

# Tributação sobre o Pecado, Moldura Regulatória Brasileira e Desenvolvimento: uma Breve Análise do Projeto de Lei n. 186/2014

## *Taxation on Sin, Brazilian Regulatory Framework and Development: a Brief Analysis of Bill no. 186/2014*

Frederico Silva Bastos

Mestre pela Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas. Vinculado à Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas. Advogado e Professor do curso de Pós-graduação FGV LAW da Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo. Membro da Society of Trust and Estate Practitioners e do Grupo de Estudos de Políticas Tributárias da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo. Foi Pesquisador do Núcleo de Estudos Fiscais – NEF da Fundação Getúlio Vargas. *E-mail*: fredericosbastos@gmail.com.

João Vitor Kanufre Xavier da Silveira

Vinculado à Universidade de São Paulo (USP). Mestrando pelo Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). FGV LAW da Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo. Advogado em São Paulo. *E-mail*: jokanufre@gmail.com.

Recebido em: 18-02-2019

Aprovado em: 07-10-2019

### *Resumo*

O presente trabalho trata do tributo que incide sobre a atividade dos jogos de azar, conforme prevê o Projeto Lei n. 186/2014, que visa regulamentar e autorizar a atividade dos jogos de azar. O que se verificou é que o tributo instituído no aludido Projeto Lei não seria suficiente para alcançar os objetivos econômicos e programáticos insculpidos na Constituição e que coincidem com os objetivos trazidos no veículo normativo. E, bem assim, constatou o presente trabalho que uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) seria a melhor opção para a política tributária a incidir sobre a atividade, o que poderia, inclusive, se estender a outras áreas econômicas ainda não desbravadas pelo Estado Brasileiro. E tal constatação só foi possível após o percurso de um caminho metodológico que primeiro verificou a política tributária dos *Sin Taxes* (como referencial para o trabalho). Finalmente, foi feita uma análise de compatibilidade entre as espécies tributárias e o modelo extraído das conclusões dos capítulos anteriores. Chegou-se, portanto, à constatação de que a CIDE seria a melhor alternativa para a tributação dos jogos de azar, bem como outras atividades ainda proibidas e não regulamentadas pelo Brasil, tal como, o comércio da *cannabis sativa*.

*Palavras-chave*: jogos de azar, sin taxes, estado arrecadação, tributo, modelo.

### *Abstract*

The present work deals with the tax that affects the gambling, according to Project Law no. 186/2014, which aims to regulate and authorize the activity of gambling. What has happened is that the tax established in the aforementioned Project Law would not be sufficient to achieve the economic and programmatic objectives inscribed in the Constitution and that they coincide with the objectives brought in the normative vehicle. And, as well, the present study found that a Contribution of Intervention in the Economic Domain (CIDE) would be the best option for tax policy to focus on the activity, which could even extend to other economic areas not yet cleared by the Brazilian State. And this finding was only possible, after a methodological path that first verified the tax policy of Sin Taxes (as a reference for work). Finally, a compatibility analysis was done between tax species and the model extracted from the conclusions of previous chapters. It was therefore found that CIDE would be the best alternative for the taxation of gambling, as well as other activities still prohibited and not regulated by Brazil, such as the trade in cannabis sativa.

*Keywords:* gambling, no taxes, state collection, tribute, model.

### **Introdução**

A proposta do presente estudo é, a partir do Projeto de Lei n. 186/2014, que dispõe sobre a tributação de jogos de azar, propor um modelo de tributo que sirva como um incentivo ao Estado Brasileiro a regulamentar e tributar determinadas atividades consideradas indesejadas.

Ao invés de os Estados efetuarem gastos com políticas públicas para reprimir determinados comportamentos, estes podem desestimular comportamentos por meio da cobrança e arrecadação de tributos, o que pode ser revertido no desenvolvimento regional. Assim, o artigo analisa a incidência tributária sobre a atividade dos jogos de azar sob a perspectiva de que tal tributação poderia repercutir em ganhos efetivos para a sociedade.

Um bom ponto de partida para ilustrar o debate que pretendemos propor são os dados de agências de estados que regulamentaram e tributam determinadas atividades consideradas indesejadas. A agência que controla os jogos de azar, no Estado de Nevada nos EUA, reportou que no ano de 2017 os tributos arrecadados com a atividade chegaram a \$ 460.234.852,00 de dólares<sup>1</sup>. Enquanto no Colorado, também nos EUA, a receita tributável sobre o mercado da maconha chegou a \$ 747.981.749,00, destinados aos cofres estatais<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Dados obtidos da Gaming Control Board. Disponível em: <<http://gaming.nv.gov/modules/show-document.aspx?documentid=12946>>. Acesso em: 1º abr. 2018.

<sup>2</sup> Dados do Colorado Department of Revenue. Disponível em: <<https://www.colorado.gov/pacific/sites/default/files/0518%20CalendarReport%20PUBLISH.pdf>>. Acesso em: 29 jun. 2018.

Com efeito, se partirá para uma análise do Projeto Lei n. 186/2014 (“PL” e PL n. 186/2014”) de lavra do Senador Ciro Nogueira<sup>3</sup>, que visa regulamentar a exploração de jogos de azar, disciplinando a autorização e a destinação dos recursos arrecadados, entre outras disposições<sup>4</sup>.

Da leitura do art. 8º<sup>5</sup> do PL n. 186/2014 (ainda em trâmite) os jogos de azar autorizados seriam (a) a Loteria Federal e as Loterias Estaduais; (b) o *Sweepstake*; (c) aqueles praticados em cassinos; (d) o jogo de bingo; (e) os jogos praticados em cassino; (f) as apostas eletrônicas; e (g) o jogo do bicho.

A proposta legislativa é, pois, regulamentar atividades que detêm aceitação de boa parte do tecido social, levando “em consideração o aspecto histórico-cultural e a relevância de sua função social para o país”<sup>6</sup>, conforme é destacado no texto de justificação do projeto.

A leitura dos dispositivos não deixa dúvidas de que os objetivos do PL são salutares, tais como a geração de postos de trabalho, o fomento no mercado com a circulação de riquezas, a redução das desigualdades regionais e sociais<sup>7</sup> e, em última análise, a arrecadação tributária.

Em meio a esses objetivos, o PL n. 186/2014 parece ter incluído outro que nos parece não estar alinhado com o restante do seu escopo, qual seja, o financiamento da Previdência Social. É o que se extrai do art. 33, inciso I, da Emenda n. 52 da Comissão de Desenvolvimento Nacional (CEDN)<sup>8</sup> ao Substitutivo do PL n. 186/2014, ainda não submetida à votação na Comissão de Constituição Justiça e Cidadania (CCJC) do Senado:

<sup>3</sup> BRASIL. Senado Federal. Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/117805>>. Acesso em: 02 jan. 2017.

<sup>4</sup> “Art. 1º Esta Lei dispõe sobre a exploração de jogos de azar em todo o território nacional. Art. 2º Fica autorizada, nos termos desta Lei e de seu regulamento, a exploração de jogos de azar em todo o território nacional em reconhecimento ao seu valor histórico-cultural e à sua finalidade social para o País.” (BRASIL. Senado Federal. PL n. 186/2014)

<sup>5</sup> “Art. 8º São passíveis de exploração no Brasil os seguintes jogos de azar, dentre outros previstos em regulamento: I – Loteria Federal e Loterias Estaduais; II – *Sweepstake*; III – Aqueles praticados em cassinos; IV – Bingos; V – Apostas de quotas fixas; VI – Apostas eletrônicas; e VII – Jogo do bicho.”

<sup>6</sup> BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei n. 186/2014. Disponível em: <<http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getPDF.asp?t=150883&tp=1>>. Acesso em: 02 jan. 2017.

