

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO, FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

LIVIA HERINGER SUZANA

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

**Limites à tributação dos atos ilícitos pelo imposto sobre a renda: prejudicialidade do
processo penal à tributação**

Uma análise sob a perspectiva do receptor dos rendimentos

São Paulo

2020

LIVIA HERINGER SUZANA

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

**Limites à tributação dos atos ilícitos pelo imposto sobre a renda: prejudicialidade do
processo penal à tributação**

Uma análise sob a perspectiva do receptor dos rendimentos

Dissertação de mestrado apresentada à banca examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência para a obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Prof. Dr. Paulo Ayres Barreto.

São Paulo

2020

Nome: Livia Heringer Suzana

Título: Limites à tributação dos atos ilícitos pelo imposto sobre a renda: prejudicialidade do processo penal à tributação - Uma análise sob a perspectiva do receptor dos rendimentos

Dissertação de mestrado apresentada à banca examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência para a obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Prof. Dr. Paulo Ayres Barreto.

São Paulo, __/__/____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Paulo Ayres Barreto (orientador) Instituição: FDUSP

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof.:

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof.:

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof.:

Julgamento: _____ Assinatura: _____

AGRADECIMENTOS

Agradeço acima de tudo e todos a Deus, que um dia colocou no meu coração o desejo de prestar vestibular para a Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, mudando o curso da minha história de uma maneira que até então eu sequer era capaz de imaginar. Esse foi só o início de jornada que me fez mudar de cidade, hábitos, sonhos, amizades e ambições.

Obrigada, Deus, por ser o Senhor da minha vida.

Agradeço a meus pais, Sergio e Lenilza, pelo amor incondicional, que sempre senti tão presente e abundante, apesar da distância física. Obrigada por me ensinarem a perseguir os meus sonhos e por não me darem tudo o que eu queria, mas tudo o que eu precisava.

Agradeço também à minha irmã, Aline, minha melhor amiga desde sempre e para sempre. Sua cumplicidade e fidelidade me comovem.

A vocês três, todo o meu amor. Que sorte a minha de ter vocês como família.

Agradeço também às minhas fiéis amigas Leticia Cabral, Patricia Saggioro e Rackel Perry, ombro nas horas de ansiedade e angústia, alegria nas horas de distração, companheiras, confidentes e conselheiras de longa data. Vocês são a família que eu escolhi ter – e que escolha acertada!

Sou grata também a todos aqueles que passaram pelo meu caminho ao longo desses 4 anos, aconselhando, acompanhando, torcendo, ou simplesmente respeitando a minha ausência. São muitos nomes, todos estão gravados no meu coração.

Por fim, meu muito obrigada ao Prof. Paulo Ayres Barreto, não só pela oportunidade de ingressar no programa de pós-graduação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como, principalmente, pela orientação e suporte, fundamentais para a execução do presente trabalho.

RESUMO

O presente trabalho pretende enfrentar os desafios teóricos da tributação dos rendimentos ilícitos, considerando que um dos efeitos da condenação no processo penal é o perdimento do produto ou proveito do crime. Veremos que o tratamento tributário desses rendimentos requer análise interdisciplinar entre o direito penal e o direito tributário, de modo a entender como essas disciplinas interagem no tratamento da questão, ante a unicidade do nosso ordenamento jurídico, sem prejuízo da consideração dos princípios próprios do direito tributário, como os princípios da estrita legalidade, segurança jurídica, vedação à utilização de com efeito de confisco e capacidade contributiva. Considerando que o perdimento do proveito ou produto do crime tem carga declaratória negativa de titularidade e de disponibilidade ao autor do crime, tem-se que a ausência de capacidade contributiva esvazia o tributo, já que não há manifestação de riqueza. A partir daí, deve-se analisar o conceito de tributo como impedimento à sua utilização como sanção de ato ilícito, pela distinção entre sanção no âmbito tributário e no âmbito penal. E, considerando o critério material do imposto sobre a renda e a repercussão da ilicitude no nascimento da obrigação tributária, veremos que o processo penal é prejudicial à tributação dos rendimentos decorrentes de atos ilícitos, que só deverá ocorrer se confirmado não há ilícito a ser sancionado no âmbito penal.

Palavras-chave: ilícito tributário, rendimentos ilícitos, pena de perdimento, *non olet*.

ABSTRACT

This paper aims to address the theoretical challenges of taxation of illicit incomes, considering that one of the effects of criminal conviction is the seizure of goods or profits derived from the crime. We will see that the tax treatment of these incomes requires an interdisciplinary analysis between criminal law and tax law, in order to understand how these disciplines interact to answer the matter, in view of the unity of our legal system, also regarding the principles of tax law, such as strict legality, legal certainty, prohibition of the use of tax with confiscatory effects and contributory capacity. Considering that the loss of the goods or profits of crime has a negative declaratory impact over the ownership and availability to the criminal, the lack of contributory capacity empties the tax, since there is no manifestation of wealth. Thus, the concept of tax should be analyzed as an obstacle to its use as a sanction of illegal acts, by distinguishing sanctions within tax and criminal law. And considering the material criterion of income tax and the repercussion of illegality in the birth of the tax obligation, we will see that the criminal proceeding is detrimental to the taxation of income derived from illegal acts, which should only occur if confirmed there is no illegal to be sanctioned. in the criminal sphere.

Key-words: tax offense, illegal incomes, seizure of goods or profits, *non olet*.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1 NOÇÕES PRELIMINARES SOBRE A TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS DE ORIGEM ILÍCITA.....	16
1.1 Sistema jurídico e interdisciplinaridade no Direito.....	16
1.2 A análise do Direito a partir de visão interdisciplinar: a relação do Direito Tributário com outras disciplinas.....	20
1.3 O subsistema constitucional tributário	25
1.4 Princípios constitucionais tributários	28
<i>1.4.1 Estrita legalidade em matéria tributária.....</i>	<i>31</i>
<i>1.4.2 Segurança jurídica (princípio da proteção da confiança)</i>	<i>37</i>
<i>1.4.3 Vedação à utilização de tributo com efeito de confisco</i>	<i>41</i>
<i>1.4.4 Capacidade contributiva.....</i>	<i>45</i>
<i>1.4.5 A perda de capacidade contributiva como impeditivo à tributação de rendimentos do crime perdidos.....</i>	<i>49</i>
2 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E SANÇÃO.....	53
2.1 Fato gerador e o nascimento da obrigação tributária	55
<i>2.1.1 A identificação do tributo como norma.....</i>	<i>59</i>
<i>2.1.2 Qualificação da norma tributária matriz (hipótese e base de cálculo)</i>	<i>63</i>
<i>2.1.3 Critérios para definição do conceito de tributo e o art. 3º do Código Tributário Nacional 67</i>	
<i>2.1.4 Noção de obrigação tributária.....</i>	<i>71</i>
2.2 Sanção tributária.....	74
<i>2.2.1 Coação, sanção e coerção no Direito Tributário</i>	<i>75</i>
<i>2.2.2 Sanções tributárias e o perdimento de bens</i>	<i>78</i>

2.2.3	<i>Pena de perdimento no âmbito da condenação em processo penal.....</i>	84
2.2.4	<i>O conceito de tributo como impedimento à sua utilização como sanção de ato ilícito</i>	
	90	
2.2.5	<i>Extrafiscalidade e ilicitude</i>	93
2.2.6	<i>Bis in idem nas sanções penais e tributárias</i>	97
3	IMPOSTO SOBRE A RENDA E RENDIMENTOS ILÍCITOS.....	103
3.1	Conceito de renda tributável adotado no ordenamento jurídico brasileiro	103
3.2	Disponibilidade econômica e jurídica e seus efeitos sobre as rendas derivadas de atos ilícitos	112
3.2.1	<i>O art. 26 da Lei nº 4.506/1964 e os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas</i>	117
3.3	Base de cálculo do imposto sobre a renda.....	121
3.3.1	<i>Os efeitos do confisco ou perdimento dos rendimentos derivados de atividades ilícitas como consequência da condenação no processo penal.....</i>	123
	4 REPERCUSSÃO DA ILICITUDE NO NASCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	134
4.1	<i>Pecunia non olet</i>.....	134
4.2	Rendimentos de atividades ilícitas e o art. 118 do CTN	141
4.2.1	<i>Argumentos pela tributação.....</i>	144
4.2.2	<i>Argumentos pela não tributação.....</i>	151
4.2.3	<i>Posição intermediária</i>	158
4.2.4	<i>Nossa posição: pela tributação dos rendimentos derivados de atividades ilícitas, exceto quando perdidos ou sequestrados em favor da União.....</i>	162
4.3	A prejudicialidade do processo criminal à tributação de rendimentos ilícitos: o processo criminal como fator de interferência no direito material tributário	167
4.3.1	<i>Constatação de eventos tributáveis a partir de dados e documentos do processo penal</i>	168

4.3.2 Suspensão do processo tributário judicial até o encerramento definitivo da lide penal
175

5 CONCLUSÕES..... 178

REFERÊNCIAS..... 184

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tratará dos desafios teóricos da tributação sobre rendimentos ilícitos auferidos por pessoas físicas e perdidos ou sequestrados pela União no âmbito penal, tema que, em razão das recentes operações da Polícia Federal voltadas ao combate à corrupção, lavagem de dinheiro e omissão de rendimentos derivados do crime, tem ganhado especial relevo. Esse destaque decorre particularmente dos acordos de colaboração premiada, celebrados no âmbito de processos penais que, além de exporem os mais diversos crimes cometidos em escândalos que envolvem o alto escalão da política e do empresariado nacional, determinam a *recuperação total ou parcial do produto ou do proveito das infrações penais praticadas*, em favor do Estado. Essa medida, por sua vez, é capaz de reduzir até dois terços da pena privativa de liberdade que vier a ser aplicada; e a substituir pena privativa de liberdade por restritiva de direitos.

A temática da tributação do ilícito tributário é antiga, remontando às origens históricas do Império Romano, mais precisamente a um diálogo que o Imperador Vespasiano (séc. I d.c.) teria tido com seu filho Tito, em que ele questionou o pai a respeito da cobrança de tributos de usuários de banheiros públicos da Roma Antiga, considerando a origem esdrúxula da exação. Segundo conta a tradição, Vespasiano teria respondido ao filho com a célebre frase: “*pecunia non olet*”, isto é, o dinheiro não tem cheiro.

A lição de Vespasiano é simples e intuitiva: não importa para o Estado a fonte de onde provém o recurso¹, ele será alcançado pela tributação independente de sua origem, pois ao fisco interessa apenas os efeitos econômicos das situações materiais ou jurídicas definidas na lei fiscal como fatos geradores (como manifestação da capacidade contributiva), pouco importando sua licitude, validade ou moralidade.

E, de fato, o nosso Código Tributário Nacional prevê em seu art. 118, inciso I, que a definição legal do fato gerador abstrai a validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos, consagrando a cláusula do *pecunia non olet*. Uma leitura *prima facie* do dispositivo permite depreender que se algum fato ilícito implicar situação que, por si só, não seja ilícita,

¹ Sobre o tema, ver BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, pp. 1106-1108.

mas esteja prevista como hipótese de incidência tributária, a ilicitude circunstancial não terá qualquer relevância, isto é, não viciará a relação jurídico-tributária.

E ainda que não existisse o art. 118, inciso I, do CTN, parte da doutrina compreende que a cláusula *pecunia non olet* estaria enraizada no princípio da isonomia tributária consagrado no art. 150, inciso II, da Constituição Federal de 1988 (“CF/88”), de modo que aquele que cometeu crime e dele se beneficiou economicamente, não poderia invocar sua própria torpeza como forma de evitar a tributação, quando os contribuintes que auferem rendimentos regular e licitamente pagam tributos sobre os seus rendimentos.

E assim tem defendido o fisco, com amplo amparo da jurisprudência administrativa e judicial nacional, a exemplo das palavras do Min. Sepúlveda Pertence no julgamento do Habeas Corpus 77.530/RS “(...) 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”².

No âmbito doutrinário, a tese pela tributação dos atos ilícitos encontrou acolhida inicialmente na chamada teoria da interpretação econômica do fato gerador, segundo a qual a lei fiscal tributa uma determinada *situação econômica*, de modo que, quando essa se verifica, é devido o imposto, pouco importando as circunstâncias jurídicas em que se tenha verificado.

Todavia, a questão não é simples e a precisa compreensão do tratamento tributário dos rendimentos ilícitos, especialmente considerando a sua recuperação para o Estado, requer um olhar mais atento da doutrina, para o fim de permitir a correta aplicação art. 118, inciso I, do CTN, sem que outros princípios caros ao sistema constitucional tributário sejam violados ou, no outro extremo, esvaziem o seu conteúdo e lhe retirem a eficácia.

Para tanto, começaremos nossa análise a partir da noção de sistema jurídico, já que o direito compõe uma totalidade ordenada, um conjunto coerente de partes entre as quais há uma certa ordem. Seus organismos constitutivos estão em relação de compatibilidade não apenas como o todo, mas também entre si. É nesse contexto que se tem um ordenamento jurídico.

Consideramos que seria um equívoco estudar o Direito Tributário dissociado do Direito Penal, ao menos no que tange ao estudo da repercussão da ilicitude no nascimento da obrigação

² HC 77.530/RS. Relator Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, 25/08/1998, D.J., 18/09/1998, p. 7.

tributária, situação em que o produto ou proveito do crime pode ser perdido ou sequestrado pela União no caso de condenação em processo penal.

Isso porque um mesmo fato da vida pode integrar o suporte fático de diferentes normas jurídicas e, uma vez que cada norma jurídica pode gerar um fato jurídico específico, o mesmo fato pode compor os suportes fáticos de diferentes fatos jurídicos, tendo cada um funções e características distintas³. Por isso, é importante compreender como os ramos do Direito se influenciarão e quais os limites que cada um impõe.

Não obstante, a classificação entre ramos do direito é obra da ciência do direito e não do ordenamento positivo, tratando-se de exercício do intérprete para a compreensão e sistematização dos enunciados prescritivos, considerando a necessidade lógica do ser humano de abordar a realidade que pretende estudar sob um critério unitário.

O desafio, portanto, consiste em entender as proporções do corte e os critérios a serem utilizados na condução do raciocínio no trato com o objeto já constituído.

Veja-se, o Direito Tributário gira em torno da necessidade de arrecadação de receitas derivadas para o financiamento do Estado, do consequente conceito de tributo e do conjunto de proposições normativas que sirvam, direta ou indiretamente, à sua instituição, arrecadação e fiscalização.

Já o Direito Penal pode ter dois aspectos que o definem: o material e o formal (ou estático). Seu aspecto material trata da concepção da sociedade sobre o comportamento que pode e deve ser proibido, mediante a aplicação da sanção penal; e seu aspecto formal (ou estático), dedica-se às normas emanadas pelo Poder Legislativo para reprimir os delitos e punir os infratores, imputando-lhes penas com a finalidade de preservar a sociedade e proporcionar o seu desenvolvimento. O Direito Penal volta-se, portanto, à proteção dos bens jurídicos fundamentais, isto é, todo valor reconhecido pelo direito.

Como traços comuns, tem-se que ambos estão no âmbito do direito público, incidindo sobre um dos bens mais valiosos do ordenamento jurídico, protegidos pelo art. 5º da CF/88: a liberdade e o patrimônio. Por esse motivo, são fortemente marcados pelos princípios da estrita legalidade (art. 5º, inciso II, da CF/88); da anterioridade (dos quais derivam os princípios da

³ MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da existência*. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 117.

irretroatividade das leis e da retroatividade benéfica); e da segurança jurídica, com os seus consectários (proteção da confiança, a proibição de excesso, proporcionalidade, ponderação de princípios, etc.).

No entanto, diferenciam-se, principalmente, no que tange à vontade do infrator como elemento formador da norma. No Direito Tributário tal vontade é irrelevante, sendo a obrigação tributária *ex lege*; já no Direito Penal, a consciência abrange a ação ou omissão do agente, bem como o resultado e o seu nexos causal com a atividade desenvolvida pelo agente. Age dolosamente quem pratica a ação consciente e voluntariamente; voltando-se a culpabilidade ao cálculo das consequências possíveis e previsíveis do próprio fato pelo infrator.

Uma vez estabelecidas as principais características, as funções e as interações dos ramos jurídicos abordados, refletiremos sobre os princípios tributários a serem considerados na análise da tributação dos bens recuperados pelo Estado em decorrência da aplicação de sanções no âmbito penal, como os princípios da estrita legalidade em matéria tributária (art. 5º, inciso II, da CF/88 e art. 150, inciso I, da CF/88), da segurança jurídica (princípio da proteção da confiança); da igualdade tributária, da vedação à utilização do tributo com efeito de confisco, da capacidade contributiva e, ainda, com o *ne bis in idem*.

Os princípios e os valores implícitos do ordenamento podem interagir com previsões específicas do direito positivo, como a cláusula do *pecunia non olet*. Nesses casos, a consequência da norma jurídica pode ser afastada, inaplicada, mesmo que os fatos constitutivos do direito alegado restem configurados ou inexistam quaisquer exceções expressas no direito positivo. Isso porque todas as normas jurídicas podem ser derrotadas, ao menos em tese, em razão da força normativa dos princípios.

Assim, nos prestaremos a avaliar se a perda de capacidade contributiva, em razão da devolução do produto ou proveito do crime em favor do Estado, como decorrência do acordo de colaboração premiada e da condenação do âmbito penal, pode ou não ser um impeditivo à tributação de rendimentos do crime.

Assim, para a compreensão da aplicação do *non olet* pelo ordenamento jurídico brasileiro, buscaremos compreender a relação entre a ilicitude e a obrigação tributária, uma vez que essa última constitui o próprio núcleo do Direito Tributário.

Mais ainda, nos debruçaremos sobre o próprio conceito de tributo e os critérios para sua definição, já que o art. 3º do CTN impede a sua utilização como sanção de ato ilícito, ainda que por via indireta. Consequentemente, a tributação do ato ilícito não pode ser utilizada como meio para punir o criminoso, já que o fundamento do tributo é a manifestação de capacidade contributiva e não a proteção a um bem jurídico determinado.

Discutida e adotada uma definição, passaremos à análise das sanções tributárias e suas espécies, confrontando-as com os crimes fiscais como hipótese normativa da regra sancionatória, de modo a fornecer os subsídios necessários à correta compreensão dos acordos de colaboração premiada e a pena de perdimento no âmbito penal.

Ou seja, será examinada a obrigação tributária e a sanção tributária; para em seguida passar-se à análise do crime e da sanção penal, com o objetivo de avaliar se a exação imposta sobre os rendimentos ilícitos constitui, ou não, uma sanção (adicional) aos crimes de corrupção, lavagem de dinheiro e omissão de rendimentos de origem ilícita.

A partir dessa visão sistêmica, partiremos para uma análise da legislação específica a respeito da tributação dos ilícitos, mediante análise do critério material do imposto sobre a renda, tal como posto em nossa Constituição Federal de 1988 e no art. 43, do CTN. É preciso ter em mente a repercussão da ilicitude no nascimento da obrigação tributária, considerando que o art. 26 da Lei nº 4.506/1964 dispõe que: “os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas, ou percebidas com infração à lei, são sujeitos à tributação sem prejuízo das sanções que couberem”.

Veremos, ainda, a interação desse dispositivo da legislação ordinária com o tratamento que o Código Tributário Nacional atribuiu ao ilícito tributário em seu art. 118 do CTN, distinguindo-se a intributabilidade do crime da tributabilidade do resultado do crime, de modo a concluir pela intributabilidade dos rendimentos decorrentes de atos ilícitos recuperados no âmbito penal. Considera-se que o perdimento do proveito ou produto do crime assume carga declaratória negativa de titularidade e de disponibilidade ao autor do crime, de modo que, no seu objeto, não se pode enxergar capacidade contributiva a ser tributada.

Assim, o art. 118 do CTN deve ser interpretado no sentido de que a validade, invalidade, nulidade, anulabilidade ou mesmo a anulação já decretada do ato jurídico são irrelevantes para o Direito Tributário. Praticado o ato jurídico ou celebrado o negócio que a lei tributária exigiu no antecedente da norma tributária, nasce a obrigação para com o Estado. Caso trate-se de

rendimentos resultantes de produto de crime – hipótese em que, considerando que um dos efeitos da condenação penal é a perda dos bens, direitos e valores objeto do crime –, a exigência fiscal só terá prosseguimento se porventura confirmada judicialmente a inexistência de crime.

Por sua vez, o art. 118, inciso I, do CTN, em razão do quanto disposto no art. 3º do CTN, não alcança o produto do crime, mas sim fatos jurídicos tributários. Os rendimentos criminosos devem receber tratamento, ou seja, devem ser sancionados, pelo Direito Penal e não pelo Direito Tributário; sob pena de utilizar o tributo como sanção de ato ilícito.

Vale ponderar que tal medida, inclusive, atende aos anseios daqueles que defendem a isonomia no tratamento dos atos ilícitos e imorais, de consistência econômica, em relação aos ganhos provenientes do trabalho honesto ou da propriedade legítima, como mandamento de justiça tributária. Se o bem perdido em favor da União é também tributado, há evidente ferimento da isonomia tributária, já que o criminoso estaria sendo duplamente onerado – com o perdimento do rendimento do crime e a tributação desse mesmo rendimento. Não há aí igualdade.

Por fim, analisaremos a dinâmica do processo tributário (administrativo ou judicial) e do processo penal, considerando que o Ministério Público reporta o auferimento de rendimentos ilícitos por agentes às autoridades fiscais. O *parquet* assim o faz a partir de dados e documentos obtidos nos acordos de colaboração premiada celebrados em processo penal, para que promovam os lançamentos tributários que entenderem pertinentes. E, do mesmo modo, as autoridades fiscais devem reportar ao Ministério Público Federal fatos que configurem, em tese, crimes – como os de contrabando ou descaminho, de falsidade de títulos, papéis e documentos públicos e de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores –, mediante formalização de representação fiscal para fins penais.

Avaliaremos se, antes do encerramento do processo criminal e da consequente aplicação da pena de perdimento dos rendimentos ilícitos, a autoridade fiscal está autorizada a promover o lançamento para prevenir a decadência do tributo, considerando a disponibilidade da renda pelo acusado/contribuinte. Uma vez promovido esse lançamento e realizados os consequentes atos tendentes à cobrança, analisaremos os impactos da alegação do contribuinte a respeito da existência de processo criminal em andamento. Assim, discutiremos se o julgador administrativo ou o juízo das execuções fiscais deve ou não suspender o processo tributário até

o encerramento definitivo da lide penal, ante a possibilidade de aplicação da pena de perdimento.

Isso não significa que os criminosos não receberão a devida punição, nem seriam premiados pela isenção dos rendimentos do crime. Eles deverão ficar sujeitos à sanção prevista pelo Direito Penal, justa medida que o ordenamento jurídico aplica aos crimes praticados.

1 NOÇÕES PRELIMINARES SOBRE A TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS DE ORIGEM ILÍCITA

1.1 Sistema jurídico e interdisciplinaridade no Direito

Estudar as limitações à tributação dos rendimentos de origem ilícita sob a perspectiva do sujeito que recebe tais rendimentos demanda que se estabeleça algumas noções a respeito do sistema jurídico pátrio e sobre a interdisciplinaridade entre o Direito Tributário e o Direito Penal. Assim, será possível analisar a interação entre as normas desses ramos no tratamento dos rendimentos decorrentes da prática de atos ilícitos, a fim de investigar a solução jurídica mais adequada ao nosso ordenamento.

Nesse sentido, o Direito, por ser instrumento de resolução de conflitos e pacificação social, deve atribuir respostas consistentes e coerentes na estabilização das expectativas de comportamento e, com isso, organizar a vida em sociedade.

Para tanto, o Direito constitui-se por uma totalidade ordenada, um conjunto coerente de elementos que interagem e mantêm relações entre si. Seus organismos constitutivos estão em relação de compatibilidade não apenas como o todo, mas também entre si. É nesse contexto que se tem um ordenamento jurídico⁴.

Debruçando-se sobre o tema, PAULO DE BARROS CARVALHO defende que as normas jurídicas formam um sistema⁵ na medida em que se relacionam de várias maneiras, segundo um princípio unificador⁶⁻⁷⁻⁸.

Para o autor, as normas jurídicas são um produto do homem para disciplinar a convivência social, se diferenciando dos demais sistemas sociais (como a ética, a moral e os costumes) em razão da sua disposição numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação

⁴ Nesse sentido, BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. São Paulo: Polis, 1989. p. 71.

⁵ O Direito positivo é um sistema nomoempírico prescritivo, visto que objetiva preceituar a conduta dos indivíduos; já a ciência do Direito é um sistema nomoempírico, teórico ou declarativo, que se vale de linguagem científica.

⁶ *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2. ed., São Paulo: Noeses, 2008, p. 214-215.

⁷ Vilanova, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 87.

⁸ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 126.

ou derivação, que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual. De acordo com esta perspectiva, garante-se dinamismo ao Direito, já que ele próprio regula sua criação e transformação⁹. As unidades normativas (elementos do sistema) são entrelaçadas por vínculos de hierarquia e relações de coordenação, integrando um bloco monolítico, de tal maneira que uma análise de regras jurídicas de Direito Penal ou Direito Tributário isoladas, como se prescindissem da totalidade do conjunto ou dele de alguma forma se destacassem, significa ignorar o próprio ordenamento, enquanto sistema de proposições prescritivas.

Como bem salienta MARCOS BERNARDES DE MELLO¹⁰, na identificação do fato jurídico e na aplicação do respectivo preceito, não basta que o intérprete conheça certo dispositivo legal, deve ele conhecer também tudo que há no sistema jurídico em relação ao fato considerado em sua classe, inclusive os princípios que o regem – se houver –, evitando, assim, que sejam ignoradas eventuais particularidades que alterem o sentido do preceito específico, gerando erros na solução dada ao caso concreto.

Nesse sentido, é que TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR formula um conceito de sistema jurídico ligado ao de totalidade jurídica, trazendo implicitamente a noção de limite. Para ele, é essencial precisar o que pertence ao seu âmbito, ou seja, determinar as relações entre o sistema jurídico e aquilo a que ele se refere, ainda que fora do seu escopo, e aquilo que a ele não se refere de modo algum¹¹.

Semelhantemente, PAULO AYRES BARRETO¹² trabalha com a ideia de sistema como limite. Ele ensina que a partir de uma linha diferencial abstrata seria possível identificar o que pertence ao sistema e o que está fora dele:

Todos esses ensinamentos se prestam a evidenciar que, embora o Direito Tributário e o Direito Penal sejam disciplinas jurídicas diversas, não se pode tomar a parte pelo todo. Sendo o nosso ordenamento jurídico uno, não se pode ignorar que há entre essas disciplinas uma relação íntima, de coordenação, que demanda a compreensão da relação entre suas partes ou elementos, para então entender como as respectivas normas se influenciam e interagem. As

⁹ Ibid., p. 213.

¹⁰ Op. cit., 2017, p. 117.

¹¹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Concepção de sistema jurídico a partir do pensamento de Emil Lask*. Disponível em <http://www.terciosampaioferrazjr.com.br/?q=/publicacoes-cientificas/107>. Acesso em 01 mai 2018.

¹² BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições Regime Jurídico, Destinação e Controle*. São Paulo: Noeses, 2011. p. 22-23.

normas do Direito Tributário e do Direito Penal são partes de um conjunto, e por isso se relacionam de forma complementar, em linha com a homogeneidade sintática das unidades do direito positivo¹³⁻¹⁴.

Nesses termos, vale insistir, o presente trabalho partirá da premissa de que o Direito, ainda que nos seus mais diversos setores, níveis hierárquicos e ramos (ou disciplinas), é uno e coerente e é isso que lhe confere o caráter de sistema.

Quaisquer secções promovidas entre as normas jurídicas gozam de autonomia apenas para fins didáticos e a análise do Direito a partir de uma visão interdisciplinar decorre justamente da consideração do ordenamento jurídico numa visão unitária¹⁵⁻¹⁶.

A classificação entre ramos do Direito é obra da ciência do Direito e não do ordenamento positivo, tratando-se de exercício do intérprete para a compreensão e sistematização dos enunciados prescritivos, considerando a necessidade lógica do ser humano de abordar a realidade que pretende estudar sob um critério unitário.

Nesse sentido, RENATO LOPES BECHO¹⁷ diferencia o Direito e a didática do Direito, ressaltando que o Direito é o conjunto de normas jurídicas e a didática jurídica o conjunto de ferramentas para transmitir o conhecimento do Direito. Assim, a divisão acadêmica em disciplinas jurídicas faz parte da didática jurídica e se presta a dividir áreas de estudo para viabilizar o aperfeiçoamento de aspectos ou partes de seu objeto, aprofundando-o. As divisões podem variar conforme a época, local, cultura, os mais diversos interesses acadêmicos, entre outros, de modo que não há sequer uniformidade, sendo algumas divisões mais clássicas e universais e outras mais modernas e peculiares¹⁸.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Apostila do curso de extensão em Teoria Geral do Direito*. São Paulo: IBET/SP, 2009. p. 80.

¹⁴ Ensina ainda Paulo de Barros Carvalho: "(...) quando proclamamos o cânone da 'homogeneidade sintática' das regras de direito, o campo de referência estará circunscrito às normas em sentido estrito, vale dizer, aquelas que oferecem a mensagem jurídica com sentido completo (se ocorrer o fato F, instalar-se-á a relação deontológica R entre os sujeitos S' e S)", mesmo que essa completude seja momentânea e relativa, querendo significar, apenas, que a unidade dispõe do mínimo indispensável para transmitir uma comunicação de dever-ser". *Ibid.*, p. 252.

¹⁵ BARRETO, Paulo Ayres. *Ordenamento e sistema jurídicos*. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (org.). *Constructivismo lógico-semântico*. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2014, p. 261-262.

¹⁶ Paulo de Barros Carvalho chama essa intertextualidade do direito no nível estritamente jurídico de intertextualidade interna ou intrajurídica. Ver *Direito Tributário Linguagem e Método*. São Paulo: 2ed, 2008, p. 19.

¹⁷ BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 32-33.

¹⁸ O autor diferencia Direito, Didática jurídica, ciência do Direito e Filosofia do direito. Para ele, Direito é o conjunto de normas jurídicas; didática jurídica o conjunto de ferramentas para transmitir o conhecimento do

Dado o caráter absoluto da unidade do sistema jurídico, essa divisão didática, na verdade, representa uma cisão do incindível; e seção do insectionável¹⁹⁻²⁰. Por isso é que fora do ambiente acadêmico, o magistrado vale-se de conhecimentos e de normas dos mais diversos tipos na solução de casos concretos.

Portanto, seria um equívoco estudar o Direito Tributário dissociado do Direito Penal, ao menos no que tange à possibilidade ou não de se tributar os rendimentos decorrentes da prática de atos ilícitos, já que o mesmo fato pode compor o suporte fático de normas jurídicas de ambas as disciplinas, recebendo diferentes tratamentos deônticos (“obrigatório”, “proibido” ou “permitido”) no ordenamento.

Não é possível que a partir de um mesmo fato se possa extrair modais proibitivos (uma norma) e permissivos ou obrigatórios (outras normas) direcionados ao mesmo indivíduo, devendo o operador do Direito ficar atento à aplicação das normas ao caso concreto. De rigor uma análise do Direito a partir de uma visão interdisciplinar, de modo a compreender os efeitos da ilicitude para a tributação.

Tal assertiva não desconsidera que os ramos se submetem a princípios informadores e institutos que lhes são próprios, esses sim postos no ordenamento jurídico e que não podem ser confundidos.

Devem ser delimitados os campos de incidência de cada um dos regimes jurídicos, para que não se tenha, a pretexto da unidade do sistema, o tratamento equivocado de cada uma das relações jurídicas que se referem à arrecadação e cobrança de tributos.

Será esse o sistema de referência a ser adotado, a interdisciplinaridade entre o Direito Tributário e o Direito Penal no tratamento dos rendimentos auferidos em decorrência da prática de atos ilícitos, exclusivamente sob a perspectiva da pessoa física que recebe tais rendimentos.

Assim, analisaremos no presente trabalho as normas do nosso ordenamento jurídico (independente da disciplina) que regem a matéria, explorando as possíveis soluções admitidas para os efeitos da ilicitude para a tributação, notadamente, compreender em que medida e em

Direito; já a ciência do Direito é o conjunto de ferramentas para compreensão e aplicação das normas jurídicas; e, por fim, a filosofia do Direito é o conjunto de sistematizações e reflexões sobre o Direito. *Ibid.* p. 46.

¹⁹ *Ibid.* p. 13.

²⁰ A tese da autonomia científica do Direito Tributário está superada e, na verdade, prestou-se apenas para afirmar a nova disciplina jurídica, afastando-a do direito financeiro. Ver FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p.16.

quais circunstâncias específicas as sanções previstas no Direito de Penal afastariam a tributação de um determinado signo de riqueza (fato gerador).

Tal corte e definição se mostram necessários na medida em que sistema de referência é condição do conhecimento²¹, já que o conhecimento nada mais é do que uma forma de ver o mundo, estabelecido por meio de relações associativas, condicionadas às experiências culturais (convenções) do sujeito cognoscente e condições de tempo e espaço.

Portanto, é o sistema de referência que dá o norte para onde quer ir o presente trabalho.

1.2 A análise do Direito a partir de visão interdisciplinar: a relação do Direito Tributário com outras disciplinas

A necessidade de estudar as normas jurídicas do Direito Tributário e do Direito Penal conjuntamente para a compreensão dos efeitos da ilicitude na tributação do rendimento produto do crime, também decorre do fato de todo texto (em acepção ampla) estar envolvido em um contexto, entendido como processo histórico-social em que atuam determinadas funções ideológicas²².

Conforme temos defendido até aqui, o presente trabalho parte da premissa de que a interdisciplinaridade seria o caminho para alcançar o conhecimento das normas que regerão a questão posta, dada a unicidade do nosso ordenamento jurídico e a autonomia meramente didática dos ramos do Direito. O fato tributado pode constar do suposto de uma norma sancionadora do Direito Penal, que não pode ser ignorado pelas autoridades fiscais. Cabe ao jurista buscar em todo o ordenamento jurídico, ainda que em seus diferentes ramos, as soluções ou caminhos para os problemas.

Também nos valem aqui da famigerada afirmativa de PAULO DE BARROS CARVALHO²³ de que não há texto sem contexto. O contexto é formado por todos os

²¹ TELLES JÚNIOR, Goffredo da Silva. *O Direito Quântico*. 6 ed. São Paulo: Max Limonad, 1985. p. 289.

²² CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico*. 5ª ed. ampl. rev. São Paulo: Noeses, 2016, p. 190.

²³ Nas palavras do autor: “Mas não há texto sem contexto, pois a compreensão da mensagem pressupõe necessariamente uma série de associações que poderíamos referir como linguísticas e extralinguísticas. Neste sentido, aliás, a implicitude é constitutiva do próprio texto. Haverá, portanto, um contexto de linguagem,

enunciados com os quais um texto se relaciona, ainda que pretéritos. Não existe texto individual, até mesmo, porque edificamos um enunciado a partir de outros enunciados e ele é compreendido, porque mantém relação dialógica com esses outros enunciados.

Um mesmo fato da vida pode ser integrante do suporte fático de diferentes normas jurídicas e, uma vez que cada norma jurídica pode gerar um fato jurídico específico, o mesmo fato pode compor os suportes fáticos de diferentes fatos jurídicos, tendo cada um funções e características distintas²⁴. Por isso, é importante compreender como os ramos do Direito se influenciarão e quais os limites que cada um impõe.

