada uma ilicitude circunstancial, relacionada a uma atividade em si lícita, o que não impede a cobrança do tributo (MACHADO, 2009, p. 101). Isso decorre, à evidência, da distinção entre o fato gerador do tributo e a sua respectiva hipótese de incidência, visto que o ilícito não pode constituir elemento essencial desta, mas pode manifestar-se incidentalmente na ocorrência daquele. Ante isso, Machado se opõe à expressão “tributação de atividade ilícita”, porque isso pressupõe que essa atividade esteja compreendida no núcleo da descrição normativa do fato gerador, o que não se admite, porquanto se estaria tornando o tributo sanção (*ibidem*). Trata-se aqui do problema jurídico da tributação incidente sobre atividades ilícitas no momento do lançamento (BECKER, 2007, p. 646). A verificação da ocorrência desse ilícito é que tomará lugar quando do lançamento tributário.

Relembramos, agora, a lição de Falcão (1994, p. 45), que afirmava dever ser considerada a consistência econômica do fato gerador do tributo, sendo irrelevante para o Direito Tributário a validade ou nulidade do ato privado mediante o qual se concretiza a hipótese de incidência, desde que a capacidade econômica exista no mundo dos fatos. Vale dizer, uma vez que o ato praticado tenha gerado efeitos econômicos ou materiais, a norma tributária incide. Micheli<sup>53</sup> (*apud* MACHADO, 2009, p. 102) afirmara que, embora o tributo não fosse reação ao cometimento de um ilícito, não se poderia negar que este poderia refletir a capacidade contributiva do agente.

Becker acena pela possibilidade de a administração tributária abstrair ilícitos constatados na fase de lançamento tributário quando (2007, p. 649-651): (i) a hipótese de incidência tiver como elemento integrante fato econômico ou ato humano, considerados faticamente, desde que a ilicitude ocorra no fato econômico sem impedir o seu surgimento; (ii) quando a hipótese de incidência tem por elemento essencial o efeito jurídico de determinado fato jurídico, se a ilicitude deste não impedir a irradiação dos seus efeitos no plano jurídico; e (iii) quando a hipótese de incidência tiver por elemento integrante o efeito jurídico de um fato jurídico, cuja ilicitude determina apenas a sua anulabilidade, ainda não decretada. De outra parte, indica como situações em que a abstração da ilicitude é impossível: (i) quando a hipótese de incidência tiver por elemento integrante o efeito jurídico de

---

<sup>53</sup> MICHELI, *op. cit.*, p. 46.

determinado fato jurídico cuja invalidade determina sua ineficácia; (ii) quando, embora o efeito econômico seja o elemento integrante da hipótese de incidência, este deva ser causado por um fato jurídico cuja ilicitude determina sua ineficácia; e (iii) quando a hipótese de incidência tem como elemento integrante um fato jurídico que ocorre de maneira ilícita. Machado (2004, p. 396), mais uma vez, esclarece que as conclusões de Becker são incompatíveis com o fato de o CTN ter privilegiado a realidade dos fatos em relação à abstração jurídica, preconizando a aplicação da norma tributária de acordo com os efeitos econômicos verificados.

O artigo 118 do CTN, quando refere à descrição legal do fato gerador, faz alusão à hipótese de incidência, em cuja realização podem ocorrer ilicitudes circunstanciais, portanto, inessenciais, que não impedem o surgimento da obrigação tributária (MACHADO, 2009, p.105-106). Ressalta Machado, todavia, que:

[a] insubsistência do fato tributável, com a completa supressão de seus efeitos econômicos, implica inexoravelmente a impossibilidade de exigência do tributo, porque leva ao desaparecimento do suporte fático de incidência da norma de tributação, que é o signo presuntivo de capacidade contributiva. Assim, tanto do ponto de vista da lógica jurídica formal não se pode mais falar de obrigação tributária, à míngua do fato gerador respectivo, como do ponto de vista axiológico não se pode mais falar de capacidade contributiva, que desaparece com o perdimento da riqueza sobre a qual incidiria o tributo (MACHADO, 2008, p.134).