<sup>7</sup> Cite-se, por exemplo, o art. 2º da Emenda n. 52 – CEDN (Substitutivo ao PL n. 186/2014) que elenca os princípios norteadores para a exploração dos jogos de azar: “Art. 2º A exploração de sorteios na modalidade jogos de azar observará, em especial, os seguintes princípios: I – a soberania nacional; II – a dignidade da pessoa humana; III – o interesse público; IV – a função social da propriedade; V – a repressão ao abuso do poder econômico; VI – a defesa do consumidor; VII – a redução das desigualdades regionais e sociais; VIII – o respeito à privacidade; e IX – a prevenção e o combate aos crimes de lavagem de dinheiro ou ocultação de bens, direitos e valores; X – o fomento do turismo como indutor do desenvolvimento humano, econômico e cultural.” (BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei n. 186/2014)

<sup>8</sup> Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/117805>>. Acesso em: 19 fev. 2017.

“Art. 33. Do total auferido pela União, ressalvado o disposto no art. 13, em razão da exploração dos jogos de azar, haverá a seguinte destinação:

I – 91% (noventa e três por cento) para a Seguridade Social, conforme disposto na Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;”

Como se vê, o dispositivo faz remissão à Lei n. 8.212/1991<sup>9</sup>, a qual organiza a Seguridade Social, e que, em seu art. 11, estabelece a composição de seu orçamento, respaldando o texto constitucional, ao arrolar as Contribuições Sociais. Veja-se:

“Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

I – receitas da União;

II – receitas das contribuições sociais;

III – receitas de outras fontes.

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço; (Vide art. 104 da Lei nº 11.196, de 2005)

b) as dos empregadores domésticos;

c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário de contribuição; (Vide art. 104 da Lei nº 11.196, de 2005)

d) as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro;

e) as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos.”

A justificativa para tanto é a de criar uma “nova fonte de custeio” para as áreas de saúde, previdência e assistência social, gerando benefícios aos cidadãos brasileiros<sup>10</sup>.

Isto é, além da arrecadação com os tributos que normalmente incidiriam sobre a atividade, o PL n. 184/2016 propõe a incidência de uma contribuição destinada à seguridade social, como forma de sustentá-la e expandi-la<sup>11</sup>.

Reside aí, portanto, o enfoque deste trabalho, notadamente, o de analisar (*a*) se a contribuição social ali proposta é suficiente para atingir os objetivos majoritários do PL n. 184/2016, (*b*) se tal contribuição estaria alinhada com o escopo da política de autorização dos jogos de azar, bem como, (*c*) se as suas consequências atendem aos objetivos econômicos definidos na Constituição Federal.

Vale destacar que, embora o presente trabalho possua um olhar tributário sobre o seu objeto, este não pode ser desvinculado do Direito Financeiro, porquanto é o instrumental obtido da união entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro que nos faz analisar os novos fenômenos<sup>12</sup>.

<sup>9</sup> BRASIL. Lei Federal n. 8.212, de 24 de julho de 1991. Brasília/DF: Senado Federal, 1991.

<sup>10</sup> BRASIL. Senado Federal. Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/117805>>. Acesso em: 02 jan. 2017.

<sup>11</sup> Idem.

<sup>12</sup> CANADO, Vanessa Rahal; e SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Direito tributário e financeiro:

O que se afigura no cenário atual é uma nova legislação para autorizar e regulamentar os jogos de azar, a qual certamente gerará desdobramentos tributários e financeiros passíveis de crítica pela doutrina especializada.

Atualmente, o PL aguarda julgamento do Plenário do Senado Federal, após pedido de desarquivamento da matéria, realizado em 19 de março de 2019, tendo como primeiro signatário o Senador Ciro Nogueira. Nesse contexto, o presente estudo apresenta-se como uma crítica prévia à eventual aprovação e à entrada em vigor do PL n. 186/2014.

Além disso, o estudo pode contribuir como uma sugestão para a avaliação da incidência tributária sobre outras áreas que, ao lado dos jogos de azar, são consideradas, no mínimo, polêmicas.

## **1. Aspectos técnicos sobre a tributação de atividades potencialmente reprováveis**

Neste capítulo, se faz oportuno destacar os aspectos técnicos dos tributos sobre atividades imorais, eis que se configura uma política de tributação pouco abordada pela doutrina especializada.

Aqui, é necessário reunir os elementos teóricos e até empíricos para sugerirmos uma nova incidência (admitindo-se que há poucos escritos domésticos sobre esse tipo de tributação, o que nos leva a voltarmos os olhos para a doutrina estrangeira).

Por isso, embora se reconheça que os tributos sobre atividades imorais tenham uma natureza incomum e, sendo assim, também os aproximem de questões pertinentes à política e à economia, neste capítulo trataremos exclusivamente dos principais contornos jurídicos relacionados a tal modelo de tributação.

Vale dizer que sobre esse tema recaem diversos juízos morais, políticos e econômicos, dentro dos quais o presente artigo não pretende adentrar. Nesse contexto, a partir da doutrina internacional, aborda-se a tributação do “pecado” a fim de que se possa estabelecer os principais aspectos jurídicos as serem avaliados quando da regulamentação da tributação das atividades que se inserem nessa moldura, tal como as drogas e os jogos de azar.

### **1.1. Aspectos gerais sobre a tributação do pecado**

Atendendo à necessidade de definir os aspectos mais relevantes para a política de tributação sobre atividades potencialmente reprováveis, extraem-se alguns elementos trazidos da doutrina estrangeira.

Segundo Peter Lorenzi, os “Sin Taxes” estão relacionados a uma política de tributação sobre determinados prazeres ou hábitos humanos tolerados pela socie-

---

resgatando o conceito de tributo e resgatando o controle de destinação. In: VASCONCELLOS, Roberto França de. *Política fiscal*. 2. ed. São Paulo: FGV, 2016, p. 339.

dade, tais como: fumar, consumir bebidas alcoólicas ou, no caso em análise, jogar<sup>13</sup>.

Para James Hines Jr., os “Sin Taxes” foram instituídos pelo governo norte-americano com o intuito próprio de desencorajar o consumo de produtos, como o álcool, o cigarro, a gasolina e as armas de fogo<sup>14</sup>. O intuito desta tributação nos EUA seria justamente a prevenção e, em certa medida, a proteção dos consumidores contra doenças, acidentes e outros danos causados a terceiros, em virtude de comportamentos considerados nocivos<sup>15</sup>.

A ideia de prevenção, a partir de uma regulamentação ou instituição de um tributo, é, pois, central porque a propensão a gerar danos externos e internos é uma das razões da tributação sobre o pecado, como forma de inibir comportamentos. Segundo Lorenzi, os *Sin Taxes* tendem a ser aplicados quando o consumo ou o comportamento<sup>16</sup>:

- a) Fazem parte de uma demanda inelástica, de certa forma atrelada a determinado vício, o que impõe ao Estado admitir o comportamento e, ao mesmo tempo, promover a arrecadação fiscal;
- b) Podem causar danos com maior ou menor potencial ao próprio consumidor, a curto ou a longo prazo; e
- c) São propensos a causar danos a terceiros, gerando externalidades negativas.

Quanto à primeira hipótese, de que a tributação dos pecados decorre de uma demanda inelástica, identifica-se na doutrina certa discordância. É que afirmar que a demanda de consumo do “pecado” é inelástica não parece ser prudente, quando nos colocamos diante do fato de que o aumento no preço sobre determinado produto ou serviço, em decorrência da carga fiscal<sup>17</sup>, pode gerar regressão do consumo, tornando a demanda elástica, em certa medida.

Doutro lado, crer que a demanda é invariavelmente elástica, de certa forma seria um erro, eis que alguns fatores comportamentais observados nos consumidores proporcionam, em alguma medida, certo grau de inelasticidade.

Exemplificativamente, é o caso da demanda do álcool, sobre a qual se observa um consumo elástico, tanto em relação ao tipo de bebida alcoólica, quanto à diversificação das marcas<sup>18</sup>. Por exemplo, se o preço de determinada marca de

<sup>13</sup> LORENZI, Peter. Sin taxes. Social science and public policy. *Society* v. 41. Springer, 2004, p. 59.

<sup>14</sup> HINES JR., James R. Taxing consumption and other sins. *Journal of Economics Perspectives* v. 21. Michigan, 2007, p. 50 e 51.

<sup>15</sup> Idem, *ibidem*.

<sup>16</sup> LORENZI, Peter. Sin taxes. Social science and public policy. *Society* v. 41. Springer, 2004, p. 60.