Não obstante, há que se considerar que o Direito Tributário tem seus princípios próprios, como o da legalidade, segurança jurídica, vedação à utilização de tributo com efeito de confisco, capacidade contributiva, entre outros.

Isso significa afirmar, como também já adiantamos acima, que o Direito Tributário se submete a princípios informadores e institutos característicos, esses sim postos no ordenamento jurídico.

Ou seja, em princípio o Direito é uno, composto por um todo incindível, mas para estudá-lo ou sistematizá-lo se costuma dividi-lo em disciplinas, segundo uma divisão dogmática e estrutural, na medida em que se verifica que as disciplinas apresentam institutos típicos e inconfundíveis com as demais, bem como princípios e regras característicos, que dotam as suas normas de certa unicidade orgânica. É essa realidade que autoriza a secção do Direito (inseccionável, uno) em disciplinas, segundo critérios convencionais e de oportunidade²⁵⁻²⁶; permitindo que os institutos sejam compendiados, para fins didáticos, numa disciplina jurídica única²⁷.

envolvendo imediatamente o texto, como as associações do eixo paradigmático, e outro, de índole extralinguística, contornando os dois primeiros²⁷. Direito Tributário – fundamentos jurídicos da incidência. 10 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 18.

²⁴ MELLO, Marcos Bernardes de. *Op. cit.*, 2017, p. 117.

²⁵ BALEEIRO, Aliomar Baleeiro. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 03 e segs.

²⁶ Sobre o tema ler JARACH, Dino. *O Fato Imponível: teoria geral do direito tributário substantivo*. Trad. Dejalma de Campos. 1 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989, p. 49 e segs.

²⁷ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao Direito Tributário*. 4 ed. p. 4 e segs.

Ou seja, entre as disciplinas persiste uma correlação mais ou menos íntima que torna o conjunto uma unidade. As conveniências de estudo ou imperativos de sistematização é que levam à autonomização de certos ramos do direito²⁸.

E, como ensina RUBENS GOMES DE SOUSA²⁹, essa autonomia não significa independência, pois o sistema jurídico permanece um conjunto orgânico. Por isso é que as disciplinas do Direito, embora autônomas, não existem e funcionam isoladamente, mas sim em conjunto com as demais. A partir desse funcionamento simultâneo dos diversos ramos do Direito resultam pontos de contato e entrelaçamento.

Nesse contexto, a compreensão de questões como repercussão da ilicitude no nascimento da obrigação tributária demanda o conhecimento e a aplicação de normas tributárias, penais e processuais.

Por isso, o desafio aqui proposto é entender as proporções do corte e os critérios a serem utilizados na condução do raciocínio no trato com o objeto já constituído³⁰, “(...) objetivando uma adequada valoração do fato jurídico, que haverá de ser colhido após os cortes que se façam necessários, em processo redutor de complexidades, no bojo e sob os influxos do próprio sistema normativo”³¹.

Como ensina PAULO AYRES BARRETO³², deve-se ter em mente que essa análise interdisciplinar apresenta algumas dificuldades cognoscitivas, como (i) definir onde começa e termina cada ramo do Direito; (ii) definir se os ramos são autônomos ou se a divisão é meramente didática; (iii) fixar, diante das normas que regulamentem fatos de conteúdo econômico, como se dá o conhecimento de tais fatos pelos diversos ramos do Direito.

As normas tributárias dedicam-se às normas jurídicas que regulam a tributação, girando em torno da necessidade de arrecadação de receitas derivadas para o financiamento do Estado, do conseqüente conceito de tributo e do conjunto de proposições normativas que sirvam, direta ou indiretamente, de fundamento para a sua instituição, arrecadação e fiscalização. Esse ramo

²⁸ Ibid. p. 12.

²⁹ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. (Ed. póstuma – 1. ed. de 1952. p. 59).

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. 2007, op. cit., p. 446.

³¹ BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 32.

³² Ibid., p. 33.

disciplina a relação entre fisco e contribuinte decorrente da imposição, arrecadação e fiscalização dos tributos³³.

O conceito de tributo e a relação entre os particulares e o fisco é o objeto central do Direito Tributário.

De matriz essencialmente constitucional (Título VI “Da Tributação e do Orçamento” e Capítulo I “Do sistema tributário nacional”), o Direito Tributário dispõe de regramento próprio por meio do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), recepcionado como lei complementar pela Constituição Federal de 1988³⁴, dispondo sobre sistema tributário nacional e instituindo normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Nesse Código foram reunidas diversas normas sobre tributação de forma sistemática e ordenada, havendo, em complemento, vasta legislação ordinária que trata sobre o tema.

Já o Direito Penal é o conjunto de normas jurídicas que fixa os limites do poder punitivo do Estado, instituindo infrações penais e as sanções correlatas, bem como regras relativas à sua aplicação³⁵. Ele pode ter dois aspectos que o definem: o material e o formal (ou estático). Seu aspecto material trata da concepção da sociedade sobre o comportamento que pode e deve ser proibido, mediante a aplicação da sanção penal; e seu aspecto formal (ou estático), dedica-se às normas emanadas pelo Poder Legislativo para reprimir os delitos e punir os infratores, imputando-lhes penas com a finalidade de preservar a sociedade e proporcionar o seu desenvolvimento.

O Direito Penal volta-se, portanto, à proteção dos bens jurídicos fundamentais, isto é, todo valor reconhecido pelo Direito como digno de tutela e amparo. Dada a relevância desse bem jurídico, ele demanda proteção penal, autorizando a formação de tipos incriminadores, coibindo as condutas potencialmente lesivas ao referido bem jurídico.

O ordenamento jurídico-penal é regido por princípios constitucionais previstos na Constituição Federal de 1988, em particular, o da legalidade, nos seus aspectos amplo (ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, art. 5º, inciso II, da CF/88) e estrito (não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem lei anterior que a

³³ NOGUEIRA, Rui Barbosa. *Curso de direito tributário: de acordo com a Constituição Federal de 1988*. 11 ed. São Paulo: Saraiva, p. 30.

³⁴ A aplicabilidade do CTN sob a égide da Constituição de 1988 decorre do fenômeno, teoria ou princípio da recepção (art. 34, §5 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias).

³⁵ NUCCI, Guilherme de Souza. *Manual de Direito Penal*, 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 3.

comine, art. 5º, inciso XXXIX, da CF/88), além de regramento próprio por meio do Código Penal (Decreto-lei nº 2.848/1940) e legislação ordinária.

Assim, o fundamento nuclear do Direito Tributário é a noção de tributo, relação jurídica tributária, ou de fato gerador; e o fundamento nuclear do Direito Penal é o conceito de delito e pena.

Como traços comuns, tem-se que ambos tangenciam diversos outros assuntos, afetos a outras matérias, estão no âmbito do direito público, e aplicam-se a alguns dos bens mais valiosos dos seres humanos: a liberdade e o patrimônio. Por esse motivo, são fortemente marcados pelos princípios da estrita legalidade (art. 5º, inciso II, da CF/88); da anterioridade (dos quais derivam os princípios da irretroatividade das leis e da retroatividade benéfica); da segurança jurídica, com os seus consectários (proteção da confiança, a proibição de excesso, proporcionalidade, ponderação de princípios, entre outros).

Ademais, tanto no pagamento do tributo – salvo nos casos de lançamento por homologação –, como para o reconhecimento do crime e aplicação da pena, é necessário o desempenho de uma atividade administrativa, além, quanto ao Direito Penal, do pronunciamento do Judiciário³⁶.

Vale ressaltar que AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO destaca, ainda, a importância das “(...) repercussões que têm a configuração de crimes e contravenções em matéria tributária (contrabando, etc.), e pelos reflexos, não essenciais ou necessários, de certos princípios de direito penal sobre as repressões às violações das leis tributárias”³⁷.

No entanto, Direito Tributário e Direito Penal diferenciam-se, principalmente, no que tange à vontade do infrator como elemento formador da norma. No Direito Tributário, essa vontade é irrelevante, sendo a obrigação tributária *ex lege*; já no Direito Penal, a consciência abrange a ação ou omissão do agente, bem como o resultado e o seu nexos causal com a atividade desenvolvida pelo agente. Age dolosamente quem pratica a ação consciente e voluntariamente; voltando-se a culpabilidade ao cálculo das consequências possíveis e previsíveis do próprio fato pelo infrator.

³⁶ FALCÃO, Amílcar de Araújo, op. cit., p. 17.

³⁷ Ibid. p. 21-22.

Ainda, há que se considerar que as normas jurídicas são submetidas aos modais deônticos realizados pelos operadores “P” permitido, “V” proibido e “O” obrigatório. Sendo três e somente três as possibilidades de regular condutas³⁸.

Quando o fato tributado também consta do suposto da norma sancionadora, cria-se um curto-circuito deôntico no ordenamento jurídico, na medida em que se tem modais *permissivo* e *proibitivo* direcionados ao mesmo fato.

Uma vez estabelecidas as principais características e funções de cada uma das disciplinas, poderemos refletir um pouco mais sobre as diversas normas que atuam sobre a esfera jurídica do receptor de rendimentos decorrentes da prática de atos ilícitos, investigando como Direito Tributário e Direito Penal se influenciarão e quais os limites que cada um impõe.

Com isso, reforça-se o reconhecimento de um espaço para investigações de caráter interdisciplinar, objetivando uma adequada valoração do fato jurídico tributário.

1.3 O subsistema constitucional tributário

Conceituado o sistema jurídico, bem como destacada a necessidade de estudar as normas jurídicas do Direito Tributário e do Direito Penal conjuntamente na análise dos efeitos da ilicitude para a tributação dos rendimentos produto do crime, parte-se para contextualizar o subsistema sobre o qual centramos nossa discussão: o sistema Constitucional Tributário brasileiro.

O sistema constitucional brasileiro fundamenta toda a nossa ordem jurídica, dispondo sobre as diretrizes gerais que informam a organização do Estado, com um repertório que, segundo JOSÉ AFONSO DA SILVA³⁹, pode se dividir em elementos orgânicos, limitativos, sócio ideológicos, de estabilização social e formais de aplicabilidade:

- a) *elementos orgânicos*, contêm normas que regulam a estrutura do Estado e do Poder, que se concentram, essencialmente, nos Títulos II (Da organização do

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., 2015, p. 55.

³⁹ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

Estado), IV (Da organização dos Poderes e Sistemas de Governo), Capítulos II e III, do Título V (Das Forças Armadas e da Segurança Pública) e VI (Da Tributação e do Orçamento);

b) *elementos limitativos*, cujas normas dispõem sobre direitos e garantias fundamentais, limitando a ação dos poderes estatais (do Título II da Constituição - Dos Direitos e Garantias Fundamentais), exceto os Direitos Sociais;

c) *elementos sócio ideológicos*, consubstanciados nas normas que revelam o compromisso entre o Estado individualista e o Estado Social, intervencionista, das Constituições modernas, como as do Capítulo II do Título II (Direitos Sociais) e as dos Títulos VII (Da Ordem Econômica e Financeira) e VIII (Da Ordem Social);

d) *elementos de estabilização constitucional*, consagrados nas normas destinadas a assegurar a solução de conflitos constitucionais, a defesa da Constituição, do Estado e das instituições democráticas, como os encontrados nos arts. 34 a 36, CF, os arts. 59, I e 60 (processo de emendas à Constituição), art. 102, I. a (controle de constitucionalidade);

e) *elementos formais de aplicabilidade*, previstos nas normas que estabelecem regras de aplicação das normas constitucionais, como o preâmbulo, o dispositivo que contém as cláusulas de promulgação, as disposições constitucionais transitórias e o § 1º do art. 5º, de acordo com o qual as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicabilidade imediata.

Percebe-se, assim, que o sistema constitucional brasileiro é em sua maior parte composto de normas de estrutura, que, por sua vez, têm por objeto os comportamentos relacionados ao processo de criação de outras normas, dispondo sobre órgãos, procedimentos e prevendo como as normas devem ser criadas, alteradas ou expulsas do sistema (normas de competência)⁴⁰, prevendo princípios e noções básicas, que denotem harmonia e coerência dos

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 186-187.

elementos, já que o sistema envolve sempre organicidade⁴¹. A Constituição Federal é a lei maior, limite e referência para o legislador⁴².

Nesse contexto, tem-se que no título VI (“da tributação e do orçamento”), Capítulo I (“do sistema tributário nacional”), da Constituição Federal de 1988, está prescrita toda a regulação do sistema constitucional tributário, cujos elementos contêm normas que regulam a estrutura do Estado e do Poder.

Integrante do extrato da Constituição Federal, o subconjunto das disposições constitucionais sobre a matéria tributária nela destaca-se como expediente de cunho didático, que se submete a princípios informadores e institutos que lhes são próprios, postos no ordenamento jurídico.

Em verdade, pode-se assegurar que o sistema constitucional tributário é um verdadeiro subsistema, que compõe um subconjunto de proposições normativas que tratam dos aspectos da imposição tributária pelo Estado, dos poderes exercidos por ele na esfera tributária e das garantias dos contribuintes perante esses poderes, integrante de outro sistema de amplitude geral, qual seja, o ordenamento jurídico vigente⁴³.

Um dos aspectos mais peculiares do nosso sistema constitucional é a sua rigidez, devidamente identificada por GERALDO ATALIBA⁴⁴, que constatou não existir comparativo nos sistemas constitucionais de outros países, já que só o nosso subsistema constitucional tributário oferece um quadro sistemático da disciplina tributária, prevendo todos os pressupostos para a tributação.

Partindo desse entendimento, SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO⁴⁵ confirma que os fundamentos do Direito Tributário brasileiro estão enraizados na Constituição e ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁴⁶ atenta que a Constituição Federal traçou a regra-matriz de incidência (o arquétipo genérico) dos impostos que podem ser criados pela União, Estados e Distrito Federal e Municípios.

⁴¹ SILVA, José Afonso. *Sistema tributário nacional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 2.

⁴² BECHO, Renato Lopes. *Op. cit.*, p. 214.

⁴³ SILVA, José Afonso. *Op. cit.*, p. 189.

⁴⁴ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo. Revista dos Tribunais, 1968, p. 22 e segs.

⁴⁵ ATALIBA, Geraldo. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 1-2.

⁴⁶ *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 31. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 610.

Semelhantemente, HUMBERTO ÁVILA, observando que as regras de competência e repartição de competência são intensamente reguladas pela própria Constituição, afirma que o Direito Tributário Brasileiro é, sobretudo, um Direito Constitucional Tributário⁴⁷. É no texto da Constituição Federal de 1988 que encontramos a extensão e compreensão de suas disposições.

Por isso, muito embora o presente trabalho pretenda explorar as possíveis soluções admitidas para a repercussão da ilicitude sobre rendimentos derivados de atividades criminosas, notadamente, compreender em que medida e em quais circunstâncias específicas as sanções previstas no Direito Penal afastariam a tributação de um determinado signo de riqueza (fato gerador), a análise deve considerar, primeiro, os princípios próprios do subsistema constitucional tributário, que fixarão os limites à atuação do Estado na tributação, prescrevendo os fins a serem atingidos e servindo de aplicação ao ordenamento constitucional⁴⁸.

1.4 Princípios constitucionais tributários

Conforme exploramos oportunamente, o sistema jurídico tem por suporte físico o texto e é composto por um conjunto de normas, que, por sua vez, são o produto da construção ou aplicação do texto normativo.

Ou seja, as normas não se confundem com os textos, devendo ser compreendidas como “(...) os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos”⁴⁹, sendo a “interpretação uma atividade que se presta a transformar disposições (textos, enunciados) em normas”⁵⁰.

Por isso, tem-se que a concretização das normas constitucionais não se confunde com o texto constitucional⁵¹, pois não há correlação biunívoca entre dispositivo e norma.

⁴⁷ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 163-164.

⁴⁸ Id. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 18. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 43.

⁴⁹ Ibid, p. 50.

⁵⁰ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 72.

⁵¹ NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. 3 ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011, p. 83-84.

Aliás, como alerta HUMBERTO ÁVILA⁵², pode haver normas sem dispositivos que lhe deem suporte físico, como é o caso dos princípios da segurança jurídica e da certeza do Direito. Há também dispositivos que não dão origem à norma, como é o caso do enunciado trazido no preâmbulo da Constituição Federal de 1988 que prevê a proteção de Deus. Existe também a possibilidade de um único dispositivo dar origem a diversas normas, como é caso do enunciado prescritivo que exige lei para a instituição ou aumento de tributos, do qual derivam o princípio da legalidade, da tipicidade, à proibição de regulamentos independentes e à proibição de delegação normativa. Há, inclusive, normas que requerem mais de um dispositivo para serem construídas, como, por exemplo, o princípio da segurança jurídica, que pode ser construído a partir dos dispositivos que garantem a legalidade, e irretroatividade e a anterioridade.

Assim, de um mesmo dispositivo é possível extrair uma norma que se reveste das características de princípio ou de regra, como é o caso do art. 145, § 2º, da CF/88, que ter tanto conotação de regra (“as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos”), como de princípio (segundo o qual deve haver equivalência entre a atividade estatal e o tributo).

Externa e formalmente, todas as normas jurídicas que compõem o ordenamento jurídico são idênticas, sendo tradicionalmente divididas pela doutrina entre princípios e regras, conforme a sua composição.

Muito embora a distinção entre princípios e regras, em si, não seja relevante para a análise proposta no presente trabalho, é a partir dela que se observa que os princípios estão no núcleo, no ápice, sendo fundamentais para a compreensão de todo o sistema jurídico⁵³.

Na pretendida análise da aplicação dos princípios tributários na repercussão da ilicitude no nascimento da obrigação tributária, adotaremos como premissa os ensinamentos de HUMBERTO ÁVILA⁵⁴, que analisando os principais autores que se debruçaram sobre a temática da diferença entre os princípios e regras⁵⁵, propôs um novo paradigma para a dissociação entre eles, e para a dissociação e aplicação das espécies normativas⁵⁶.

⁵² Op. cit., p. 50.

⁵³ BÉCHO, Renato Lopes. *Op. cit.* p. 326.

⁵⁴ *Ibid.*, p. 102-117.

⁵⁵ Josef Esser, Karl Larenz, Claus-Wilhelm Canaris, Ronald Dworkin, Robert Alexy.

⁵⁶ Nessa nova proposta, ao lado das regras e dos princípios, entende Humberto Ávila que haveria uma nova categoria de espécie normativa: os postulados normativos aplicativos, por ele definidos como “*as condições de aplicação dos princípios e das regras*”. *Ibid.*, p. 47.

Nesse contexto, o autor definiu os princípios como

(...) normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.

Para HUMBERTO ÁVILA, os princípios estabelecem um fim a ser alcançado, fim esse que é um estado ideal de coisas a ser promovido por meio de comportamentos necessários a essa realização. Esse fim tem uma orientação prática, de função diretiva, vetor para a definição da conduta e para o próprio conhecimento do Direito Tributário. Ele considera que compreender o fim como um estado ideal de coisas a ser atingido ou preservado é essencial para a busca por meios, entendidos como as condições (objeto, situações) que promovem gradualmente o fim. O fim é o ponto de partida para a procura por meios.

Assim, a positivação dos princípios implica a obrigatoriedade de adoção de comportamentos, tanto pelo legislador como pelo aplicador da norma tributária, ainda que por via indireta e regressiva, exceto nos casos em que o ordenamento jurídico predeterminar o meio através de regras de competência.

Importante, ainda, destacar que HUMBERTO ÁVILA ressalva que os princípios, embora relacionados aos valores, com eles não se confundem, pois ainda que a previsão de fins envolva a qualificação positiva de um estado de coisas que se quer promover, os princípios estão no plano deontológico e, por isso, instituem a obrigatoriedade de adoção de condutas indispensáveis à promoção gradual de um estado de coisas; ao passo em que os valores estão no plano axiológico/teleológico, e se limitam a conferir uma qualidade positiva a determinado elemento.

De tal modo, na solução de conflitos, os princípios servem de razões para serem conjugadas com outras na solução de problemas, numa relação de complementariedade, atuando como vetores que dão a direção que o ordenamento jurídico imporá ao caso concreto⁵⁷.

Nosso texto constitucional traz as limitações constitucionais ao poder de tributar a partir do art. 145, que surgem tanto como regras, como princípios. Para LUÍS EDUARDO

⁵⁷ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 288.

SCHOUERI⁵⁸, algumas dos dispositivos que preveem essas limitações poderão ter conteúdo de princípio, de regra, ou de ambos, como é o caso do princípio da legalidade e do princípio da vedação à utilização de tributo com efeito de confisco que se discutirá adiante, sendo garantias asseguradas ao particular diante da pretensão tributária, para assegurar um espaço de atuação e crescimento para os agentes privados.

Fixadas essas premissas, passaremos à análise da repercussão da ilicitude no nascimento da obrigação tributária mediante a análise dos princípios da estrita legalidade em matéria tributária, da segurança jurídica, da vedação à utilização de tributo com efeito de confisco e da capacidade contributiva.

1.4.1 *Estrita legalidade em matéria tributária*

Para atendimento de seus fins (atendimento de necessidades coletivas), o Estado precisa de recursos materiais, de modo que prescinde de meios para poder exigir dos indivíduos uma participação nos encargos financeiros.

O Princípio da Legalidade Tributária é o fundamento de toda tributação, já que traz a necessidade de uma base legal que transforma a relação tributária em relação jurídica, retirando-a do campo do mero arbítrio.

O art. 150, inciso I, da Constituição Federal traz o princípio da legalidade, determinando que nenhuma pessoa jurídica de direito público pode instituir ou majorar tributos sem lei que o estabeleça:

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; (...).

⁵⁸ Ibid., p. 291.

A ideia da legalidade é própria do Estado de Direito, estando no art. 5º, II, da CF/88: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. É uma garantia do cidadão contra abusos dos governantes.

Em matéria tributária, o princípio da legalidade é anterior mesmo ao Estado de Direito. É o direito de concordar com a tributação e controlar o modo como os recursos arrecadados são empregados.

Do ponto de vista histórico, é comum a referência à Magna Carta (1215, Príncipe João sem Terra da Inglaterra) como início do Princípio do *no taxation without representation*, mas o direito de concordar com a tributação (e controlar gastos) já podia ser observado, ainda que precariamente, desde as corporações de ofícios. Por isso, pode-se afirmar que ela não constituiu direito novo, mas apenas confirmou direito existente.

Mesmo após a sua anulação por Bula Papal e reedições, a cláusula teve o mérito de fixar direito vigente, ao estipular quais os auxílios que poderiam, por costume, ser cobrados. Porém, deve-se ressaltar que o Conselho popular nela previsto, na verdade, não tinha participação popular.

Aliás, o movimento que culminou na independência dos Estados Unidos e na Revolução Francesa em grande parte foi consequência da atividade tributária extorsiva e arbitrária do Estados.

Foi a Revolução Francesa que fixou as ideias de contraprestação, igualdade e de capacidade contributiva pela fórmula: “Para a manutenção da força pública e para as despesas da administração, é indispensável uma contribuição comum; ela deve ser igualmente repartida entre todos os cidadãos em razão de sua capacidade”.

Com efeito, o Princípio da Legalidade, estado ideal de coisas a ser promovido, revela a necessidade de que aqueles que suportarão a carga tributária sejam consultados a seu respeito.

No texto constitucional brasileiro, confirma-se a vinculação à origem do Princípio da Legalidade, já que enquanto a competência legislativa (*poder de regular*), em geral, se regula pelos arts. 21 e segs., o *poder de tributar* é confirmado a partir do art. 145, para explicitar, no art. 150, I, o Princípio da Legalidade.

Ambos os poderes, no nosso regime político, fundam-se em disposições constitucionais de outorga de competência tributária ou atribuição de funções aos agentes do governo – federal, estadual ou municipal – umas expressas, outras decorrentes do sistema.

Ressalte-se que o art. 5º, II e Princípio da Legalidade Tributária do art. 150, I, ambos da CF/88 não são redundantes, pois se em geral um comportamento será exigido “em virtude de uma lei”, nas questões tributárias, tem-se a exigência de a obrigação estar prevista na própria lei. Não há espaço para a delegação.

Ou seja, é a *reserva de lei* a característica de diferencia os dois dispositivos constitucionais, pois conquanto o art. 5º, II, tolera a delegação; para o art. 150, I, a reserva de lei implica que somente a lei (ela mesma) é que institui ou majora tributo⁵⁹.

Ademais, o significado de “instituir ou aumentar tributo” está posto na própria Constituição Federal, que em seu art. 146, II, dispõe caber à lei complementar “regular as limitações ao poder de tributar” – o que em matéria tributária é feito principalmente pelo Código Tributário Nacional (art. 97).

GERD WILLI ROTHMANN⁶⁰ defende que o Princípio da Legalidade se desdobra em quatro faces:

- Legalidade da administração pública, regra que implica as autoridades administrativas estarem vinculadas, em sua atuação, à legislação tributária, bem como a obrigatoriedade, implicando o dever de a administração exigir tributo nascido com a lei. É por isso que o art. 142 do CTN prevê que o lançamento é uma atividade vinculada e obrigatória;
- Reserva da lei, regra da legalidade da administração, vinculando-a não ao direito, de modo genérico, mas à lei formal (representação popular);
- Estrita legalidade tributária, decorre implicitamente da reserva de lei, enquanto regra que contém a proibição constitucional de instituir tributos sem lei que o estabeleça;

⁵⁹ Ressalte-se que o texto constitucional em seu art. 62 confere às Medidas Provisórias a força de lei.

⁶⁰ ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 67, 1 jan. 1972, p. 18.

- Conformidade da tributação com o “fato gerador”, segundo o qual a lei formal deve determinar todos os elementos constitutivos da obrigação tributária (todos os aspectos do fato gerador), sem deixar a critério da administração a diferenciação objetiva. A própria lei deve realizar essa diferenciação do fato gerador.

Considerando esses desdobramentos do princípio da legalidade, a repercussão da ilicitude no nascimento da obrigação tributária demanda um olhar atento das autoridades fiscais sobre a situação de fato prevista em lei, cuja ocorrência é necessária e suficiente para dar nascimento à obrigação tributária.

Por isso é que ALBERTO XAVIER defende que o princípio da legalidade da tributação não se limita à exigência formal de lei como fundamento da tributação, exigindo também que a lei seja revestida de especiais características, uma “lei qualificada”, que faz com que esse princípio se exprima como um princípio da tipicidade da tributação⁶¹ – que, aliás, é igualmente aplicável ao Direito Penal.

Como veremos oportunamente, a norma jurídica tributária (como qualquer norma) prevê um pressuposto que liga circunstâncias de fato a efeitos jurídicos (comando da norma). É a expressão jurídica que indica uma situação de fato prevista em lei, cuja ocorrência é necessária e suficiente para dar nascimento à obrigação tributária, considerando a necessidade de conformidade da tributação com o fato gerador (em todos os seus aspectos).

Assim é que a tributação dos rendimentos auferidos em decorrência da prática de atos ilícitos, sob a perspectiva do receptor desses rendimentos, somente pode ocorrer se estivermos diante de um acréscimo patrimonial derivado das *rendas do capital, do trabalho ou da combinação de ambos* ou de *quaisquer outras causas eficientes produzidas pelo patrimônio ou seu titular* (“proventos de qualquer natureza”)⁶², por ser essa a situação necessária e suficiente para dar nascimento à obrigação de pagar o imposto sobre a renda.

Partindo da teoria que defende a existência de um conceito mínimo de renda previsto no art. 153 da CF/88, seguindo na disciplina do art. 43 do CTN, analisaremos adiante a questão da disponibilidade jurídica e econômica, já que o nosso Código indicou o momento que deflagra

⁶¹ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 17-34.

⁶² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 284-289.

a ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda como a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou do provento de qualquer natureza.

O princípio da legalidade também há de ser observado na aplicação das normas sancionatórias, de modo que o ilícito tributário e a sanção que dele decorre devem estar previstos na norma. A tipicidade determina que a lei contenha os elementos descritores da infração e os dados prescritores da relação jurídica sancionatória⁶³⁻⁶⁴.

Como veremos adiante, ao discutir as sanções tributárias e penais, a infração punível é uma *ação típica*, conceito fechado, seguro, exato rígido, preciso e reforçador da segurança jurídica⁶⁵, cuja descrição é completa, clara e específica em todos os seus elementos⁶⁶.

O princípio da tipicidade fechada foi desenvolvido pela doutrina alemã, sendo denominado princípio da determinação da hipótese de incidência (*Grundsatz der Tatbestandsbestimmtheit*) ou princípio da determinação (*Bestimmtheitsgrundsatz*), segundo o qual todos os elementos do fato gerador abstrato devem ser indicados claramente na lei formal⁶⁷.

No Brasil, as mais significativas obras sobre o tema foram publicadas por ALBERTO XAVIER, YONNE DOLACIO DE OLIVEIRA e MISABEL DERZI⁶⁸⁻⁶⁹.

ALBERTO XAVIER estabeleceu como corolários para a tributação os princípios (i) *da seleção*, que veda a tributação com base em conceito geral ou cláusula geral, com base em normas elaboradas de forma casuística; (ii) do *numerus clausus*, que impõe seja empregada uma tipologia tributária taxativa, vedando o emprego de analogia; (iii) do *exclusivismo*, segundo o qual bastaria a concretização dos elementos previstos no antecedente da norma tributária para que nasça a obrigação tributária; e, por fim, (iv) do *princípio da determinação*, que converte o tipo em fechado, segundo o qual o conteúdo da decisão deve se encontrar rigorosamente determinado na lei, o que impõe elevado grau de determinação conceitual, ou de

⁶³ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 104.

⁶⁴ BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 43.

⁶⁵ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. Op. cit., 2001, p. 17-34.

⁶⁶ PACHECO, Angela Maria da Motta. *Sanções tributárias e sanções penais tributárias*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 149-150.

⁶⁷ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no Direito Tributário. In: *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, v. 235, jan.-mar. 2004, p. 203-204.

⁶⁸ ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA também se filia a essa teoria. Op. cit., 2017, p. 283-285.

⁶⁹ RICARDO LOBO TORRES também se filia a essa teoria. Op. cit., 2004, p. 192-232.

fixação do conteúdo, impedindo critérios subjetivos de apreciação ou valorações por parte do aplicador⁷⁰.

A partir da conjugação do princípio do *numerus clausus* com o do exclusivismo, ALBERTO XAVIER concluiu que vige no Direito Tributário uma “tipicidade fechada”.

Já YONNE DOLACIO DE OLIVEIRA⁷¹, apoiando-se no pensamento de KARL LARENZ, KARL ENGISCH, MIGUEL REALE e ALBERTO XAVIER, reputa que o tipo é uma figura estrutural, de modo que o legislador fica impedido de se limitar a apresentar algumas características da hipótese de incidência, devendo dispor um “todo característico”, um “concentrado de realidade”, como decorrência dos valores da certeza e segurança que, para a autora, condicionariam a exigência do valor justiça.

MISABEL ABREU MACHADO DERZI⁷², a partir de argumentos diferentes, oferece uma visão substancial da tipicidade que se aproxima à de ALBERTO XAVIER. Responsável por aprofundar e divulgar a ideia de “tipo” na doutrina nacional, ela considera que a determinação conceitual abstrata e fechada tem função de garantia e confirma o princípio da legalidade material e formal como caminho para alcançar a segurança jurídica, sendo postulado do Estado de Direito.

Para a professora mineira, no campo tributário prevalece apenas os conceitos determinados fechados (impropriamente chamado por parte da doutrina de *tipo fechado*), não havendo espaço para os tipos (estruturas flexíveis e fluidas do pensamento de ordem) e para os conceitos indeterminados.

Nesses termos, cabe à autoridade fiscal, cuja atividade é plenamente vinculada, identificar todos os elementos da materialidade do fato típico na concreção do ilícito, limitando-se a subsumir o fato à norma, mediante fundamentação e motivação do ato, pautando sua constituição na linguagem das provas admitidas pelo Direito Tributário, sem qualquer espaço para discricionariedade ou do uso de analogia pelo Poder Judiciário⁷³. Deve o contribuinte ser

⁷⁰ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 83-96.

⁷¹ OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. *A tipicidade no Direito Tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 74.

⁷² DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 18, 48, 132.

⁷³ PACHECO, Angela Maria da Motta. *Op. cit.*, 1997, p. 103-109; TOMÉ, Fabiana del Padre. *A prova do direito tributário*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 286 e segs.

capaz de entender, com segurança e certeza, a exação (seja tributo ou sanção) que lhe está sendo imposta.

Como diz o aforisma latino: *nullum crimen sine lege*, ou seja, não há ilícito/crime ou sanção/pena sem que a lei, previamente, declare o fato delituoso expressamente como tal.

Assim, adotada uma definição de renda e, considerando sempre, dentre outros princípios, o princípio da legalidade, teremos as bases teóricas para avaliar o alcance e conteúdo do art. 118, inciso I, do CTN e o *non olet* no Brasil, considerando que a tributação alcança a riqueza projetada a partir das atividades ilícitas. Autoriza-se, assim, a tributação dos bens e direitos produtos do crime (art. 43 c/c arts. 114 e 116, inciso I, do CTN), mas não de forma irrestrita, como veremos adiante.

1.4.2 *Segurança jurídica (princípio da proteção da confiança)*

O Direito Penal e o Direito Tributário referem-se a alguns dos bens mais valiosos da humanidade: a liberdade e o patrimônio. Ambos os ramos têm matriz constitucional e são fortemente marcados pela reserva absoluta de lei e pelo princípio da segurança jurídica, com os seus consectários (proteção da confiança, a proibição de excesso, proporcionalidade, ponderação de princípios, etc.), voltados à redução de incertezas do ordenamento e preservação da legítima confiança na interpretação das normas tributárias.

Essa ideia vai muito além da acima referida legalidade, voltando-se a propagar na sociedade o sentimento de *previsibilidade* quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta⁷⁴, possibilitando o planejamento de ações futuras, sendo garantia aos cidadãos da estabilidade nas relações e a certeza de que o direito será aplicado.

Ou seja, ela decorre da própria necessidade de justiça, pois se pode considerar aquilo que é *jurídico* como equivalente a *seguro*, já que *conhecer* e *calcular* o conteúdo da norma é ter condições de conhecer e antecipar os resultados alternativos compatíveis com o texto

⁷⁴ NOVOA, César García. Aplicación de los Tributos y Seguridad Jurídica. In: *Derecho & Sociedad* n. 27. 2006. p, 29.

normativo⁷⁵. E, como bem salienta MISABEL ABREU MACHADO DERZI⁷⁶, confiança não é mera esperança; envolve expectativa confiável, que interfere diretamente na decisão tomada pelo sujeito que confia.

A segurança jurídica é um fim sistêmico (não metafísico, transcendental), que embora não tenha um dispositivo que lhe dê suporte físico, pode ser compreendida a partir dos valores institucionalizados e mediatizados pelos demais princípios postos no texto constitucional, em razão do seu caráter ético-jurídico geral, que costuma fundar os direitos fundamentais dos contribuintes, sendo invocado todas as vezes que o modelo constitucional dessas garantias ou das limitações ao poder de tributar é frágil⁷⁷⁻⁷⁸.

Os fins constitucionais precisam de meios sistêmicos, consubstanciados na segurança material, que viabilizem a concretização dos textos, princípios e programas normativos em cada caso. Não basta que esses fins estejam previstos formalmente: devem ser concretizados materialmente, seguindo a noção de que os fins buscados pelo ordenamento jurídico têm uma orientação prática, de função diretiva para a definição da conduta.