Tendo se manifestado a capacidade econômica, ainda que o fato gerador ocorra mediante ilicitude circunstancial, a obrigação tributária surgirá (FALCÃO, 1994, p. 45); contudo, o tributo não será devido nos casos em que, em virtude da ilicitude, se torne insubsistente o fato que havia gerado a obrigação. Vale dizer, tornada inexistente a situação de fato que ensejou a incidência da regra de tributação, “cobrar o tributo em razão de eventual ilicitude seria convertê-lo em penalidade, o que de nenhum modo se pode admitir [...]” (MACHADO, 2004, p. 398). Isso também decorre da finalidade da regra contida no artigo 118 do CTN, de forma idêntica ao que acontece quando, em virtude de invalidade, se desconstituem o ato e seus efeitos, ou seja, a justificção da aplicação da regra não é completa, porque, ainda que haja correspondência entre o que previu o suporte fático e o que aconteceu, sua finalidade – aferir os efeitos econômicos do ato – não seria atingida (ÁVILA, 2006, p. 73). Ademais, cobrar o tributo depois de tornada inexistente a situação de fato que ensejou a incidência transformá-lo-ia em penalidade.

### 3.4 *Non Olet* e Extrafiscalidade

Não obstante as considerações recém registradas, importa que voltemos nossa atenção, brevemente, para as observações feitas por Martins acerca da tributação de atividades ilícitas, sobre a qual sustentou que serviria como mecanismo de desincentivo às práticas contrárias ao direito (1983, p. 315). Trata-se de mecanismo diverso ao que se viu até o momento, porque envolve a transformação de uma atividade ilícita em determinado ramo do Direito, como, *v. g.*, o direito penal, em lícita para o Direito Tributário, para que sobre ela incida tributo com finalidade extrafiscal – refere o autor inclusive ao que chama de “sanção integrada no tributo” (1983, p. 228). Elegia, à época, como imponíveis, para este fim: casas noturnas de espetáculos pornográficos (*dancings*); motéis e estabelecimentos congêneres; jogo; revistas pornográficas e de violência; e programas de televisão violentos ou pornográficos (*idem*, p. 333-355). Nesse caso, a reprovabilidade da conduta está assentada já na hipótese de incidência, e é precisamente por isso que a tributação (pura e simplesmente, ou de forma diferenciada) incide. Pelo que foi exposto no item 3.2, tratar-se-ia de uma sanção, não de um tributo, caso a conduta se mantivesse sendo considerada ilícita.

Sobre o finalismo extrafiscal do tributo, Becker (2007, p. 623) já assinalava a tendência do aumento do número de tributos utilizados não só como meio de arrecadação para o custeio das despesas do Estado, mas principalmente como instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada, coexistindo, no tributo, dois finalismos: um fiscal e outro extrafiscal – este poderia ser utilizado tanto para promover a reforma social quanto para impedi-la, visto que, como todo o direito, é instrumento (*idem*, p. 631-632). Refere que o povo, muito freqüentemente, não compreende as exigências do bem comum, não as praticando nem aceitando (*idem*, p. 627). Ante isso,

[a] imposição de regra jurídica que, de súbito e diretamente, proíba aqueles vícios ou obrigue a prática daqueles atos de solidariedade, poderá desencadear graves perturbações de ordem econômica, social ou moral, cujas conseqüências serão piores que aqueles vícios e egoísmo social (*ibidem*).

Diante dessa situação, afirma o eminente jurista que a regra jurídica perde utilidade quando, sopesando-se seus efeitos favoráveis e seus efeitos desfavoráveis, se conclui que causou mais prejuízo do que bem. Acrescenta que, embora os cidadãos que desrespeitam a regra estejam errados ao negar o sacrifício imposto pela norma, o próprio Estado também falha, por precipitação (BECKER, 2007, p. 627). Para desestimular determinada conduta

indesejada, são possíveis duas alternativas: ou o Estado cria uma regra que juridiciza a conduta como ilícita; ou cria uma regra tributária extrafiscal desestimuladora. Nesta hipótese, a intervenção seria indireta, porque só o que se exige é o tributo, que, na verdade, é interesse secundário do Estado, visto que o que se deseja, realmente, é o “reflexo econômico-social que resulta da circunstância dos indivíduos evitarem ou se absterem de realizar a hipótese de incidência do tributo ‘proibitivo’” (*idem*, p. 628).