<sup>17</sup> JOHNSON, Cathy M.; e MEIER, Kenneth J. The wages of sin: taxing America's legal vices. *The Western Political Quarterly* v. 43, n. 3. University of Utah, september 1990, p. 589.

<sup>18</sup> Idem, p. 582.

cerveja aumentar, em função da tributação, é provável que o consumidor passe a beber outro tipo de bebida alcoólica<sup>19</sup>, tais como o vinho ou a cachaça.

Com efeito, se determinado governo tributar determinado comportamento considerado imoral, visando torná-lo mais oneroso, ele deverá tomar precauções contra “desvios” para outro comportamento igualmente indesejado<sup>20</sup>. Noutras palavras, se o Estado deseja desestimular o consumo de cerveja, deve ter em mente que o indivíduo consumidor poderá voltar o seu consumo de álcool para outra bebida. Em sendo assim, a ideia deste tipo de tributação perderia sentido, porquanto não atingiria o seu efeito desencorajador.

Ao lado de tais aspectos, os economistas Cathy M. Johnson e Kenneth J. Meier apontam que os tributos sobre o pecado geram poucas objeções por parte da sociedade, o que facilitaria a sua instituição pelos legisladores. Para outros autores, sobre esse tipo de política tributária, recai, ainda, o interesse da sociedade de que a receita fiscal obtida da tributação sobre o consumo dito “reprovável” também seja utilizada para redistribuir riqueza<sup>21</sup>.

Ao mesmo tempo, outro efeito decorrente, como já adiantado, é a coibição de determinado comportamento indesejável, o que, em certa medida, pode ser uma consequência negativa para os consumidores não habituais porque o tributo eleva o preço do consumo e tolhe o poder de aquisição dos que se encontram na faixa de consumidores não habituais<sup>22</sup>.

Para Richard H. Mattoon, o objetivo dessa política fiscal é o de inibir comportamentos indesejados, obtendo arrecadação, destinada a compensar a sociedade pelos custos decorrentes de tais comportamentos<sup>23</sup>. Por isso, esses tributos substituiriam ou atenuariam a necessidade de tributar determinado consumo mais relevante para subsistência da sociedade<sup>24</sup>.

É preciso advertir, contudo, que essa ideia se mostra relativa porque, segundo Mattoon, normalmente o Estado, em épocas de crise (como a de 2008), tende a utilizar a política fiscal sob análise para gerar arrecadação, distorcendo o caráter principiológico dos tributos do pecado (como forma de inibir comportamentos danosos)<sup>25</sup>.

<sup>19</sup> Idem, p. 592.

<sup>20</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Contribuição ao estudo do regime jurídico das Normas Tributárias Indutoras como instrumento de intervenção sobre o domínio econômico*. São Paulo: USP, 2002, p. 249.

<sup>21</sup> JOHNSON, Cathy M.; e MEIER, Kenneth J. The wages of sin: taxing America's legal vices. *The Western Political Quarterly* v. 43, n. 3. University of Utah, september 1990, p. 572.

<sup>22</sup> Idem, ibidem.

<sup>23</sup> MATTOON, Richard H. Sin taxes: the sobering fiscal reality. *Chicago Fed Letter* n. 339. Chicago: The Federal Reserve Bank of Chicago, 2015. Disponível em: <<https://www.chicagofed.org/publications/chicago-fed-letter/2015/339>>. Acesso em: 04 jan. 2016.

<sup>24</sup> LORENZI, Peter. Sin taxes. Social science and public policy. *Society* v. 41. Springer, 2004, p. 61.

<sup>25</sup> MATTOON, Richard H. Sin taxes: the sobering fiscal reality. *Chicago Fed Letter* n. 339. Chicago: The Federal Reserve Bank of Chicago, 2015. Disponível em: <<https://www.chicagofed.org/publications/chicago-fed-letter/2015/339>>. Acesso em: 04 jan. 2017.

Inclusive, nos EUA, a experiência mostra que tais tributos, normalmente, tendem a ser regressivos, o que leva os principais setores afetados (como, por exemplo, os setores de *fast food* e dos refrigerantes) a realizarem *lobby* sobre o Congresso para minimizar os impactos de determinada política fiscal<sup>26</sup>.

Logo, se de um lado, o tributo sobre o consumo poderia afetar sensivelmente o próprio mercado (reduzindo o consumo), do outro, ele pode gerar efeitos positivos, tais como diminuir as chamadas externalidades<sup>27</sup>, tais como: prejuízos de ordem psicológica e sanitária, poluição e acidentes.

Diante disso, tem o Estado o papel de desestimular aquele consumo ou comportamento considerado pela sociedade como prejudicial. Como consequência, a tributação do pecado pode (a) gerar o desestímulo ao “pecado”, (b) gerar o controle do crescimento do chamado “mercado negro” e (c) gerar arrecadação com a atividade ou consumo desestimulado, o que pode ser revertido em forma de auxílio àquelas pessoas afetadas por seu próprio comportamento<sup>28</sup>.

Assim, diante dos intrincados aspectos sobre a tributação do pecado, apresenta-se um quadro comparativo entre os argumentos contrários e os favoráveis a este tipo de tributação do ponto de vista do Estado:

<i>Quadro comparativo – prós e contras para o Estado – sin taxes</i>	
<i>Contras</i>	<i>Prós</i>
Não desencoraja, como punição institucional, o comportamento nocivo.	Reduz o comportamento reprovável.
Gerar receita, a partir de um comportamento socialmente reprovável e que se deseja evitar.	O produto da arrecadação pode ser revertido em gastos sanitários.
Não resolve o problema e ainda pode gerar perda de demanda, em função do preço.	Substitui a necessidade de tributar o consumo “saudável”.
Sobre específicos setores, o <i>lobby</i> poderá alterar determinada carga fiscal.	Mais uma alternativa de arrecadação para o governo.
	Diminui as externalidades negativas.
	Controle do mercado negro.

Fonte: elaborado pelos próprios autores.

<sup>26</sup> Idem, *ibidem*.

<sup>27</sup> Idem, *ibidem*.

<sup>28</sup> LORENZI, Peter. Sin taxes. Social science and public policy. *Society* v. 41. Springer, 2004, p. 61.



Não obstante as considerações acima, aparentemente, o que se revela a maior vantagem da política financeiro-tributária sob análise é o fato de que ela teria o condão de gerar desenvolvimento regional, se o produto de sua arrecadação for compartilhado entre os entes federativos<sup>29</sup>.

Ao invés de os Estados efetuarem gastos com políticas públicas para reprimir determinados comportamentos, estes podem desestimular comportamentos com arrecadação, o que pode ser revertido no desenvolvimento regional<sup>30</sup>.

Noutra medida, o produto da arrecadação, conforme destacamos da experiência americana, pode servir como instrumento de auxílio aos próprios usuários e prejudicados pelos comportamentos considerados nocivos à saúde, embora tais vantagens só possam ser obtidas se observados os preceitos constitucionais e os próprios objetivos programáticos ligados à tributação.

### ***1.2. Uma necessária aproximação com os tributos incidentes sobre atos ilícitos***

A tributação dos atos ilícitos, a exemplo da política financeiro-tributária ora analisada, incita um debate moral, a respeito da possibilidade de o Estado arrecadar por meio de atividades reprováveis e, de certa forma, regulamentar o resultado proveniente de uma conduta ilícita.

Ocorre, no entanto, que a análise eminentemente moral desse tipo de tributação é irrelevante do ponto jurídico e até ingênua, admitindo-se que muitos desses comportamentos reprováveis estão espalhados na sociedade de maneira até consensual.

Nesse sentido, Alfredo Becker propunha um método essencialmente jurídico para analisar a possibilidade de os tributos terem por fato gerador um ato ou negócio ilícito, repartindo-se a tributação dos atos ilícitos em momentos diametralmente opostos<sup>31</sup>.