Isso, porque, os direitos e liberdades fundamentais possuem uma dimensão positiva (eficácia asseguradora), e outra negativa (eficácia de bloqueio), de modo a proteger o indivíduo contra qualquer ato estatal contrário à concretização dos direitos. Deve haver, portanto, um esforço para a concretização dos direitos formalmente previstos conforme os valores constitucionais⁷⁹.

Para calibrações e balanceamentos necessários, com vistas à estabilidade do sistema jurídico, pode-se apelar às “correções” sistêmicas disponíveis, como a (a) *proporcionalidade*, para controle de restrições infraconstitucionais a direitos e liberdades desnecessárias ou gravosas; (b) *proibição de excesso* ante qualquer outro método, quando se estiver diante de

⁷⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 5. ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 164.

⁷⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 329.

⁷⁷ *Ibid.*, p. 321.

⁷⁸ Como bem salienta Marcos Bernardes de Mello, os ordenamentos jurídicos não conseguem ser plenos, atendendo com normas postas todas as situações da vida social que tenham um conteúdo jurídico. Por isso, ele observa que há mais normas vigentes numa comunidade do que aquelas constantes dos documentos legislativos que compõem o ordenamento jurídico. *Op. cit.*, 2017, p. 61.

⁷⁹ Para Humberto Ávila, a segurança jurídica tem uma dimensão objetiva e outra subjetiva. A objetiva está relacionada a qualidades que o Direito como tal deve possuir, demandado estabilidade e credibilidade do ordenamento; e a subjetiva, relativa à eficácia concreta e objetiva que o Direito deve experimentar quando da sua aplicação concreta. *Ibid.*, p. 157.

excesso do meio utilizado; e (c) *razoabilidade*, nas hipóteses em que se mostre necessário adequar o equilíbrio entre a situação de fato e as normas jurídicas.

Como o presente trabalho se propõe a avaliar a repercussão da ilicitude no nascimento da obrigação tributária, sobretudo analisando se o nosso sistema jurídico admite a cumulação da sanção penal (quando os rendimentos são perdidos ou sequestrados em favor da União como consequência da condenação em processo penal) com a tributação de rendimentos derivados de atividades ilícitas, a segurança jurídica tem no princípio da *proibição de excesso* um meio de balanceamento sistêmico, que atua como bloqueio axiológico aos excessos da discricionariedade, arbítrio, da escolha do meio mais gravoso ou de qualquer lei ou ato administrativo ou judicial que supere os limites do suportável⁸⁰.

A *proibição de excesso* atua como mecanismo de estabilidade funcional do ordenamento contra os excessos que vão além das *restrições a direitos ou liberdades*, mais ligada às notas relativas à arbitrariedade na tributação.

Como veremos adiante, a princípio, estaria autorizada a tributação de rendimentos derivados de atividades ilícitas em razão da autorização do art. 43 c/c arts. 114, 116, inciso I e 118, inciso I, do CTN, uma vez que o fato gerador hipotético do imposto sobre a renda é a disponibilidade econômica (ou jurídica), de modo que a ilicitude não é integrante do fato gerador hipotético, embora acidentalmente possa estar presente no fato gerador ocorrido (art. 3º CTN); exceto nos casos em que o aumento patrimonial tenha origem comprovadamente criminosa – e por comprovadamente criminosa, consideramos a condenação no âmbito penal.

Nesse caso, deve ser preservada a legítima confiança dos jurisdicionados na interpretação das normas tributárias, do que juridicamente se revela um excesso da cumulação da sanção penal com a tributação nos casos em que a ilicitude inibir a realização típica do fato gerador hipotético ou quando os seus efeitos suprimirem a capacidade contributiva revelada inicialmente⁸¹ – o que ocorre quando os rendimentos são perdidos ou sequestrados em favor da União como consequência da condenação em processo penal.

⁸⁰ Ibid., p. 652-653.

⁸¹ ANDRADE, Paulo Roberto. Op. Cit., 2008, p. 278 e segs.

Deve-se considerar o que HUMBERTO ÁVILA⁸² chama de “função eficaz interpretativa”, de modo que “(...) dentre os vários sentidos possíveis, deve o intérprete escolher aquele que seja mais fortemente suportado pelo sobreprincípio da segurança jurídica”.

Como veremos adiante, não há como nascer a obrigação tributária pela nulificação do fato descrito na hipótese de incidência. Não há mais renda, tampouco acréscimo patrimonial.

E uma vez que não é a atividade ilícita que dá ensejo à tributação, mas sim o resultado econômico decorrente dos atos ilícitos (art. 153, inciso III, da CF/88 e o art. 43 do CTN), o perdimento dos bens ou rendimentos de origem criminosa em momento subsequente afeta a *disponibilidade econômica* previamente adquirida.

No nosso ordenamento, a proibição de excesso encontra-se posta mormente nos princípios da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF/88) e da proibição de utilização do tributo com efeito de confisco (art. 150, inciso IV, da CF/88); bem como em diversos outros dispositivos, como a proibição trazida na regra de competência residual do art. 154, inciso I, da CF/88, segundo a qual a União não poderá criar tributos com base de cálculo ou fato gerador idênticos aos dos já existentes ou que sejam cumulativos; além das regras que prescrevem o regime da não-cumulatividade, para citar apenas alguns.

O excesso das exações tributárias pode resultar odioso, gerando instabilidade social diante da opressão do sistema impositivo ou ao desequilíbrio na distribuição da carga tributária, criando resistência ao tributo.

Como veremos adiante, os princípios da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF/88) e da proibição de utilização do tributo com efeito de confisco (art. 150, inciso IV, da CF/88) têm fundamental papel na análise da tributação dos rendimentos auferidos em decorrência da prática de atos ilícitos, sob a perspectiva do receptor desses rendimentos, considerando, insista-se, que o somente nascerá a obrigação de pagar o tributo se estivermos diante de um acréscimo patrimonial derivado das rendas do capital, do trabalho ou da combinação de ambos ou de quaisquer outras causas eficientes produzidas pelo patrimônio ou seu titular (“proventos de qualquer natureza”)⁸³, por ser essa a situação necessária e suficiente para dar nascimento à obrigação de pagar o imposto sobre a renda.

⁸² Op. cit., p. 679.

⁸³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do imposto de renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 284-289.

Ocorre que o esvaziamento econômico do fato gerador, como decorrência do perdimento do rendimento do crime em favor do Estado, é fato impeditivo à tributação dos rendimentos do crime.

Ora, condenado o criminoso no âmbito penal e perdidos os bens ou rendimentos de origem criminosa em favor da União, não pode o condenado ser obrigado a suportar uma tributação sobre aquilo que perdeu, que deixou de fazer parte de seu patrimônio⁸⁴. Nesse caso, não há mais renda, tampouco acréscimo patrimonial, e caso lançado o tributo de ofício, haverá verdadeiro abuso na pretensão do fisco, que coloca o contribuinte numa situação odiosa, que afeta a estabilidade sistêmica exigida pelo Estado Democrático de Direito, demandando uma resposta adequada do Judiciário, de modo a garantir a confiança e boa-fé em relação aos atos de todos os Poderes⁸⁵.

1.4.3 *Vedação à utilização de tributo com efeito de confisco*

Ainda que o confisco e o tributo sejam meio de absorção compulsória da propriedade privada pelo Poder Público, esse é o único ponto que os aproxima. Conforme veremos mais detidamente no próximo capítulo, nos termos do art. 3º do CTN, o tributo não constitui sanção de ato ilícito, ao passo em que o confisco tem caráter sancionatório, já que absorve total ou substancialmente a propriedade privada, sendo verificado nas situações em que há a perda de propriedade por ato de poder, sem a devida indenização do prejudicado⁸⁶⁻⁸⁷.

A Constituição distingue, expressamente, os conceitos os conceitos de confisco e tributo quando determina ser “vedada a utilização de tributo com efeito de confisco”⁸⁸ no seu art. 150, inciso IV.

⁸⁴ Compartilham desse entendimento Hugo de Brito Machado, op. cit., 2014, p. 389; Luís Eduardo Schoueri, Op. cit., 2019, pp. 151-157; Miguel Delgado Gutierrez e Arlindo Felipe da Cunha, Op. cit., p. 768.

⁸⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. Op. cit., p. 320.

⁸⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3 ed. rev., aum. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002b. v. 2, p. 126.

⁸⁷ BARRETO, Aires Fernandino. Vedação ao efeito de confisco. In: *Revista de Direito Tributário*, v. 64. São Paulo: Malheiros, pp. 97.

⁸⁸ Nesse sentido, COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*, 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 133.

Esse princípio volta-se à garantia do direito de propriedade (art. 5º, inciso XXII), que não pode ser violada por via direta ou indireta. Assim, a propriedade privada não pode ser transferida por atos da administração pública, seja em favor de outros particulares ou do Poder Público, sem a vontade do proprietário. Não se pode admitir que a onerosidade do imposto faça com que o particular tenha que entregar seu patrimônio ao Estado.

Por isso é que BERNARDO RIBEIRO DE MORAES⁸⁹ afirma que “o tributo confiscatório não se define por um percentual, mas pelo ônus fiscal que, sem motivo, se torne insuportável para o contribuinte”. Sua averiguação é matéria de fato, já que se trata de uma questão de *grau* entre o imposto constitucional e o confiscatório, de modo que o confisco não se dá somente quando uma pessoa é privada de suas rendas ou bens em razão da tributação, pois a *utilização com efeito de confisco* também se verifica quando se comprova que o tributo produziu esse efeito⁹⁰.

Assim, concordamos com a afirmação de HUGO DE BRITO MACHADO⁹¹ de que efeito de confisco é tributo que, por ser excessivamente oneroso, seja sentido como penalidade.

Trazendo essas noções para os casos em que o produto do crime é alvo de pena de perdimento no âmbito da condenação em processo penal, deve-se ter em mente que a tributação desse produto ou proveito do crime faria com que o condenado fosse obrigado a suportar uma tributação sobre aquilo que perdeu, que deixou de fazer parte de seu patrimônio⁹², respondendo com seu patrimônio lícito e tributado.

Nessa circunstância, haveria abuso na pretensão do fisco, que estaria colocando o contribuinte numa situação odiosa, que afeta a estabilidade sistêmica exigida pelo Estado Democrático de Direito, por fazer com que o tributo seja sentido pelo contribuinte como uma verdadeira penalidade.

Ora, se há no nosso ordenamento normas que preveem a expropriação do produto do crime, em se concretizando esse efeito da condenação no âmbito do processo penal, o lançamento tributário iria além da totalidade do próprio produto do crime, revelando verdadeira

⁸⁹ Op. cit., 2002, v. 2, p. 127.

⁹⁰ HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 40-41.

⁹¹ Capacidade Contributiva. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 14, coord. Ives Gandra da Silva Martins, co-edição Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1989, p. 133.

⁹² Compartilham desse entendimento Hugo de Brito Machado, op. cit., 2014, p. 389; Luís Eduardo Schoueri, Op. cit., 2019, p. 156; Miguel Delgado Gutierrez e Arlindo Felipe da Cunha, Op. cit., p. 768.

tributação com efeito de confisco, vedada pelo art. 150, inciso IV, da CF/88⁹³, em que o ônus fiscal que se torna insuportável ao contribuinte.

Quer nos parecer que não se trata de mero efeito da condenação no âmbito penal sem implicações ao nascimento da obrigação tributária. Ora, o fato de não haver norma tributária que expressamente isente o pagamento dos tributos incidentes sobre produtos ou proveitos do crime perdidos em favor da União no âmbito da condenação penal, não autoriza o aplicador do direito a desconsiderar que o fato tributado pode constar do suposto de uma norma sancionadora do Direito Penal.

Vale lembrar que, enquanto princípio constitucional tributário, a vedação à utilização do tributo com efeito de confisco é um estado ideal de coisas a ser promovido por meio de comportamentos necessários a essa realização, ainda que por via indireta e regressiva.

Nas situações em que o produto do crime é confiscado ou perdido em favor do Poder Público, a condenação penal tem reflexos diretos e imediatos sobre o fato tributário.

Como bem observa HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO⁹⁴, após o confisco, o criminoso não poderá mais, nem mesmo do ponto de vista econômico, usar, fruir ou dispor dos rendimentos produto do crime. Por isso, de rigor levar em consideração as consequências que o ordenamento jurídico impõe à ilicitude⁹⁵, que repercutem nos destinos do rendimento fruto do ato ilícito.

Assim, nessa análise, não se pode deixar de considerar a possibilidade de perdimento da renda ou provento de qualquer natureza derivado de atividades ilícitas em favor da União em razão de condenação no processo penal, pois, nessa hipótese, deixa de existir o acréscimo patrimonial, se desfaz o fato tributário descrito no antecedente da norma tributária. Trata-se de uma segunda e subsequente situação de não tributação⁹⁶.

Não se pode admitir que a onerosidade do imposto faça com que o particular tenha que entregar seu patrimônio ao Estado, sob pena de a tributação ter o efeito de confisco.

⁹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., 2019, p. 151-157.

⁹⁴ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Op. cit., 2018, p. 44-45.

⁹⁵ ANDRADE, Paulo Roberto. Op. cit., p. 165-166.

⁹⁶ Ibid, p. 161.

Como bem considera AIRES FERNANDINO BARRETO⁹⁷, é confiscatório o imposto sobre o patrimônio ou sobre a renda que implique subtração de parcela igual ou superior àquela que restará ao produtor da renda ou titular da propriedade – exatamente a hipótese de tributação de rendimentos perdidos em favor da União em razão de condenação penal.

A vedação ao efeito de confisco não é um limite determinado *a priori*, mas determinável a partir de circunstâncias do caso concreto⁹⁸.

Os efeitos confiscatórios podem decorrer da própria técnica (utilização do tributo), como entendemos ser o caso da aqui discutida cumulação da sanção penal (pena de perdimento) com a exigência de imposto sobre a renda ou acréscimos patrimoniais decorrentes de atos ilícitos. Ainda que não haja propriamente confisco, nessa hipótese, há verdadeira utilização do tributo com efeito de confisco, posto que desarrazoada a exigência de tributo sobre renda ou acréscimo patrimonial de produto de crime que foi perdido para a União.

Veja-se que a vedação à utilização do tributo com efeito de confisco, prevista no art. 150, inciso IV, da Carta Magna, converge para a segurança jurídica do ordenamento, protegendo outros direitos como o de propriedade e liberdades.

Assim, o que se tem diante das regras penais que preveem o perdimento da renda ou acréscimo patrimonial produto do crime e as regras tributárias acerca da tributação da renda ou acréscimo patrimonial decorrente da atividade criminosa, são leis válidas na forma, mas em razão da incoerência com a garantia de *proibição de excesso*, não autorizam a tributação com efeitos confiscatórios⁹⁹.

Não é razoável que o criminoso, que perdeu a renda ou acréscimo patrimonial produto do crime como condição para a colaboração premiada, tenha que responder com seu patrimônio lícito e tributado. Nessas circunstâncias, há claro abuso na pretensão do fisco, que coloca o contribuinte numa situação odiosa, que afeta a estabilidade sistêmica exigida pelo Estado Democrático de Direito.

Considerando o exemplo dado na introdução ao presente trabalho, a Receita Federal do Brasil quer exigir mais R\$ 8 bilhões a título de imposto sobre a renda, calculados com base nos

⁹⁷ Op. cit., p. 103.

⁹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., 2019, pp. 363-372.

⁹⁹ Ibid., p. 667.

R\$ 10 bilhões em ativos já devolvidos. Isso quer dizer que os colaboradores deverão usar a parte lícita de seu patrimônio, já declarada e tributada, para pagar o imposto.

Há, nesse caso, verdadeira utilização do tributo como sanção de ato ilícito, que não pode ser tolerada.

Presente, portanto, o bloqueio axiológico de qualquer meio ou legislação que supere a razoabilidade, posto que excessivamente gravoso, inclusive a ponto de limitar liberdades individuais, quando o contribuinte arca com o seu patrimônio lícito para fazer frente a uma exação perdida para os cofres públicos.

Logo, ainda que a incidência das duas normas, a princípio, seja regular, seu efeito é de confisco e não pode ser ignorado numa análise sistêmica.

1.4.4 *Capacidade contributiva*

Em linhas gerais, pode se dizer que o princípio da capacidade contributiva determina que se cobrem tributos apenas de quem pode pagá-los sem sacrifício desmedido, sendo tido como previsto no art. 145, § 1º, da CF/88, nos seguintes termos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 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.

A doutrina considera que esse princípio decorre dos princípios da igualdade ou isonomia tributária (art. 150, inciso II, da CF/88), relacionado à justiça na distribuição da carga tributária, de modo que cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade de acordo com a sua

aptidão econômica¹⁰⁰. Assim, os custos públicos devem ser rateados proporcionalmente entre os cidadãos, na medida em que tenham usufruído do bem-estar garantido pelo Estado, devendo-se repartir equitativamente as despesas na medida da capacidade individual de suportar o encargo fiscal¹⁰¹.

É princípio requerido para a criação de tributo, que se manifesta subjetiva ou objetivamente¹⁰². Do ponto de vista subjetivo, presta-se à graduação do tributo, servindo como critério da graduação e limite; já do ponto de vista objetivo (ou absoluto), pode ser adotada como pressuposto ou fundamento jurídico do tributo, distinguindo as situações tributáveis das não tributáveis, servindo como pressuposto da tributação¹⁰³⁻¹⁰⁴.

Para LUÍS EDUARDO SCHOUERI¹⁰⁵, a capacidade contributiva subjetiva se presta a entender se há um *mínimo existencial* ou utilização do tributo com efeito de *confisco*¹⁰⁶⁻¹⁰⁷, a fim de resguardar o contribuinte da tributação excessiva, que comprometa o livre exercício de direitos fundamentais, como a sua subsistência (art. 1º da CF/88), sua livre iniciativa e o livre exercício de atividade econômica (art. 170, *caput* e parágrafo único, da CF/88) e sua propriedade privada (art. 5º *caput* e art. 170, inciso II, da CF/88), relativizando a sua *aptidão econômica*¹⁰⁸ (art. 1º, arts. 170, *caput* e parágrafo único, art. 5º *caput* e art. 170, inciso II, da CF/88), isto é, sua capacidade de ser contribuinte.

O sujeito pode ser capaz economicamente por possuir renda ou patrimônio, mas não ter nenhuma capacidade contributiva, se esta renda ou patrimônio comportar apenas o mínimo vital, que é intributável, já que o contribuinte não tem condições de suportar a carga tributária; ou, ainda, embora o contribuinte detenha de riqueza, não tem capacidade contributiva, porque

¹⁰⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Op cit., 2002b. v. 2, p. 118.

¹⁰¹ ZILVETTI, Fernando Aurélio. Capacidade contributiva e mínimo existencial. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio (coords.). *Direito Tributário – Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 38.

¹⁰² BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2 ed. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 46.

¹⁰³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 282-283.

¹⁰⁴ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 36.

¹⁰⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., 2005, p. 283.

¹⁰⁶ Estevão Horvarth também analisa a estreita relação entre a capacidade contributiva e a vedação ao confisco. Considera-os superpostos, já que ambos dizem respeito ao quantum tributado: patrimônio, renda, consumo, etc. Assim, o confisco seria a violação, por excesso, da capacidade contributiva. In: *Op. Cit.*, 2002, p. 21-22.

¹⁰⁷ ZILVETTI, Fernando Aurélio; COELHO, Monica Pereira. Ensaio sobre o princípio do não confisco. In: *Direito Tributário Atual*. ZILVETTI, Fernando Aurélio (coord.). vol. 20. São Paulo: Dialética e Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2006, p. 56.

¹⁰⁸ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 138.

a disponibilidade de parte do seu patrimônio para fazer frente à exação tributária representa violação do seu direito de propriedade, já que o imposto tem efeito de confisco¹⁰⁹.

Nesses termos, a partir da capacidade contributiva subjetiva extrai-se a capacidade contributiva relativa, que pressupõe a existência de uma riqueza que gere saldo disponível para o contribuinte, indo além da mera sua capacidade econômica, pois permite determinar a carga tributária compatível com o fim da igualdade tributária, através do exame comparativo das cargas tributárias individuais. Não tendo o contribuinte o mínimo para a sua subsistência, não pode ele concorrer para o financiamento das despesas públicas, muito embora tenha usufruído dos serviços e do bem-estar garantido pelo Estado.

Portanto, o limite da capacidade contributiva subjetiva será sempre o mínimo existencial e o confisco.

Do ponto de vista objetivo (ou absoluto), a capacidade contributiva revela-se através dos fatos que constituam manifestação de riqueza e que, uma vez previstos no antecedente da norma tributária, darão ensejo ao nascimento da obrigação de pagar o tributo. Decorrem da noção de que onde não houver riqueza é inútil instituir o imposto¹¹⁰.

Assim, “sempre que possível” – como diz o art. 145, § 1º, da CF/88 – os impostos devem levar em consideração a aptidão econômica do contribuinte. A ressalva da expressão “sempre que possível” se presta a atender às características de cada imposto¹¹¹ e à utilização dos impostos com efeitos extrafiscais¹¹², casos em que esse princípio pode ser excepcionado¹¹³. Para ROQUE CARRAZZA¹¹⁴, essa expressão indica que se a regra-matriz do imposto permitir, ele deverá necessariamente obedecer ao princípio da capacidade contributiva¹¹⁵.

¹⁰⁹ CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 35-36.

¹¹⁰ *Ibid.*, p. 138.

¹¹¹ Para Elizabeth Nazar Carrazza, há impostos que, pela própria natureza do fato-signo presuntivo de riqueza escolhido pelo constituinte, como no caso dos impostos reais, não estão abrangidos pelo princípio da capacidade contributiva. Por isso, para o Imposto Predial e Territorial Urbano (“IPTU”) é a propriedade do imóvel que demonstra objetivamente a existência de capacidade contributiva, sendo irrelevantes as características pessoais do contribuinte. In: *IPTU e progressividade. Igualdade e capacidade contributiva*. Curitiba: Juruá, 1992, p. 50.

¹¹² AMARO, Luciano. *Op. cit.*, 2017, p. 139.

¹¹³ Tanto é que Alcides Jorge Costa bem anota que há impostos incompatíveis com a capacidade econômica. Capacidade Contributiva. In: *Revista de Direito Tributário*, v. 55. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 301.

¹¹⁴ *Op. cit.*, 2017, p. 108-110.

¹¹⁵ No mesmo sentido: CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Op. cit.*, 1992, p. 66; BECHO, Renato Lopes, *op. cit.*, 2015, p. 239.

Por isso, a capacidade contributiva aludida pelo art. 145, § 1º, da CF/88, e que o Poder Legislativo é obrigado a considerar na criação do imposto de sua competência, é a objetiva, adotando decisões valorativas que respeitam os bens e direitos dos contribuintes¹¹⁶.

Veja-se que a capacidade contributiva referenciada no texto constitucional não se refere às condições econômicas ideais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas manifestações objetivas de riqueza (auferir renda e proventos de qualquer natureza, realizar operações relativas à circulação de mercadorias, ter a propriedade de veículos automotores, etc.)¹¹⁷.

Por isso, o legislador deverá prever nos fatos geradores abstratos (hipótese de incidência) *fatos-signos presuntivos de riqueza*¹¹⁸, que, *a priori*, autorizam presumir que quem os realiza tem condições de suportar o ônus tributário, ainda que o contribuinte que realizou o fato não reúna, em razão de condições pessoais, condições de suportar a carga tributária.

Como lembra LUCIANO AMARO, esse postulado avizinha-se do princípio da igualdade, na medida em que garante que a incidência tributária considerará as diferenças (de riqueza) previstas no pressuposto de fato a norma de incidência tributária¹¹⁹. Assim, os contribuintes não só receberão tratamento igualitário: também tem o direito de não serem tributados para além de sua aptidão econômica.

HUMBERTO ÁVILA¹²⁰ alerta que embora possuam o mesmo conteúdo normativo, o princípio da igualdade é mais amplo que o princípio da capacidade contributiva, sendo esse a concretização do princípio da igualdade para as normas tributárias que criam impostos, como um critério de aplicação da igualdade – que no caso do Direito Tributário, é a capacidade econômica.

Com efeito, o imposto sobre a renda, objeto da discussão do presente trabalho, deve obedecer ao princípio da capacidade contributiva¹²¹, mediante a tributação progressiva da renda (art. 153, § 2º, da CF/88), como meio de proteção da dignidade, da família e da educação, de modo que deve ser autorizada a dedução dos gastos necessários à realização mínima desses

¹¹⁶ Op. cit, 2012, p. 432.

¹¹⁷ Ibid., p. 108.

¹¹⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 2013, p. 200.

¹¹⁹ Ibid., p. 139.

¹²⁰ Op. cit, 2012, p. 432-433.

¹²¹ ÁVILA, Humberto Bergmann. Hipótese de incidência do imposto sobre a renda. In: *Revista de Direito Tributário*, v. 77. São Paulo: Malheiros, 2000, pp. 103-119.

direitos e, mais ainda, somente a parcela disponível dos rendimentos do sujeito passivo é que pode ser tributada. Caso contrário, o imposto não estaria a alcançar a renda, mas qualquer receita¹²².

1.4.5 *A perda de capacidade contributiva como impeditivo à tributação de rendimentos do crime perdidos*

Conforme expusemos no presente capítulo, a partir da teoria de HUMBERTO ÁVILA, consideramos que os princípios estabelecem um fim a ser alcançado, fim esse que é um estado ideal de coisas a ser promovido por meio de comportamentos necessários a essa realização. Assim, a positivação dos princípios implica a obrigatoriedade de adoção de comportamentos, ainda que por via indireta e regressiva.

Na solução de conflitos, os princípios servem de razões para serem conjugadas com outras na solução de problemas, numa relação de complementariedade.

Nesse contexto, destacamos que a análise da repercussão da ilicitude no nascimento da obrigação tributária requer a consideração dos princípios da estrita legalidade em matéria tributária, da segurança jurídica, da vedação à utilização de tributo com efeito de confisco e da capacidade contributiva.

Quanto ao princípio da legalidade, a repercussão da ilicitude no nascimento da obrigação tributária demanda um olhar atento das autoridades fiscais sobre a situação de fato prevista em lei, cuja ocorrência é necessária e suficiente para dar nascimento à obrigação tributária.

Já a segurança jurídica propaga na sociedade o sentimento de *previsibilidade* quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta, sendo garantia aos cidadãos da estabilidade nas relações e a certeza de que o direito será aplicado, já que *conhecer* e *calcular* o conteúdo da norma é ter condições de conhecer e antecipar os resultados alternativos compatíveis com o texto normativo.

¹²² ÁVILA, Humberto Bergmann. Op. cit., 2012, p. 441.

Nesse contexto, os princípios da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF/88) e da proibição de utilização do tributo com efeito de confisco (art. 150, inciso IV, da CF/88) têm fundamental papel na análise da tributação dos rendimentos auferidos em decorrência da prática de atos ilícitos, sob a perspectiva do receptor desses rendimentos, considerando que o somente nascerá a “(...) *obrigação de pagar o tributo se estivermos diante de um acréscimo patrimonial derivado das rendas do capital, do trabalho ou da combinação de ambos ou de quaisquer outras causas eficientes produzidas pelo patrimônio ou seu titular (‘proventos de qualquer natureza’)*”¹²³, por ser essa a situação necessária e suficiente para dar nascimento à obrigação de pagar o imposto sobre a renda.

A materialidade dos tributos já revela a capacidade de contribuir com os gastos públicos, já que o constituinte escolheu as manifestações de riqueza objeto de incidência do imposto. Por isso, a capacidade contributiva deve ser buscada no aspecto material da hipótese de incidência tributária e na sua relação com a base de cálculo¹²⁴.

Assim, o imposto sobre a renda deve obedecer ao princípio da capacidade contributiva¹²⁵ como meio de proteção da dignidade, da família e da educação, de modo que deve ser autorizada a dedução dos gastos necessários à realização mínima desses direitos e, mais ainda, somente a parcela disponível dos rendimentos do sujeito passivo é que pode ser tributada. Caso contrário, como vimos, o imposto não estaria a alcançar a renda, mas qualquer receita¹²⁶.

Ocorre que o excesso das exações tributárias pode resultar odioso, gerando instabilidade social diante da opressão do sistema impositivo ou ao desequilíbrio na distribuição da carga tributária, criando resistência ao tributo.

Nesse contexto, a análise da controvérsia a respeito da repercussão da ilicitude no nascimento da obrigação tributária, considerando os princípios da estrita legalidade em matéria tributária, da segurança jurídica, da vedação à utilização de tributo com efeito de confisco e da capacidade contributiva, requer necessariamente que o estudioso analise se o esvaziamento econômico do fato gerador, como decorrência do perdimento da renda ou produto do crime em favor do Estado, atua como fato impeditivo à tributação dos rendimentos do crime.

¹²³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Op. cit., 2008, p. 284-289.

¹²⁴ HORVATH, Estevão. Op. Cit., 2002, p. 70 e segs.

¹²⁵ ÁVILA, Humberto Bergmann. Op. cit., 2000, pp. 103-119.

¹²⁶ ÁVILA, Humberto Bergmann. Op. cit., 2012, p. 441.

Segundo ENRICO DE MITA¹²⁷, quando a lei tributária assume como objeto de tributação fatos passados, é necessário verificar se no momento do pagamento do imposto os efeitos da manifestação de capacidade contributiva mantêm-se na esfera patrimonial do contribuinte, uma vez que a capacidade contributiva exige que haja uma ligação efetiva entre a prestação imposta e o pressuposto econômico considerado, ligação essa que deve subsistir inclusive sob o aspecto temporal.

Para o autor, uma vez que a lei tributária alcança fatos passados, se esses efeitos não persistirem, a tributação se desconecta do seu pressuposto econômico e, conseqüentemente, torna-se inconstitucional porque ausente a capacidade contributiva.

No mesmo sentido, PAULO ROBERTO DE ANDRADE¹²⁸ afirma que “Não se dá tributo, se não se dá hipótese, por nulificação do fato nela descrito”.

Na Espanha, CÉSAR JOSÉ GALARZA¹²⁹ chegou a conclusão semelhante ao considerar que, uma vez que a capacidade contributiva constitui o fundamento do fato imponible, sua ausência esvazia o tributo.

Já para LEANDRO PAULSEN¹³⁰, o perdimento do proveito ou produto do crime assume carga declaratória negativa de titularidade e de disponibilidade ao autor do crime, de modo que, no seu objeto, não se pode enxergar capacidade contributiva a ser tributada.

Essas noções se coadunam com a teoria de ALFREDO AUGUSTO BECKER¹³¹ que discutiremos oportunamente, segundo o qual a base de cálculo é o núcleo do “fato gerador hipotético”, sendo essencial a conexão entre o fato descrito no fato gerador hipotético e o fato construído para ser sua base de cálculo, por ser esse o padrão, critério ou referência que mede adequadamente o fato tributário em consideração¹³².

Nesses termos, considerando que o perdimento do proveito ou produto do crime tem carga declaratória negativa de titularidade e de disponibilidade ao autor do crime, que nulifica

¹²⁷ O Princípio da Capacidade Contributiva. In: *Princípios e Limites da Tributação*. Roberto Ferraz (Coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 237.

¹²⁸ ANDRADE, Paulo Roberto. *Tributação de atos ilícitos e inválidos*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 149.

¹²⁹ GALARZA, César José. *La Tributación de los actos ilícitos*. Cizur Menor: Editorial Aranzadi, SA, 2005, pp. 149-150.

¹³⁰ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

¹³¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, 2013, p. 279.

¹³² BARRETO, Aires Fernandino. *Op. cit.*, 1998, p. 46, 50-51; CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, 2008, p. 546-255.

o fato descrito na hipótese de incidência do imposto sobre a renda, no momento do pagamento do imposto não mais se constata os efeitos dos fatos tributados, o que desconecta a tributação do seu pressuposto econômico e, conseqüentemente, torna a exação inconstitucional, porque a ausência de capacidade contributiva esvazia o tributo, já que não há manifestação objetiva de riqueza.

Condenado o criminoso no âmbito penal e perdidos os bens ou rendimentos de origem criminosa em favor da União, não pode o condenado ser obrigado a suportar uma tributação sobre aquilo que perdeu, que deixou de fazer parte de seu patrimônio. Como veremos oportunamente, nesse caso, não há mais renda, tampouco acréscimo patrimonial.

Portanto, deve-se considerar que o perdimento da renda ou produto do crime como consequência da condenação do processo penal implica o completo esvaziamento desse conteúdo econômico, fazendo com que o tributo tenha efeito de confisco, na medida em que suprimida a capacidade contributiva inicialmente revelada pelo criminoso, que fica obrigado a suportar uma tributação sobre aquilo que perdeu, que deixou de fazer parte de seu patrimônio, respondendo com seu patrimônio lícito e tributado, impedindo que o sujeito possa viver e se desenvolver.

Nessa situação, é rompida a ligação entre a prestação imposta e o pressuposto econômico considerado. A base calculada, a dimensão da intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico da norma individual e concreta (fato gerador ocorrido), deixa de existir.

2 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E SANÇÃO

Segundo o *non olet*, a obrigação tributária não seria contaminada pela ilicitude eventualmente presente no fato gerador. Não importa para o Estado a fonte de onde provém o recurso¹³³, ele será alcançado pela tributação independente de sua origem, pois ao fisco interessa apenas os efeitos econômicos das situações materiais ou jurídicas definidas na lei como fatos geradores, pouco importando sua licitude, validade ou moralidade.

Assim, para a compreensão da aplicação do *non olet* pelo ordenamento jurídico brasileiro, ou seja, do seu impacto nos rendimentos auferidos em decorrência da prática de atos ilícitos – sob a perspectiva do receptor desses rendimentos, como é o corte proposto pelo presente estudo –, deve-se, avançando na proposta disciplinar pretendida, buscar compreender a relação entre a ilicitude e a obrigação tributária, uma vez que essa constitui o próprio núcleo do Direito Tributário.

Estudaremos, para tanto, o fato gerador e o nascimento da obrigação tributária, considerando que a distinção entre *fato gerador hipotético ou abstrato* para designar o fato jurídico ocorrido no tempo e no espaço, e *fato gerador concreto ou ocorrido ou acontecido*, mostra-se relevante no estudo da tributação dos rendimentos decorrentes de atividades ilícitas e da existência, no Direito brasileiro, de tributos sobre atividades ilícitas, já que alguns doutrinadores defendem a tributação desses rendimentos com base no entendimento de que a ilicitude não pode ser elemento do fato gerador hipotético, embora eventualmente esteja presente no fato gerador concreto ou ocorrido.

Passando à análise do conceito de tributo previsto no art. 3º do CTN, veremos que o fato jurídico tributário que dá origem à obrigação tributária há de sempre ser lícito, já que os acontecimentos ilícitos estão sempre atrelados a uma providência sancionatória. Nesses termos, do ilícito devem decorrer sanções que não se confundem com o conceito de tributo, nem se submetem ao seu regime jurídico.

O desafio, aqui, é entender as proporções do corte e os critérios a serem utilizados na condução do raciocínio no trato com o objeto já constituído.

¹³³ Sobre o tema, ver BALEEIRO, Aliomar. op cit., 2015, p. 1106-1108.

Como exploraremos adiante, o Direito Tributário e Direito Penal têm suas aproximações e distanciamentos. O fundamento nuclear do Direito Tributário é a noção de tributo, relação jurídica tributária, ou de fato gerador; já o fundamento nuclear do Direito Penal é o conceito de delito e pena.

Principalmente, há que se considerar que as normas jurídicas – de quaisquer das disciplinas em que o Direito é didaticamente dividido - são submetidas aos modais deônticos realizados pelos operadores “P” permitido, “V” proibido e “O” obrigatório. Sendo três e somente três as possibilidades de regular condutas¹³⁴.