O gênero da extrafiscalidade, afirma Schoueri (2005, p. 32), abrange todos os tributos que não se vinculam à distribuição equitativa da carga tributária ou à simplificação do sistema tributário. Em virtude disso, ao autor convém chamar de “normas tributárias indutoras” as que pretendem estimular ou desestimular um comportamento humano (*idem*, p. 34). Canotilho averba que a extrafiscalidade atua também como instrumento legitimador de desvios do parâmetro material dos impostos, ou seja, do parâmetro da justiça distributiva no custeio dos encargos públicos, o qual é, de regra, norteado pela capacidade contributiva (2007, p. 11).

Vasques, sobre o advento do Estado Extrafiscal em Portugal, registra que o “imposto facultava ao Estado o poder de tutelar a moralidade dominante – permitia-lhe dirigir contra o que entendesse reprovável o gravame fiscal. Por outro lado, o imposto obrigava o Estado a auscultar a moralidade pública” (1999, p. 113). O autor conclui em contraponto ao que Martins propugna, sustentando que a tributação extrafiscal do jogo, do álcool e do tabaco (que chama de “impostos do pecado”) se tornou, em terras lusas, predatória, merecendo a citação:

[...] porque o Estado sabe que, ao consumir o álcool, o tabaco ou o jogo, se gera ainda no espírito do contribuinte um sentimento de culpa e degradação, dirige contra os pegadores a tributação correctiva.

O discurso econômico é utilizado, assim, na exploração do atávico sentimento de culpa dos contribuintes – seleccionam-se, entre as mil e uma exterioridades com que convivemos, aquelas que combinam potencial financeiro e fragilidade moral. E por este modo, mesmo sem que o Estado os acuse de pecadores, os contribuintes – indústria e consumidores – sentido-se em falta, consentem na carga predatória do imposto, sentem maior relutância em fazer valer os seus direitos. (*idem*, p. 241-242)

Canotilho explica o fenômeno da extrafiscalidade da tributação sobre o jogo em Portugal como um meio de “aproveitar as receitas resultantes de uma actividade cuja não-regulamentação ou simples proibição traria maiores danos sociais e fazê-la reverter, directamente, para outros fins, no caso, o desenvolvimento turístico da zona” (2007, p. 15).

O fenômeno da tributação extrafiscal proibitiva põe por terra o argumento de que a multa, como sanção, se diferencia do tributo em razão da sua finalidade de desestímulo, visto que aquele tem essa mesma função precípua. Como verificamos no item 3.2, *supra*, a

distinção entre a sanção e o tributo reside em ser ou não a ilicitude elemento essencial do suporte fático da regra (hipótese de incidência) – se sim, trata-se de sanção; senão, é tributo (MACHADO, 2009, p. 98 e 106). Isso também se aplica ao tributo extrafiscal proibitivo. Enquanto a sanção consiste no dever estabelecido por uma regra jurídica para impedir e desestimular diretamente um ato ou fato proibido pelo ordenamento jurídico (BECKER, 2007, p. 645), o tributo extrafiscal desestimulador – ou “proibitivo” – consiste no dever estabelecido com a finalidade de impedir ou desestimular, indiretamente, um ato ou fato que a ordem jurídica permite (*idem*, p. 646).

Ainda atento a isso, Martins recentemente manifestou-se, ainda que brevemente, em sentido similar ao esposado em sua tese de doutorado, acima mencionada:

Em verdade, o jogo, no Brasil, é permitido e explorado pelo governo federal (loteria federal, esportiva etc.). Na minha tese, sustentei que melhor seria permiti-lo em cidades turísticas, como ocorre em Punta del Leste ou Las Vegas, o que facilitaria a arrecadação, a fiscalização e o controle. A proibição do jogo tem levado à triste realidade de perene corrupção. À evidência, não estou prejulgando ninguém, mas um Ministro da envergadura de Cesar Peluso seria incapaz de qualquer decisão superficial. O certo, todavia, é preferível controlar tais atividades com forte tributação e fiscalização, a permitir que ocorram, na clandestinidade. Como dizia Roberto Campos, é melhor conhecer os fatos para poder evitar a fatalidade (MARTINS, 2007, p. 2).