Esta divisão se baseia no reconhecimento de que todo o Direito (não só o tributário) se baseia na ideia de hipótese de incidência e do aspecto jurídico a ela pertencente (e não o aspecto econômico ou moral). Daí a proposição: “sem a incidência da regra jurídica não há ato jurídico”<sup>32</sup>. Assim um ato ilícito deverá ser jurídico, forçosamente, eis que sem a veste jurídica o ato será, quando muito, imoral, irreligioso etc.<sup>33</sup>

Relativamente ao aspecto essencialmente jurídico da tributação dos atos ilícitos, Becker traz duas hipóteses, nas quais a regra tributária incide de maneira

<sup>29</sup> Idem, *ibidem*.

<sup>30</sup> MATTOON, Richard H. Sin taxes: the sobering fiscal reality. *Chicago Fed Letter* n. 339. Chicago: The Federal Reserve Bank of Chicago, 2015. Disponível em: <<https://www.chicagofed.org/publications/chicago-fed-letter/2015/339>>. Acesso em: 04 jan. 2017.

<sup>31</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 605.

<sup>32</sup> Idem, p. 602.

<sup>33</sup> Idem, *ibidem*.

lícita e ilícita. A primeira delas é quando a lei tributária é anterior à lei que confere natureza de ilícito a determinado ato ou fato. Nesse caso, a lei não é revogada. O que ocorre é a sua não incidência porque determinada lei alterou a natureza da hipótese de incidência, transformando-a em ato ou fato ilícito. O problema será transferido, pois, ao momento do lançamento do tributo. A segunda delas ocorre quando a lei tributária é instituída em momento posterior à lei que transforma o ato ou fato em ilícito, de modo que a lei tributária não o legaliza (já que a hipótese de incidência tem seu núcleo no ilícito)<sup>34</sup>.

Daí que a partir dessa distinção puramente jurídica, Becker admitiria, com certa restrição, a possibilidade de um determinado tributo incidir sobre um ato ilícito, se a segunda hipótese ocorrer.

Amílcar Falcão, por outro lado, entendia que a polêmica gerada sobre a tributação de atividades ilícitas ou imorais não tem relevância, a partir da interpretação econômica das leis tributárias<sup>35</sup>. Assim, a feição econômica do fato gerador seria um índice de capacidade contributiva, de modo que a validade da atividade ou do ato em Direito Privado, antijuridicidade do Direito Penal ou mesmo a ética/moral/bons costumes pouco importam ao Direito Tributário e Financeiro<sup>36</sup>.

Nessa linha, impedir a tributação das atividades ilícitas não é senão uma manifestação de um sentimentalismo ilógico e infundado e, sob o aspecto jurídico, seria uma violação ao princípio da isonomia fiscal<sup>37</sup>.

Sob essa ótica, admitindo a igualdade como premissa para a tributação dos atos ilícitos, Ricardo Lobo Torres propõe a existência de fatos geradores (e, portanto, tributáveis), baseados em atos ilícitos:

“Descabe, por outro lado, distinguir entre atos lícitos ou ilícitos para o efeito de tributação. Se no fato gerador do tributo descrito na lei se subsumir alguma atividade ilícita ou imoral, ainda assim poderá ser cobrado o tributo. Depreende-se também do art. 118 do CTN essa interpretação. A renda auferida com jogo proibido ou com a prostituição é fato gerador do imposto de renda. O aparente conflito entre o direito penal e o direito tributário se resolve com a consideração da justiça, que aponta para a igualdade de tratamento no pagamento de impostos pelos contribuintes que praticam atos lícitos e ilícitos. Já examinamos o princípio jurídico do *non olet*, que prevalece na hipótese.”<sup>38</sup>

No mesmo sentido, cumpre observar que a tributação de atividades socialmente reprováveis também enfrenta alguma resistência de determinados setores

<sup>34</sup> Idem, p. 607.

<sup>35</sup> FALCÃO, Amílcar de Araujo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 2. ed. São Paulo: RT, 1971, p. 86 e 89.

<sup>36</sup> Idem, p. 87.

<sup>37</sup> Idem, p. 90.

<sup>38</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 250.

da sociedade, os quais utilizam argumentos morais, tanto para defender uma tributação mais rígida quanto para invalidar a arrecadação do Estado a partir dessas atividades.

O questionamento jurídico dos tributos incidentes sobre o pecado, portanto, em determinados momentos, parece ser relegado para segundo plano, em razão de interesses propriamente político-econômicos sobre atividades reprováveis.

Uma prova disso é o estudo promovido por Johnson e Meier, a respeito da tributação do álcool e do cigarro nos EUA, por meio do qual se observou dados da tributação provenientes de estados norte-americanos com predominância de católicos e de outros, cuja predominância seria de protestantes<sup>39</sup>. Os resultados obtidos são de que, nos estados eminentemente protestantes, haveria uma grande carga fiscal sobre o álcool. Doutro lado, os estados católicos que, em tese, teriam uma tolerância maior com o álcool, escolhiam não tributar fortemente a bebida<sup>40</sup>.

Daí poderia se concluir que determinadas sociedades tendem a apoiar uma tributação mais severa sobre os comportamentos considerados moralmente reprováveis, o que pode ser enganoso.

Peter Lorenzi pontua que sociedades conservadoras tendem a defender a ideia de que o Estado não pode se locupletar à custa de uma atividade reprovável e que, ao invés de proibi-la, o Estado acabaria incentivando-a, por meio da tributação<sup>41</sup>.

Porém, essa discussão de ordem moral não é relevante para o tema aqui debatido. Aliás, a ideia de proibir determinada atividade ao invés de tributá-la não parece ser o melhor caminho para desencorajar determinado comportamento. Isso porque, como visto acima, proibir, ou seja, torná-la ilícita não significa que o Estado não poderia tributá-la.

Admitir esse debate moral sobre a tributação do pecado escapa do que é jurídico e não passa de uma modesta visão sobre a tributação e sobre a própria sociedade. Não à toa que o PL n. 186/2014 já expressa a ideia de que tais debates morais devem ser afastados<sup>42</sup> porque pouco contribuem para o avanço de políticas públicas.

O caminho para se analisar os tributos do pecado parece ser, portanto, a partir dos efeitos extrínsecos ao fato gerador, o que torna necessário analisar a extrafiscalidade e a indução de uma norma financeiro-tributária sobre os jogos de azar, novamente, para reforçar a ideia de regulamentação dos jogos de azar.

<sup>39</sup> JOHNSON, Cathy M.; e MEIER, Kenneth J. The wages of sin: taxing America's legal vices. *The Western Political Quarterly* v. 43, n. 3. University of Utah, september 1990, p. 578.

<sup>40</sup> Idem, *ibidem*.

<sup>41</sup> LORENZI, Peter. Sin taxes. Social science and public policy. *Society* v. 41. Springer, 2004, p. 61.

<sup>42</sup> BRASIL. Senado Federal. Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/117805>>. Acesso em: 02 jan. 2017.

## 2. A espécie tributária adequada à incidência sobre os jogos de azar

Nesse capítulo, aponta-se os objetivos a serem destacados para a arrecadação decorrentes das atividades de jogos de azar, bem como a incidência tributária necessária para atingir esses objetivos, a partir de um modelo de tributo que reúna os aspectos apontados no capítulo anterior.

Para tanto, imprescindível entender o que seriam os efeitos indutores ou extrafiscais e como eles funcionam a partir da tributação. Tudo isso com vistas a se verificar se a política e a espécie tributária eleita poderá gerar desenvolvimento regional, econômico e turístico, de modo a cumprir com os objetivos programáticos trazidos pela Constituição Federal e pelo próprio PL n. 186/2014.

O parâmetro, portanto, para a análise de compatibilidade é um tributo que incida sobre determinado consumo de serviço ou produto ou mesmo sobre determinada atividade considerada nociva, e cujo produto da arrecadação possa ser revertido tanto em desenvolvimento regional, turístico, quanto ao auxílio dos próprios consumidores.

Cumpra mencionar que, embora a alíquota do tributo não seja um pré-requisito para o parâmetro sugerido, sugerimos que esta seja estabelecida de maneira progressiva, o que, somado à simplificação dos encargos administrativos, pode refrear a informalidade<sup>43</sup>.

Reside aí, portanto, uma espécie de referência para as espécies tributárias<sup>44</sup> analisadas, as quais serão: (a) o imposto; (b) a contribuição especial, com ênfase àquela de intervenção no domínio econômico; e (c) a contribuição social.