Por isso, quando o fato tributado também consta do suposto da norma sancionadora, como veremos no presente capítulo, cria-se um curto-circuito deôntico no ordenamento jurídico, na medida em que se tem modais *permissivo* e *proibitivo* direcionados ao mesmo fato, o que não pode ser ignorado pelo fisco quando do lançamento do imposto sobre a renda sobre o produto ou proveito do crime perdido em favor da União, como consequência da condenação do criminoso no processo penal.

Nesse contexto, discutiremos em que medida a autoridade fiscal, averiguando a ilicitude circunstancial por ocasião do lançamento, pode ignorar a natureza ilícita dos fatos que motivaram a tributação; investigando, ainda, a distinção entre tributo e sanção, como forma de reforçar a diferenciação entre a obrigação tributária (lícito) e a punição pelo seu descumprimento (ilícito).

Veremos, seguindo no estudo da tributação dos atos ilícitos, que há situações em que, embora o tributo não esteja sendo utilizado como sanção de ato ilícito, ele pode ser utilizado pelo legislador como meio de agravar um comportamento indesejado, com o consequente aumento dos custos do contribuinte, que ficará mais propenso a adotar o comportamento menos oneroso. Esses tributos, chamados *extrafiscais*, têm como pressuposto condutas de caráter danoso ou prejudicial, mas não tipificados penalmente; enquanto na tributação dos atos ilícitos a ilicitude não é integrante do fato gerador hipotético, embora acidentalmente possa estar presente no fato gerador ocorrido (art. 3º CTN).

Por fim, investigaremos se as sanções tributárias (frequentemente já agravadas) podem ser lançadas pela autoridade fiscal em decorrência da falta do pagamento do tributo, e se, ao

¹³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., 2015, p. 55.

mesmo tempo, pode o juízo penal, considerando que o mesmo fato é tipificado como crime pela lei penal, aplicar ao delinquente a pena de reclusão, acrescida de multa. Investigaremos, ainda, se o *ne bis in idem* veda a dupla incidência de sanção sobre uma mesma conduta infracional, cometida por um mesmo sujeito, com a mesma finalidade, de modo que ninguém pode ser processado, julgado e condenado duas vezes pela mesma conduta.

2.1 Fato gerador e o nascimento da obrigação tributária

O nascimento da obrigação tributária se dá pela conjugação da norma jurídica e a ocorrência do pressuposto de fato da respectiva obrigação.

Isso porque, a norma jurídica tributária (como qualquer norma) prevê um pressuposto que liga circunstâncias de fato a efeitos jurídicos (comando da norma). É a expressão jurídica que indica uma situação de fato prevista em lei, cuja ocorrência é necessária e suficiente para dar nascimento à obrigação tributária.

O francês GASTON JÈZE¹³⁵ foi o responsável por criar a expressão fato gerador (*fait générateur*) para a situação definida em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, expressão mais tarde difundida no Brasil nas obras RUBENS GOMES DE SOUSA¹³⁶⁻¹³⁷.

Não obstante amplamente utilizada em nosso país, a doutrina diverge quanto à terminologia para o pressuposto de fato que faz nascer a obrigação tributária, aparecendo entre nós as seguintes expressões sinônimas e que nos remetem à própria discussão a respeito da natureza jurídica do fato gerador:

- a) **Pressuposto de fato.** Situação de fato ainda não produzida na vida real, mas que pode se concretizar. Pressuposto imaginado, previsto hipoteticamente na lei

¹³⁵ JÈZE, Gaston Paul Amedee. O fato gerador do imposto. Tradução de Paulo da Mata Machado. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 2, n. 1, p. 50-63, jul. 1945.

¹³⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. A Coisa Julgada no Direito Tributário. In: *Revista de Direito Administrativo*. Volume V. Julho- 1946, p. 58-63.

¹³⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. O Fato Gerador no Imposto de Renda. In: *Revista de Direito Administrativo*. Vol. XII. Abril-Junho. São Paulo: FGV, 1948, p. 32-59.

tributária. BERNARDO RIBEIRO DE MORAES¹³⁸ chama de *pressuposto de fato* da obrigação tributária a expressão que indica um fato hipoteticamente previsto na norma jurídica tributária.

b) **Fato imponible.** DINO JARACH¹³⁹ inaugurou a expressão *hecho imponible*, mas ele mesmo a criticou, ponderando que muito embora se refira a *fato*, pode se tratar de um *conjunto de fatos* (e na maior parte das vezes assim o é); e que *imponible* denota a possibilidade de impor (sujeito à imposição), quando o fato é que faz nascer a obrigação tributária. Deve-se ressaltar que o autor utiliza a expressão “pressuposto de fato” como sinônimo de “fato imponible”. A utilização de ambas as expressões também foi seguida por autores como HÉCTOR VILLEGAS¹⁴⁰, GIULIANI FONROUGE¹⁴¹ e SAINZ DE BUJANDA¹⁴².

c) **Hipótese de incidência.** Utilizada por autores que distinguem hipótese de incidência estabelecida em lei da situação prevista em lei (*in abstracto*), mas já concretizada (*in concreto*). O primeiro doutrinador a fazer uma crítica mais dura e significativa à expressão “fato gerador”, ALFREDO AUGUSTO BECKER¹⁴³, prefere a expressão *hipótese de incidência* (denotativa do plano abstrato da norma) e *hipótese realizada* (para referir o fato concreto efetivamente ocorrido), no que foi seguido por JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES¹⁴⁴, por GERALDO ATALIBA¹⁴⁵, que substitui a expressão fato gerador por *hipótese de incidência* (para denominar a descrição abstrata, contida na lei) e *fato imponible* (para representar a ocorrência no plano material) e HUGO DE BRITO MACHADO¹⁴⁶.

¹³⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 6. ed. rev., aum., e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002a. v. 1; Op. cit., 2002b. v. 2, p. 326.

¹³⁹ Ibid. p. 93-96

¹⁴⁰ VILLEGAS, Héctor B. *Curso de Direito Tributário*. Tradução de Roque Antonio Carrazza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 100-101.

¹⁴¹ FONROUGE, Carlos M. Giuliani. *Conceitos de Direito Tributário*. Tradução de Marco Aurélio Greco e José Geraldo de Ataliba Nogueira. São Paulo: Lael, 1973, p.87.

¹⁴² BUJANDA, Fernando Sainz de. *Análisis jurídico del Hecho Imponible*. In: Hacienda y Derecho. Vol. IV. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1966, p. 285 e ss.

¹⁴³ *Op. cit.*, 2013, p. 287-304.

¹⁴⁴ BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969, p. 161-165.

¹⁴⁵ *Op. cit.*, 2016, p. 51 e segs.

¹⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. 1, 3 ed., São Paulo: Atlas, 2015, p. 70-71.

d) **Suporte fático** (*tatbestand* ou *fattispecie*). Traduzida por PONTES DE MIRANDA como “suporte fático”, pois para ele a norma jurídica é uma proposição através da qual se estabelece que ocorrendo determinado fato ou conjunto de fatos (suporte fático), então a eles se atribui determinadas consequências (efeitos jurídicos)¹⁴⁷, sendo a incidência infalível e independe da aplicação da lei ou do fato de a pessoa conhecer a norma jurídica; e por PAULO DE BARROS CARVALHO como “fato jurídico tributário”¹⁴⁸, relato linguístico do acontecimento do evento jurídico tributário.

Ainda que com diversas ressalvas, a maior parte da doutrina nacional adotou a expressão “fato gerador”, com destaque para RUBENS GOMES DE SOUSA, a partir da influência doutrinária do francês GASTON JÈZE, no que foi seguido por AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO¹⁴⁹, ALIOMAR BALEEIRO¹⁵⁰, RUY BARBOSA NOGUEIRA¹⁵¹, ZELMO DENARI¹⁵², ALCIDES JORGE COSTA¹⁵³, entre outros.

A terminologia “fato gerador” recebe críticas desses doutrinadores, pois sugere que o fato é necessário e suficiente para fazer nascer a obrigação tributária, quando ele é apenas necessário, já que ainda depende da lei para dar origem à obrigação tributária. Além disso, esses autores ressaltam que a concretização do fato gerador não “gera” o tributo, apenas faz nascer a obrigação tributária.

Em todo caso, como bem observa MISABEL ABREU MACHADO DERZI¹⁵⁴, na atualização da obra de ALIOMAR BALEEIRO, não se pode pretender que um nome possa referir e isolar precisamente um objeto, conferindo-lhe predicação completa. A autora faz referência ao filósofo WITTGENSTEIN, segundo o qual “só a proposição possui sentido; só

¹⁴⁷ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*: Tomo I. 2ª Ed. São Paulo: Bookseller, 2000. p. 13.

¹⁴⁸ Op. cit., 2010, p. 310.

¹⁴⁹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 37.

¹⁵⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi, 13. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2015. P. 1087.

¹⁵¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Financeiro (Curso de Direito Tributário)*. São Paulo: José Bushatsky, 1964, p. 17-18. No mesmo sentido. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1965, p. 92.

¹⁵² DENARI, Zelmo. *Curso de Direito Tributário*. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 182.

¹⁵³ Da Teoria do Fato Gerador. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de Oliveira; COSTA, Sérgio de Freitas (Org.). *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2017, p. 71.

¹⁵⁴ Op. cit. p. 1088.

em conexão com a proposição um nome tem denotação”¹⁵⁵, no sentido de que os nomes não têm sentido; apenas na proposição representam o objeto. Ou seja, os nomes não têm uma definição particular, ainda que sejam um modo de apresentação do objeto e precisem sugerir, ao menos, um fato que seja verdadeiro a respeito do objeto, permitindo a sua identificação.

Por esse motivo é que a discussão terminológica serve, primeiro, para investigar a própria natureza do fato gerador. Sendo o Direito Tributário essencialmente obrigacional, em que o sujeito ativo/credor pode exigir do sujeito passivo/devedor o cumprimento de uma prestação pecuniária, a teoria da relação jurídica tributária tem papel de fundamental importância no nosso sistema tributário, permitindo compreender o nascimento da obrigação tributária.

Sempre definido em lei, o fato gerador tem significação exclusivamente fática, cuja concretização é bastante para o nascimento da obrigação tributária, embora possa se constituir de fatos, atos ou até de *status* jurídicos (mas nunca negócios jurídicos); e se destina a produzir consequências jurídicas, como instrumento para criar a respectiva obrigação¹⁵⁶.

Nesse contexto é que a expressão “fato gerador” foi amplamente consagrada nas obras de GASTON JÈZE, DINO JARACH, RUBENS GOMES DE SOUSA e AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, e difundida pela doutrina nacional nas décadas de 1940 e 1950 na chamada Escola de glorificação do Fato Gerador, que culminou com a sua confirmação pelo art. 114 do CTN quando prescreveu “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Na década de 1960, essa discussão também recebeu grande contribuição de ALFREDO AUGUSTO BECKER, pioneiro em criticar a expressão “fato gerador” e evidenciar a necessidade de distinção entre hipótese abstrata que compõe o pressuposto das normas jurídicas (hipótese de incidência *in abstracto*) do fato realizado no tempo e espaço (hipótese de incidência *in concreto*), destacando a necessidade de distinção entre os dois fenômenos que se situam em realidades diferentes, ainda que sem se desvincular da “Escola de glorificação do Fato Gerador”.

¹⁵⁵ São Paulo, Ed. Univ. São Paulo, 1968, p. 63 e 65

¹⁵⁶ Nesse sentido, MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Ibid.* p. 334.

No entanto, como alerta ALCIDES JORGE COSTA¹⁵⁷, nenhuma das terminologias é perfeita, já que “hipótese de incidência”, é expressão ampla e pode ser aplicada a qualquer situação prevista em lei e em qualquer ramo do Direito.

Muito embora a doutrina atual também utilize as demais terminologias, seguiremos o conselho de ALCIDES JORGE COSTA e adotaremos no presente trabalho a expressão “fato gerador”, por ser a expressão consagrada pelo Código Tributário Nacional e mais corrente no Brasil. Ainda que sujeita a pertinentes críticas teóricas, concordamos que a expressão evita confusões e comunica adequadamente o que se quer dizer. Não obstante, seguimos também as orientações de MISABEL DERZI¹⁵⁸, de modo que para reduzir a polissemia, para o plano abstrato utilizaremos a expressão *fato gerador hipotético ou abstrato* e para designar o fato jurídico ocorrido no tempo e no espaço, *fato gerador concreto ou ocorrido* ou *acontecido*.

Como veremos adiante, essa distinção se mostra relevante no estudo da tributação dos rendimentos decorrentes de atividades ilícitas e da existência, no Direito brasileiro, de tributos sobre atividades ilícitas, já que alguns doutrinadores defendem a tributação desses rendimentos com base no entendimento de que a ilicitude não pode ser elemento do fato gerador hipotético, embora eventualmente esteja presente no fato gerador concreto ou ocorrido.

2.1.1 *A identificação do tributo como norma*

O Direito é uma ciência que lida com a realidade, muito embora os fatos sociais, por si só, não produzam efeitos jurídicos, a não ser que estejam previstos no antecedente de uma norma jurídica que lhes implique consequências.

Assim é que a norma jurídica tributária prevê um pressuposto que liga circunstâncias de fato a efeitos jurídicos. Esse fato gerador hipotético é a expressão jurídica que indica uma situação de fato prevista em lei, cuja ocorrência é necessária e suficiente para dar nascimento à obrigação tributária (art. 114 do CTN).

¹⁵⁷ Loc. cit.

¹⁵⁸ Loc. cit.

Assim é que o fato gerador ocorrido faz nascer a obrigação tributária.

Sem normas jurídicas, não há direitos, sendo que, como vimos no início do presente trabalho, o próprio direito pode ser compreendido como um conjunto de normas jurídicas válidas¹⁵⁹, sendo imprescindível o seu estudo para bem compreender os efeitos jurídicos que recaem sobre os fatos sociais.

Por isso é que PAULO DE BARROS CARVALHO ensina que as normas jurídicas são significações extraídas dos textos de direito positivo, a partir de enunciados linguísticos e estruturadas conforme a forma lógica dos juízos condicionais, mediante associação de duas ou mais proposições descritivas¹⁶⁰.

O autor faz referência à clássica distinção entre normas em “sentido amplo” e “sentido estrito”, em que as primeiras se referem aos conteúdos significativos das frases do direito posto (enunciados prescritivos), como significações que seriam construídas pelo intérprete; e as segundas à composição articulada dessas significações, mínimo irreduzível de manifestação do deôntico portadora de sentido completo¹⁶¹⁻¹⁶². Essa mensagem deôntica portadora de sentido completo pressupõe uma proposição-antecedente, descritiva de um evento do mundo social (suposto normativo) e implica uma proposição-tese, de caráter relacional (consequente); de modo que “se o antecedente, então deve ser o consequente”¹⁶³. Ou seja, as normas têm uma estrutura lógica interna de feição dúplice, na forma de juízos hipotéticos.

TACIO LACERDA GAMA¹⁶⁴ alerta para a necessidade de distinguir norma jurídica enquanto documento normativo (texto de direito positivo), que é ato de conhecimento, ou interpretação não autêntica; do conteúdo do documento, significação construída na mente do intérprete, por ato de vontade, atribuindo sentido aos textos de direito positivo, considerada interpretação autêntica.

AURORA TOMAZINI DE CARVALHO bem complementa os ensinamentos de PAULO DE BARROS CARVALHO, quando demonstra que a norma jurídica é estruturada na

¹⁵⁹ Op. cit., 2016, p. 292.

¹⁶⁰ Op. cit., 2015, pp. 48-49; e *Curso de Direito Tributário*. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, pp. 40-41.

¹⁶¹ Idem. Para uma teoria da norma jurídica: da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária. Disponível em <<http://www.ibet.com.br/para-uma-teoria-da-norma-juridica-da-teoria-da-norma-a-regra-matriz-de-incidencia-tributaria-por-paulo-de-barros-carvalho/>> Acesso em 25 mai. 2018.

¹⁶² Id., 2016, p. 296-297.

¹⁶³ Id., 2008, p. 131.

¹⁶⁴ GAMA, Tacio Lacerda. Obrigação e crédito tributário – anotações à margem da teoria de Paulo de Barros Carvalho. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: v. 50, mai-jun. 2003, p. 5.

forma hipotético-condicional redutível na fórmula “D(H→C)”, de modo que, se ocorrer o antecedente x, então deve ser a relação intersubjetiva y. Nessa fórmula, tem-se (i) a hipótese ou pressuposto (H), descrevendo uma situação do mundo dos fatos; (ii) o conseqüente ou tese (C), que prescreve relações entre os sujeitos modalizadas em obrigatório, permitido e proibido, sendo ambos ligados por um vínculo implicacional (→) deôntico (D), que represente o ato da autoridade que a constitui¹⁶⁵.

Assim, essa norma é construída na mente do intérprete, como resultado interpretativo dos enunciados prescritivos, permitindo que de um mesmo texto possam ser extraídas diversas normas jurídicas.

Em razão da equivocidade dos dispositivos e da indeterminação das normas, HUMBERTO ÁVILA¹⁶⁶ defende que essa interpretação deve ser feita, inicialmente, mediante a atribuição de um significado aos textos legais; e, segundo, pela escolha ou decisão discricionária do intérprete entre diversas alternativas de significado admitidas pelos documentos normativos.

A teoria do estruturalismo argumentativo desenvolvida por HUMBERTO ÁVILA defende que a Ciência do Direito não apenas descreve, mas também adscrive e cria significados, nunca diretamente, mas sempre por meio da intermediação de diversos processos discursivos – decisão de significados estruturada por métodos, argumentos e doutrinas. Portanto, o significado resultaria dos processos discursivos, não antecederia a eles. Ainda, a interpretação no Direito demandaria, além de textos, o exame de outros elementos, como fatos, atos, costumes, finalidades e efeitos, que não podem ser interpretados por meio de mera declaração de significado.

Para HUMBERTO ÁVILA, a equivocidade dos textos demonstra que os dispositivos não têm um único significado que possa ser declarado pelo intérprete, nem vários significados que possam por ele ser prontamente apreendidos. Isso sem mencionar que, muitas vezes, para construir uma só norma, é necessária a conjugação de vários dispositivos. O intérprete, em razão da equivocidade, precisa adscrever e introduzir significados.

¹⁶⁵ Op. cit., 2016, p. 299.

¹⁶⁶ Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Direito Tributário Atual*, vol. 29, São Paulo: Dialética, 2013, p. 181-204, *passim*.

Já o problema da indeterminação das normas mostra que o intérprete, embora saiba o conteúdo das normas, pode não saber exatamente quais fatos recaem no seu âmbito de aplicação, dado não existirem apenas casos fáceis, mas também casos difíceis. Isso demonstra que as normas não têm um único conteúdo, não oferecem uma única solução, nem têm um âmbito de aplicação predeterminado.

Por isso é que o número de normas positivadas não equivale ao número de enunciados existentes no plano da expressão do direito positivado. Há casos em que o intérprete precisa interpretar diversos enunciados para chegar a uma única norma, de modo que a única certeza possível a respeito da compreensão dos textos de direito positivo é a sua significação na forma hipotético-condicional.

Nestes termos, o antecedente da norma jurídica é ocupado por uma proposição (hipótese ou pressuposto, fato gerador abstrato), que descreve situações objetivas possíveis, eventos do mundo dos fatos passíveis de ocorrência¹⁶⁷. Sua função é delimitar um fato que, uma vez ocorrido, desencadeará efeitos jurídicos (fato gerador em concreto, por ex., auferir renda, realizar operações com mercadorias, prestar serviços, etc.)¹⁶⁸, numa dimensão exclusivamente denotativa, sem qualquer intenção de reger esses eventos.

Por isso é que PAULO DE BARROS CARVALHO afirma que a hipótese “(...) pressupõe-se como válida antes mesmo que os fatos ocorram, e permanece como tal ainda que os mesmos eventos (necessariamente possíveis) nunca venham a verificar-se no plano da realidade”¹⁶⁹.

Com efeito, a hipótese, o consequente e os sujeitos da relação jurídica tributária encontram-se ligados, única e exclusivamente, pela vontade do legislador. O operador deôntico interproposicional entre hipótese e consequência é neutro, nunca aparece qualificado; mas o operador deôntico intraproposicional presente no consequente normativo, que efetivamente estabelece a relação entre sujeitos, é modalizado como obrigatório (O), proibido (V) ou

¹⁶⁷ VILANOVA, Lourival. Op. cit, 2005, p. 89.

¹⁶⁸ Para Hans Kelsen, norma é um dever-ser e o ato de vontade de que ela institui é um ser, a norma como sentido do ato. Por isso, a situação fática perante a qual nos encontramos na hipótese de tal ato tem de ser descrita pelo enunciado seguinte: um indivíduo quer que o outro se conduza de determinada maneira. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. 6ª ed. - São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 4

¹⁶⁹ CARVALHO, op. cit. 2015, p. 51

permitido (V). O dever-ser intraproposicional é o functor deôntico que une a hipótese e a consequência¹⁷⁰, sempre estando ligado às condutas humanas.

E se a hipótese normativa descreve eventos do mundo dos fatos passíveis de ocorrência, o consequente normativo prescreverá as condutas intersubjetivas que o direito pretende regular, instituindo um comando que deve ser cumprido por um sujeito em relação a outro, de forma a delimitar os efeitos a serem atribuídos ao fato jurídico. AURORA TOMAZINI DE CARVALHO¹⁷¹ didaticamente resume a questão quando ensina que assim como a hipótese seleciona as notas que os acontecimentos devem ter para serem considerados fatos jurídicos, o consequente elege os critérios que a relação entre sujeitos deve ter para irradiar efeitos jurídicos.

A consequência normativa será, por conseguinte, uma proposição relacional que vincula dois ou mais sujeitos de direito em torno de uma conduta regulada como proibida, permitida ou obrigatória.

Dessa forma, tendo-se por concretizada a hipótese de incidência tributária, então surgirá uma relação entre o Estado (credor) e o particular (devedor), de acordo com a qual o último fica obrigado a pagar determinada quantia (tributo) ao primeiro.

2.1.2 *Qualificação da norma tributária matriz (hipótese e base de cálculo)*

Como vimos, as normas tributárias têm a mesma estrutura formal das demais normas jurídicas. Todavia, diferenciam-se por incidir sobre signos de riqueza atrelados a condutas obrigatórias de um sujeito (passivo), que uma vez verificados, geram a obrigação de pagar determinada quantia ao Estado.

Segundo a teoria desenvolvida por PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁷², a regra-matriz de incidência tributária é uma norma de conduta que visa disciplinar a relação jurídico-tributária entre o fisco e contribuinte. A hipótese normativa funciona como *descriptor*, anunciando os critérios conceituais para o reconhecimento de um fato, sendo o consequente um

¹⁷⁰ CARVALHO, op. cit., 2016, p. 312.

¹⁷¹ Ibid., p. 313.

¹⁷² Op. cit., 2008, p. 530 e segs.

prescriptor, prevendo os critérios para a identificação do vínculo jurídico que nasce, permitindo reconhecer o sujeito portador do direito subjetivo, o sujeito que deve cumprir a prestação e seu objeto, bem como o comportamento que a ordem jurídica espera do sujeito passivo.

Na hipótese (antecedente ou *descriptor*), encontraremos um critério material, critério temporal e critério espacial.

O critério material sempre será formado por um verbo e seu complemento, representando a descrição do evento (conduta ou estado de fato¹⁷³) que, se ocorrido, desencadeará o conseqüente da regra-matriz de incidência. Designa o comportamento das pessoas em situações dinâmicas (*comprar, vender, fazer, dar, etc.*) ou estáticas (*ser, não fazer, etc.*), qualificadas por um complemento que indique a *ação* (positiva ou negativa) ou qual *estado de fato* fará nascer a obrigação tributária. Assim, o complemento particulariza o verbo, devendo, portanto, se referir a bens físicos, operações jurídicas, pessoas ou a conceitos de Direito Privado.

É da combinação entre o verbo e seu complemento que exsurge a materialidade do tributo, servindo para identificar a espécie tributária¹⁷⁴.

Já o critério espacial fornece o local escolhido pela lei para a materialização do comportamento, ação ou estado de fato relevante para a incidência tributária, isto é, determina o local, área específica ou território de ocorrência do fato típico.

Por fim, através do exame do critério temporal tem-se o conjunto de dados que possibilitam o conhecimento da exata ocasião ou o instante em que se considera concretizado o fato descrito, definindo a partir de qual momento passará a existir o liame jurídico entre credor e devedor.

Por outro lado, na consequência (*prescriptor*) da norma, é indicado um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota).

O critério pessoal identifica o sujeito que se posiciona na extremidade positiva do vínculo jurídico-tributário estabelecido (sujeito ativo, credor), em decorrência da realização no universo tangível do fato ou estado de fato hipoteticamente previsto na lei, bem como os

¹⁷³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 62.

¹⁷⁴ *Ibid.*, p. 62-63.

critérios para designação da pessoa que se situa na extremidade negativa (sujeito passivo, devedor).

Já o critério quantitativo é determinado a partir da aplicação de uma alíquota sobre a correspondente base de cálculo, que, por sua vez, tem recebido da doutrina três funções básicas: (i) medir as proporções reais do fato; (ii) compor a específica determinação da dívida; e (iii) confirmar, infirmar ou afirmar o critério material descrito no antecedente da norma jurídica tributária¹⁷⁵.

A conjunção desses fatores pode ser representada na seguinte forma lógica: **D{[Cm(v.c).Ce.Ct]->[Cp(Sa.Sp).Cq(BC.al)]}**, em que D é o dever-ser neutro; Cm é o critério material (v.c); Ce é o critério espacial; Ct é o critério temporal; . e -> são, respectivamente, o conectivo conjuntor e conectivo condicional; Cp é o critério pessoal, constituído de sujeitos-de-direito; Cq é o critério quantitativo da obrigação tributária, representado pela base de cálculo e alíquota (BC.al).

Assim, na teoria de PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁷⁶, tanto o relato do antecedente quanto do conseqüente interessa à compreensão da norma tributária. Para o autor, sem os fatos jurídicos jamais apareceriam direitos e deveres, não obstante, ele considera que é pelos seus efeitos (conseqüente) que os eventos adquirem relevância, de modo que o prescriptor normativo deve ser considerado o dado por excelência da realização do direito.

Dessa forma, mediante o estudo da base de cálculo, pode-se conhecer a conduta ou ação inserida na órbita de incidência do imposto (critério material), e também a grandeza específica à quantificação da aludida conduta, mensurando a intensidade da conduta ou ação praticada pelo contribuinte¹⁷⁷⁻¹⁷⁸.

A conseqüência desse enunciado será um enunciado denotativo que institui de uma relação entre dois ou mais sujeitos de direito. Este segundo enunciado guarda rígida conformidade ao que for estabelecido nos critérios da conseqüência da norma geral e abstrata.

Por isso é que a base de cálculo deve ter correlação lógica e direta com a hipótese de incidência do tributo, o que revela a sua função comparativa de confirmar, afirmar ou infirmar

¹⁷⁵ Op. cit., 2010, p. 391 e segs.

¹⁷⁶ Op. cit., 2008, p. 538.

¹⁷⁷ Ibid., p. 546.

¹⁷⁸ *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 16 tir. São Paulo: Malheiros. 2016, p. 108 e segs.

o aspecto material da hipótese de incidência tributária¹⁷⁹, sendo de rigor a perfeita sintonia entre a base de cálculo e o aspecto material da regra-matriz, inclusive, para confirmar a constitucionalidade da exação tributária – que não advém da hipótese de incidência, mas da base de cálculo¹⁸⁰.

Assim é que, por exemplo, não pode o imposto sobre a renda (art. 153 da CF/88 c/c art. 43 do CTN) incidir sobre o patrimônio de um indivíduo, mas apenas sobre os acréscimos patrimoniais verificados num determinado período de tempo, sob pena de se estar a tributar o patrimônio e não a renda.

Em emblemático estudo sobre a base de cálculo, AIRES BARRETO¹⁸¹ expressou que é no aspecto material da hipótese de incidência que, por seus atributos, encontramos a suscetibilidade de apreciação e dimensionamento, com vistas à estipulação do objeto da prestação tributária.

Para AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO¹⁸², é na base de cálculo que se tem a verdadeira e autêntica expressão econômica da hipótese de incidência.

Considerando a proposta de avaliar se o perdimento da renda ou produto do crime como consequência da condenação do processo penal implica o completo esvaziamento desse conteúdo econômico, fazendo com que o tributo tenha efeito de confisco, nos próximos capítulos estudaremos o aspecto material do imposto sobre a renda e a sua base de cálculo, a fim de compreender em que medida essa circunstância rompe a ligação entre a prestação imposta e o pressuposto econômico considerado. Como veremos, a base calculada, a dimensão da intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico da norma individual e concreta (fato gerador ocorrido), deixa de existir.

¹⁷⁹ Ibid., p. 546.

¹⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Base de cálculo como fato jurídico e a taxa de classificação de produtos vegetais. In: *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 37, out. 1998, p. 124.

¹⁸¹ BARRETO, Aires Fernandino. *Op cit.*, 1998, p. 46, 50-51.

¹⁸² *Op. cit.*, 2013, p. 106.

2.1.3 Critérios para definição do conceito de tributo e o art. 3º do Código Tributário Nacional

Como exploramos inicialmente, o sistema tributário brasileiro foi edificado a partir de bases essencialmente constitucionais. Essa foi a escolha do nosso legislador constituinte. Como consequência imediata, temos que as reformas relevantes envolvem necessariamente a alteração do texto constitucional.

Nestes termos, é atribuição do Congresso Nacional, em conjunto com o Presidente da República (art. 48, inciso I, da CF/88¹⁸³) emitir as normas que integrarão no plano infraconstitucional o nosso sistema tributário, sob a avaliação periódica do Senado Federal (art. 52, inciso XV, da CF/88¹⁸⁴), cabendo, ainda, à União, Estados e Distrito Federal legislar concorrentemente sobre direito tributário (art. 24, inciso I, da CF/88¹⁸⁵) e aos Municípios legislar suplementarmente, no que couber, a legislação federal ou estadual (art. 30, inciso II, da CF/88¹⁸⁶).

Nesses termos, o Título VI “Da Tributação e do Orçamento” e Capítulo I “Do sistema tributário nacional” da Constituição Federal dá exemplo de diversas materialidades dos tributos, notadamente, quando prescreve no art. 145 que a “União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos [...]”; no art. 153 que “compete à União instituir impostos sobre [...]”; ou no art. 155 que “compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre [...]”, e assim sucessivamente.

Como vimos oportunamente, um dos aspectos mais peculiares do nosso sistema constitucional é a sua rigidez¹⁸⁷, sem comparativo nos sistemas constitucionais de outros países,

¹⁸³ “Art. 48. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, não exigida esta para o especificado nos arts. 49, 51 e 52, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre: I - sistema tributário, arrecadação e distribuição de rendas;”

¹⁸⁴ “Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:

(...)

XV - avaliar periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios”.

¹⁸⁵ “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico”.

¹⁸⁶ “Art. 30. Compete aos Municípios:

(...)

II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber”.

¹⁸⁷ ATLIBA, Geraldo. *Op. cit.*, 1968, p. 22 e segs.

já que só o nosso subsistema constitucional tributário oferece um quadro sistemático da disciplina tributária, prevendo todos os pressupostos para a tributação.

Não obstante, em nenhum momento nossa Constituição Federal conceitua tributo, ainda que, no entendimento de ROQUE CARRAZZA, ao cuidar de figuras afins como serviço militar, pena privativa de liberdade, perdimento de bens, penalidade pecuniária, serviço eleitoral, etc., tenha oferecido uma noção implícita de tributo, que vincula o legislador complementar e ordinário¹⁸⁸⁻¹⁸⁹.

Preferimos nos filiar àqueles autores que entendem que, muito embora a nossa Constituição Federal faça referência às materialidades dos tributos (ou os termos para o exercício da competência residual), suas bases de cálculo e a outros aspectos da regra-matriz, delegou a instituição dos tributos propriamente ditos para o âmbito infraconstitucional (art. 146, inciso III, alínea “a”, da CF/88¹⁹⁰)¹⁹¹⁻¹⁹², tendo o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1996) disposto em seu artigo 3º:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (grifo nosso).

Saber se uma determinada exação possui ou não natureza tributária é de extrema relevância, pois caso possua, o ordenamento jurídico desencadeará condições e limites para sua exigência, a começar pela Constituição Federal, com as limitações ao poder de tributar; e, caso não confirmada a natureza tributária, então é necessário investigar a natureza jurídica da exação e o regime jurídico a ela aplicável¹⁹³.

¹⁸⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., 2017, p. 446-447.

¹⁸⁹ Pensamento no mesmo sentido é desenvolvido por ATALIBA, Geraldo, op. cit., 2016, p. 32-33; BECHO, Renato Lopes, op. cit., 2015, p. 106-107.

¹⁹⁰ “Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”.

¹⁹¹ FAVACHO, Fernando. *Definição do Conceito de Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 85.

¹⁹² SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., 2019, p. 146.

¹⁹³ *Ibid.*, p. 145.

A definição de tributo pela lei complementar é uma exigência constitucional. Por isso é que LUÍS EDUARDO SCHOUERI¹⁹⁴ bem ressalta que a delegação para que o legislador infraconstitucional defina o que é tributo de modo algum autoriza que ele redefina ou invente livremente uma definição, já que a lei complementar não pode inovar a ordem jurídica, devendo retirar sua competência da Constituição. Para o autor, o fato de o constituinte não ter definido o que é tributo não significa que ele não o conhecia – mas também não faz com que o conceito ganhe dicção constitucional.

Por isso, o legislador não pode chamar de “tributo” o que bem entender, até porque a Constituição veda sua utilização com efeito de confisco (art. 150, inciso IV); não se confunde com desapropriação que demanda prévia e justa indenização (art. 5º, inciso XXIV); e da tributação surgem “receitas” (art. 157 e segs.).

No ora discutido art. 3º do CTN o legislador infraconstitucional quis destacar as seguintes características dos tributos:

- (i) natureza de obrigação tributária, já que toda *prestação* é objeto de uma obrigação;
- (ii) seu caráter *pecuniário*, cujo pagamento é realizado em *moeda ou cujo valor nela se possa exprimir*, o que distancia o tributo de figuras afins como serviço militar, pena privativa de liberdade, serviço eleitoral, etc.;
- (iii) *compulsoriedade*, ou seja, decorre de expressa determinação legal, não se tratando de ato de vontade (que receberiam o influxo do modal *permitido*);
- (iv) *que não constitua sanção de ato ilícito*, afastando a definição de tributo de outras prestações, como as multas, que têm natureza de sanção de ilícitos;
- (v) *instituída em lei*, reforçando o princípio da estrita legalidade tributária prevista no art. 150, I c/c no art. 5º, II, da CF/88 e afastando as obrigações convencionais, com fulcro na convergência de vontades; e

¹⁹⁴ Ibid., p. 145 e segs

(vi) cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (ou não discricionária), de modo que não só o tributo deve estar previsto em lei, como também a atividade de cobrança ¹⁹⁵.

Veja-se, portanto, que o próprio conceito de tributo definido no art. 3º do CTN impede a sua utilização como sanção de ato ilícito, ainda que por via indireta. Consequentemente, a ilicitude não pode ser integrante do fato gerador hipotético.

Assim, o fato jurídico tributário que dá origem à obrigação tributária há de sempre ser lícito, já que os acontecimentos ilícitos estão sempre atrelados a uma providência sancionatória.