Machado (2009, p. 108), para exemplificar a ocorrência de situações em que não se pode precisar se determinada prestação é tributo ou sanção, em virtude de não se poder determinar se seu suporte fático tem por elemento nuclear essencial um ilícito ou não, remete ao IPTU progressivo, previsto no inciso II do § 4º do artigo 182, da Constituição. Admitindo-se que constitua sanção, tratar-se-ia de exceção constitucionalmente prevista. A resposta dependeria da natureza do plano diretor: sendo impositivo, sua inobservância poderia ser considerada ato ilícito, com a conseqüente sanção; do contrário, sendo indicativo, o IPTU progressivo seria tributo extrafiscal seletivo. O autor sustenta ser o plano diretor impositivo, motivo pelo qual sua inobservância seria ilícita, sendo o IPTU progressivo um imposto punitivo constitucionalmente permitido (*ibidem*).

Depreende-se desses brevíssimos comentários que a tributação extrafiscal proibitiva, ou tributação indutora negativa, deriva, na origem, da mesma concepção que dá origem à regra *non olet* – aplicação de tributos a situações reprovadas ou combatidas pelo Estado. Todavia, para que de fato se tenha extrafiscalidade proibitiva, a conduta indesejada pelo Estado deve ser convertida em lícita, para que, só assim, possa sobre ela incidir o tributo que pretende desestimular a sua prática – “deve ocorrer, necessariamente, no âmbito das

atividades lícitas, como orientadora dessas atividades, mas nunca como sancionatória” (FERRAZ, 2005, p. 341). Do contrário, estaríamos diante de uma sanção disfarçada sob a forma de tributo, e, como já nos é bem sabido, ambos não se confundem.

## 4 CONCLUSÕES

Diante do exposto, podemos concluir que a norma que determina a abstração pela autoridade fazendária da validade e da eficácia jurídica dos atos praticados, bem como dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, alcunhada tradicionalmente pela doutrina, desde que empregada a expressão por Bühler, de “princípio do *non olet*” é uma regra, porquanto, na forma como consagrada pelo legislador no artigo 118 do CTN, descreve imediatamente o comportamento específico (o que deve ser feito) a ser adotado pelo agente administrativo fazendário, qual seja desconsiderar as qualificadoras jurídicas dos fatos geradores de tributos (invalidade, ilicitude e ineficácia) na sua interpretação, prevendo mediatamente fins devidos, justificando-se por uma relação de correspondência da construção conceitual dos fatos com a construção conceitual do suporte fático da norma, e contribuindo de forma decisiva e abarcante para a solução dos conflitos de interesses, com pretensão de oferecer uma solução específica com base em uma apropriação prévia desses pelo legislador.

Também concluímos que tributo e sanção não se confundem, uma vez que esta tem por elemento essencial de sua hipótese de incidência um ato ilícito, enquanto aquele tem como elemento nuclear do suporte fático um fato lícito. Não podemos distinguir sanção e tributo pelo critério da finalidade, haja vista o compartilhamento da intenção desestimuladora entre a sanção e o tributo extrafiscal proibitivo. O tributo, frisamos, tem atuação ativa, enquanto a sanção tem atuação reativa. A prestação pecuniária compulsória, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, em função de determinado fato, não pelo fato em si, mas pela circunstância de ser este ilícito, não é tributo, e o tributo não pode sequer ter efeito sancionador.

Hipótese de incidência e fato gerador não se podem confundir, uma vez que designam realidades distintas, quais sejam: a primeira corresponde à descrição normativa dos fatos necessários e suficientes cuja ocorrência no mundo dos fatos determina o nascimento da obrigação de pagar um tributo; o segundo, de outra banda, corresponde aos fatos que efetivamente ocorreram, preenchendo o suporte fático da regra de imposição, ou seja, trata-se da própria concretização fática do conceito previsto hipoteticamente na regra. Na hipótese de incidência tributária não pode haver, como elemento essencial, um ilícito. Quando o legislador inclui na hipótese de incidência de um tributo um ilícito, o faz em caráter não essencial; logo, dispensável. A incidência do tributo não decorre da ilicitude, ainda que possa ocorrer apesar da ilicitude.