### 2.1. As normas indutoras

As normas tributárias indutoras incitam determinados comportamentos dos contribuintes, que podem revelar efeitos que devem estar alinhados com os preceitos constitucionais, inscritos nos arts. 22 e seguintes da Constituição Federal<sup>45</sup>.

Nesse sentido, admite-se a chancela constitucional para que o Estado promova o desincentivo de determinada atividade por meio da tributação. O dispositivo autorizador para tanto seria o art. 174 da Constituição Federal<sup>46</sup>.

<sup>43</sup> Centro de Desenvolvimento da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE. *Perspectivas econômicas da América Latina*, 2009. França, 2009, p. 175.

<sup>44</sup> Excluimos do rol de tributos a taxa, porquanto esta tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, do serviço público, na forma do art. 77 do Código Tributário Nacional (CTN), o que não se enquadraria minimamente com as linhas gerais do tributo sob análise.

<sup>45</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Contribuição ao estudo do regime jurídico das Normas Tributárias Indutoras como instrumento de intervenção sobre o domínio econômico*. São Paulo: USP, 2002, p. 249.

<sup>46</sup> “Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.” (BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília/DF: Senado Federal, Centro Gráfico, 1988)

Há, pois, certa abrangência para a intervenção do Estado, ainda que sob a roupagem de “desincentivo”, sem prejuízo, contudo, de a expressão não estar contemplada na Constituição Federal. E isso explica pela ideia de que o Estado, ao incentivar determinada atividade ou consumo, automaticamente está inibindo outra e, portanto, desencorajando-a<sup>47</sup>.

O incentivo, por sua vez, é aquilo que Schoueri chama de “vantagens adicionais” proporcionadas pelo Estado aos indivíduos que atingem condutas prescritas nas normas, as quais não seriam alcançadas sem uma determinada recompensa legal<sup>48</sup>.

Segundo Schoueri, existem dois caminhos gerados a partir da norma de indução: “o aumento de custos não gerar o desvio de conduta buscado (permanecer como ameaça) e, ao mesmo tempo, o aumento de custos ser trasladado para o consumidor final, gerando um indesejado efeito inflacionário”<sup>49</sup>.

A esses efeitos podemos atribuir a característica de extrafiscalidade a que alude Regis Fernandes de Oliveira. Segundo o autor, determinado tipo de tributação serviria para conformar comportamentos, de modo a torná-los mais ou menos onerosos, além de promover a arrecadação<sup>50</sup>.

As normas tributárias indutoras ou extrafiscais deverão, em última análise, observar as disposições constitucionais, para garantir o bom funcionamento da economia, tanto para não causar efeitos negativos sobre o mercado quanto para não gerar regressividade na cadeia de consumo e nos meios de produção.

Acerca disso, Schoueri assevera que se o Direito Tributário é capaz de causar impacto na economia, não só do ponto de vista de arrecadação – isto é, com efeitos extrafiscais –, o tributo deve ter sua compatibilidade analisada em conformidade com as regras constitucionais, tanto tributárias quanto econômicas<sup>51</sup>.

A Constituição Federal possui princípios informadores que definem o espectro das políticas estatais, e orientam as normas tributárias extrafiscais, são eles: os princípios ligados à soberania nacional, à propriedade privada, à função social da propriedade, à livre concorrência, à defesa do consumidor, ao meio ambiente, à redução das desigualdades regionais e setoriais, à busca do pleno emprego, ao tratamento favorecido para empresas de pequeno porte e, finalmente, ao livre exercício de qualquer atividade econômica<sup>52</sup>.

---

<sup>47</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Contribuição ao estudo do regime jurídico das Normas Tributárias Indutoras como instrumento de intervenção sobre o domínio econômico*. São Paulo: USP, 2002, p. 70.

<sup>48</sup> Idem, p. 71.

<sup>49</sup> Idem, p. 72.

<sup>50</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. São Paulo: RT, 2010, p. 155.

<sup>51</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Contribuição ao estudo do regime jurídico das Normas Tributárias Indutoras como instrumento de intervenção sobre o domínio econômico*. São Paulo: USP, 2002, p. 111 e 112.

<sup>52</sup> Idem, p. 112 e 128.

Dentre esses objetivos, destacamos os eleitos pelo PL n. 186/2014, notadamente a redução das desigualdades setoriais, a promoção do pleno emprego e a consecução da livre iniciativa regulada.

A redução das desigualdades setoriais está atrelada ao princípio da igualdade, o que em certo modo relativiza a aplicação do princípio da uniformidade tributária. Isso com vistas a reduzir as distâncias econômicas e sociais entre regiões, estados e municípios.

Relativamente ao objetivo de promover o pleno emprego, a norma financeiro-tributária deve atuar de forma a premiar a atividade que gera empregos, em conformidade com o art. 195, § 9º, da Constituição Federal.

No que tange à garantia do livre exercício de qualquer atividade econômica, tem-se que, do ponto de vista da tributação, a norma não pode criar óbice ao desempenho da atividade, o que se relaciona com a própria noção de isonomia. Ou seja, uma determinada atividade não pode ser mitigada em razão de uma política tributária excessiva.

Fixadas essas premissas que servem para orientar as normas tributárias e financeiras e, ao mesmo tempo, limitá-las, serão verificados os principais efeitos indutores dos tributos incidentes sobre os jogos de azar, de modo a verificar se os preceitos constitucionais são observados nesse tipo de tributação.

## **2.2. Os tributos que recairiam sobre os jogos de azar**

Segundo Sérgio Manuel Moreira da Silva, há verdadeira pressão sobre a tributação dos jogos de azar, em vista da pretensa conotação censurável dessa atividade<sup>53</sup>. Os tributos incidentes sobre os jogos de azar aparentemente seriam aqueles decorrentes da vontade, manifestada na sociedade, de “agravar” determinado comportamento. Mas é preciso relativizar essa ideia.

O agravamento ocorre quando a norma tributária torna mais oneroso o comportamento indesejado, o que produz o efeito de o contribuinte adotar outro comportamento, qual seja, aquele desejado<sup>54</sup>, o que é relativo porque a censura varia de contexto para contexto.

Segundo Johnson e Meier, nos EUA, é preciso identificar a característica da demanda para percebermos as escolhas dos legisladores norte-americanos<sup>55</sup>. Para os autores, a influência da religião altera o padrão de tributação e autorização dos jogos de azar.

---

<sup>53</sup> SILVA, Sérgio Manuel Moreira da. *Os rendimentos do jogo e do Fisco*. Algarve: UALG, 2014. Dissertação (Mestrado em Fiscalidade) – Programa de Pós-graduação em Fiscalidade. Escola Superior de Gestão, Hotelaria e Turismo, Algarve, 2014, p. 37.

<sup>54</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Contribuição ao estudo do regime jurídico das Normas Tributárias Indutoras como instrumento de intervenção sobre o domínio econômico*. São Paulo: USP, 2002, p. 249.

<sup>55</sup> JOHNSON, Cathy M.; e MEIER, Kenneth J. The wages of sin: taxing America's legal vices. *The Western Political Quarterly* v. 43, n. 3. University of Utah, september 1990, p. 578.

Eles verificaram que em estados cuja população é prevalentemente protestante a tendência é de que os jogos de azar sejam, nalguma medida, mitigados. Ao revés, observa-se certa abertura com o jogo em estados católicos, eis que o jogo de azar tem certa adesão dentro da Igreja Católica, como forma de promover interação social dentro de uma comunidade<sup>56</sup>.

Independentemente do grau de censura, persistiria, ainda, uma invariável necessidade de o Estado gerar arrecadação a partir dos jogos de azar, como forma de compensar a autorização de um comportamento censurável por parte da sociedade, sem perder de vista os preceitos econômicos previstos na Constituição, em especial: o pleno emprego, o livre exercício da economia e a redução das desigualdades regionais<sup>57</sup>.

Ou seja, se de um lado o Estado vê a necessidade de agravar determinado comportamento em razão de uma pressão política. Doutro, há a necessidade de arrecadar, sem, contudo, promover uma interferência no mercado que onere uma atividade econômica que cumpra as normas programáticas da economia.