Do ilícito devem decorrer sanções que não se confundem com o conceito de tributo, nem se submetem ao seu regime jurídico.

Inclusive, essa ressalva do art. 3º pode ser compreendida como a característica do tributo que o distingue de sua multa pecuniária¹⁹⁶, já que onde há multa, há um fato que tem como hipótese o descumprimento de uma norma. Pode ser, por exemplo, derivada do descumprimento de uma regra que determine o pagamento de um tributo no prazo (multa moratória), ou que determine a declaração de todos os rendimentos auferidos (multa por sonegação de receita)¹⁹⁷.

Nesses termos, ainda que tributo e sanção tributária estejam submetidos ao mesmo regime de constituição (art. 113, § 1º, do CTN), eles não se confundem. Sobre o fato lícito potencialmente incidirá o tributo, nos termos da Constituição Federal; e sobre o fato ilícito, recairá a sanção prevista no ordenamento jurídico.

Isso não autoriza dizer que o tributo se converterá em sanção por ser devido em decorrência de um ato sancionado por outra norma jurídica¹⁹⁸. O tributo incide sobre fatos que constituam manifestação de riqueza e que, uma vez previstos no antecedente da norma tributária, dão ensejo ao nascimento da obrigação de pagar o tributo.

¹⁹⁵ Ibid., p. 132 e segs.; AMARO, Luciano. Op. cit., 2017, p. 134; CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., 2010, p. 56-59.

¹⁹⁶ SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1975, p. 33.

¹⁹⁷ FAVACHO, Fernando. Op. cit., 2011, p. 130-131.

¹⁹⁸ ANDRADE, Paulo Roberto. Op.cit., 2008, p. 98.

Quando o fato tributado também consta do suposto da norma sancionadora, cria-se um curto-circuito deôntico no ordenamento jurídico, na medida em que se tem modais *permissivo* e *proibitivo* direcionados ao mesmo fato. Tanto a norma fiscal como a norma sancionadora compartilharão o mesmo suporte fático.

Por isso, quando a norma fiscal prevê em seu fato gerador hipotético um fato qualificado como ilícito por outra norma – sancionadora – prevalecerá esta última, por força do art. 3º do CTN¹⁹⁹, que não impede que o tributo constitua sanção de ato ilícito.

2.1.4 Noção de obrigação tributária

Por força da ordem tributária, estabelece-se uma relação jurídica entre o Estado e o particular, chamada *relação jurídico-tributária*, que implica o dever jurídico de alguém (sujeito passivo) pagar a outrem (geralmente o Estado) um valor, denominado tributo.

Essa relação surge a partir da concretização de um pressuposto legal estruturado na forma hipotético condicional redutível na fórmula “D(H→C)”, sendo que a obrigação tributária (principal) inclui o tributo e a sanção.

Mas há também o plexo de deveres jurídicos que o Código Tributário Nacional impõe como decorrência dessa obrigação – são as chamadas obrigações acessórias, entendidas por PAULO DE BARROS CARVALHO²⁰⁰ não como “obrigação”, mas deveres instrumentais ou formais, já que elas não têm caráter patrimonial, além de não ter caráter definitivo e único.

Essas obrigações acessórias decorrem da legislação, ou seja, podem ser editadas pelo Poder Executivo e seu descumprimento pode gerar multa (obrigação tributária principal).

A estrutura da relação tributária principal está na já brevemente analisada regra-matriz de incidência tributária, que capta a hipótese e a relação jurídico-tributária que dali se instaura.

Nesses termos, com a ocorrência do fato jurídico-tributário dá-se o nascimento da obrigação tributária. Como nesse momento o sujeito ativo não tem como, de imediato, conhecer

¹⁹⁹ Ibid., p. 100.

²⁰⁰ Op. cit., 2007, pp. 354-357.

as circunstâncias em que se deu aquele fato, nem qual o montante que será recebido, o nosso ordenamento prevê um procedimento administrativo de lançamento, para que aquele fato jurídico seja formalmente apurado, quantificando-se o montante devido (art. 142, do CTN). Essa é a condição para que a autoridade administrativa possa cobrar o tributo.

O Código Tributário Nacional adotou uma posição dúbia em relação à natureza jurídica da obrigação tributária – pelo menos nos casos em que o lançamento é exigência para que se dê o recolhimento. No art. 142²⁰¹ o Código leva a entender que o lançamento constitui o crédito tributário; mas o art. 144²⁰² vai contra essa ideia, quando esclarece que o lançamento necessariamente se reporta ao fato jurídico tributário, regendo-se pela legislação então vigente.

Nesses termos, o fato ocorrido no mundo fenomênico não constituiria a relação obrigacional; que exige o lançamento. Ou seja: o fato autorizaria o lançamento e, com este, surgiria a relação obrigacional. O “fato gerador”, portanto, não daria nascimento a um direito de crédito, mas a mero direito potestativo ou formativo de lançar. O exercício desse, por sua vez, é que constituiria a relação obrigacional.

Ademais, o § 1º do art. 113 do CTN²⁰³ dispõe que a obrigação tributária principal “surge com a ocorrência do fato gerador”, marcando aquela data para o seu nascimento.

A referência pelo Código a uma “obrigação” nascida com um fato gerador e um “crédito” constituído pelo lançamento, é o que LUÍS EDUARDO SCHOUERI²⁰⁴ entende ser a chave para se entender o critério adotado pelo Código Tributário Nacional: obrigação e crédito surgem, na ideia do legislador, em momentos diferentes.

Há dois momentos: o primeiro surge com o fato jurídico tributário, e é denominado “obrigação tributária”; e quando esta é determinada e quantificada, o CTN passa a referir-se a “crédito tributário”. Entre eles está o lançamento. Assim, para essa teoria *dualista*, obrigação e

²⁰¹ “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (grifo nosso).

²⁰² “Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

²⁰³ “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”.

²⁰⁴ SCHOUERI, 2019, op. cit., p. 648 e segs.

crédito tributário, embora sejam um único fenômeno, surgem em momentos diversos, sendo o segundo um desdobramento do primeiro.

Passa-se a falar em crédito quando a Administração toma conhecimento de sua existência e o quantifica.

Uma vez conhecida, quantificada e identificada a obrigação tributária, tem-se o que o Código Tributário Nacional denomina de crédito tributário. Embora “surgido” num momento posterior ao fato jurídico tributário – já a ponto de o Código, no art. 140, dar-lhe uma autonomia em relação à obrigação tributária “que lhe deu origem” –, o próprio Código não consegue, em nome de um desejado dualismo (obrigação/crédito), deixar de reconhecer que, na verdade, trata-se de um único fenômeno: o crédito “decorre” da obrigação porque é ela própria identificada e quantificada.

Aliás, como destaca LUÍS EDUARDO SCHOUERI, o próprio Código deixa claro que se confundem ambos os fenômenos ao declarar no § 1º do art. 113 que a obrigação tributária “extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”. Daí, pois, buscar a extinção do crédito, ou da obrigação, implica estudar um único fenômeno.

A descrita teoria *dualista*, é importante ressaltar, conquanto tenha sido abraçada no presente trabalho, não é adotada pela doutrina majoritária brasileira, que prefere a doutrina *monista*²⁰⁵, segundo a qual o crédito tributário, por ser elemento da obrigação tributária e ter a mesma natureza, nasce no mesmo momento. Os *monistas* não concebem a obrigação tributária sem seu objeto – o crédito.

Nesses termos, consideraremos que a obrigação tributária é a decorrência do acontecimento fático que faz nascer o dever de pagar o tributo, quando uma conduta, ação, ou estado de fato, de repercussão econômica (art. 145, § 1º, da CF/88), é previsto no pressuposto de fato a norma de incidência tributária²⁰⁶.

Conforme analisamos no início do presente capítulo, na hipótese (antecedente ou *descriptor*) encontramos o critério material da regra-matriz de incidência tributária, formado por

²⁰⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Opc. Cit.*, 2016, pp. 559-661; e CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.*, 2010, pp. 367-368.

²⁰⁶ BECHO, Renato Lopes. *Op. cit.*, p. 493.

um verbo e seu complemento, representando a descrição do evento (conduta ou estado de fato²⁰⁷) que, se ocorrido, desencadeará o conseqüente da regra-matriz de incidência.

Por outro lado, como veremos adiante, a ação ou omissão que configure um descumprimento da obrigação tributária (não pagamento do tributo) faz nascer uma relação jurídica nova e que com ela não se confunde: a sanção, reação do direito diante da violação de um dever jurídico. A infração tributária situa-se no antecedente da norma tributária sancionadora.

Por isso, ainda que obrigação e sanção tributária estejam submetidos ao mesmo regime de constituição (art. 113, § 1º, do CTN), eles não se confundem. Sobre o fato lícito potencialmente incidirá o tributo, nos termos da Constituição Federal; e sobre o fato ilícito, recairá a sanção prevista no ordenamento jurídico. São realidades jurídicas distintas que se aproximam apenas em razão da obrigação de um contribuinte cumprir uma prestação pecuniária em favor do Estado; e por se submeterem a um regime formal de constituição, discussão administrativa e inscrição em dívida ativa²⁰⁸.

Em razão da comentada vedação do art. 3º do CTN, não pode um mesmo pressuposto de fato ser uma conduta *permitida* e *proibida* pelo ordenamento jurídico.

Assim, estudada a obrigação tributária, passaremos a nos debruçar sobre o conceito de sanção tributária.

2.2 Sanção tributária

Esclarecida a natureza da obrigação tributária por meio da qual pode o Estado (credor) exigir do particular (devedor) uma determinada quantia (tributo), bem como esclarecido o conceito de tributo posto no art. 3º do CTN, com destaque para a característica de proibição de sua utilização como sanção de ato ilícito, passaremos a tecer esclarecimentos mais detalhados a respeito da diferenciação do tributo de sua sanção. Pretendemos reforçar a distinção entre a obrigação tributária (lícito) e a punição pelo seu descumprimento (ilícito), visando aprofundar

²⁰⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, 2010, p. 62.

²⁰⁸ PADILHA. Maria Ângela Lopes Paulino. *Op. cit.*, 2015, p. 5.

a análise a respeito do uso da tributação de rendimentos obtidos ilicitamente por pessoas físicas como sanção, ainda que indireta.

2.2.1 Coação, sanção e coerção no Direito Tributário

Havendo o descumprimento da obrigação tributária, caracterizando a prática de conduta contrária ao direito (denominada ilícito), o Estado pode fazer uso da força para garantir o cumprimento da norma de Direito pelo seu destinatário²⁰⁹, de maneira a proporcionar maior eficácia das normas jurídicas²¹⁰.

Essa compreensão da coerção de forma institucionalizada, fruto da organização do poder estatal²¹¹, é justamente o que diferencia o direito de outros sistemas normativos²¹² – como a moral e a religião –, pois não obstante esses sistemas também prevejam sanções no caso de descumprimento de normas, eles não podem forçar o seu cumprimento pelos sujeitos²¹³.

Assim, a força coativa própria do sistema jurídico decorre da adoção de sanções, voltadas a garantir aquilo que se determina em uma regra²¹⁴ em nome da convivência em sociedade, ainda que isso implique em medidas punitivas (coerção) que afetem a propriedade ou, em último caso, a liberdade das pessoas.

A partir daí, já é possível perceber a diferenciação entre *norma*, *sanção* e *coerção*, categorias da teoria geral do direito que também se aplicam ao Direito Tributário, para compreender que o descumprimento da norma jurídica dá ensejo à sanção (punição) e pode levar ao cumprimento forçado do comando estatal (coerção).

RENATO LOPES BECHO, a partir da teoria de MIGUEL REALE (também adotada no presente trabalho), bem elucidada que se tratam de três possibilidades distintas: (i) a norma é oportunamente cumprida (sem demandar sanção ou coerção); (ii) a norma é descumprida, acarretando a sanção, que se provocar o cumprimento da norma, extingue a relação jurídica; e

²⁰⁹ REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 25. ed. 22 tir. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 69.

²¹⁰ BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. 3 ed. Bauru: Edipro, 2005, p. 161.

²¹¹ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *Op. cit.*, 2015, p. 5.

²¹² BOBBIO, Norberto. *Op. cit.*, 2005, loc. cit.

²¹³ Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho, *op. cit.*, 2007, p. 575.

²¹⁴ REALE, Miguel, *op. cit.* p. 67.

(iii) a norma é descumprida e a conseqüente sanção também, possibilitando a coerção que, por sua vez, pode levar ou não ao cumprimento da norma pelo destinatário²¹⁵.

Nesses termos, percebe-se que a coação é, genericamente, um constrangimento de ordem física (material) ou psicológica contra um indivíduo ou um grupo de indivíduos, que busca fazer com que eles tenham receio de descumprir uma norma. Ela é elemento característico de todos os sistemas normativos, como a religião, a ética, a moral ou o direito e, que, portanto, não distingue o direito dos demais sistemas. É a mera garantia de que as normas não se tornarão meras expectativas²¹⁶.

Já a sanção é o remédio para forçar o cumprimento da norma, quando há a conduta contrária ao quanto por ela estabelecido. É a reação do Direito diante da não realização de um comportamento devido.

No direito, ela pode ter feições de punição ou reparação, além de uma mesma conduta poder implicar a cumulação de sanções²¹⁷. Assim é que no Direito Civil e do Trabalho, por exemplo, as sanções têm como objetivo a reparação de um dano causado ao direito alheio; no Direito Tributário, têm caráter punitivo (pecuniário), voltado à reposição da situação demandada pelo direito; e, conforme se verá melhor adiante, no Direito Penal, as sanções têm caráter punitivo, valendo-se até mesmo da restrição de liberdade.

Essas noções gerais não significam que o vocábulo sanção tem um caráter unívoco. EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI²¹⁸ aponta diversos significados possíveis para o vocábulo, buscando diferenciá-lo, especialmente, do vocábulo *coação*.

O autor esclarece que *sanção* pode denotar (i) a relação jurídica consistente na conduta substitutiva reparatória, decorrente do descumprimento de pressuposto obrigacional (de fazer, de omitir, de dar – genericamente prestações do sujeito passivo); (ii) relação jurídica que habilita o sujeito ativo a exercitar seu direito subjetivo de ação (processual), para exigir perante o Estado-juiz a efetivação do dever constituído na norma primária e (iii) a relação jurídica, consequência processual desse “direito de ação”, estabelecida na sentença condenatória, decorrente de processo judicial.

²¹⁵ Op. cit., 2015.p. 633.

²¹⁶ PADILHA, 2015, loc. cit., p. 5.

²¹⁷ Por exemplo, pode a reparação de danos materiais ser cumulada com a indenização por danos morais e lucros cessantes.

²¹⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário, 3ª edição*. Saraiva, 2010, p. 39.

O autor ainda elucida que a sanção como expressão da vontade jurisdicional do Estado, condiciona a coação, assim percebida como o poder do Estado de fazer cumprir por meio do uso da força (direito subjetivo público monopolizado pelo Estado-juiz) a sanção expressa na condenatoriedade de seu ato (sentença)²¹⁹.

Valendo-se desse ensinamento, PAULO DE BARROS CARVALHO entende que o termo *sanção* deve ser empregado na acepção de providência que o Estado-jurisdição aplica coativamente, a pedido do titular do direito violado, em razão da conduta do sujeito infrator.

RENATO LOPES BECHO²²⁰ prefere dizer que as sanções, assim como a coerção, são formas de coação para forçar o cumprimento do direito. Para ele, a coercibilidade é disciplinada na execução fiscal, ambiente que autoriza o juiz interferir, quando o caso, no patrimônio do devedor, retirando dele quantos bens bastarem para a satisfação do credor. Tal procedimento consta da Lei nº 6.830/1980 (“Lei de Execuções Fiscais”) e, subsidiariamente, na Lei nº 13.105/2015 (“Código de Processo Civil”).

Portanto, a coerção, que distingue o direito dos demais sistemas normativos, é justamente a forma ou o modo como a coação é exercida, na medida em que o Estado pode fazer uso da força para garantir o cumprimento da norma de Direito pelo seu destinatário. As normas jurídicas não ficam à mercê da adesão pelos seus destinatários, pois o Direito garante o seu cumprimento, como forma de permitir o próprio convívio em sociedade.

No Código Tributário Nacional, a natureza punitiva da sanção tributária é evidenciada pelo art. 157, quando dispõe que “a imposição de penalidade não ilide²²¹ o pagamento integral do crédito tributário”.

RICARDO LOBO TORRES esclarece que o art. 157 complementa o sentido do art. 3º do CTN, reforçando que tributo não é sanção de ato ilícito. A imposição de multa, seja moratória, sancionatória de prática de ilícito fiscal ou de natureza penal, não suprime a

²¹⁹ Paulo de Barros Carvalho, com a análise do rigor da linguagem que lhe é característica, também aponta que o termo *sanção* experimenta mutações semânticas que variam conforme o momento da sequência prescritiva (direito posto) ou expositiva (ciência do direito), para apontar que tanto é *sanção* a penalidade imputada ao infrator, como a relação jurídica que a veicula (norma individual e concreta); como também é o consequente da norma geral e abstrata, como é o caso da norma que em seu antecedente tipifica um ilícito; como é sanção o ato jurídico-administrativo que encerra o processo de elaboração de algumas leis. 2007, loc. cit., p. 577.

²²⁰ 2015, op. cit., p. 634.

²²¹ Ricardo Lobo Torres aponta um problema de linguagem com a palavra “ilide”, que, a rigor, tem o sentido de refutar, contradizer, apontando que o correto seria “elide”, do verbo elidir, que significa eliminar ou suprimir. V. (arts. 15 a 164). In: MARTINS, Ives Gandra Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, v. 2: (arts. 96 a 218), 7. ed. Saraiva, 2012, p. 416.

obrigação de pagar o crédito tributário²²². Ou seja, como já mencionamos oportunamente, não pode um mesmo pressuposto de fato ser uma conduta *permitida e proibida* pelo ordenamento jurídico.

Nesse cenário, vê-se no Direito Tributário, tanto do tributo (obrigação principal) como a sanção (penalidade pecuniária) geram a obrigação do devedor de pagar determinada quantia ao Estado (credor) (art. 113, § 1º, do CTN).

Não obstante, conforme também já destacamos, ainda que obrigação e sanção tributária estejam submetidos ao mesmo regime de constituição (art. 113, § 1º, do CTN), eles não se confundem. Sobre o fato lícito potencialmente incidirá o tributo, nos termos da Constituição Federal; e sobre o fato ilícito, recairá a sanção prevista no ordenamento jurídico.

Assim, se o descumprimento da obrigação Tributária acarreta na falta de pagamento de tributo, o Estado (credor) poderá, além de exigir coercitivamente o tributo devido, impor uma sanção pela falta de recolhimento do tributo devido, nos termos da lei (art. 150, inciso I, da CF/88). Em caso de descumprimento de obrigação acessória (dever instrumental ou formal, como prefere denominar PAULO DE BARROS CARVALHO), exigir uma prestação pecuniária do infrator (multa isolada).

2.2.2 Sanções tributárias e o perdimento de bens

Embora o Código Tributário nacional tenha uma disciplina organizada quanto à coerção no direito tributário, executada por intermédio da Lei de Execuções Fiscal e do Código de Processo Civil, tal organização não é verificada no que tange às sanções tributárias, previstas em legislação esparsa, infraconstitucional e, em grande parte das vezes, infralegal. Aliás, há situações em que, até mesmo, tais sanções fogem ao direito tributário, como é o caso daquelas previstas no Código Penal.

²²² Ibid., p. 417; e TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, 1986, p. 676.

Como vimos, a sanção, enquanto consequência do cometimento de um ilícito, pode ter a natureza de reparação ou de punição, sem prejuízo de uma mesma conduta implicar a cumulação de sanções²²³.

No caso do Direito Tributário, a ação ou omissão que configure um descumprimento da obrigação tributária (não pagamento do tributo), dá azo à sanção, reação do direito diante da violação de um dever jurídico (art. 113, § 1º, do CTN).

Ressalte-se que o comportamento transgressor não são os crimes fiscais (objeto do Direito Penal), mas os ilícitos previstos nas leis tributárias e que, portanto, são tratados pela legislação tributária²²⁴. Ou seja, o ilícito tributário terá natureza delituosa apenas nas situações em que a sua prática, considerada pelo legislador como uma das condutas mais reprováveis e de maior potencial ofensivo, passa a ser tipificada pela norma penal como crime.

Assim, a sanção será penal, se a ação ou omissão configurar crime ou contravenção tipificado pela lei penal; e será tributária, se a ação ou omissão for ilícito tipificado na lei tributária, que disciplina a noção de tributo, relação jurídica tributária (entre contribuinte e este tributante), ou de fato gerador.

Portanto, a sanção penal não se confunde com a sanção tributária, haja vista que os bens jurídicos tutelados são diferentes: o Direito Penal volta-se à proteção dos bens jurídicos fundamentais, isto é, todo valor reconhecido pelo Direito como digno de tutela e amparo; já o Direito Tributário volta-se à arrecadação e cobrança de tributos para fazer frente às despesas estatais. Essa diferenciação definirá a competência legislativa e do órgão de aplicação, bem como as regras e princípios aplicáveis.

Dentre as diversas propostas de classificação das sanções tributárias elaboradas pela doutrina, adotaremos o *caráter pecuniário* como critério classificador²²⁵⁻²²⁶, já que as sanções podem tanto decorrer do descumprimento da obrigação de pagar o tributo (obrigação principal)

²²³ SCHOUEI, Luís Eduardo. Op cit., 2019, p. 855.

²²⁴ PADILHA. Maria Ângela Lopes Paulino, op. cit., p. 61.

²²⁵ Paulo Ayres Barreto alerta que no processo de divisão do conceito deve-se adotar um único fundamento para divisão, pois a eleição de mais de um fundamento para dividir contraria a divisão lógica e implica a chamada falácia da divisão clássica. Op. cit., 2011, p. 51.

²²⁶ Muito embora não seja objeto do presente trabalho discutir as classificações das sanções tributárias, destacamos a proposta de Paulo Roberto Coimbra Silva, realizada com base nas funções e pressupostos: (i) preventiva, a fim de coibir práticas contrárias ao direito; (ii) didática, com caráter pedagógico voltado a prevenir a reincidência da infração; (iii) repressiva, de caráter meramente punitivo; e (iv) reparatória, com a finalidade de reparar um dano sofrido, recompondo o patrimônio lesado. In: *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 61.

como de pagar a obrigação acessória (dever instrumental ou formal, como prefere chamar PAULO DE BARROS CARVALHO), podendo subdividir-se em sanções tributárias pecuniárias ou patrimoniais (multas) e sanções tributárias não pecuniárias (restritivas de direitos ou interventivas)²²⁷, também chamadas de não patrimoniais de caráter interventivo²²⁸.

As sanções pecuniárias ou patrimoniais são chamadas pelo legislador de multa de mora, multa punitiva, multa de ofício multa isolada, multa agravada, multa qualificada, sendo que por vezes um mesmo fato ilícito consta do antecedente de diversas normas jurídicas, podendo ter função reparadora (indenizatória) ou punitiva (ou repressiva), e até mesmo remuneratória ou de atualização da moeda²²⁹ (no caso dos juros e correção monetária).

A indenização é a prestação que pretende recompor o patrimônio em razão de um dano sofrido, quando comprovado o dano e o nexo de causalidade entre o ato e a lesão, reestabelecendo o equilíbrio patrimonial do lesado²³⁰; já a multa punitiva (ou repressiva) é aplicada àquele que descumpre ou retarda o cumprimento da obrigação tributária, deixando de pagar, no prazo de vencimento, obrigação principal (multa de mora) ou de apresentar ao fisco, no prazo, obrigação acessória (dever instrumental).

Já os juros de mora não têm natureza sancionatória, mas indenizatória ampla²³¹, considerando prejuízo em decorrência da privação do credor de determinada quantia em dinheiro que lhe era devida; e, por fim, a correção monetária é mera atualização do valor de moeda.

Dentre as sanções não pecuniárias ou não patrimoniais de caráter interventivo, destacam-se as sanções restritivas de direitos, perda de benefícios fiscais ou regimes especiais de tributação, apreensão e perdimento de bens, imputações de deveres formais mais gravosos,

²²⁷ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. Op. cit., p. 163; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Ibid*, p. 112.

²²⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. Pena de perdimento de bens e sanções interventivas em matéria tributária. *In*: Revista de estudos tributários RET, São Paulo: Malheiros, n. 49, pp. 55-76, maio-jun. 2006.

²²⁹ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. Op. cit., p. 259.

²³⁰ Diniz, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro. Responsabilidade Civil*. 7 v. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 118.

²³¹ Paulo de Barros Carvalho, Sacha Calmon Navarro Coêlho e Paulo Roberto Coimbra Silva entendem os juros como uma espécie de sanção; já Robson Maia Lins e Angela Maria Mota Pacheco, entendem que os juros têm função indenizatória. Adotaremos esse segundo posicionamento, considerando o quanto decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no recurso especial julgado sob o rito dos recursos repetitivos (art. 543-C, § 2º, do Código de Processo Civil de 1973, ou art. 1.036 do Código de Processo Civil de 2015) nº 1.227.133/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki. Rel para acórdão Min. Cesar Asfor Rocha, Primeira Seção, j. 28.09.2011, DJ 19.10.2011.

regime especial de controle e fiscalização e a negativa de certidão de regularidade fiscal (ainda que positiva com efeitos de negativa, nos termos do art. 206 do CTN), etc.

Essas sanções decorrem do poder de polícia do Estado²³², relativo ao complexo de medidas do Legislativo ou do Executivo para condicionar e restringir a esfera de liberdade e propriedade dos cidadãos (art. 78 do CTN²³³).

Em todo caso, deve-se ter em mente o alerta de KAREM JUREIDINI DIAS²³⁴ no sentido de que a sanção imputada deve guardar coerência com o fato previsto na norma tributária, sob pena de tornar ineficaz a proposição prescritiva do fato jurídico revisado e a própria norma de revisão.

Dentre as sanções não pecuniárias, destacaremos para a discussão proposta no presente trabalho o perdimento de bens, previsto no art. 5º, incisos XLV e XLVI, da CF/88²³⁵ e disciplinada nos Decretos-Leis nº 37/1966 e 1.455/1976 e no Regulamento Aduaneiro (arts. 688 a 701 Decreto nº 6.759/2009) – apenas para mencionar as principais sanções de apreensão, já que o esgotamento do tema não é objeto do presente trabalho.

A legislação aduaneira prevê a aplicação da pena de perda de bens, em sede administrativa, para veículos (art. 688 do Regulamento Aduaneiro, com fundamento no art. 105 do Decreto-Lei nº 37/1966 e art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976), mercadorias (art. 689 a 699 do Regulamento Aduaneiro, com fundamento no art. 104 do Decreto-Lei nº 37/1966 e art. 24 do Decreto-lei nº 1.455/1976) ou sobre moeda (art. 701 do Regulamento Aduaneiro, com fundamento no art. 25 do Decreto-lei nº 1.455/1976), como decorrência do prejuízo causado à fiscalização aduaneira e/ou dano ao erário.

Assim, nessas situações, o legislador entendeu que verificado o dano ao erário, assim entendida a lesão ao patrimônio público, o cometimento do ilícito seria sancionado pela

²³² MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 788.

²³³ “Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos”.

²³⁴ DIAS, Karem Jureidini. *Fato tributário: revisão e efeitos jurídicos*. São Paulo: Noeses, 2013.

²³⁵ “[...] XLV - nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido;
XLVI - a lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes:
[...] b) perda de bens”;

aplicação de pena de perdimento, em instância única, no âmbito de processo administrativo fiscal acompanhado de termo de apreensão e guarda de bens (art. 27 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 e art. 774 do Regulamento Aduaneiro).

Alguns autores consideram que os referidos Decretos-Leis, por não terem sido ratificados pelo Congresso Nacional (art. 25, § 1º, inciso I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias²³⁶), estariam revogados²³⁷; ou, ainda, que sequer teriam sido recepcionados²³⁸ pela Carta Magna de 1988, uma vez que editadas quando da vigência da Constituição Federal de 1946 e mantidas na Constituição Federal de 1967, que continha no art. 150, § 1º²³⁹, disposição expressa a respeito do perdimento de bens por danos causados ao Erário, previsão essa que não foi replicada pela Constituição Federal de 1988.

Para HUGO DE BRITO MACHADO²⁴⁰, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO²⁴¹ e SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO²⁴², a pena de perdimento de bens prevista no art. 5º, incisos XLV e XLVI, da CF/88 é validamente prevista pela lei penal e só pode ser aplicada pela autoridade judiciária, não sendo válido o perdimento de bens em processo administrativo.

Nos âmbito dos tribunais superiores, o Supremo Tribunal Federal (“STF”) já se manifestou pela aplicação da pena administrativa de perdimento no Recurso Extraordinário nº

²³⁶ “Art. 25. Ficam revogados, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição, sujeito este prazo a prorrogação por lei, todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional, especialmente no que tange a:

[...]

§ 1º Os decretos-leis em tramitação no Congresso Nacional e por este não apreciados até a promulgação da Constituição terão seus efeitos regulados da seguinte forma:

I - se editados até 2 de setembro de 1988, serão apreciados pelo Congresso Nacional no prazo de até cento e oitenta dias a contar da promulgação da Constituição, não computado o recesso parlamentar”.

²³⁷ Nesse sentido, JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Perdimento de Mercadorias ou bens. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 54, 1990, p. 79-94; MELO, José Eduardo Soares de. Sanções penais tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções penais tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 496-508.

²³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. A pena de perdimento de bens e a insubsistência do fato gerador da obrigação tributária. In: *Revista de Estudos Tributários RET*. Porto Alegre: IOB, n. 57, set-out. 2007, p. 10.

²³⁹ “Art 150 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

§ 11 - Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, de banimento, ou confisco, salvo nos casos de guerra externa psicológica adversa, ou revolucionária ou subversiva nos termos que a lei determinar. Esta disporá também, sobre o perdimento de bens por danos causados ao Erário, ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício de cargo, função ou emprego na Administração Pública, Direta ou Indireta”.

²⁴⁰ Loc. cit., 2007.

²⁴¹ Ibid., p.

²⁴² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 16 ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 550.

919.676 AgR/RS²⁴³, no Recurso Extraordinário nº 100.899/RS²⁴⁴, no Recurso Extraordinário nº 95.211/SP²⁴⁵, no Recurso Extraordinário nº 93.584/BA²⁴⁶ e no Recurso Extraordinário nº 102.949/DF²⁴⁷.

O Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) também já se pronunciou a respeito da pena de perdimento. Em diversos julgados, a Corte Superior considerou desproporcional a aplicação da pena de perdimento, já que não haveria que se falar em responsabilidade objetiva e, nos casos concretos, os Tribunais *a quo* não teriam constatado a existência de intenção de prejudicar a fiscalização aduaneira e/ou ocasionar dano ao erário (Recurso Especial nº 1.417.738/PE²⁴⁸, Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 223.660/SP²⁴⁹, Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.450.047/SC²⁵⁰, etc.).

Já em outros casos, o STJ aplicou a pena de perdimento, por considerar que as hipóteses previstas no Decreto-Lei nº 1.455/7196 e no Decreto-Lei nº 37/1966 permitem a aplicação da pena de perdimento, porque veiculam presunção de ocorrência de prejuízo à fiscalização ou de dano ao erário (Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 955.397/PR²⁵¹, Agravo em Recurso Especial nº 600.655/MT²⁵², Agravo Interno nos Embargos de Declaração no Agravo em Recurso Especial nº 875.050/SP²⁵³, Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.505.902/PR²⁵⁴, entre diversos outros julgados).

O que se observa é que a Corte Superior entende que a administração tributária deve agir com cautela na aplicação dessa penalidade extrema, imposta apenas diante de casos expressamente previstos em lei, mediante realização de análise detalhada dos fatos, notadamente, considerando que o nosso ordenamento jurídico não prevê o duplo grau obrigatório na instância administrativa (§ 4º do art. 57 do Decreto-Lei nº 1.455/1976).

²⁴³ RE 919676 AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, j. 24/02/2017, DJe-049 DIVULG 14/03/2017.

²⁴⁴ RE 100.899, Rel. Min. Francisco Rezek, Segunda Turma, j. 16/12/1983, DJ 24/02/1984.

²⁴⁵ RE 95.211, Rel. Min. Soares Munoz, Primeira Turma, j. 24/05/1983, DJ 17/06/1983.

²⁴⁶ RE 93.584, Rel. Min. Moreira Alves, Segunda Turma, j. 19/05/1981, DJ 07/08/1981.

²⁴⁷ RE 102.949, Rel. Min. Djaci Falcao, Segunda Turma, j. 06/12/1985, DJ 23/05/1986.

²⁴⁸ REsp 1417738/PE, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, j. 09/05/2019, DJe 15/05/2019.

²⁴⁹ AgRg no AREsp 223.660/SP, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, j. 27/10/2015, DJe 10/11/2015.

²⁵⁰ AgRg no REsp 1450047/SC, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, j. 06/10/2015, DJe 16/10/2015.

²⁵¹ AgInt no AREsp 955.397/PR, Rel. Min. Og Fernandes, Segunda Turma, j. 03/08/2017, DJe 09/08/2017.

²⁵² AREsp 600.655/MT, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, j. 15/12/2016, DJe 17/02/2017.

²⁵³ AgInt nos EDcl no AREsp 875.050/SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, j. 13/12/2016, DJe 19/12/2016.

²⁵⁴ AgInt nos EDcl no AREsp 875.050/SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, j. 13/12/2016, DJe 19/12/2016.

Considerando que, na prática, os enunciados relativos à sanção administrativa de perda de bens são aceitos e aplicados mesmo após o advento da Constituição Federal de 1988, como bem observa MARIA ÂNGELA LOPES PAULINO PADILHA²⁵⁵, de rigor que a aplicação da pena de perdimento administrativa observe o devido processo legal (art. 5º, inciso LIV, da CF/88), seguindo todas as garantias voltadas à proteção dos direitos individuais²⁵⁶, como a defesa em processo administrativo e judicial, mediante exercício de ampla defesa e contraditório (art. 5º, inciso LV, da CF/88), direito de propriedade (art. 5º, inciso XXII, da CF/88), o direito de trabalho e livre iniciativa (art. 1º, inciso IV, da CF/88) e o direito de exercício de atividade empresarial (art. 170 da CF/88).

Como veremos a seguir, a pena administrativa de perdimento de bens na hipótese de danos ao Erário não se confunde com a com a pena de perdimento direcionada aos bens do criminoso, por força de lei específica, nas situações em que há dano e enriquecimento reconhecido por sentença penal.

2.2.3 Pena de perdimento no âmbito da condenação em processo penal

Não obstante a previsão de perdimento administrativo de bens, há também a possibilidade de o ilícito fiscal ser hipótese eleita para tipificar ilícitos penais sancionados não só por penas privativas de liberdade, como também por pena de perdimento direcionada aos bens do criminoso, por força de lei específica, nas situações em que há dano e enriquecimento²⁵⁷

Como vimos, um mesmo fato da vida pode ser integrante do suporte fático de diferentes normas jurídicas e, uma vez que cada norma jurídica pode gerar um fato jurídico específico, o mesmo fato pode compor os suportes fáticos de diferentes fatos jurídicos, tendo cada um funções e características distintas²⁵⁸.

Assim é que um mesmo ato ou omissão pode gerar um ilícito tributário, sujeito à multa prevista na legislação tributária; e um ilícito penal, sancionado por pena privativa de liberdade,

²⁵⁵ Op. cit., p. 192-196 e 199.

²⁵⁶ TÓRRES, Heleno Taveira. Op. cit., 2006, p. 55-76.