Como o artigo 118 do CTN determina a abstração, pelo hermeneuta tributário, da validade jurídica dos atos efetivamente praticados, da natureza de seu objeto e de seus efeitos, bem como dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, preconiza-se a realidade dos fatos em detrimento da abstração jurídica. O que interessa ao Direito Tributário, destarte, são os efeitos que se produzem no plano concreto, isto é, no mundo fenomênico; portanto, os efeitos tributários derivados de um ato nulo ou anulável não subsistirão quando a declaração de sua nulidade ou a decretação de sua anulabilidade acarretar a reversão dos seus efeitos materiais no mundo dos fatos. Isso decorre da natureza de regra da norma em questão, cuja aplicação deve, além guardar correspondência entre a construção conceitual dos fatos e a estrutura hipotética legalmente prevista, promover a finalidade que lhe dá sustentação, que, no caso, é atingir os efeitos econômicos dos atos praticados.

Quanto à verificação de ilicitudes circunstanciais na ocorrência de um fato gerador tributário, tendo se manifestado a capacidade econômica, a obrigação tributária surgirá independentemente da ilicitude eventual; entretanto, o tributo não será devido nos casos em que, em virtude da ilicitude, se torne insubsistente o fato que havia gerado a obrigação. A insubsistência do fato gerador, com a completa supressão de seus efeitos econômicos, implica inexoravelmente a impossibilidade de exigência do tributo. Isso também decorre da finalidade da regra contida no artigo 118 do CTN, pela mesma construção argumentativa contida no parágrafo anterior.

A tributação extrafiscal proibitiva deriva da mesma concepção que dá origem à regra do *non olet*. Todavia, para que de fato se tenha extrafiscalidade proibitiva, a conduta indesejada pelo Estado deve ser convertida em lícita, para que, só assim, possa sobre ela incidir o tributo que pretende desestimular a sua prática. Do contrário, estaríamos diante de uma sanção disfarçada sob a forma de tributo, e ambos não se confundem.

Verificou-se, portanto, que a delimitação da norma do *non olet* passa pela revisão de elementos da Teoria Geral do Direito, os quais definem a forma de incidência das normas jurídicas, inclusive tributárias. Respeitando o que comporta o presente trabalho, essas foram as considerações e conclusões que se demonstraram pertinentes e necessárias.

## REFERÊNCIAS

- ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. Traduzido por Alfredo Bosi. 2ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- ALEXY, Robert. **Teoria de Los Derechos Fundamentales**. Tradução e estudo introdutório de Carlos Bernal Pulido. 2ª Ed. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2008.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Traduzido por Pietro Nasseti. São Paulo: Martin Claret, 2005.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.
- \_\_\_\_\_. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 5ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª Ed. Revista e complementada. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1993.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária: licitude e abuso de direito**. Curitiba: Juruá, 2006.

BRASIL. Ministério da Fazenda: Primeiro Conselho de Contribuintes. Recurso Administrativo s/n. Recorrente: Francisco Tomaz da Cunha. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Augusto de Bulhões. Rio de Janeiro, 4 de julho de 1952. **Revista de Direito Administrativo**, vol. 35. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1954, p. 418-419.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, 11 de janeiro de 2002. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/2002/L10406.htm>>. Acesso em: 31/03/2009.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 de outubro de 1966 e 31 de outubro de 1966. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm)>. Acesso em: 21/05/2009.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 13/08/2009. 1988a.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus nº 7.444/RS. Impetrante: Altamiro de Araújo Lima Filho e outro. Pacientes: Pio Chagas Júnior, Roberto Rodrigues Chagas, Glaucieide Bringel Marques, Marlei Maria Moreira e Maria Jeaneth Rodrigues Chagas. Coator: Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Relator Ministro Edson Vidigal. **Diário da Justiça**, Brasília, 3 de agosto de 1998(a). Disponível em: <[www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br)>. Acesso em: 13/08/2009.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 984.607/PR. Recorrente: Juraci Rodrigues da Silva. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Castro Meira. **Diário da Justiça**, Brasília, 5 de novembro de 2008. Disponível em: <[www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br)>. Acesso em: 13/08/2009.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 77.530-4/RS. Impetrante: Altamiro de Araújo Lima Filho e outro. Pacientes: Pio Chagas Júnior e Roberto Rodrigues Chagas. Coator: Superior Tribunal de Justiça. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. **Diário da Justiça**, Brasília, 18 de setembro de 1998(b). Disponível em: <[www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br)>. Acesso em: 13/08/2009.