Sobre a necessidade de arrecadação, no entanto, adverte Schoueri que “o prazer do indivíduo leva ao vício do fisco”. A ânsia por arrecadar, portanto, pode levar à ofensa ao princípio da livre concorrência, pois ela pode eliminar os agentes do mercado que não têm condições de arcar com os tributos, notadamente aqueles com menos capacidade econômica<sup>58</sup>.

Daí a ideia de que as normas tributárias e financeiras indutoras e extrafiscais sejam abalizadas e interpretadas conforme os princípios referentes à Ordem Econômica. O agravamento e a sanha de arrecadação devem ainda ser sopesados com a necessidade de trazer e manter as empresas na formalidade.

Segundo estudos da OCDE, os programas que tendem a reduzir os encargos e custos administrativos somados à cobrança de tributos mais baixos (como é o caso do SIMPLES no Brasil) diminuem o grau de informalidade das empresas<sup>59</sup>.

A formalidade está atrelada ao desenvolvimento da economia. Por isso, não raras as vezes o Estado acaba beneficiando determinadas atividades que cumprem com os princípios constitucionais balizadores da atividade econômica, o que poderia ser o caso dos jogos de azar.

A concessão de benefícios pode ser conduzida através de isenções, concessão de crédito, entre outros, dentro da acepção de que o contribuinte quer desenvolver a sua atividade isenta do ônus fiscal. A isenção, segundo anota Regis Fernandes de Oliveira, tem, contudo, um limite disciplinado no art. 176 do CTN<sup>60</sup>.

<sup>56</sup> Idem, p. 582.

<sup>57</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Contribuição ao estudo do regime jurídico das Normas Tributárias Indutoras como instrumento de intervenção sobre o domínio econômico*. São Paulo: USP, 2002, p. 249.

<sup>58</sup> Idem, *ibidem*.

<sup>59</sup> Idem, *ibidem*.

<sup>60</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. São Paulo: RT, 2010, p. 175.

Assim sendo, a norma tributária e financeira (além de promover arrecadação) pode agravar ou beneficiar (a depender das condições de temperatura e pressão da sociedade), pode reduzir a informalidade, pode mitigar as externalidades negativas e, acima de tudo, pode promover a consecução dos objetivos programáticos constitucionais eleitos pelo PL n. 186/2014.

Restaria saber, porém, qual tributo poderia atingir essas finalidades e ao mesmo tempo mitigar ou conter as externalidades negativas.

### *2.2.1. O imposto e a sua compatibilidade com o parâmetro eleito*

Os impostos são notoriamente uma espécie tributária compatível com uma política de arrecadação a partir de atividades supostamente reprováveis ou que se pretende desincentivar.

Prova disso são os tributos que recaem, por exemplo, sobre o álcool e sobre o tabaco, na forma do conhecido Imposto sobre o Produto Industrializado (IPI), previsto no art. 153, IV, da Constituição Federal e instituído no Decreto n. 7.212/2010.

O próprio texto de justificação do PL n. 186/2014 admite a possibilidade de arrecadação fiscal com impostos que recaem sobre produtos que seriam considerados nocivos aos usuários e a terceiros. Para comprovar a possibilidade de o Estado arrecadar com tributos, o estudo trazido no bojo do PL n. 186/2014 elenca dados obtidos da Receita Federal, os quais apontam que a cobrança do IPI sobre bebidas e sobre o fumo<sup>61</sup> rendeu, em 2012, os valores de R\$ 3,147 bilhões e R\$ 4,077 bilhões, respectivamente.

Mais recentemente, em fevereiro de 2018, segundo dados da Receita Federal, a arrecadação do IPI com o cigarro chegou à casa do R\$ 457,3 milhões<sup>62</sup>, enquanto a tributação do IPI sobre as bebidas gerou a receita de R\$ 225 milhões.

Cumpra destacar também que alguns jogos de azar já legalizados são tributados por impostos. É o caso das corridas de cavalos com apostas, regulamentadas pela Instrução Normativa SDC n. 1/2012, do Ministério de Agricultura, Pecuária e Abastecimento<sup>63</sup>. Sob a perspectiva do consumo, sobre essa atividade<sup>64</sup> incide o Imposto sobre Serviço (ISS), conforme se depreende da leitura da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003, em seus itens 19 e 19.1:

<sup>61</sup> BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei n. 186/2014. Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/117805>>. Acesso em: 02 jan. 2017.

<sup>62</sup> Dados da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/regimes-e-controles-especiais/arrecadacao-de-tributos-federais-2017-2018>>. Acesso em: 1º abr. 2018.

<sup>63</sup> BRASIL. Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. IN SDC n. 1/2012. Disponível em: <<http://www.jcb.com.br/noticia/images/novocnc.pdf>>. Acesso em: 22 fev. 2017.

<sup>64</sup> Nos parece natural afirmar, ainda, que sobre as receitas da atividade das vendas de bilhetes de aposta também incidiram o Imposto de Renda, as contribuições ao PIS e à COFINS e própria Contribuição sobre o Lucro Líquido.



“19 – Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.

19.01 – Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.”<sup>65</sup>

Parece-nos, portanto, que sobre os demais jogos de azar recairia o ISS, conforme se depreende dos itens 19 e 19.1 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003.

Assim, não haveria óbices para que a figura do imposto se enquadrasse, ao menos *a priori*, nos parâmetros definidos de um tributo sobre os jogos de azar, apto a desencorajar um comportamento nocivo, ligado aos jogos de azar, sem prejuízo da tributação já efetivada pelos municípios e demais entes federativos.

Note-se que o imposto que possivelmente incidiria sobre os jogos de azar teria caráter cumulativo, eis que a não cumulatividade<sup>66</sup> pressupõe a existência de uma cadeia de consumo, com a possibilidade de tomada de créditos ao longo dela, o que, no caso presente, pouco se enquadraria às empresas e estabelecimentos que explorariam os jogos de azar.

Nada obstante, faltaria à figura do imposto uma das principais vantagens destacadas nesse trabalho, qual seja a de o tributo estar destinado a alguma espécie de fundo ou despesa de desenvolvimento regional e/ou turístico, ou mesmo, de auxílio aos adictos em jogos de azar, conforme a inteligência da regra do art. 167, IV, da Constituição Federal<sup>67</sup>.

E aqui não se refuta que o Estado poderia muito bem utilizar o produto da arrecadação de um eventual e específico imposto, a incidir sobre os jogos de azar, para amparar setores sanitários ou turísticos, em consonância com o efeito extrafiscal do imposto<sup>68</sup>. Isso, inclusive, poderia ser observado com o produto da arrecadação obtido da incidência dos demais impostos sobre a atividade.

O que se sustenta, todavia, é que, em havendo a necessidade de instituição de um tributo específico, este deveria estar em compatibilidade com os objetivos trazidos no PL n. 186/2014, de modo que o produto da arrecadação deveria, de algum modo, ser necessariamente revertido em desenvolvimento regional, produção de empregos e prevenção e/ou contenção de externalidades negativas (próprios de um mecanismo regulamentar).

Além disso, o produto da arrecadação, como já observado na exposição das vantagens dos *Sin Taxes*, poderia ser revertido para algum fundo ou programa de auxílio aos adictos, até como forma de política pública estatal.

<sup>65</sup> BRASIL. Senado Federal. Lei Complementar n. 116/2013. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em: 22 fev. 2017.

<sup>66</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 400.

<sup>67</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 282.

<sup>68</sup> Idem, p. 283.

Finalmente, adverte-se que apesar de a União poder instituir novos impostos (recaindo, no caso, sobre a atividade dos jogos de azar), conforme o art. 154 da Constituição Federal, esta não poderia se imiscuir na competência reservada a outro ente federativo<sup>69</sup>, o que, no presente caso, nos parece que ocorreria com a instituição de um imposto sobre a atividade dos jogos de azar, em relação aos municípios. Por conseguinte, o imposto não parece estar enquadrado no parâmetro eleito.

### 2.2.2. A contribuição social e a sua compatibilidade com o parâmetro eleito

Conforme já destacado, o art. 33 do Projeto de Lei n. 186/2014 liga o produto da arrecadação dos jogos de azar à necessidade de custear a Seguridade Social, o que só poderia ser realizado mediante contribuição social.