²⁵⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., 2018, p. 549.

²⁵⁸ MELLO, Marcos Bernardes de. *Loc. cit.*, 2003, p. 121.

e, ainda, pelo perdimento do produto ou proveito do crime, quando o crime estiver previsto em lei *especificamente tipificante* e a pena for aplicada no processo de execução penal²⁵⁹.

Aliás, como bem salienta PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA²⁶⁰, não raro as normas penais são utilizadas como um reforço à repressão à prática de ilícitos decorrentes de descumprimento de normas de natureza diversa.

Ou seja, há um regime jurídico específico para as infrações tributárias delituosas e não delituosas, estando as primeiras inseridas no âmbito do Direito Penal, e as últimas no âmbito do Direito Tributário, sob as influências supletivas do Direito Administrativo²⁶¹.

Com efeito, o Direito Penal muito se aproxima do Direito Tributário em razão da criminalização de diversas ações ou omissões ligadas ao descumprimento de obrigações tributárias como é o caso dos crimes contra a ordem tributária (art. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990) ou contra a Previdência Social (art. 168-A e 337-A do Código Penal); crime de contrabando ou de descaminho (art. 334 e 334-A do Código Penal); ou crimes contra a Administração Pública Federal, em detrimento da Fazenda Nacional ou contra administração pública estrangeira; de falsidade de títulos, papéis e documentos públicos (art. 293, 294 e 297 do Código Penal); e de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores (art. 1º da Lei nº 9.613/1998).

Nesse contexto, a percepção de rendimentos ilícitos pelo criminoso potencialmente pode compor o suporte fático do imposto sobre a renda – tema que será objeto dos próximos capítulos –, e ser tipificado como crime apenado com pena privativa de liberdade e pena de perdimento do produto ou proveito do crime.

Um importante passo na verificação de atos ou omissões tipificados como crimes foi dado por meio da Lei nº 8.072/1990, que trata dos crimes hediondos, e que incorporou na legislação brasileira o instituto da delação premiada, com o objetivo de desarticular quadrilhas, bandos e organizações criminosas, facilitando a investigação criminal e evitando a prática de novos crimes por esses grupos. Essa lei alterou o art. 159 do Código Penal para acrescentar o parágrafo 4º, que prevê a redução da pena de um a dois terços ao sequestrador que denunciar a quadrilha ou bando às autoridades, facilitando a libertação do sequestrado.

²⁵⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., 2018, p. 550.

²⁶⁰ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. A responsabilidade pela prática de infrações penais. In: *Grandes temas do direito tributário sancionador*. Paulo Roberto Coimbra Silva (Coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 466.

²⁶¹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Op. cit., 2017, p. 146.

Posteriormente, o instituto passou a ser previsto em diversos instrumentos legais, dentre os quais: Lei do Crime Organizado - nº 9.034/1995 - (art. 6º²⁶²), Lei dos Crimes contra o Sistema Financeiro Nacional – nº 7.492/1986 - (art. 25, §2º²⁶³), Lei dos Crimes de Lavagem de Capitais – nº 9.613/1988 (art. 1º, §5º²⁶⁴), Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária e Econômica – nº 8.137/1990 - (art. 16, parágrafo único²⁶⁵), Lei de Proteção a vítimas e testemunhas – nº 9.807/1999 - (art. 14²⁶⁶), Nova Lei de Drogas – nº 11.343/06 - (art. 41²⁶⁷) e a Lei que trata do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência – nº 12.529/2011 - (art. 86²⁶⁸).

Mais recentemente, e com maior impacto após recentes operações deflagradas pela Polícia Federal em cooperação com o Ministério Público Federal, a Lei nº 12.850/2013 prevê em seu art. 4º que o juiz poderá, a requerimento das partes, conceder o perdão judicial, reduzir em até 2/3 (dois terços) a pena privativa de liberdade ou substituí-la por restritiva de direitos daquele que tenha colaborado efetiva e voluntariamente com a investigação e com o processo criminal, desde que dessa colaboração advenha um ou mais dos seguintes resultados: a identificação dos demais coautores e partícipes da organização criminosa e das infrações penais

²⁶² “Art. 6º Nos crimes praticados em organização criminosa, a pena será reduzida de um a dois terços, quando a colaboração espontânea do agente levar ao esclarecimento de infrações penais e sua autoria”.

²⁶³ “§ 2º Nos crimes previstos nesta Lei, cometidos em quadrilha ou co-autoria, o co-autor ou partícipe que através de confissão espontânea revelar à autoridade policial ou judicial toda a trama delituosa terá a sua pena reduzida de um a dois terços”.

²⁶⁴ “At. 1º Ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal.

[...]

§ 5º A pena poderá ser reduzida de um a dois terços e ser cumprida em regime aberto ou semiaberto, facultando-se ao juiz deixar de aplicá-la ou substituí-la, a qualquer tempo, por pena restritiva de direitos, se o autor, coautor ou partícipe colaborar espontaneamente com as autoridades, prestando esclarecimentos que conduzam à apuração das infrações penais, à identificação dos autores, coautores e partícipes, ou à localização dos bens, direitos ou valores objeto do crime”.

²⁶⁵ “Art. 16. Qualquer pessoa poderá provocar a iniciativa do Ministério Público nos crimes descritos nesta lei, fornecendo-lhe por escrito informações sobre o fato e a autoria, bem como indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção.

Parágrafo único. Nos crimes previstos nesta Lei, cometidos em quadrilha ou co-autoria, o co-autor ou partícipe que através de confissão espontânea revelar à autoridade policial ou judicial toda a trama delituosa terá a sua pena reduzida de um a dois terços”.

²⁶⁶ “Art. 14. O indiciado ou acusado que colaborar voluntariamente com a investigação policial e o processo criminal na identificação dos demais co-autores ou partícipes do crime, na localização da vítima com vida e na recuperação total ou parcial do produto do crime, no caso de condenação, terá pena reduzida de um a dois terços”.

²⁶⁷ “Art. 41. O indiciado ou acusado que colaborar voluntariamente com a investigação policial e o processo criminal na identificação dos demais co-autores ou partícipes do crime e na recuperação total ou parcial do produto do crime, no caso de condenação, terá pena reduzida de um terço a dois terços”.

²⁶⁸ “Art. 86. O Cade, por intermédio da Superintendência-Geral, poderá celebrar acordo de leniência, com a extinção da ação punitiva da administração pública ou a redução de 1 (um) a 2/3 (dois terços) da penalidade aplicável, nos termos deste artigo, com pessoas físicas e jurídicas que forem autoras de infração à ordem econômica, desde que colaborem efetivamente com as investigações e o processo administrativo e que dessa colaboração resulte:

I - a identificação dos demais envolvidos na infração; e

II - a obtenção de informações e documentos que comprovem a infração noticiada ou sob investigação [...]”.

por eles praticadas; a revelação da estrutura hierárquica e da divisão de tarefas da organização criminosa; a prevenção de infrações penais decorrentes das atividades da organização criminosa; a recuperação total ou parcial do produto ou do proveito das infrações penais praticadas pela organização criminosa; e a localização de eventual vítima com a sua integridade física preservada.

Essa lei introduziu a possibilidade de colaboração premiada para qualquer delito, pouco importando o montante da pena, se doloso ou culposo. Desse modo, no cenário do crime de organização criminosa, o colaborador, quando revelar fatos relevantes, pode receber, como benefício, a pena alternativa.

O instituto é, portanto, um benefício legal concedido a um réu em ação penal que aceite colaborar na investigação criminal ou entregar coautores.

O prêmio, segundo os termos dessa lei, consiste em uma das três opções: (i) perdão judicial (sem punição alguma); (ii) redução de até dois terços da pena privativa de liberdade que vier a ser aplicada; e (iii) substituição da pena privativa de liberdade por restritiva de direitos.

Trata-se, nas palavras de NEFI CORDEIRO, de

(...) negócio jurídico²⁶⁹ que reduz a resposta penal em troca da colaboração do acusado para demonstração dos crimes de corrêus, da estrutura criminosa, da recuperação do produto do crime ou do salvamento da vítima, além de prevenir novos crimes da organização criminosa²⁷⁰.

Deve, por isso, ser produzida no devido processo legal e sob contraditório, já que a aplicação do instituto decorre da sentença penal condenatória, onde o colaborador pode, inclusive, ser absolvido (art. 386 do Código de Processo Penal).

Para o autor, trata-se de negócio jurídico que pode ser alterado enquanto tramita a negociação, e que vincula as partes após o ajustado, que não podem se arrepender

²⁶⁹ O Supremo Tribunal Federal já assentou que a colaboração premiada possui natureza de negócio jurídico processual personalíssimo com efeitos de direito material, concernente à sanção premial a ser atribuída a essa colaboração. (Habeas Corpus nº 127.483, Relator Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 27/08/2015, DJe 04/02/2016)

²⁷⁰ CORDEIRO, Nefi. *Colaboração Premiada - Caracteres, Limites e Controles*. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 1.

unilateralmente do quanto acordado, salvo no âmbito de nova negociação. Conseqüentemente, todas as considerações aplicáveis aos negócios jurídicos, como os requisitos de validade, vigência e eficácia, inclusive a espontaneidade e autonomia da vontade das partes para sua celebração, também são aplicáveis para a colaboração premiada²⁷¹.

GUILHERME DE SOUZA NUCCI define ser uma espécie de denúncia moralmente criticável, mas necessária em face do aumento do crime organizado, proporcionando ao Estado resultados positivos no combate à criminalidade²⁷².

Na homologação da colaboração premiada, o magistrado não participa das negociações realizadas entre as partes (considerando o seu dever de imparcialidade, nos termos do § 6º do art. 4º da Lei nº 12.850/2013²⁷³), ficando incumbido de realizar amplo controle de legalidade não só do procedimento da colaboração, como também da validade formal, constitucional e da própria validade do conteúdo material das cláusulas negociadas. Depois de homologada, é contrato e lei entre as partes²⁷⁴.

Não atendendo a esses requisitos, caberá ao juiz recusar homologação à proposta. Entretanto, quando a gravidade do defeito permitir que parte do acordo seja aproveitado, poderá o juiz homologá-lo parcialmente, excluindo as cláusulas que reputar inaceitáveis, ou adequá-la ao caso concreto, observando os parâmetros do § 1º do artigo 4º da Lei 12.850/2013, contendo o excesso de onerosidade ou adicionando condições que melhor se amoldem à questão.

A decisão de negativa de homologação sempre desafiará recurso tanto pelo Ministério Público quanto pela defesa do colaborador.

Feitas essas considerações, o que importa para os fins do presente trabalho é a condição de recuperação total ou parcial do produto ou do proveito das infrações penais praticadas pela organização criminosa para que se perfaça a colaboração premiada. Trata-se da pena de perdimento de bens, autorizada pelo art. 5º, Inciso XLVI, alínea “b”, da Constituição Federal

²⁷¹ Ibid., p. 44-51

²⁷² NUCCI, Guilherme de Souza. *Manual de Direito Penal: parte geral: parte especial*. 13ª Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p. 736.

²⁷³ “§ 6º O juiz não participará das negociações realizadas entre as partes para a formalização do acordo de colaboração, que ocorrerá entre o delegado de polícia, o investigado e o defensor, com a manifestação do Ministério Público, ou, conforme o caso, entre o Ministério Público e o investigado ou acusado e seu defensor.

§ 7º Realizado o acordo na forma do § 6º, o respectivo termo, acompanhado das declarações do colaborador e de cópia da investigação, será remetido ao juiz para homologação, o qual deverá verificar sua regularidade, legalidade e voluntariedade, podendo para este fim, sigilosamente, ouvir o colaborador, na presença de seu defensor”.

²⁷⁴ CORDEIRO, Nefi. Op. cit., 2019, p. 91-97.

de 1988²⁷⁵ (e prevista no inciso IV do *caput* do art. 4º da Lei nº 12.850/2013), que emana da vontade coativa do Estado, atingindo o patrimônio do sujeito que promoveu o dano. Todo o produto ou proveito das infrações penais praticadas deve ser devolvido ao Estado pelo colaborador.

Considerando o contexto de análise interdisciplinar com o Direito Tributário aqui proposta, deve-se mais uma vez ressaltar que essa pena se distingue do tributo justamente em razão de ser sanção por ato ilícito; quando essa característica é expressamente vedada aos tributos por força do art. 3º do CTN, mesmo que por via indireta.

Assim, num primeiro olhar, seria possível defender que o produto ou o proveito das infrações penais poderia ser dado em perdimento ao Estado em razão da celebração de acordo de colaboração premiada e, ao mesmo tempo, em razão da subsunção à materialidade do imposto sobre a renda previsto no art. 153, inciso III, da CF/88 c/c art. 43 do CTN, ser alcançado pela tributação da renda auferida pelo agente. Isso especialmente quando a legislação complementar é expressa em prever que o imposto incidirá sobre a renda ou proventos de qualquer natureza, independente da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

Não obstante, há que se considerar que a sentença penal, para decretar a pena de perdimento do produto ou proveito do crime, *declara* que aquela riqueza nunca pertenceu, juridicamente, ao criminoso pseudo-titular²⁷⁶, tendo carga declaratória negativa de titularidade e de disponibilidade ao autor do crime.

A sentença penal condenatória é a decisão definitiva do juiz que reconhece a pretensão punitiva do Estado (art. 387 do Código de Processo Penal - CPP, Decreto-Lei nº 3.689/1941) e tem como efeitos a (i) obrigação de reparar o dano resultante da infração, ponto em que a sentença é meramente declaratória, uma vez que a obrigação de reparar o dano surge com o

²⁷⁵ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XLVI - a lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes:

a) privação ou restrição da liberdade;

b) perda de bens;

c) multa;

d) prestação social alternativa;

e) suspensão ou interdição de direitos;”

²⁷⁶ ANDRADE, Paulo Roberto. Op. cit., p. 188.

crime, e não com a sentença (art. 63 do CPP²⁷⁷); (ii) perda de instrumentos ou do produto do crime (art. 91, inciso II, do Código Penal); (iii) outros efeitos previstos no art. 92 do Código Penal, como a perda do cargo, função pública, etc.; (iv) prisão do réu²⁷⁸.

Para FREDIE DIDIER JUNIOR²⁷⁹, a *sentença declaratória* é um ato jurídico que contém uma norma jurídica individualizada, que certifica o direito a uma prestação (fazer, não fazer ou dar coisa), reconhece um direito potestativo ou que tão-somente declara algo. Já o efeito (ou eficácia) da decisão é a repercussão que a determinação dessa norma jurídica individualizada pode gerar e que vincula, em regra, as partes do processo.

Trata-se, assim, de decisão que tem por *conteúdo* a própria declaração acerca da existência/inexistência/modo de ser da situação, que tem por efeito trazer uma certeza jurídica.

Seus efeitos se instauram somente após o trânsito em julgado, de modo que FREDIE DIDIER JUNIOR considera que a decisão declaratória se sujeita a um termo suspensivo.

Assim, o produto ou proveito do crime será perdido em favor da União como consequência do reconhecimento pela sentença penal condenatória de que aquela riqueza nunca pertenceu, juridicamente, ao criminoso pseudo-titular.

2.2.4 O conceito de tributo como impedimento à sua utilização como sanção de ato ilícito

Conforme abordamos oportunamente, o art. 3º do Código Tributário Nacional, definiu como conceito de tributo “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”. A cobrança de tributos acaba por ser a principal fonte de receita pública, voltada à plenitude dos exercícios dos objetivos fundamentais previstos na Carta Magna.

²⁷⁷ “Art. 63. Transitada em julgado a sentença condenatória, poderão promover-lhe a execução, no juízo cível, para o efeito da reparação do dano, o ofendido, seu representante legal ou seus herdeiros”.

²⁷⁸ CAPEZ, Fernando. Curso de processo penal. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 548.

²⁷⁹ DIDIER JUNIOR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. *Curso de Direito Processual Civil*. Salvador: JusPodivm, 2014, vol. 2.

Assim, o fato jurídico tributário que dá origem à obrigação tributária há de sempre ser lícito, já que os acontecimentos ilícitos estão sempre atrelados a uma providência sancionatória. Nesses termos, do ilícito devem decorrer sanções que não se confundem com o conceito de tributo, nem se submetem ao seu regime jurídico.

Inclusive, essa ressalva do art. 3º pode ser compreendida como a característica do tributo que o distingue de sua multa pecuniária, já que onde há multa, há um fato que tem como hipótese o descumprimento de uma norma. Pode ser, por exemplo, derivada do descumprimento de uma regra que determine o pagamento de um tributo no prazo (multa moratória), ou que determine a declaração de todos os rendimentos auferidos (multa por sonegação de receita)²⁸⁰.

FERNANDO FAVACHO, em seu estudo sobre o conceito de tributo, conclui que não ser sanção de ato ilícito significa que o ilícito não pode ser fato jurídico de uma obrigação tributária e o montante devido não pode ser dimensionado em razão da ilicitude. Os *tributos sancionatórios*, ainda que moralmente válidos, desvirtuariam a separação entre tributo e multa tão cara ao nosso sistema jurídico. Para ele, nada justificaria a *extrafiscalidade ilegal*²⁸¹.

Nesses termos, ainda que tributo e sanção tributária estejam submetidos ao mesmo regime de constituição (art. 113, § 1º, do CTN), eles não se confundem. Sobre o fato lícito potencialmente incidirá o tributo, nos termos da Constituição Federal; e sobre o fato ilícito, recairá a sanção prevista no ordenamento jurídico.

Não obstante, ALFREDO AUGUSTO BECKER²⁸² traz importante perspectiva sobre o tema ao ensinar que a tributação de atos e fatos ilícitos sofre uma dicotomia: o problema jurídico no momento da *lei* é diametralmente oposto ao problema jurídico no momento do *lançamento* do tributo.

Assim, o autor aponta que o problema da tributação dos atos ilícitos reside em saber se a autoridade fiscal, ao lançar tributo (em cuja hipótese de incidência a lei não incluiu a ilicitude), pode abstrair ou ignorar a ilicitude porventura constatada quando investiga a realização da hipótese de incidência. Nas palavras do autor:

Quando a hipótese de incidência tem como elemento integrante *fato econômico* ou *ato humano*, considerados em sua realidade fática. Se a ilicitude

²⁸⁰ Op. cit., 2011, p. 130-131.

²⁸¹ Ibid., p. 132-135. Vale ressaltar que o autor chega até mesmo a afirmar que “(...) não existir diferença entre tributo e multa faz com que não haja diferença entre legalidade e ilegalidade, ente orgulho e vergonha”.

²⁸² BECKER, Op. cit., p. 605-610.

ocorre naquele *fato econômico* ou *ato humano*, ela não impede que o acontecimento daquele fato ou ato realize a hipótese de incidência tributária, porque aquilo que o legislador escolheu para a composição desta foi o *fato econômico* ou o *ato humano* com a abstração de sua natureza jurídica (lícita ou ilícita)²⁸³.

A partir da teoria de BECKER, LUCIANO AMARO concorda que a questão não é propriamente de se tributarem ou não os atos ilícitos, já que o ato ilícito não pode ser fato gerador de tributo, mas suporte fático de sanção. É no lançamento que, em alguns casos, a ilicitude do fato concreto pode ser ignorada, de modo que se a situação material corresponde ao tipo descrito na norma de incidência, o tributo incide²⁸⁴.

No mesmo sentido, HUGO DE BRITO MACHADO entende que a hipótese descrita em lei como necessária ao surgimento da obrigação tributária há de ser algo lícito, isto é, uma situação na qual a ilicitude não é componente essencial, mas isso não impede que a ilicitude esteja presente, de modo adicional e circunstancial, quando da ocorrência do fato que faz nascer o dever de pagar esse mesmo tributo.

Para o autor, o que não pode é a ilicitude ser elemento da *hipótese de incidência* da norma jurídica tributária, ou seja, um elemento suficiente e necessário à incidência da norma e ao surgimento da obrigação, pois nesse caso estar-se-á diante de uma multa²⁸⁵.

Certamente foi esse o raciocínio que influenciou o Ministro Castro Meira no julgamento do Recurso Especial nº 984.607/PR²⁸⁶, onde o Superior Tribunal de Justiça reconheceu que a ilicitude não pode recair sobre elemento essencial da norma de tributação, mas se “(...) o ato ou

²⁸³ Ibid, p. 615.

²⁸⁴ AMARO, Luciano. Op. cit., 2017, p. 306.

²⁸⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 35. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 58.

²⁸⁶ “TRIBUTÁRIO. APREENSÃO DE MERCADORIAS. IMPORTAÇÃO IRREGULAR. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM RENDA. [...]”

2. O art. 118 do CTN consagra o princípio do "non olet", segundo o qual o produto da atividade ilícita deve ser tributado, desde que realizado, no mundo dos fatos, a hipótese de incidência da obrigação tributária.

3. Se o ato ou negócio ilícito for acidental à norma de tributação (= estiver na periferia da regra de incidência), surgirá a obrigação tributária com todas as consequências que lhe são inerentes. Por outro lado, não se admite que a ilicitude recaia sobre elemento essencial da norma de tributação.

4. Assim, por exemplo, a renda obtida com o tráfico de drogas deve ser tributada, já que o que se tributa é o aumento patrimonial e não o próprio tráfico. Nesse caso, a ilicitude é circunstância acidental à norma de tributação. No caso de importação ilícita, reconhecida a ilicitude e aplicada a pena de perdimento, não poderá ser cobrado o imposto de importação, já que "importar mercadorias" é elemento essencial do tipo tributário. Assim, a ilicitude da importação afeta a própria incidência da regra tributária no caso concreto [...]" (REsp 984.607/PR. Relator Ministro Castro Meira, j. 07/10/2008. Diário de Justiça de 05/11/2008)

negócio ilícito for acidental à norma de tributação (= estiver na periferia da regra de incidência), surgirá a obrigação tributária com todas as consequências que lhe são inerentes”.

Veja-se, ainda que a investigação a respeito do alcance do termo “que não constitua sanção de ato ilícito” resvale na discussão a respeito da tributação dos atos ilícitos, o que se busca demonstrar é que o fato jurídico tributário que dá origem à obrigação tributária há de sempre ser lícito, já que os acontecimentos ilícitos estão atrelados a uma providência sancionatória.

Por isso é que LUIS EDUARDO SCHOUERI²⁸⁷, analisando esse mesmo julgado do STJ, observa que o legislador do Código Tributário Nacional, no art. 3º do CTN, deu um comando ao próprio legislador para que não incluía, no fato gerador hipotético, o elemento ilícito; mas isso não significa que a autoridade fiscal, averiguando a ilicitude circunstancial por ocasião do lançamento, não possa ignorar a natureza ilícita dos fatos que motivaram a tributação.

2.2.5 *Extrafiscalidade e ilicitude*

Não obstante o tributo não possa ser sanção de ato ilícito, isto é, a ilicitude não possa ser elemento da *hipótese de incidência* da norma jurídica tributária, caso em que se estará diante de uma multa, há situação que, embora o tributo não esteja sendo utilizado como sanção de ato ilícito, ele é utilizado pelo legislador como meio de agravar um comportamento indesejado, com o consequente aumento dos custos do contribuinte, que ficará mais propenso a adotar o comportamento menos oneroso.

Trata-se da *extrafiscalidade*, que não se confunde com a sanção por ato ilícito, já que a sanção não induz, proíbe.

Como vimos, o Direito Tributário volta-se à arrecadação e cobrança de tributos para fazer frente às despesas estatais. Nesse sentido, a *fiscalidade* se dá nas situações em que a principal função do tributo é arrecadar, ser fonte de receita estatal, o que se confunde com a

²⁸⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. Op. Cit., 2019, p. 155.

própria razão de existirem os tributos: permitir que o Estado seja capaz de suprir e manter suas funções.

Por outro lado, a *extrafiscalidade* é a situação em que o Estado, muito embora não proíba uma determinada conduta, queira induzir (seja para fomentar, seja para desestimular) determinado comportamento dos agentes econômicos, buscando finalidades sociais, políticas ou econômicas, que vão além de objetivos meramente arrecadatórios²⁸⁸ – muito embora as funções fiscal e extrafiscal possam conviver harmonicamente mesma exação, havendo apenas situações em que uma prevalece sobre a outra –, como é o caso da redistribuição da renda e da terra, defesa da indústria nacional, promoção do desenvolvimento regional ou setorial, entre outros.

LUÍS EDUARDO SCHOUERI²⁸⁹ prefere conduzir sua abordagem como normas indutoras (extrafiscalidade em sentido estrito), considerando se tratar de instrumentos a serviço do Estado na intervenção por indução, com características de normas tributárias e, portanto, sujeitas as princípios e regras tributários.

O autor diferencia as situações em que a norma tributária promove um agravamento, das situações em que a norma indutora promove vantagens²⁹⁰.

Através do agravamento, o legislador busca tornar mais oneroso o comportamento indesejado, com o conseqüente aumento dos custos do contribuinte, que ficará mais propenso a adotar o comportamento menos oneroso. Esse agravamento pode se dar através da criação de tributo antes inexistente, que busca atingir o comportamento indesejado, ou mediante incremento da tributação sobre tal comportamento. Como o objetivo é desencorajar a própria ocorrência do fato gerador, pode-se afirmar que a norma indutora tem, idealmente, efeito não arrecadatório.

Assim é, por exemplo, a tributação mais onerosa que recai sobre cigarros e álcool (Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e contribuições ao Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS), com o intuito de desestimular o seu consumo, associado a diversas doenças, promovendo, conseqüentemente, a saúde dos cidadãos e diminuindo o impacto que o tratamento de tais doenças traz para o

²⁸⁸ OLIVEIRA, Regis Fernandes de; HORVATH, Estevão. *Manual de Direito Financeiro*. 6 ed. rev. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 66.

²⁸⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, 2005, p. 34.

²⁹⁰ *Ibid*, p. 205-209.

orçamento estatal e, inclusive, fazendo com que os consumidores desses produtos arquem (ao menos em parte) com os danos que causam à sociedade e ao meio ambiente.

Nesse contexto, há situações em que um ato, muito embora não seja ilícito, também não é desejado pelo legislador, caso em que há espaço para a tributação voltada a induzir o comportamento dos agentes econômicos²⁹¹, com o propósito de desincentivar uma determinada prática.

SCHOUERI ainda explica que normas tributárias indutoras também podem promover vantagens que estimulem os contribuintes a adotarem os comportamentos desejados pelo legislador, como é o caso da isenção tributária, hipótese de dispensa do pagamento de tributo; ou de outras técnicas como a depreciação acelerada de bens do ativo, em que a antecipação da despesa permite que o contribuinte diminua seu lucro tributável no período; ou, ainda, normas que permitem o aproveitamento de créditos fiscais – apenas para citar alguns exemplos.

Num dos primeiros julgados sobre a matéria, o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, julgando o Recurso Extraordinário 94.001, de relatoria do Ministro Moreira Alves, analisou um caso em que um Município de São Paulo quis agravar a punição de quem construía irregularmente. A Corte Suprema, partindo do pressuposto de que o art. 3º do CTN não admite que se tenha como tributo prestação pecuniária compulsória que constitua sanção de ato ilícito, concluiu não ser permitido, em nosso sistema tributário, que se utilize de um tributo com a finalidade extrafiscal de se penalizar a ilicitude. Tributo não é multa, nem pode ser usado como se o fosse.

Na ocasião, o STF entendeu que se o Município deseja agravar a punição de quem constrói irregularmente, então deve criar multa com essa finalidade, sendo proibida a criação de adicional de tributo para fazer as vezes de sanção por ato ilícito.

O Ministro Moreira Alves advertiu expressamente que “o poder de tributar para fins extrafiscais não é absoluto”, sendo que o principal limite do legislador seria o próprio conceito de tributo previsto no art. 3º do CTN.

²⁹¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. Op. cit., 2019, p. 151.

CÉSAR JOSÉ GALARZA²⁹² alerta que o legislador não pode, a pretexto do objetivo extrafiscal, abandonar o princípio da capacidade contributiva, que funcionaria como um freio ou limite à utilização dos tributos extrafiscais.

O autor²⁹³ ressalta que o legislador, ao editar as normas indutoras (para continuar utilizando a terminologia empregada por SCHOUERI), principalmente quando voltadas a desincentivar um comportamento, já leva em consideração a conduta indesejada na criação do tributo; ao passo em que na tributação incidente sobre atos ilícitos, em cuja hipótese de incidência a lei não incluiu a ilicitude, a autoridade fiscal, ao lançar tributo, abstrai ou ignora a ilicitude porventura constatada quando investiga a realização da hipótese de incidência.

Assim, os tributos extrafiscais têm como pressuposto condutas de caráter danoso ou prejudicial, mas não tipificados penalmente. Já na tributação dos atos ilícitos, a ilicitude não é integrante do fato gerador hipotético, embora acidentalmente possa estar presente no fato gerador ocorrido (art. 3º CTN).

Não é a atividade ilícita que dá ensejo à tributação, mas sim o resultado econômico decorrente dos atos ilícitos, de modo que o perdimento dos bens ou rendimentos de origem criminosa em momento subsequente, como decorrência da condenação penal, elimina a capacidade contributiva inicialmente revelada pelo criminoso, que fica obrigado a suportar uma tributação sobre aquilo que perdeu, que deixou de fazer parte de seu patrimônio.

Por isso é que, como bem salienta ALFREDO AUGUSTO BECKER, a natureza jurídica da sanção distingue-se da natureza jurídica do tributo *extrafiscal*, “proibitivo”, porque sanção é “o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, diretamente, um ato ou fato que a ordem jurídica proíbe”; já o tributo extrafiscal “proibitivo” é o “dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, indiretamente, um ato ou fato que a ordem jurídica permite”.

²⁹² GALARZA, César José. *Op. cit.*, 2005, p. 223-224.

²⁹³ GALARZA, César José. *Op. cit.*, 2005, p. 226.

2.2.6 *Bis in idem* nas sanções penais e tributárias

Outro ponto a ser enfrentado diante da possível concomitância entre a aplicação da pena de perdimento sobre os rendimentos derivados de atividades criminosas, com a tributação desses rendimentos no âmbito de lançamento de ofício promovido pelas autoridades fiscais, acrescido de multa e juros, é o *ne bis in idem*, isto é, da proibição de mais de uma punição pelos mesmos fatos e fundamentos, notadamente, quando o juízo penal é independente do tributário, e não há qualquer regra expressa no sentido de excluir a tributação dos rendimentos derivados de atividades ilícitas diante da hipótese de perdimento desses bens no âmbito da condenação penal, bem como da ausência de um posicionamento pacificador da parte do Poder Judiciário²⁹⁴.

Logo, não pode haver a dupla incidência de sanção sobre uma mesma conduta infracional, cometida por um mesmo sujeito, com a mesma finalidade (*ius puniendi*)²⁹⁵, de modo que ninguém pode ser processado, julgado e condenado duas vezes pela mesma conduta²⁹⁶.

Muito embora não tenha um dispositivo que lhe dê suporte físico, o *ne bis in idem* pode ser compreendido a partir dos valores institucionalizados e mediatizados pelos demais princípios postos no texto constitucional, como uma decorrência do próprio Estado de Direito, que garante a segurança jurídica, o livre exercício de direitos fundamentais, como a subsistência (art. 1º da CF/88), a livre iniciativa e o livre exercício de atividade econômica (art. 170, *caput* e parágrafo único, da CF/88) e a propriedade privada (art. 5º *caput* e art. 170, inciso II, da CF/88), bem como do princípio da proporcionalidade, vedado a imposição de mais de uma sanção sobre um mesmo ato ilícito praticado por um mesmo indivíduo²⁹⁷⁻²⁹⁸.

Ainda, a vedação à dupla sanção estatal encontra-se expressa no Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos, promulgado pelo Decreto 592/1992, o qual estabelece (artigo

²⁹⁴ SABOYA, Keity. *Ne bis in idem* em tempos de multiplicidades de sanções e agências de controle punitivo. *Jornal de Ciências Criminais*, São Paulo, vol. n. 1, p. 71-92, jul.- dez. 2018.

²⁹⁵ FAJERSZTAJN, Bruno. *Multas no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 422.

²⁹⁶ GALARZA, César José. *Op. cit.*, 2005, p. 125.

²⁹⁷ FAJERSZTAJN, Bruno. *Op. cit.*, 2019, p. 422.

²⁹⁸ Robson Maia Lins, estudando o não confisco aplicável às sanções tributárias, observa que a jurisprudência do STF não analisa apenas o não confisco (art. 150, IV, CTN), sempre avaliando o não confisco em conjunto com o direito de propriedade, livre concorrência, o exercício da profissão e a continuidade da unidade econômica. Sanção e Confisco - limites normativos e a jurisprudência. *In: Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 121, 2014, p. 120.

14.7) que "ninguém poderá ser processado ou punido por um delito pelo qual já foi absorvido ou condenado por sentença passada em julgado, em conformidade com a lei e os procedimentos penais de cada país"; bem como na Convenção Americana sobre Direitos Humanos, recepcionada no direito brasileiro através do Decreto 678/1991, segundo a qual "o acusado absolvido por sentença passada em julgado não poderá ser submetido a novo processo pelos mesmos fatos" (artigo 8º, 4).

Ambas as convenções internacionais têm imediata e plena aplicabilidade no direito brasileiro, por força da abertura constitucional aos direitos e garantias fundamentais consagrada pelos parágrafos 1º e 2º do artigo 5º da Constituição Federal de 1988²⁹⁹.

Analisando o tema, BRUNO FAJERSZTAJN pondera que a proteção à propriedade privada e à livre iniciativa impedem a dupla imposição de penalidade sobre um mesmo fato, notadamente, considerando que apenas uma sanção já basta para cumprir a função de preservar o bem jurídico tutelado pela norma sancionadora e, em última análise, o interesse público.

Veja-se que na situação objeto do presente trabalho, uma vez constatado o recebimento de rendimentos pelo sujeito em decorrência da prática de crimes, em se verificando sonegação, fraude e conluio (arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64), estaria autorizado o lançamento da multa qualificada de ofício prevista no parágrafo primeiro do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, cumulada com a multa isolada do inciso II do mesmo dispositivo; e, de igual modo, considerando que o fato é tipificado como crime contra a ordem tributária, nos termos do art. 1º da Lei nº 8.137/1990, o infrator fica também sujeito a uma pena de reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, acrescida de multa.

A questão posta, portanto, é saber se o nosso ordenamento jurídico admite a cumulação de ambas as sanções, que são autônomas, previstas em normas jurídicas diversas e de diferentes disciplinas do Direito; ou se o *ne bis in idem* teria o condão de afastar uma das sanções.

Vale alertar que não estamos a discutir aqui se o nosso ordenamento jurídico admite a tributação dos rendimentos ilícitos concomitante à aplicação da sanção penal; mas, sim, a investigar se as sanções tributárias (frequentemente já agravadas) – como, no exemplo acima, a multa qualificada cumulada (ou não) com a multa isolada –, podem ser lançadas pela

²⁹⁹ “Art. 5º. [...]”

§ 1º As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.

§ 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.

autoridade fiscal em decorrência da falta do pagamento do tributo, e, ao mesmo tempo, pode o juízo penal, considerando que o mesmo fato é tipificado como crime pela lei penal, aplicar ao delinquente a pena de reclusão, acrescida de multa.

O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, independente da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título – o que, inclusive, impede a invocação no *ne bis in idem* para afastar a tributação dos rendimentos ilícitos, considerando que o tributo não constitui sanção por ato ilícito³⁰⁰.

Como bem salienta CÉSAR JOSÉ GALARZA, não se pode confundir a atividade ilícita que atenta contra um bem jurídico protegido, com a atividade ilícita que manifesta capacidade contributiva³⁰¹. O fundamento do tributo é a manifestação de capacidade contributiva e não a proteção a um bem jurídico determinado.