\_\_\_\_\_. Tribunal Federal de Recursos. Agravo de Petição nº 364. Agravante: Orlando da Silva Teles. Agravado: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Cunha Vasconcellos. Rio de Janeiro, 22 de março de 1949. **Revista de Direito Administrativo**, vol. 22. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1950, p. 35-43.

\_\_\_\_\_. Tribunal Federal de Recursos, 4ª Turma. Apelação Cível nº 0080602. Relator: Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, [Brasília], 4 de fevereiro de 1988. **Superior Tribunal de Justiça**. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 04/11/2009. 1988b.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. “O Imposto Especial sobre o Jogo no Contexto Jurídico-Constitucional Fiscal”. **O tributo – reflexão multidisciplinar sobre sua natureza** (coord. Ives Gandra da Silva Martins), p. 9-21. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18º Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

ENGISCH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. 9ª Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 5ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FERRAZ, Roberto. “Tributação Ambientalmente Orientada e as Espécies Tributárias no Brasil”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (organizador). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 333-353.

GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Traduzido por João Baptista Machado. 6ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LATORRE, Angel. **Introdução ao Direito**. Traduzido por Manuel de Alarcão. Coimbra: Almedina, 2002.

LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. **Obrigação Tributária**. São Paulo: J. Bushatsky, 1971.

LENZ, Luís Alberto Thompson Flores. “A Tributação das Atividades Ilícitas e Criminosas”. **Revista da AJURIS**. Ano XV. Porto Alegre: AJURIS, 1988, p. 107-122.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, V. II, São Paulo: Atlas, 2004.

\_\_\_\_\_. **O Conceito de Tributo no Direito Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 27ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

\_\_\_\_\_. “Tributo e Atividade Ilícita”. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Ano 17, nº 87. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 85-110.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003**. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. “A Interpretação Econômica no Direito Tributário”. **Associação Paulista de Estudos Tributários**. São Paulo: APET, 2009. Disponível em <<http://www.apet.org.br/artigos>>, acesso em 28/07/2009.

\_\_\_\_\_. “O Princípio do ‘Non Olet’”. In: **Gazeta Mercantil**, Ed. 03/05/2007. São Paulo, 2007.

\_\_\_\_\_. **Teoria da Imposição Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1983.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da eficácia, 1ª parte**. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2008a.

\_\_\_\_\_. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**. 12ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

\_\_\_\_\_. **Teoria do fato jurídico: plano da validade**. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2008b.

MICHELON JR. Cláudio Fortunato. **Aceitação e objetividade: uma comparação entre as teses de Hart e do positivismo precedente sobre a linguagem e o conhecimento do Direito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11. Ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009.

POHLMANN, Eduardo Augusto. “O discurso jurídico como um caso especial do discurso prático geral: uma análise da teoria discursiva do Direito de Robert Alexy”. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul**. V.27. Porto Alegre: UFRGS, 2007, p. 59-99.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado: Parte Geral**. Tomo I: Introdução. Pessoas físicas e jurídicas. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970a.

\_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Privado: Parte Geral**. Tomo II: Bens. Fatos jurídicos. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970b.

PORTO, Éderson Garin. **Estado de Direito como limitação ao poder de tributar**. Porto Alegre: UFRGS, 2007. Disponível em <[www.lume.ufrgs.br](http://www.lume.ufrgs.br)>. Acesso em 17/11/2009.

POSNER, Richard. **The Problems of Jurisprudence**. Cambridge e Londres: Harvard University Press, 1993.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1977.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SUETÔNIO. **A Vida dos Doze Césares**. Traduzido por Sady-Garibaldi. 2ª Ed. São Paulo: Ediouro, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 15ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

\_\_\_\_\_. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 4ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

VANONI, Ezio. **Natureza e Interpretação das Leis Tributárias**. Traduzido por Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro: Financeiras, 1932.

VASQUES, Sérgio Trigo Tavares. **Os Impostos do Pecado**. Coimbra: Almedina, 1999.