A contribuição social, para alguns, seria espécie de imposto, se não justificasse a intervenção da União na área social, ensejando a sua cobrança de toda a sociedade, em conformidade com o art. 195 da Constituição Federal<sup>70</sup>. Para Santi e Canado, a contribuição social se diferencia das demais espécies tributárias, justamente, pela sua destinação<sup>71</sup>.

No que diz respeito ao destino de arrecadação, vale, contudo, a crítica de que a falta de transparência dos gastos orçamentários e a própria obscuridade das leis orçamentárias contaminam a própria razão de ser da contribuição social<sup>72</sup>.

Embora parte da arrecadação esteja vinculada ao gasto com setores sociais, 30% (trinta por cento) da arrecadação é desvinculada dos gastos da seguridade social, conforme preconiza o art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

De plano, já levando em consideração o elemento referibilidade<sup>73</sup>, temos que a destinação da contribuição social não se assemelha ao parâmetro eleito, seja porque parte da arrecadação do tributo se destina ao setor social, seja porque um percentual da arrecadação do tributo se destina a cobrir outros gastos.

No limite, a contribuição social até poderia se assemelhar ao tributo aqui buscado, porquanto atingiria uma atividade considerada reprovável por parte da sociedade e o produto de sua arrecadação compensaria em certa medida as exter-

<sup>69</sup> RUBINSTEIN, Flávio. A repartição de competência tributárias no Brasil. In: VASCONCELLOS, Roberto França de. *Política fiscal*. 2. ed. São Paulo, 2016, p. 265.

<sup>70</sup> Idem, p. 313.

<sup>71</sup> CANADO, Vanessa Rahal; e SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Direito tributário e financeiro: resgatando o conceito de tributo e resgatando o controle de destinação. In: VASCONCELLOS, Roberto França de. *Política fiscal*. 2. ed. São Paulo: FGV, 2016, p. 336.

<sup>72</sup> CANADO, Vanessa Rahal; e SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Direito tributário e financeiro: resgatando o conceito de tributo e resgatando o controle de destinação. In: VASCONCELLOS, Roberto França de. *Política fiscal*. 2. ed. São Paulo: FGV, 2016, p. 336.

<sup>73</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 318.

nalidades negativas decorrentes da autorização do jogo para sociedade, com gastos sociais.

Até se poderia identificar uma semelhança com a referência adotada neste trabalho como um tributo ideal a recair sobre a atividade dos jogos de azar, qual seja a de que parte da arrecadação estaria destinada à saúde, porquanto esta integra a seguridade social, conforme preveem o art. 194 cumulado com o art. 195, ambos da Constituição Federal<sup>74</sup>.

Ocorre que o produto da arrecadação de uma eventual contribuição social não se destinaria exclusivamente a certa despesa sanitária, vinculada diretamente a algum fundo de auxílio aos adictos nos jogos de azar ou algum fundo de combate às desigualdades regionais e, tampouco, parece ser essa a intenção do PL n. 186/2014 ao instituí-la, veja-se:

“Ademais, a proposição prevê a instituição, por lei complementar, de contribuição social que incidirá especificamente sobre os jogos de azar. Trata-se de criar nova fonte de custeio destinado a manter e expandir a seguridade social por meio da chamada competência residual tributária da União. Desse modo, a saúde, a previdência e a assistência social poderão contar com mais recursos, oriundos da nova atividade agora legalizada. Isso significa que, além de todos os tributos que já incidirão normalmente sobre os jogos de azar, haverá uma nova contribuição sobre a atividade, específica e exclusiva, e cuja a arrecadação beneficiará um grande número de cidadãos brasileiros, em todo o País.”<sup>75</sup>

Não ignoramos que as contribuições sociais teriam como base de cálculo a receita auferível da receita de concursos e prognósticos, conforme o art. 195, IV, CF<sup>76</sup>, gerando um espaço para a tributação dos jogos de azar pela contribuição social, a partir de uma análise sobre a base de cálculo da aludida contribuição.

Contudo, o critério da base de cálculo não é, pois, a referência para o presente estudo, eis que a referibilidade ou a destinação são critérios que coadunam os objetivos eleitos pela Constituição e pelo próprio PL n. 186/2014.

Assim sendo, os elementos destacados na referência não se encontram preenchidos, ao analisarmos os aspectos principais da contribuição social, em especial, a sua destinação vinculada em sua maior parte ao financiamento da seguridade social.

<sup>74</sup> “Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais [...]”

<sup>75</sup> BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei n. 186/2014. Disponível em: <<http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getPDF.asp?t=150883&tp=1>>. Acesso em: 02 jan. 2017.

<sup>76</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. São Paulo: RT, 2010, p. 165.

2.2.3. *A contribuição de intervenção no domínio econômico e a sua compatibilidade com o parâmetro eleito*

A contribuição de intervenção no domínio (CIDE), insculpida no art. 149, *caput*, da Constituição Federal, tem por objetivo subsidiar atividades relevantes para União com um recorte do “fato econômico próprio dos particulares”<sup>77</sup>.

Em parte, o seu produto de arrecadação, dentro do conceito de referibilidade<sup>78</sup>, deve servir de recurso para que a União Federal possa subsidiar determinados custos da atividade, no limite do “custo das atividades que as motivaram”<sup>79</sup>.

Doutro lado, 30% (trinta por cento) das receitas obtidas da cobrança da Contribuição Social, como já destacado, são desvinculadas de órgão, fundo ou despesa, em razão da aprovação da Proposta de Emenda à Constituição n. 87/2015 (PEC n. 87/2015) que alterou o art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, assim redigido:

“Art. 76. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data. (Redação dada pela Emenda constitucional nº 93)”

Admite-se, pois, que determinada CIDE, incidente sobre o produto da atividade dos jogos de azar, poderia gerar arrecadação que serviria à destinação (e, portanto, referível) de fomento da atividade dos jogos de azar ou mesmo de auxílio aos adictos dos jogos e de suas famílias.

E é justamente a destinação dos recursos arrecadados com a CIDE que estaria alinhada com os objetivos econômico-sociais previstos no PL n. 186/2014 e, em última análise, respaldados na Constituição Federal.

Restaria a crítica, contudo, de que parte de sua arrecadação não estaria vinculada ao desenvolvimento regional ou mesmo ao amparo daqueles atingidos gravosamente pelos jogos de azar.

Além é claro da crítica de que as contribuições, uma vez instituída a desvinculação de parte do produto de sua arrecadação, constituiriam verdadeiros impostos, já que a destinação seria o elemento diferenciador entre o imposto e a contribuição, o que com a DRU é relativizado<sup>80</sup>.

É que as contribuições receberam finalidades constitucionais que as diferenciavam dos demais tributos, a despeito do teor do art. 4º do CTN (este, no caso, é norma anterior à Constituição Federal que instituiu as contribuições).

<sup>77</sup> Idem, 166.

<sup>78</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 322.

<sup>79</sup> Idem, p. 319.

<sup>80</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 312.

A respeito da destinação, importa destacar a crítica feita por Canado e De Santi, no sentido de que falta controle sobre a destinação da arrecadação obtida da cobrança de contribuições, seja pela “obscuridade das regras orçamentárias, seja pela falta de transparência nos gastos públicos”, o que “desqualifica a necessidade da destinação legal e compromete a própria existência das chamadas contribuições”<sup>81</sup>.

Eurico Marcos De Santi, Tathiane dos Santos Piscitelli e Andréa Mascitto pontuam ainda medidas necessárias para a instituição da CIDE-Combustíveis e para a CPMF, as quais servem para a CIDE reservada ao caso em análise, quais sejam: transparência na contraprestação de contas, previsão constitucional do destino da arrecadação e, por fim, implantação de sistemas de controle que prevejam o caminho do gasto público ligado ao vinculado ao tributo<sup>82</sup>.