No *bis in idem* há (i) *conduta ilícita unitária*, isto é, deve haver uma única conduta a ser sancionada que desafia a incidência de mais de uma norma sancionadora, qual seja, deixar de recolher tributo omitindo informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; (ii) *identidade subjetiva*, já que o mesmo contribuinte pessoa física estará sujeito à multa pela falta de recolhimento do tributo e à pena de reclusão; e (iii) *identidade teleológica*, de modo que as sanções incidentes tenham a mesma finalidade (*ius puniendi*)³⁰².

Ou seja, é necessária a identidade de sujeito, fatos e fundamento.

Nada obsta que uma ou mais ações ou omissões sejam tipificadas por delitos distintos (resultando na prática de dois ou mais delitos, num concurso de delitos), mas que se leve em conta duplamente a mesma infração. Além disso, as sanções devem buscar tutelar o mesmo bem jurídico, sendo aplicadas sob a mesma perspectiva de defesa social³⁰³.

³⁰⁰ SOLER ROCH, María Teresa. *La Tributación de las Actividades Ilícitas*. Civitas: Revista española de derecho financiero, Madrid, 1995, n. 85, p. 16.

³⁰¹ *Op. cit.*, 2005, p. 129.

³⁰² FAJERSZTAJN, Bruno. *Op. cit.*, 2019, p. 428.

³⁰³ GALARZA, César José. *Op. cit.*, 2005, p. 126-127.

Constatado o *bis in idem*, analisa BRUNO FAJERSZTAJN, o princípio da consunção desenvolvido pela doutrina do Direito Penal preleciona que a punição mais grave deve absorver a menos grave, pondo fim à dupla cominação de penas. Como bem salienta PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA³⁰⁴, isso não necessariamente autoriza concluir que a multa tributária será afastada, haja vista que a pena de reclusão (penal) pode ser convertida em pena alternativa, caso em que a multa tributária seria mais gravosa e, portanto, absorveria a sanção penal.

Não obstante, considera BRUNO FAJERSZTAJN, as multas tributárias tenham fundamento no *ius tributandi* e as sanções penais possuem fundamento no *ius puniendi*, e considerando as finalidades e competências distintas, não se aplicaria o *ne bis in idem*.

LUÍS HENRIQUE VIEIRA RODRIGUES³⁰⁵ também defende a possibilidade de cumulação de normas sancionadoras, desde que tenham funções diferentes (por exemplo, repressiva e reparatória), mas alerta que essa cumulação pode implicar o excesso de penalização, extrapolando a extensão e os efeitos da sanção, o grau de reprobabilidade da conduta ilícita, violando o princípio da proporcionalidade, que seria critério de justiça.

Divergindo desses autores, HELENÍLSON DA CUNHA PONTES³⁰⁶ considera que em razão do princípio da via única (*una via principle*) ou da especialidade (*speciality principle*), a autoridade estatal, quando tomar conhecimento do ato, deve escolher um único caminho a seguir no processo de aplicação de sanções, considerando a gravidade da lesão, uma vez que os atos ilícitos devem ser sancionados de maneira adequada, necessária e proporcional, sendo vedado pelo nosso ordenamento jurídico a aplicação de sanções excessivas, exageradas ou cumulativas.

Para ele, a escolha da sanção aplicável, tributária ou penal, deve resultar de uma análise concreta do ato ilícito praticado, da sua lesividade e gravidade em relação à ordem jurídica. De tal modo, caso a conduta represente mera falta de recolhimento de tributo, aplica-se a sanção tributária (pecuniária); mas em havendo indícios de crime tributário, deve a autoridade fiscal remeter o caso à apreciação do Ministério Público, em razão da especialidade da norma penal.

³⁰⁴ Op. cit., 2017, p. 371-372.

³⁰⁵ O princípio da interdependência das instâncias punitivas e seus reflexos na pretensão punitiva em crimes tributários. In: *Grandes temas do direito tributário sancionador*. Paulo Roberto Coimbra Silva (Coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 333.

³⁰⁶ PONTES, Helenilson Cunha. A inconstitucionalidade da dupla sanção ao ilícito tributário. In: *Revista Consultor Jurídico (ConJur)*. 20 mar. 2019. São Paulo. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2019-mar-20/consultor-tributario-inconstitucionalidade-dupla-sancao-ilicito-tributario>>. Acesso em 10 nov. 2019.

Ou seja, para HELENÍLSON DA CUNHA PONTES, se o ato ilícito revela indícios de crime tributário, a sanção adequada não são as multas tributárias agravadas, mas as sanções relacionadas à persecução penal, como o sequestro de bens imóveis (artigo 125, Código de Processo Penal), a busca e apreensão de coisas obtidas pro meios criminosos (artigo 240, parágrafo 1º, CPP), além da perda em favor da União do produto do crime, como efeito da condenação (artigo 91, II, Código Penal).

Assim, ele considera que o direito tributário brasileiro afronta o *ne bis in idem* e o princípio da proporcionalidade quando autoriza a cumulatividade de penas para condutas que constituem infrações à lei tributária punidas com multas pecuniárias (muitas vezes já agravadas) e também por sanções penais.

Entendemos que muito embora as multas tributárias tenham fundamento no *ius tributandi* e as sanções penais no *ius puniendi*, tendo, portanto, finalidades e competências distintas, o excesso de penalização (*overpunishment*), extrapola o grau de reprobabilidade da conduta ilícita, violando o princípio da proporcionalidade, que seria critério de justiça, notadamente, quando ao criminoso é aplicada a multa tributária muitas vezes agravada, além da sanção penal acrescida de multa.

Como temos defendido ao longo do presente trabalho, ainda que o juízo penal seja independente do tributário, e não exista qualquer regra expressa no sentido de determinar que a autoridade fiscal, quando tomar conhecimento do ato, escolha um único caminho a seguir no processo de aplicação de sanções, em havendo indícios de crime tributário, deve a autoridade fiscal remeter o caso à apreciação do Ministério Público, considerando que no processo penal poderão ser aplicadas sanções como o sequestro de bens imóveis, busca e apreensão e perda do produto do crime em favor da União, como efeito da condenação.

Tal medida, conforme veremos adiante, decorre não só do fato de que a norma tributária não incidirá nos casos em que a ilicitude inibir a realização típica do fato gerador hipotético ou quando os seus efeitos suprimirem a capacidade contributiva revelada inicialmente³⁰⁷ – o que ocorre quando os rendimentos são perdidos ou sequestrados em favor da União, como consequência da condenação em processo penal – mas, também, como visto aqui, considerando a gravidade da lesão, uma vez que os atos ilícitos devem ser sancionados de maneira adequada,

³⁰⁷ ANDRADE, Paulo Roberto. Op. Cit., 2008, p. 278 e segs

necessária e proporcional, sendo vedado pelo nosso ordenamento jurídico a aplicação de sanções excessivas, exageradas ou cumulativas.

3 IMPOSTO SOBRE A RENDA E RENDIMENTOS ILÍCITOS

3.1 Conceito de renda tributável adotado no ordenamento jurídico brasileiro

O primeiro passo para investigar a tributação dos rendimentos decorrentes da prática de atos ilícitos, é determinar o fato gerador hipotético que faz nascer a obrigação tributária de pagar o imposto sobre a renda.

Como expusemos anteriormente, esse “factum”, que não necessariamente é um fato apenas, pode – e na maior parte das vezes é – ser um complexo de atos³⁰⁸ que a lei tributária define como necessários e suficientes ao nascimento da obrigação tributária.

Ocorre que a expressão *renda* é plurissemântica, contendo uma série de significações quanto ao seu aspecto conotativo (vagueza) e denotativo (ambiguidade)³⁰⁹ e, por isso, recebe diversos significados, seja a partir do ordenamento jurídico ou a partir de outras ciências, como a ciência das finanças, a economia ou a contabilidade.

Historicamente, a tributação sobre a renda remonta à Revolução Industrial, quando em 1977, a Grã-Bretanha instituiu uma exação (a princípio) temporária para financiar a guerra contra Napoleão Bonaparte. Não obstante, uma exposição cronológica das definições de renda não se revela propriamente adequada, já que a determinação do momento em que surgiu o imposto pressupõe a adoção de alguma definição prévia do que se entenda por renda³¹⁰ e, à época, a ciência econômica sequer propunha análises satisfatórias dos conceitos e das relações entre renda e capital.

Revela-se mais adequado, nesse sentido, analisar as diversas teorias que foram desenvolvidas para se chegar ao conceito de renda tributável, dentre as quais se destacam (a) renda psíquica; (b) renda-consumo; (c) renda-produto (teoria da fonte); (d) renda-acrécimo; e

³⁰⁸ V. COSTA, Alcides Jorge. Id. p. 70 e segs.

³⁰⁹ MOSQUERA, Roberto Quiroga. Op. cit., p. 40.

³¹⁰ POLIZELLI, Victor Borges. *O Princípio da Realização da Renda - Reconhecimento de Receitas e Despesas Para Fins do IRPJ*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 60 e segs.

(d) legalista. As duas primeiras são conceitos de renda sob a ótica do consumo, e a terceira e quarta analisam o conceito sob a ótica da produção.

A teoria da *renda psíquica* é exposta por VICTOR POLIZELLI³¹¹ a partir do estudo dos conceitos de renda propostos por KEVIN HOLMES³¹².

Essa teoria explora o conceito de renda como fruto da experiência psicológica, partindo do princípio de que o Estado proporciona bem-estar ao indivíduo e prescinde de recursos para financiar suas atividades, de modo que seria justo o Estado diferenciar os indivíduos de acordo com o *bem-estar* que lhes é proporcionado.

Por isso, KEVIN HOLMES denomina de renda psíquica a sensação de bem-estar (*pleasurable sensations*) desfrutada pelos indivíduos a partir do consumo de bens e serviços³¹³ (mas que com os bens e serviços propriamente, não se confunde). Dada a abstração e dificuldade de mensuração dessa sensação, para se levar em conta o bem-estar do indivíduo, o autor entende que a *renda psíquica* deveria considerar as circunstâncias em que o indivíduo obtém o benefício.

Em razão da larga abrangência e subjetividade da noção de *renda psíquica*, a doutrina americana propôs uma simplificação do conceito de renda, buscando maior objetividade, fazendo surgir a teoria da *renda-consumo*³¹⁴, que propôs um imposto sobre a renda baseado no fluxo de caixa, com maior ênfase aos bens econômicos e não à satisfação que deles decorre.

A teoria da *renda-consumo* apresenta maior praticabilidade, na medida em propõe a tributação da renda num modelo de *fluxo de caixa* do contribuinte durante o exercício fiscal. Para VICTOR POLIZELLI³¹⁵, essa proposta é mais vantajosa, porque se aproxima mais da utilidade e seria medida ideal de justiça distribucional. O fenômeno do *consumo*, entendido como o uso último ou a destruição de recursos econômicos (como tomar uma taça de vinho), seria um fenômeno observável mais próximo da realidade.

De acordo com essa teoria, a base de cálculo dos *gastos de consumo* seria formada por todos os recebimentos (inclusive empréstimos) deduzindo-se todos os gastos não relacionados

³¹¹ Ibid. p. 63 e segs.

³¹² HOLMES, Kelvin. *The concept of income - a multidisciplinary analysis*. Amsterdã: IBDF, 2001.

³¹³ Ibid. p. 36-37

³¹⁴ POLIZELLI, Victor Borges. Ibid. p. 69.

³¹⁵ Ibid. p. 69.

a consumo (inclusive pagamentos de principal e juros de dívidas). Desse modo, no chamado *consumption tax*, apenas o consumo seria tributado, mas de acordo com alíquotas que poderiam ser graduadas com base no consumo pessoal (numa progressividade pessoal).

Além desses dois primeiros conceitos que analisam a o conceito de renda sob a ótica do consumo, há ainda as teorias que definem a renda sob a ótica da produção, sendo os conceitos mais difundidos no sistema brasileiro.

Segundo a teoria da *renda-produto* (ou chamada *teoria da fonte*) a renda é identificada a partir da *periodicidade* (ou reprodutividade) e da *manutenção da fonte* de produção³¹⁶⁻³¹⁷⁻³¹⁸.

A *periodicidade* está ligada à noção de recorrência e repetição da renda; vinculada à noção de *manutenção da fonte* de produção, que considera renda a parcela dos acréscimos disponível para o indivíduo (para consumo ou outro proveito), sem prejuízo ou dano de seu patrimônio líquido. A esses dois critérios, posteriormente, a doutrina acrescentou a *produtividade*³¹⁹, entendida como o desempenho de atividade econômica vocacionada à obtenção de renda, de modo que a teoria da *renda-produto* considera renda tributável todos os recebimentos que derivam da aplicação da força produtiva de um indivíduo.

Assim, os critérios da *periodicidade*, *manutenção da fonte* de produção e *produtividade* consagraram a chamada *teoria das fontes* para determinação da renda. Porém, na prática, essa definição de renda se mostrou insuficiente para acompanhar a evolução econômica, notadamente, por não ser capaz de abranger ganhos eventuais (*windfall gains*), como as loterias e jogos – já que nessa hipótese não existe fonte permanente –, nem os ganhos de capital³²⁰.

Em resposta a essa teoria, surgiu a noção de *renda-acréscimo* (*teoria do acréscimo patrimonial*), que compreende renda como o aumento do poder econômico de um indivíduo, num certo período de tempo, considerando os lucros obtidos a partir da troca de bens e outras

³¹⁶ Ibid. p. 74.

³¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. O conceito de renda e o artigo 43 do Código Tributário Nacional: entre a disponibilidade econômica e a disponibilidade jurídica. In: ELALI, André; ZARANZA, Evandro; e SANTOS, Kallina Flôr. *Direito Corporativo – temas atuais – 10 anos André Elali Advogados*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

³¹⁸ COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de Oliveira; COSTA, Sérgio de Freitas (Org.). *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2017, p. 50-51.

³¹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; e LOPES, Alexandre Broedel (coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010.

³²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit, 2013, p. 344.

transações comerciais, bem como os benefícios derivados da utilização de bens (bens de capital, imóveis etc.) e do lazer³²¹.

Assim, renda é o acréscimo de ativos em determinado período; e renda tributável é o crescimento líquido do patrimônio calculado deduzindo-se do valor bruto as perdas de capital, os gastos gerais e de manutenção, os juros e as obrigações passivas (em algumas situações)³²². Essa teoria também apresentava falhas, por ignorar o fato de que o contribuinte pode gastar tudo o que auferiu durante o intervalo temporal, de modo que ao final do período sua situação patrimonial seria idêntica à inicial e, conseqüentemente, não haveria renda a ser tributada³²³.

Por isso, mais tarde, essa teoria foi aperfeiçoada, passando a ser chamada de conceito fundamental de renda ou conceito acréscimo mais consumo, culminando no modelo Schanz-Haig-Simons (SHS), que KEVIN HOLMES considerou ter sido a teoria que melhor atendeu aos requisitos fundamentais de equidade e neutralidade da política fiscal moderna³²⁴.

O modelo SHS postula que renda é o acréscimo líquido de riqueza, acrescido da renda imputada e dos gastos com consumo num determinado período de tempo. Essa medida mensurável substituiria a *renda psíquica* imensurável.

Há que se mencionar, ainda, a teoria legalista, segundo a qual renda é aquilo que o legislador disser que é, tratando-se de um conceito normativo, determinado pela lei³²⁵, retirando qualquer eficácia jurídica dos arts. 146 e 153 da Constituição Federal de 1988.

Naturalmente, outras teorias de menor repercussão também foram desenvolvidas com o objetivo de explicar o conceito de renda tributável.

No Brasil, o art. 153 da Constituição Federal de 1988 prevê que “Compete à União instituir impostos sobre [...] III - renda e proventos de qualquer natureza”. Em verdade, essa fórmula foi instituída pela Constituição brasileira de 1934, primeira constituição brasileira a dispor sobre o imposto sobre a renda, e reproduzida em todas as posteriores, inclusive a atual.

³²¹ Ibid. p. 78.

³²² COSTA, Alcides Jorge. Ibid. p. 51.

³²³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Loc. cit.

³²⁴ Cf. Kevin Holmes, Ibid. p. 35-36.

³²⁵ Cf. STF, RE 201.456-6/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, Relator para acórdão Min. Nelson Jobim, Tribunal Pleno, j. 02.05.2002, DJ 17.10.2003.

Assim, a outorga de competência constitucional veio em linha com o já existente Código Tributário Nacional, aprovado pela Lei nº 5.172 em 1966 (sob a égide da Constituição de 1946), *in verbis*:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Considerando a rigidez do nosso sistema tributário constitucional e ao princípio da estrita legalidade em matéria tributária previsto nos arts. 5º, inciso II, da CF/88 e no art. 150, inciso I, da CF/88 (analisada no item 1.4.1 do presente trabalho), a maior parte da doutrina nacional extrai do art. 153 da CF/88 um conceito constitucional de renda e, de outro lado, parte da doutrina, fundada na teoria tipológica, consideram que caberia não à Constituição Federal, mas à legislação complementar – no caso, ao art. 43 do CTN – definir os limites da tributação pelo imposto sobre a renda.

São representantes da corrente que pugna pela existência de um conceito constitucional de renda RUBENS GOMES DE SOUSA³²⁶, BULHÕES PEDREIRA³²⁷, CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO³²⁸, JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES³²⁹, HUMBERTO ÁVILA³³⁰, RICARDO MARIZ³³¹, ROBERTO QUIROGA³³², ROQUE CARRAZZA³³³, PAULO AYRES BARRETO³³⁴⁻³³⁵⁻³³⁶, MISABEL DERZI³³⁷, JOÃO FRANCISCO BIANCO³³⁸, MARY ELBE QUEIROZ³³⁹, JOSÉ ANTONIO MINATEL³⁴⁰, FERNANDO D. de MOURA FONSECA³⁴¹, entre outros.

Para esses autores, o Texto Supremo traria uma noção mínima do conceito de “renda”.

JOSÉ ARTHUR LIMA GONÇALVES³⁴² defende o imperativo lógico da existência de um conceito pressuposto de renda na nossa Constituição Federal, uma vez que é o texto constitucional quem confere ao legislador infraconstitucional as competências tributárias impositivas, de modo que o legislador infraconstitucional não pode alterar, de modo algum, o conceito do imposto.

³²⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. A evolução do conceito de rendimento tributável. *Revista de Direito Público*. v. 14. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1970, p. 339.

³²⁷ PEDREIRA, José Luis Bulhões. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971, vol. I, p. 2-16-17.

³²⁸ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Imposto sobre a renda - Depósitos bancários - Sinais exteriores de riqueza. In: *Revista de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, v.23/24, n.7, 1983, p. 92.

³²⁹ GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a Renda - Pressupostos Constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002, P. 179.

³³⁰ ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 34.

³³¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Princípios fundamentais do imposto de renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). *Direito Tributário – Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, P. 202.

³³² MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e Proventos de Qualquer Natureza: Imposto e o Conceito Constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 48-70 e 116.

³³³ CARRAZZA, Roque Antônio. *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. 2 ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 35.

³³⁴ BARRETO, Paulo Ayres. *Op. cit.*, 2001, p. 73 e 74.

³³⁵ *Imposto sobre a Renda - Pressupostos Constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 72.

³³⁶ Imposto sobre a renda - pessoa jurídica. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense/ Gen, 2009. p. 772 e segs.

³³⁷ Notas de atualização BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 383 e 386.

³³⁸ BIANCO, João Francisco. Imposto de renda da pessoa jurídica: uma visão geral. In: SANTI, Eurico Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). *Tributação das Empresas*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 318.

³³⁹ QUEIROZ, Mary Elbe. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – tributação das pessoas físicas. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense/ Gen, 2009. p. 452.

³⁴⁰ MINATEL, José Antonio. Conteúdo do conceito de renda e estrutura da regra de incidência do imposto. In: *Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais (Unibrasil)*, v. 1, 2006, p. 260.

³⁴¹ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Delimitação Constitucional do Conceito de Renda*. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2018.

³⁴² *Ibid*, p. 179.

A partir daí o autor ensina que os parâmetros mínimos que constituem o conteúdo semântico do conceito constitucional de renda são “(i) saldo positivo resultante do (ii) confronto entre (ii.a) centras entradas e (ii.b) certas saídas, ocorridas ao longo de um dado período”. Além disso, conceito de renda é gênero que encamparia a espécie proventos de qualquer natureza.

Assim, o autor defende que renda é o superávit derivado do confronto entre as entradas e saídas de um patrimônio, num determinado período.

Semelhantemente, HUMBERTO ÀVILA, constrói um conceito constitucional de renda a partir “dos princípios fundamentais e gerais; das regras de competência (...); das normas que delimitam a hipótese material de incidência do imposto sobre a renda”³⁴³.

A partir dessa noção, o autor define renda como o “produto líquido (receitas menos as despesas necessárias à manutenção da fonte produtora ou da existência digna do contribuinte) calculado durante o período de um ano”.

Também PAULO AYRES BARRETO³⁴⁴ defende a interpretação da expressão “renda e proventos de qualquer natureza” (art. 43 do CTN) nos estritos termos em que constitucionalmente plasmada, como efetivo acréscimo patrimonial num lapso de tempo, determinado a partir do cotejo entre determinados ingressos, de um lado, e certos desembolsos, de outro. Não poderia o legislador infraconstitucional arbitrariamente manipular os enunciados prescritivos que outorgam a competência tributária, ampliando-os, reduzindo-os ou alterando-os de acordo com as suas conveniências³⁴⁵.

Assim, para essa corrente, nosso ordenamento teria aderido ao conceito de renda como acréscimo patrimonial, de modo que a renda tributável será o acréscimo líquido no patrimônio do indivíduo (ou empresa).

Por outro lado, abrindo dissenso, há também autores que defendem a posicionamento contrário à existência de um conceito constitucional de renda, fundados na teoria tipológica,

³⁴³ Ibid. p. 15-16.

³⁴⁴ Ibid, p. 72.

³⁴⁵ Op. cit., 2007, p. 772 e segs.

como LUÍS EDUARDO SCHOUERI³⁴⁶, VICTOR BORGES POLIZELLI³⁴⁷ e MICHELL PRZEPIORKA³⁴⁸.

Ensina LUIS EDUARDO SCHOUERI³⁴⁹ que o art. 153, inciso II, da CF/88 outorgou competência à União para tributar “renda e proventos de qualquer natureza”, sem definir a expressão (que é plurívoca); e o art. 146, inciso III, alínea “a”, da CF/88, determinou que cabe à lei complementar a definição do fato gerador, da base de cálculo e dos contribuintes dos impostos discriminados na Constituição.

Assim, o autor conclui que o constituinte teria incumbido o legislador complementar de definir com precisão os limites da tributação sobre a “renda e proventos de qualquer natureza”, que em sua atividade deverá considerar a ampla noção econômica de renda, os princípios constitucionais explícitos (capacidade contributiva) e implícitos (v.g. mínimo existencial), bem como não invadir a competência conferida aos demais entes tributantes.

Para SCHOUERI, a atuação do legislador complementar faz com que a noção de renda extraída do todo constitucional tome a forma de um conceito que, por sua vez, limita a atuação do legislador ordinário.

Assim é que o autor pondera que o Código Tributário Nacional, enquanto lei complementar, trouxe em seu art. 43 na definição de renda e proventos de qualquer natureza tanto a teoria da *renda-produto* como a teoria da *renda-acrécimo*³⁵⁰, admitindo como renda a grandeza correspondente ao produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (inciso I) ou o acréscimo patrimonial (inciso II).

Assim, qualquer acréscimo patrimonial, em princípio, poderia ser alcançado pelo imposto sobre a renda; e mesmo quando não se demonstre tal acréscimo, será possível a tributação pela teoria da renda-produto.

Analisando o art. 43 do CTN, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA³⁵¹ sustenta que o fato gerador do imposto sobre a renda seria sempre um aumento patrimonial produzido por qualquer

³⁴⁶ Op. cit., 2013, p. 347.

³⁴⁷ Loc. cit., p. 134-139.

³⁴⁸ PRZEPIORKA, Michell. A tributação dos rendimentos provenientes de atos ilícitos. In: *Direito Tributário Atual*. ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). vol. 35. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2016, p. 471-473.

³⁴⁹ Loc. cit., p. 347.

³⁵⁰ COSTA, Alcides Jorge. *Ibid.* p. 56.

³⁵¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Op. cit., p. 276 e 284-285.

causa eficiente (existente no patrimônio ou no titular). Assim, o fato gerador seria formado pela totalidade de novas relações jurídicas agregadas ao patrimônio e pela extinção das relações jurídicas antes existentes nesse mesmo patrimônio.

Para o autor, essa seria a única maneira de, partindo da universalidade inicial, chegar - se à universalidade patrimonial existente ao final de um determinado lapso de tempo.

Para chegar a essa conclusão, o doutrinador explica que se o inciso II do art. 43 do CTN afirma que os proventos de qualquer natureza são os acréscimos patrimoniais não abrangidos no inciso I (renda), então o Código Tributário Nacional estaria reconhecendo que os proventos são fatores de aumento patrimonial. Além disso, ele pondera que quando o inciso II afirma que os proventos são “acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”, indireta e implicitamente também reconhece que rendas são acréscimos patrimoniais.

Muito embora a discussão em questão tenha baixo relevo prático, haja vista que, em todo caso, o art. 43 do CTN em nada desbordou a competência outorgada pelo art. 153 do Texto Supremo para que a União institua um imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, adotamos a corrente que sustenta a existência de um conceito constitucional, segundo a qual a simples descrição constitucional da competência já seria suficiente para compreender o conceito do imposto, ainda que o Código Tributário Nacional tenha definido o campo de incidência.

Assim, consideraremos que a tributação sobre a renda somente pode incidir se estivermos diante de um acréscimo patrimonial derivado das “(...) rendas do capital, do trabalho ou da combinação de ambos ou de quaisquer outras causas eficientes produzidas pelo patrimônio ou seu titular (‘proventos de qualquer natureza’)³⁵², pelo que se pode afirmar ser essa a essência do critério material do imposto de competência da União.

Partindo da teoria que defende a existência de um conceito mínimo de renda previsto no art. 153 da CF/88, seguindo na disciplina do art. 43 do CTN, passaremos a analisar a questão da disponibilidade jurídica e econômica, já que o nosso Código indicou o momento que deflagra a ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda como a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou do provento de qualquer natureza.

³⁵² Ibid, p. 284-289.

Adotada uma definição de renda, teremos as bases teóricas para discutir a tributação dos rendimentos derivados de atos ilícitos na legislação infraconstitucional, notadamente, no art. 26 da Lei nº 4.506/1964 e arts 118, inciso I, do CTN.

3.2 Disponibilidade econômica e jurídica e seus efeitos sobre as rendas derivadas de atos ilícitos

O art. 43 do Código Tributário Nacional não apenas explicita o conceito de renda extraído do texto constitucional, como também delimita o momento da ocorrência do fato gerador: “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica”.

Assim é que RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA³⁵³ bem elucida que ao prever a *disponibilidade econômica* ou *jurídica*, o legislador afastou outros critérios teoricamente possíveis para a tributação da renda, como a renda empregada, consumida ou capitalizada. Fixou-se a renda adquirida, o momento de entrada da renda ou provento no patrimônio do contribuinte, para dar nascimento à obrigação de pagar o tributo sobre a renda.

Como alertamos oportunamente, considerando que o vocábulo *renda* contém uma série de significações quanto ao seu aspecto conotativo (vagueza) e denotativo (ambiguidade), o art. 43 do CTN veio amenizar a fome semântica decorrente da referida imprecisão, muito embora o conteúdo do dispositivo não possa estar dissociado do texto constitucional.

Por isso, a previsão de *disponibilidade econômica* ou *jurídica* como o momento da ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza exerce importante papel para completar a definição do imposto.

Muito se tem debatido sobre as expressões *disponibilidade econômica* e *disponibilidade jurídica*, sendo diversas as discussões sobre o conceito de disponibilidade econômica, de disponibilidade jurídica, seu alcance e conteúdo.

Para avaliar tais questões, primeiramente, é importante ter em mente que *disponibilidade* é o estado ou qualidade do que é ou está disponível; a situação dos bens, não

³⁵³ Ibid, p. 287.

sujeitos a encargos, que podem ser alienados livremente³⁵⁴⁻³⁵⁵, isto é, de que o sujeito pode dispor (usar, gozar e dispor da coisa, em linha com os atributos da propriedade previstos no *caput* do art. 1.228 do Código Civil³⁵⁶). Sobre esse termo o intérprete não encontra grandes dificuldades.

Avançando para o debate a respeito da natureza e alcance das expressões *disponibilidade econômica* e *disponibilidade jurídica*, verifica-se que a doutrina nacional se divide em três principais correntes: autores que reputam irrelevante tal distinção, pois havendo disponibilidade de qualquer dos dois tipos, nascerá a obrigação tributária; autores que entendem pertinente a distinção entre essas disponibilidades, apontando como fator de distinção a licitude ou ilicitude da própria atividade produtora da renda ou provento de qualquer natureza; e, por fim, autores que associam a *disponibilidade econômica* ao regime de caixa e a *disponibilidade jurídica* ao regime de competência.

No primeiro grupo, BRANDÃO MACHADO³⁵⁷ expressa que essas palavras não exerceriam qualquer função definitiva de renda ou proventos de qualquer natureza e, até mesmo, poderiam ser retiradas sem qualquer prejuízo à inteligência do art. 43 do CTN, pois o imposto poderia incidir sobre qualquer acréscimo patrimonial.

Partindo dos ensinamentos de BRANDÃO MACHADO, ROBERTO QUIROGA MOSQUERA³⁵⁸ explica que o detentor do patrimônio aumentado goza plenamente dos atributos desse direito recebido, de modo que o incremento de elementos patrimoniais implica, necessariamente, na disponibilidade deles (direito de usar, fruir e dispor).

Daí, porque, tanto para BRANDÃO MACHADO, como para QUIROGA, *disponibilidade econômica ou jurídica* não são propriedades definitórias da hipótese de incidência do imposto sobre a renda.

³⁵⁴ HOUAISS, Antônio. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001. Disponível em < <https://houaiss.uol.com.br/pub/apps/www/v3-3/html/index.php#2>>. Acesso em: 06 jun. 2019.

³⁵⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Op. cit., 2009, p. 290.

³⁵⁶ “Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha”.

³⁵⁷ MACHADO, Brandão. Breve Exame Crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária. 1994. p. 115.

³⁵⁸ 1996, Op. cit., p. 124 e segs.

Ainda a respeito da irrelevância de distinção entre *disponibilidade econômica ou jurídica*, ALCIDES JORGE COSTA³⁵⁹, LUÍS EDUARDO SCHOUERI³⁶⁰ e PAULO AYRES BARRETO³⁶¹⁻³⁶² consideram que, verificada disponibilidade de qualquer dos dois tipos, nascerá a obrigação tributária. A redação do art. 43 do CTN coloca essas disponibilidades como possibilidades alternativas, de modo que verificada uma ou outra, nasceria a obrigação tributária.

Já dentre os autores que compreendem pertinente a distinção entre tais disponibilidades, apontando como fator de distinção a licitude ou ilicitude da própria atividade produtora da renda ou provento de qualquer natureza, fazemos referência a GILBERTO ULHÔA CANTO, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO³⁶³, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA e MARY ELBE QUEIROZ.

Para GILBERTO ULHÔA CANTO³⁶⁴, os rendimentos derivados de práticas ilícitas não comportariam a aquisição de *disponibilidade jurídica*, nos termos do art. 118, inciso I, do CTN.

Já RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA³⁶⁵ acrescenta que o elemento distintivo entre *disponibilidade econômica e jurídica* é somente a circunstância do fato causador do aumento patrimonial ser ou não regido pelo direito, ou mesmo contrário a ele.

MARIZ considera que na atividade ilícita não se poderia falar de *disponibilidade jurídica*, pois o direito não assegura a possibilidade de cobrar, por exemplo, o ganho da propina ou da exploração de atividade sexual³⁶⁶; de modo que, nesses casos, o contribuinte teria adquirido apenas a *disponibilidade econômica*, já que presente o acréscimo patrimonial, fato nuclear necessário à ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda. Daí decorreria a distinção entre as espécies de disponibilidade promovida pela redação do art. 43 do CTN.

³⁵⁹ COSTA, Alcides Jorge. Imposto sobre a renda: a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. Limite de sua incidência. In: *Diálogos Póstumos com Alcides Jorge Costa*. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio de Freitas (coords.). São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2017, p. 235.

³⁶⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. 2013, op. cit., 355.

³⁶¹ BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., 2001, p. 74.

³⁶² Idem, 2007, p. 776.

³⁶³ MELO, José Eduardo Soares de. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 11. São Paulo: Resenha Tributária, 1986, p. 305.

³⁶⁴ CANTO, Gilberto Ulhôa. A aquisição de disponibilidade e o acréscimo patrimonial no imposto sobre a renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Imposto de renda: conceitos, princípios, comentários*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1996, p. 38.

³⁶⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Op. cit, 1998, p. 203 e segs.

³⁶⁶ Ibid, p. 300 e segs.

E uma vez que qualquer das duas disponibilidades (alternativas) é constitutiva do fato gerador, o acréscimo patrimonial advindo de um fato não regido pelo direito ou contrário ao direito (disponibilidade econômica), através do recebimento dos recursos financeiros dele derivados (disponibilidade financeira), ou do recebimento dos bens que o representam, seria suficiente para o nascimento da obrigação tributária.

Por isso é que MARY ELBE QUEIROZ³⁶⁷, concordando com RICARDO MARIZ, ressalta que no caso das pessoas físicas, além da disponibilidade jurídica e econômica, é necessário, ainda, a disponibilidade financeira, definida como o efetivo recebimento do valor que teve sua disponibilidade jurídica ou econômica previamente adquirida, ou seja, efetiva posse dos valores – o chamado regime de caixa.

Nesse caso, RICARDO MARIZ considera que o recebimento do pagamento completaria a situação necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda (art. 114 do CTN), até porque, nos termos do inciso I do art. 116, do CTN, é somente com o pagamento que se verificam as circunstâncias materiais necessárias a que o fato produza o efeito de aumento patrimonial.

O autor ainda alerta que a situação de fato ou de direito não é o fato gerador do imposto sobre a renda, mas sim a consequência patrimonial produzida pela situação de fato ou situação jurídica. Portanto, para RICARDO MARIZ não se trataria de uma interpretação pelos efeitos econômicos, mas de reconhecer, nos termos do art. 116 do CTN, que o fato gerador pode nascer tanto a partir de uma situação de fato (art. 43, 114 e 116 inciso I do CTN), como a partir de uma situação jurídica.

Criticando a distinção das *disponibilidades econômica e jurídica* pela licitude ou ilicitude da atividade produtora da renda ou provento de qualquer natureza, PAULO AYRES BARRETO considera que todo acréscimo patrimonial sujeito à incidência do imposto sobre a renda é um fato jurídico antecedente de norma individual e concreta. Um fato social torna-se jurídico no momento em que é posto no antecedente da norma individual e concreta, por força de ato de aplicação do direito. Assim, para ele, o que o Código qualifica como *econômica ou jurídica* é a *disponibilidade da renda*, e não a sua origem.

³⁶⁷ Op. cit., p. 453.

Há ainda que se mencionar a doutrina tradicional que vincula a disponibilidade econômica ao regime de caixa e a disponibilidade jurídica como o regime de competência, como BULHÕES PEDREIRA³⁶⁸ e RUBENS GOMES DE SOUSA³⁶⁹.