Como fora observado no estudo dos referidos autores, a conclusão é de que inexistem mecanismos de verificação dos gastos orçamentários, o que dificulta e dificultará a instituição e implementação de uma CIDE-Jogos. Por conseguinte, em razão de um impedimento prático (até operacional) do governo, o tributo seria descaracterizado, já que a destinação é fundamental para distinguirmos a contribuição especial do imposto<sup>83</sup>.

Nada obstante, repise-se: a CIDE parece ser o tributo que mais se aproxima dos objetivos programáticos econômicos, verificados na Constituição Federal, ligados ao desenvolvimento regional, turístico e auxílio aos adictos e suas famílias, porque o seu produto de arrecadação pode ser revertido ao fomento<sup>84</sup> e investimento da atividade dos jogos de azar.

Assim sendo, é possível concluir que a CIDE seria a espécie tributária mais próxima de uma política de arrecadação alinhada com os objetivos programáticos destacados no projeto de lei em curso.

## Conclusão

É bem verdade que sobre os jogos de azar recaem juízos um tanto quanto ingênuos (ainda que sustentados por boa parte da sociedade). No entanto, a moral é colocada em segundo plano, ao menos sob o enfoque do presente trabalho.

Nada obstante, procuramos levantar os principais aspectos que permeiam a tributação dos jogos de azar, com vistas a verificar, com maior propriedade, se a

<sup>81</sup> CANADO, Vanessa Rahal; e SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Direito tributário e financeiro: resgatando o conceito de tributo e resgatando o controle de destinação*. In: VASCONCELLOS, Roberto França de. *Política fiscal*. 2. ed. São Paulo: FGV, 2016, p. 340.

<sup>82</sup> MASCITTO, Andréa; PISCITELLI, Tathiane dos Santos; e SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributação, responsabilidade fiscal e desenvolvimento: direito à transparência. Estudo sobre a destinação da CPMF e da CIDE-Combustíveis n. 1*. São Paulo: FGV, 2008. v. 5, p. 10.

<sup>83</sup> Idem, p. 60.

<sup>84</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 321.

contribuição social, a ser instituída pelo Projeto de Lei n. 186/2014, de fato estaria coadunando os objetivos desenvolvimentistas de se autorizar os jogos de azar no Brasil e, em última análise, promoveria os objetivos econômicos e programáticos na Constituição Federal, notadamente, a geração de empregos e o desenvolvimento regional e turístico.

Também é verdade que o esforço primordial foi o de analisar uma política de tributação comum lá fora, mas nem tão comum aqui no Brasil, e, a partir dela, extrair os principais aspectos e vantagens.

Não sem antes extrair as consequências extrafiscais desse tipo de tributação, a partir dos conceitos denominados efeitos indutores, alinhados com os objetivos programáticos e econômicos da Constituição, tanto no sentido de mitigar as externalidades negativas (ou desestimulando a atividade danosa ou auxiliando os atingidos pelo consumo desenfreado) quanto no de promover o desenvolvimento econômico.

A partir daí, foi possível encontrar um modelo de tributo que talvez contribua para a formalização das empresas à margem da legalidade e daquelas que desejam explorar a atividade dos jogos de azar.

Daí, então, que as premissas estavam fixadas para afirmarmos que a contribuição social (a que faz remissão o PL n. 186/2014), a qual, em tese, recairia sobre as atividades dos jogos de azar, não se apresenta como modelo ideal para tributar as atividades dos jogos de azar.

Isso porque a destinação das receitas obtidas com o referido tributo não se alinha com a ideia de obtenção de fundos para o desenvolvimento regional e o auxílio àqueles prejudicados pelos jogos de azar. A espécie tributária mais adequada, segundo os critérios eleitos neste trabalho, a incidir sobre a atividade dos jogos de azar é, pois, a contribuição de intervenção sobre o domínio econômico, já que a sua destinação é a que revela maior potencial para promover os objetivos programáticos constitucionais e a compactuar com os objetivos do PL n. 186/2014.

Ao estabelecermos um modelo de tributação adequado, por meio da CIDE, não se tem dúvida de que ele também poderá ser replicado às atividades proibidas, ainda, não autorizadas, exploradas e, portanto, não regulamentadas pelo Estado, como é o caso da tributação da maconha, por exemplo.

Deixando de lado o debate moral sobre esse tipo de atividade, a verdade é que o Estado, ao invés de se preocupar com gastos sanitários e com o aparelho repressivo, poderia criar e utilizar os mecanismos de arrecadação já postos na Constituição Federal e no nosso ordenamento jurídico tanto para auxiliar os agentes afetados pelo consumo e suas famílias quanto para promover desenvolvimento.

Residiria, aí, a principal vantagem de se instituir um tributo com destinação específica, criando-se, pois, uma alternativa tributária e financeira para o Estado brasileiro passar a olhar para atividades proibidas e, enfim, promover a virada, nesse particular, do mecanismo disciplinar para o mecanismo regulamentar.

### 3. Referências bibliográficas

- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BRASIL. Constituição Federal de 1988. Promulgada em 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)>.
- \_\_\_\_\_. Decreto-lei n. 3.688/1941. Promulgada em 1º de outubro de 1941. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del3688.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del3688.htm)>.
- \_\_\_\_\_. Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. IN SDC n. 1/2012. Publicado em 21 de março de 2012. Disponível em: <<http://www.jcb.com.br/noticia/imagens/novocnc.pdf>>.
- \_\_\_\_\_. Senado Federal. Lei Complementar n. 116/2013. Publicada em 31 de julho de 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm)>.
- \_\_\_\_\_. Senado Federal. Lei Federal n. 8.212/1991. Publicada em 24 de julho de 1991. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm)>.
- \_\_\_\_\_. Senado Federal. Projeto de Lei n. 186/2014. Disponível em: <<http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getPDF.asp?t=150883&tp=1>>.
- CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- CANADO, Vanessa Rahal; e SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Direito tributário e financeiro: resgatando o conceito de tributo e resgatando o controle de destinação. In: VASCONCELLOS, Roberto França de. *Política fiscal*. 2. ed. São Paulo: FGV, 2016.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- CENTRO DE DESENVOLVIMENTO DA ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO – OCDE. *Perspectivas Econômicas da América Latina*, 2009. França, 2009.
- FALCÃO, Amílcar de Araujo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 2. ed. São Paulo: RT, 1971.
- HINES JR., James R. Taxing consumption and other sins. *Journal of Economics Perspectives* v. 21. Michigan, 2007.
- JOHNSON, Cathy M.; e MEIER, Kenneth J. The wages of sin: taxing America's legal vices. *The Western Political Quarterly* v. 43, n. 3. University of Utah, september 1990.
- LORENZI, Peter. Sin taxes. Social science and public policy. *Society* v. 41. Springer, 2004.
- LYON, Andrew B.; e SCHWAB, Robert M. Consumption taxes in a life-cycle framework: are sin taxes regressive? *The Review of Economics and Statistics* v. LXXXVII. Cambridge: Mit Press, 1995.

- MASCITTO, Andréa; PISCITELLI, Tathiane dos Santos; e SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Tributação, responsabilidade fiscal e desenvolvimento: direito à transparência. *Estudo sobre a destinação da CPMF e da CIDE-Combustíveis* n. 1. São Paulo: FGV, 2008. v. 5.
- MATTOON, Richard H. Sin taxes: the sobering fiscal reality. *Chicago Fed Letter* N. 339. Chicago: The Federal Reserve Bank of Chicago, 2015. Disponível em: <<https://www.chicagofed.org/publications/chicago-fed-letter/2015/339>>.
- OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. São Paulo: RT, 2010.
- RUBINSTEIN, Flávio. A repartição de competência tributárias no Brasil. In: VASCONCELLOS, Roberto França de. *Política fiscal*. 2. ed. São Paulo, 2016.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição ao estudo do regime jurídico das Normas Tributárias Indutoras como instrumento de intervenção sobre o domínio econômico. São Paulo: USP, 2002.
- \_\_\_\_\_. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- SILVA, Sérgio Manuel Moreira da. *Os rendimentos do jogo e do Fisco*. Algarve: UALG, 2014. Dissertação (Mestrado em Fiscalidade) – Programa de Pós-graduação em Fiscalidade. Escola Superior de Gestão, Hotelaria e Turismo, Algarve, 2014.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.