Para RUBENS GOMES DE SOUSA, a *disponibilidade econômica* se verifica diante do rendimento ou provento realizado, na medida da realização da moeda (dinheiro em caixa); e a *disponibilidade jurídica*, diante do rendimento ou provento adquirido, já que o beneficiário tem o título jurídico que lhe permite obter a respectiva realização em dinheiro. Basta que a operação tenha ocorrido, ainda que não se dê por meio de elementos imediatamente conversíveis em dinheiro. Portanto, para o autor, a disponibilidade econômica abrange a jurídica.

De qualquer modo, consideramos que não há a necessidade de distinguir a disponibilidade econômica da jurídica, pois, em todo caso, os bens ou rendimentos ilícitos adquiridos pela pessoa física são renda disponível.

A redação do art. 43 do CTN é clara em tratar as disponibilidades como alternativas, logo, pouco importa se os rendimentos derivados das atividades ilícitas representam apenas disponibilidade econômica.

Fato é que os bens ou rendimentos adquiridos pelo criminoso passam a integrar o seu patrimônio, que pode deles usar, fruir ou dispor – em linha com os atributos da propriedade dispostos no art. 1.228 do Código Civil. Sendo acréscimo patrimonial, surge a obrigação de pagar o imposto sobre a renda.

O direito, é verdade, não assegura a possibilidade de o criminoso cobrar os rendimentos ou bens acordados com seus comparsas como retribuição para a prática de crimes. Não obstante, uma vez que os bens ou rendimentos ingressam no patrimônio do criminoso, ele terá adquirido a *disponibilidade econômica* necessária é suficiente ao nascimento da obrigação tributária. Todo acréscimo patrimonial sujeito à incidência do imposto sobre a renda é um fato jurídico antecedente de norma individual e concreta.

³⁶⁸ Op. cit., p. 195-200. O autor também destaca diferenças da visão simplista que a doutrina dá para a diferença entre disponibilidade econômica e jurídica. Para ele, disponibilidade econômica seria a faculdade de o contribuinte utilizar a renda prontamente; e disponibilidade jurídica seria a aquisição do direito de receber a renda (como uma disponibilidade presumida, ou por força de lei).

³⁶⁹ SOUSA, Rubens Gomes de. Imposto de Renda: Despesa não dedutíveis pelas pessoas jurídicas. Seu tratamento fiscal como “lucros distribuídos” no que se refere à própria sociedade e a seus sócios ou acionistas. In Pareceres-1 Imposto de Renda. Edição Póstuma. São Paulo: IBET: Resenha Tributária. 1975, p. 70-71.

3.2.1 O art. 26 da Lei nº 4.506/1964 e os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas

O art. 26 da Lei nº 4.506/1964, considerando o conceito de renda e proventos de qualquer natureza posto na Carta Magna e complementado pelo art. 43 do CTN, dispõe que "os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas, ou percebidas com infração à lei, são sujeitos à tributação sem prejuízo das sanções que couberem".

Esse dispositivo foi originalmente regulamentado pelo art. 767 do Decreto 85.450/1980 (Regulamento do Imposto de Renda de 1980), revogado pelo art. 58, inciso IX, do Decreto nº 1.041/1994 (Regulamento do Imposto de Renda de 1994), depois revogado pelo art. 55, inciso X, do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda de 1999) e, agora, pelo Decreto nº 9.580/2018 (Regulamento do Imposto de Renda de 2018), nos seguintes termos:

Art. 34. A tributação independe da denominação dos rendimentos, dos títulos ou dos direitos, da localização, da condição jurídica ou da nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou dos proventos, sendo suficiente, para a incidência do imposto sobre a renda, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 43, § 1º; e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º).

[...]

Art. 47. São também tributáveis (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, caput, e alínea "c", art. 8º, caput, e alínea "e", e art. 10, § 1º, alíneas "a" e "c"; Lei nº 4.506, de 1964, art. 26; Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 43, § 1º; Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 24, § 2º, inciso IV, e art. 70, § 3º, inciso D):

[...]

X - os rendimentos derivados de atividades ou de transações ilícitas ou percebidos com infração à lei, independentemente das sanções cabíveis;

Assim, quis o legislador ordinário que o art. 26 da Lei nº 4.506/1964, conjugado com o art. 118 do CTN, autorizasse a tributação dos rendimentos derivados de atos ilícitos, com base nos efeitos econômicos do ato.

Ainda, a legislação ordinária do imposto sobre a renda prevê no art. 3º, parágrafo 4º, da Lei nº 7.713/1988, que o imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, independente da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Nesses termos, o fato de um rendimento ter sido obtido ilicitamente não impediria a incidência do imposto.

E no ordenamento jurídico brasileiro, por sua vez, não poderia ser de outra forma. Como vimos, quando os bens ou rendimentos ingressam no patrimônio do sujeito, ele adquire a *disponibilidade econômica* necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária. Todo acréscimo patrimonial sujeito à incidência do imposto sobre a renda é um fato jurídico antecedente de norma individual e concreta.

Por esse, motivo, aliás, entendemos até mesmo desnecessária a existência de um dispositivo como o art. 26 da Lei nº 4.506/1964, já que, conforme veremos melhor adiante, nos termos do art. 118, inciso I, do CTN, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se a validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

No que se refere ao objeto e seus efeitos, pouco importa a licitude ou ilicitude, ou seja, que os bens ou valores adquiridos pelo sujeito sejam derivados ou não de atividades ou de transações ilícitas ou percebidos com infração à lei. Uma vez que o rendimento ou bem incrementa o patrimônio do criminoso, que dele passa a usar, gozar e dispor, nasce a obrigação tributária.

Conforme também discutiremos mais detalhadamente adiante, o art. 116 do CTN³⁷⁰ autoriza o legislador tributário a vincular o nascimento da obrigação tributária a uma situação de fato (inciso I) ou a uma *situação jurídica* (inciso II).

³⁷⁰ “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”.

Ao vincular o nascimento da obrigação tributária a uma situação de fato (inciso I), o fato gerador considerar-se-á ocorrido “desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios”, sendo irrelevante a validade jurídica dos atos praticados pelo contribuinte, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos (art. 118, inciso I, do CTN).

Portanto, o recebimento do rendimento decorrente de atividades ilícitas completaria a situação necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda (art. 114 do CTN), até porque, nos termos do inciso I do art. 116, do CTN, é somente com o pagamento que se verificam as circunstâncias materiais necessárias a que o fato produza o efeito de aumento patrimonial³⁷¹.

Ora, não sendo o tributo sanção de ato ilícito (art. 3º do CTN), se a hipótese de incidência fosse um ato ilícito, não se estaria diante de uma lei tributária, mas sim, diante de uma lei penal. A lei estaria impondo uma sanção àquele que praticou o crime e não instituindo um tributo³⁷².

Todavia, devemos ressaltar – pois aqui está um ponto crucial para a discussão proposta no presente trabalho -, o art. 26 da Lei nº 4.506/1964 prevê o nascimento da obrigação tributária “independentemente das sanções cabíveis”.

Conforme expusemos no início do presente trabalho, partimos da premissa de que a interdisciplinaridade seria o caminho para alcançar o conhecimento das normas que regerão a tributação dos rendimentos ou bens derivados de atividades ilícitas, dada a unicidade do nosso ordenamento jurídico e a autonomia apenas didática dos ramos do Direito. Cabe ao jurista buscar em todo o ordenamento jurídico, ainda que em seus diferentes ramos, as soluções ou caminhos para os problemas.

Com efeito, parte da doutrina nacional – conforme se verá em discussão objeto do próximo capítulo do presente estudo – entende que a análise da tributação dos rendimentos derivados de atividades ilícitas deve considerar também o fato de o Código de Processo Penal³⁷³

³⁷¹ Oliveira, Ricardo Mariz de. Op. cit., p. 300 e segs.

³⁷² GUTIERREZ, Miguel Dilgado; CUNHA, Arlindo Felipe da. A tributação dos atos ilícitos e inválidos pelo imposto de renda. In: PINTO, Felipe Chiarello de Souza; PASIN, João Bosco Coelho; e SIQUEIRA NETO, José Francisco. *Direito, economia e política: Ives Gandra, 80 anos do humanista*. São Paulo: IASP, 2015.

³⁷³ “Art. 125. Caberá o seqüestro dos bens imóveis, adquiridos pelo indiciado com os proventos da infração, ainda que já tenham sido transferidos a terceiro. [...] Art. 132. Proceder-se-á ao seqüestro dos bens móveis se, verificadas as condições previstas no art. 126, não for cabível a medida regulada no Capítulo XI do Título VII deste Livro”.

e o Decreto-lei nº 9.760/1946³⁷⁴ preverem o perdimento dos bens ou rendimentos de origem criminosa. De igual modo, a Lei nº 9.613/1998, ao dispor sobre “crimes de lavagem de dinheiro”, determinou, como efeitos da condenação, a perda dos bens, direitos e valores, objeto do crime, assim como a interdição do exercício de cargo ou função pública de qualquer natureza (art. 7º, Incisos I e II³⁷⁵).

Assim, para essa corrente doutrinária, poderia ser exigido o imposto sobre bens e rendimentos derivados de atividades ilícitas, desde que tenham origem ilícita, mas nunca comprovadamente criminosa. Nesses termos, tem-se alternativas excludentes: ou a origem dos recursos é lícita, caso em que nasce a obrigação de pagar o imposto sobre a renda devido e sonegado; ou caberá o perdimento dos bens e recursos fruto da infração³⁷⁶.

Veja-se que na hipótese de perdimento do produto do crime, estão em jogo também as já discutidas garantias constitucionais basilares ao nosso sistema constitucional tributário, de vedação à utilização do tributo com efeito de confisco e até mesmo da perda de capacidade contributiva.

Por ora, é importante ter em mente que devem ser respeitados os limites postos pelo nosso sistema tributário à tributação dos rendimentos ilícitos e que, despidendo a redação do art. 26 da Lei nº 4.506/1964, já que a obrigação tributária, *in casu*, decorre da aquisição da *disponibilidade econômica* necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária (art. 43 c/c arts. 114, 116, inciso I e 118, inciso I, do CTN), o legislador ordinário não tem competência para determinar a incidência do imposto “independentemente das sanções cabíveis”, ignorando as soluções ou caminhos propostos para a questão por todo o nosso ordenamento jurídico, inclusive no âmbito penal.

³⁷⁴ “Art. 1º Incluem-se entre os bens imóveis da União: [...]”

k) os bens perdidos pelo criminoso condenado por sentença proferida em processo judiciário federal”.

³⁷⁵ “Art. 7º São efeitos da condenação, além dos previstos no Código Penal:

I - a perda, em favor da União - e dos Estados, nos casos de competência da Justiça Estadual -, de todos os bens, direitos e valores relacionados, direta ou indiretamente, à prática dos crimes previstos nesta Lei, inclusive aqueles utilizados para prestar a fiança, ressalvado o direito do lesado ou de terceiro de boa-fé;

II - a interdição do exercício de cargo ou função pública de qualquer natureza e de diretor, de membro de conselho de administração ou de gerência das pessoas jurídicas referidas no art. 9º, pelo dobro do tempo da pena privativa de liberdade aplicada”.

³⁷⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. A tributação do ilícito e os limites à aplicação do princípio do non olet. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*. Belo Horizonte, ano 16, n. 92, mar./abr. 2018, p. 41-42.

3.3 Base de cálculo do imposto sobre a renda

Acima, adiantamos que a legislação ordinária do imposto sobre a renda prevê no art. 3º, parágrafo 4º, da Lei nº 7.713/1988³⁷⁷, que o imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, independente da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Esse dispositivo é base para o art. 34, *caput* e art. 47, inciso X, do Regulamento do Imposto de Renda de 2018 (“RIR/2018”) – esse último, por sua vez, regulamenta o art. 26 da Lei nº 4.506/1964, que autoriza expressamente a tributação dos acréscimos patrimoniais decorrentes de atividades ilícitas, muito embora a simples *disponibilidade econômica* da renda já fosse suficiente para fazer nascer a obrigação tributária.

Com efeito, a doutrina do Direito Tributário admite duas funções básicas para a base de cálculo dos tributos: (i) identificar a materialidade da hipótese de incidência *in abstracto*; e (ii) quantificar o critério material da hipótese de incidência dos tributos.

Assim, a materialidade da hipótese de incidência *in abstracto* confirmar-se-ia pela base de cálculo do respectivo tributo, sendo possível descaracterizar-se a própria natureza jurídica do tributo quando há divergência entre a hipótese de incidência e a base de cálculo³⁷⁸.

A questão encontra tamanha relevância na doutrina nacional, que ALFREDO AUGUSTO BECKER³⁷⁹ considera que “na hipótese de incidência tributária, o núcleo é o fato escolhido para a base de cálculo”. Ou seja, o autor considera que a base de cálculo é também um fato, essencial ao fato gerador hipotético.

³⁷⁷ “Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

[...]

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título”.

³⁷⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. 1998, op. cit., p. 211-212.

³⁷⁹ BECKER, Op. cit., p. 279.

Em emblemático estudo sobre a base de cálculo, AIRES BARRETO³⁸⁰ expressou que é no aspecto material da hipótese de incidência que, por seus atributos, encontramos a suscetibilidade de apreciação e dimensionamento, com vistas à estipulação do objeto da prestação tributária. Aos atributos mensuráveis do aspecto material da hipótese de incidência designa-se base de cálculo.

Nesse contexto, para o autor, base de cálculo é “o padrão, critério ou referência para medir um fato tributário”. Ele distinguiu a base de cálculo no fato gerador hipotético; da base de cálculo no plano concreto, norma individual e concreta (fato gerador ocorrido), que ele denomina base calculada.

PAULO DE BARROS CARVALHO³⁸¹, adotando a distinção proposta por AIRES BARRETO, corrobora que a base de cálculo e a alíquota (que ele chama de elemento quantitativo do fato jurídico tributário) cumprem papel mensurador e determinativo do valor que deve ser prestado a título de tributo, se destinando, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico da norma individual e concreta (fato gerador ocorrido). Ele destaca três funções para a base de cálculo:

- a) função mensuradora: medir as proporções reais do fato;
- b) função objetiva: compor a específica determinação do débito;
- c) função comparativa: confirmar, infirmar ou afirmar o correto elemento material do antecedente normativo;

Para PAULO DE BARROS CARVALHO, havendo discordância entre a hipótese de incidência (fato gerador hipotético) e a base de cálculo, prevalece a base de cálculo. Ele reputa fundamental a perfeita conexão entre o fato descrito no fato gerador hipotético e o fato construído para ser sua base de cálculo.

Voltando-nos à previsão legal do art. 3º, parágrafo 4º, da Lei nº 7.713/1988, entendemos que a base de cálculo no fato gerador hipotético do imposto sobre a renda incidente sobre bens ou rendimentos derivados de atividades ilícitas, deve, de fato, ser o rendimento bruto, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

³⁸⁰ BARRETO, Aires Fernandino. *Op cit.*, 1998, p. 46, 50-51.

³⁸¹ *Op. cit.*, 2008, p. 546-255.

Assim, a base calculada deve ser o resultado da aplicação da alíquota prevista na legislação sobre o rendimento bruto de origem ilícita, base de cálculo representativa do acréscimo patrimonial decorrente da *disponibilidade econômica* da renda ou provento de qualquer natureza.

Percebe-se que essa base de cálculo está em perfeita conexão com o fato gerador hipotético “adquirir disponibilidade econômica da renda ou provento de qualquer natureza derivado de atividades ilícitas”. Seguindo os ensinamentos de AIRES BARRETO, esse é o “(...) padrão, critério ou referência que mede adequadamente o fato tributário”³⁸² em consideração.

3.3.1 Os efeitos do confisco ou perdimento dos rendimentos derivados de atividades ilícitas como consequência da condenação no processo penal

Nada obstante, prosseguindo na análise proposta por AIRES BARRETO, é preciso também investigar a base de cálculo no plano concreto, na norma individual e concreta (fato gerador ocorrido), a base calculada.

Nessa análise, há uma importante questão a ser considerada: a possibilidade de perdimento da renda ou provento de qualquer natureza derivado de atividades ilícitas em favor da União em razão de condenação no processo penal.

Isso, porque, devemos mais uma vez lembrar, nessa hipótese a origem dos bens é conhecida pelo Judiciário e, por isso, o Juiz deve decretar o seu perdimento, conforme determinam o art. 243, parágrafo único da Carta Magna, arts. 91, 125 e 132 do Código de Processo Penal, o art. 1º, alínea “k”, do Decreto-lei nº 9.760/1946 e o art. 7º, incisos I e II, da Lei nº 9.613/1998, que, por sua vez, ao dispõe especificamente sobre “crimes de lavagem de dinheiro” e determina, como efeito da condenação, a perda dos bens, direitos e valores, objeto do crime, assim como a interdição do exercício de cargo ou função pública de qualquer natureza.

³⁸² BARRETO, Aires Fernandino. *Op cit.*, 1998, p. 46, 50-51.

Ora, condenado o criminoso no âmbito penal e perdidos os bens ou rendimentos de origem criminosa em favor da União, não pode o condenado ser obrigado a suportar uma tributação sobre aquilo que perdeu, que deixou de fazer parte de seu patrimônio³⁸³. Nesse caso, não há mais renda, tampouco acréscimo patrimonial.

E uma vez que não é a atividade ilícita que dá ensejo à tributação, mas sim o resultado econômico decorrente dos atos ilícitos (art. 153, inciso III, da CF/88 e o art. 43 do CTN), o perdimento dos bens ou rendimentos de origem criminosa em momento subsequente afeta a *disponibilidade econômica* previamente adquirida. Para que ela se verifique, conforme vimos linhas acima, deve o sujeito estar na efetiva posse dos bens ou valores – o chamado regime de caixa, no âmbito da *disponibilidade financeira*.

Não é sequer razoável que o criminoso, que perdeu a renda ou acréscimo patrimonial produto do crime, tenha que responder com seu patrimônio lícito e tributado. Nessas circunstâncias, quer nos parecer que haveria abuso na pretensão do fisco, que estaria colocando o contribuinte numa situação odiosa, que afeta a estabilidade sistêmica exigida pelo Estado Democrático de Direito.

Ainda no campo do perdimento de bens e valores em razão da condenação do criminoso no processo penal, há que se considerar a possibilidade de, no caso concreto, o acordo de colaboração premiada celebrado (art. 4º da Lei nº 12.850/2013) como forma de reduzir a pena privativa de liberdade ou substituí-la por restritiva de direitos, prever a recuperação apenas parcial do produto ou do proveito das infrações penais praticadas, inclusive, considerando a possibilidade de parte dos bens ou rendimentos ter sido consumida pelo réu.

Como exemplo dos reflexos do perdimento dos bens e valores em razão da condenação penal, podemos citar os lançamentos de ofício discutidos nos processos administrativos 19515.720502/2016-54 e 10803.720060/2015-45³⁸⁴, julgados em 05/12/2018, pela 4ª câmara, 2ª turma ordinária, da 2ª seção de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

³⁸³ Compartilham desse entendimento Hugo de Brito Machado, op. cit., 2014, p. 389; Luís Eduardo Schoueri, Op. cit., 2019, pp. 151-157; Miguel Delgado Gutierrez e Arlindo Felipe da Cunha, Op. cit., p. 768.

³⁸⁴ Há relatos de semelhantes autuações da Receita Federal do Brasil na imprensa. MAGRO, Máira; SIMÃO, Edna. Receita Decide Tributar dinheiro devolvido por delatores da Lava-Jato. *Valor econômico*. 28, 29 e 30 de novembro de 2015, ano 16, n. 3893. Disponível em <https://www.valor.com.br/politica/4334970/receita-decide-tributar-dinheiro-devolvido-por-delatores-da-lava-jato>. Acesso em 29 mai. 2018; e Receita cobra tributo sobre propina mesmo de dinheiro devolvido. *Valor econômico*. Política. 25, 26 e 27 de março de 2017. Disponível em <http://www.valor.com.br/politica/4914726/receita-cobra-tributo-sobre-propina-mesmo-de-dinheiro-devolvido>. Ano 17, n 4222. Acesso em 29 mai. 2018.

(CARF)³⁸⁵. ALBERTO YOUSSEF foi condenado pela prática de crimes de lavagem de dinheiro relacionados à *Operação Lava Jato*. Pelos crimes cometidos, ele foi condenado inicialmente a 122 anos de prisão, pena que acabou sendo reduzida para três anos em razão de acordo de colaboração premiada celebrado com a Justiça³⁸⁶.

Segundo consta do relatório do acórdão nº 2402-006.796, o contribuinte foi autuado em razão da apuração de variação patrimonial a descoberto e falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão que, segundo a Fiscalização deveriam compor a base de cálculo anual do imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF) e, nessa condição, serem tributados observando-se a tabela progressiva.

O autuado adquiriu imóveis, diversos veículos de luxo e realizou pagamentos a pessoas jurídicas e físicas, sendo entendido pelo CARF que esse acréscimo patrimonial não teria restado justificado pelos rendimentos isentos, tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva percebidos pelo autuado nos anos-calendário em referência.

Ainda segundo relata o acórdão, um dos pontos de defesa sustentados pelo autuado foi a ocorrência da hipótese do art. 138 do CTN³⁸⁷ (denúncia espontânea), considerando que grande parte dos elementos probatórios que sustentam a cobrança fiscal foram trazidos espontaneamente pelo próprio contribuinte, no âmbito de depoimentos e da celebração de acordo de colaboração premiada. Segundo a alegação do contribuinte autuado, a totalidade dos bens e direitos obtidos com as práticas confessadas teria sido entregue/expropriado em favor da União, incluindo o percentual que corresponderia à incidência tributária. Assim, no máximo, poder-se-ia considerar descumprida alguma formalidade.

A disponibilização da totalidade dos recursos à União teria ocorrido antes mesmo da condenação penal, como parte de um acordo de colaboração premiada que teria antecedido, inclusive, a própria propositura das várias ações penais em face de ALBERTO YOUSSEF.

³⁸⁵ Acórdão nº 2402-006.796. Relator Luiz Henrique Dias Lima, j. 04/12/2018.

³⁸⁶ BRANDT, Ricardo. Delação de Alberto Youssef desencadeou a Lava Jato. *O Estado de São Paulo*, São Paulo, ano 139, n. 45631, 13 set. 2018. Disponível em <https://politica.estadao.com.br/noticias/geral,delacao-de-alberto-youssef-desencadeou-a-lava-jato,70002516081>. Acesso em: 17 jun. 2019.

³⁸⁷ “Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração”.

Na ocasião, o CARF, acolhendo as razões de decidir do acórdão proferido na primeira instância administrativa (Delegacia Regional de Julgamento), reconheceu a recuperação total ou parcial do produto ou do proveito das infrações penais praticadas, mas, não obstante, manteve a autuação, por considerar que “A expropriação de valores e bens em prol da União, em razão da prática de diversos ilícitos criminais, não se caracteriza, sob nenhuma hipótese, pagamento de tributo, mas, sim, um efeito da condenação penal”.

Assim, o perdimento dos bens ou rendimentos decorrentes da prática de crimes em favor da União seria mero efeito da condenação penal e a exigência do IRPF corresponderia a uma parcela dos rendimentos omitidos. O fato gerador do imposto surgiu no momento em que o contribuinte percebeu a renda, ainda que proveniente de recursos ilícitos, subsumindo-se à hipótese de incidência prevista no art. 43 do CTN. E a legislação tributária não traria qualquer previsão que anistiasse os investigados que decidiram colaborar com a Justiça e que devolveram ao erário os recursos obtidos ilicitamente.

Nesse contexto, o CARF não só manteve a exigência do IRPF a despeito do perdimento dos rendimentos derivados das atividades ilícitas, como decidiu que, comprovada a ocorrência de sonegação, fraude e conluio (arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64³⁸⁸), estaria autorizado o lançamento da multa qualificada de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, cumulada com a multa isolada do inciso II do mesmo dispositivo³⁸⁹.

³⁸⁸ “Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72”.

³⁸⁹ “Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

[...]

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8o da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2o desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1o O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis”.

Posteriormente, mas também no mesmo sentido, o CARF julgou auto de infração nº 16561.720052/2017-37³⁹⁰ lavrado em face de JOÃO CERQUEIRA DE SANTANA FILHO, publicitário brasileiro que comandou o *marketing* político e eleitoral vitorioso de 8 eleições presidenciais, a partir de fatos apurados em processos penais no âmbito da *Operação Lava Jato*, em que o autuado celebrou acordo de colaboração premiada com o Ministério Público Federal, revelando o recebimento de recursos de origem ilícita originados em contratos superfaturados, sendo que não ceu à tributação os correspondentes rendimentos recebidos, revelando também a prática de crimes dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

JOÃO SANTANA foi condenado pelo crime de lavagem de dinheiro, mas a estratégia de sua defesa implicou a confissão de prática de ilícitos tributários.

Assim como no caso relatado anteriormente, o CARF, muito embora tenha reconhecido que no acordo de colaboração premiada foram estabelecidas penalidades de caráter material, que compreenderam multa cível e o perdimento de todos os bens, direitos ou valores relacionados, direta ou indiretamente, com a prática do crime de lavagem de dinheiro, concluiu que esse perdimento não teria o condão de alterar a ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda, que seria mero em efeito da condenação penal, caracterizada pela expropriação dos valores percebidos pelo contribuinte³⁹¹.

No julgamento, o CARF reconhece que, muito embora o tributo não possa sancionar o ato ilícito, ainda que por via indireta, conforme previsto no art. 150, § 6º, da CF/88³⁹², não há lei específica que conceda “qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições” em decorrência do estabelecimento de penalidades no âmbito de condenação penal decorrente da prática de ilícitos.

³⁹⁰ Acórdão 2301-006.053. Relator Antonio Sávio Nastureles, j. 08/05/2019, publicado em 01/07/2019.

³⁹¹ O CARF chegou à mesma conclusão por ocasião do julgamento do auto de infração nº 10580.728816/2017-31 lavrado em face da POLIS PROPAGANDA & MARKETING LTDA., no acórdão 1402-003.893, de relatoria de Edeli Pereira Bessa, j. 14/05/2019, publicado em 04/06/2019.

³⁹² “§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g”.

Mais uma vez, decidiu o CARF que “a perda da titularidade do produto do crime não elide a constatação de que, à data em que recebeu dinheiro fruto do crime de corrupção, tinha titularidade econômica e jurídica sobre aqueles valores”³⁹³.

No julgamento do auto de infração lavrado nº 1651.720199/2016-46³⁹⁴ pela Receita Federal do Brasil em relação ao mesmo contribuinte, mas envolvendo outras atividades ilícitas, o CARF consignou no acórdão que

(...) com certeza a pena de perdimento pode ensejar a expropriação decorrente de crime, porém isto não impede a tributação pois, a relação que ocorrerá com o patrimônio do beneficiário em momento posterior ao da disponibilidade econômica da ‘propina’, é fato estranho à relação jurídico-tributária.

Entendemos que esses julgados exemplificam tudo o quanto exposto até aqui, no sentido de que não é a atividade ilícita que dá ensejo à tributação, mas sim o resultado econômico decorrente dos atos ilícitos.

Por isso, ao contrário do quanto decidido pelo CARF, entendemos que o perdimento dos bens ou rendimentos de origem criminosa em momento subsequente afeta a *disponibilidade econômica* previamente adquirida (art. 153, inciso III, da CF/88 e o art. 43 do CTN).

A disponibilidade econômica somente se verifica quando o sujeito está na efetiva posse dos bens ou valores – o chamado regime de caixa, no âmbito da *disponibilidade financeira*.

Na hipótese de recuperação desses rendimentos, a base calculada, a dimensão da intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico da norma individual e concreta (fato gerador ocorrido), deixa de existir. Ou, em caso de devolução parcial, será a parcela do rendimento bruto não recuperada pela União, considerando que a utilização, consumo ou transformação do produto ou proveito do crime representam efetiva e inequívoca ocorrência do fato gerador, que não pode ser desconstituído ou reinstituído ao estado anterior, considerando que a titularidade da riqueza foi exercida, ainda que de fato³⁹⁵.

Veja-se que na hipótese de perdimento do produto do crime, estão em jogo também garantias constitucionais basilares ao nosso sistema constitucional tributário, como a

³⁹³ CARF, Op. Cit., 2019, p. 3028.

³⁹⁴ Acórdão 2301-005.941. Relator Marcelo Freitas de Souza Costa, j. 14/03/2019, publicado em 11/04/2019.

³⁹⁵ PAULSEN, Leandro. *Op. Cit.*, 2019, p. 236 e segs.

legalidade, a segurança jurídica, vedação à utilização do tributo com efeito de confisco e até mesmo da perda de capacidade contributiva.

Veja-se um exemplo numérico de cálculo do tributo devido sobre rendimentos derivados de atividades ilícitas:

Tabela 1

Cálculo IRPF sobre acréscimos patrimoniais decorrentes de atividades ilícitas

Rendimento bruto derivado de atividades ilícitas ³⁹⁶ (base de cálculo)	R\$ 10.000.000,00
Alíquota efetiva do IRPF ³⁹⁷	(*) 27,40%
IRRF ³⁹⁸	(=) R\$ 2.740.000,00
Multa qualificada de ofício 150% ³⁹⁹	(+) R\$ 4.110.000,00
Multa isolada 50% ⁴⁰⁰	(+) R\$ 1.370.000,00
Total IRRF e multas	(=) 8.220.000,00 ⁴⁰¹

No caso, sendo o rendimento bruto derivado de atividades ilícitas no valor de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais), considerando a multa qualificada de ofício de 150% e a multa isolada de 50% (sem considerar o acréscimo de juros), tem-se que o contribuinte deverá recolher aos cofres públicos o montante de R\$ 8.220.000,00 (oito milhões e duzentos e vinte mil reais) a título de IPRF.

³⁹⁶ Art. 3º, parágrafo 4º, da Lei nº 7.713/1988.

³⁹⁷ Apesar de o rendimento estar na faixa de 27,50%, sua alíquota efetiva para o ano de 2019 é de 27,40%.

³⁹⁸ Imposto sobre a renda retido na fonte (IRRF).

³⁹⁹ Art. 44, inciso I e parágrafo único, da Lei nº 9.430/1996

⁴⁰⁰ Art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996.

⁴⁰¹ A esse montante, deve-se acrescentar juros calculados pela Taxa SELIC, nos termos do art. 13 da Lei nº 9.065/1995, em sintonia com o art. 161, § 1º, do CTN.

Todavia, perdidos os R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) em favor da União como consequência da condenação no âmbito penal, o contribuinte estará lançando mão de seu patrimônio lícito para fazer frente ao lançamento tributário.

A base de cálculo é a referência que mede adequadamente o fato tributário em consideração e havendo discordância ente a hipótese de incidência (fato gerador hipotético) e a base de cálculo, prevalece a base de cálculo.

Ora, se os rendimentos considerados deixaram de existir, o fato tributário deixou de existir, a base de cálculo (ou base calculada) deixou de existir, pois foi retirado todo o seu conteúdo econômico. Nessa hipótese, o contribuinte autuado estaria, então, usando a parte lícita de seu patrimônio - já declarada e tributada - para pagar o imposto sobre a renda e acréscimos patrimoniais decorrentes de atividades ilícitas perdidas em favor do Estado.

Trata-se efeito da condenação penal com reflexos diretos e imediatos sobre o fato tributário.

Como bem observa HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO⁴⁰², após o confisco, o criminoso não poderá mais, nem mesmo do ponto de vista econômico, o poder de usar, fruir ou dispor dos rendimentos produto do crime.

Para o autor, tendo havido a aquisição da disponibilidade econômica do acréscimo patrimonial (art. 43 do CTN), o imposto sobre a renda será devido, independentemente da origem lícita ou ilícita da renda. Todavia, se porventura o produto do crime vier a ser confiscado ou perdido em favor do Poder Público, haverá uma diminuição patrimonial do contribuinte infrator, de modo que o autor considera possível até mesmo dizer que sequer teria se consumado o fato gerador, pois os bens ou valores, que não eram verdadeiramente do criminoso, tiveram de ser devolvidos. Assim, o imposto não seria devido, nem poderia ser cobrado; e se já tivesse sido cobrado, deveria ser restituído, inclusive considerando o fato de que o Poder Público não poderia agir de maneira contraditória, ora considerando que os bens integram o patrimônio do contribuinte, ora não.

Semelhantemente, LEANDRO PAULSEN⁴⁰³ considera que o perdimento do proveito ou produto do crime assume carga declaratória negativa de titularidade e de disponibilidade ao

⁴⁰² SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Op. cit.*, 2018, p. 44-45.

⁴⁰³ PAULSEN, Leandro. *Op. Cit.*, 2019, p. 236 e segs.

autor do crime, de modo que, no seu objeto, não se pode enxergar capacidade contributiva a ser tributada.

Também para o espanhol CÉSAR JOSÉ GALARZA⁴⁰⁴ há casos em que, embora a tributação de um ato ilícito seja adequada, a decretação do confisco pela sentença penal implica o desaparecimento da capacidade contributiva fundamento do fato gerador abstrato. Para ele, nesses casos, esvazia-se a base da existência do fato gerador, o que deve implicar, por respeito aos princípios da capacidade contributiva e da igualdade fiscal, na não tributação.

Por esse motivo é que HUGO DE BRITO MACHADO⁴⁰⁵, HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO, SCHOUERI⁴⁰⁶, CÉSAR JOSÉ GALARZA, JORGE BRAVO CUCCI⁴⁰⁷, JOAQUIM MANUEL DE FREITAS DA ROCHA⁴⁰⁸, ANDREI ZENKNER e ROBERTO BITENCOURT⁴⁰⁹, PAULO ROBERTO ANDRADE⁴¹⁰, LEANDRO PAULSEN⁴¹¹, MIGUEL DELGADO GUTIERREZ e ARLINDO FELIPE DA CUNHA⁴¹², entre diversos outros autores, são assertivos em dizer que nas hipóteses em que o produto do crime é perdido em favor da União, como efeito da condenação em processo penal, não há que se falar em tributação.

Nesse caso, o confisco tem o condão de suprimir, esvaziar a capacidade contributiva objetiva inicialmente revelada no ato praticado criminoso.

Tributação e confisco são situações excludentes⁴¹³, a ponto de a espanhola MARÍA TERESA SOLER ROCH⁴¹⁴ afirmar ser esse o único ponto de unanimidade na doutrina que analisa a tributação dos atos ilícitos.

⁴⁰⁴ GALARZA, César José. Op. cit., 2005, p. 102 e segs.

⁴⁰⁵ *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. 2, São Paulo: Atlas, 2014, p. 389.

⁴⁰⁶ Op. cit., 2019, p. 156.

⁴⁰⁷ CUCCI, Jorge Bravo. Los actos ilícitos en el proceso formativo de la obligación tributaria del impuesto de la renta. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 363.

⁴⁰⁸ ROCHA, Joaquim Manuel de Freitas da. As modernas exigências do princípio da capacidade contributiva: sujeição a imposto dos rendimentos provenientes de actos ilícitos. In: *Boletim da Direcção-Geral dos Impostos*, Lisboa, abr-jun. 1998.

⁴⁰⁹ SCHMIDT, Andrei Zenkner; BITENCOURT, Cezar Roberto. Sonegação de Tributo Incidente sobre Produto de Crime: Imoralidade Anunciada. In: *Boletim IBCCRIM*, ano 10, n. 118, set. de 2002, p. 363.

⁴¹⁰ ANDRADE, Paulo Roberto. Op.cit., 2008.

⁴¹¹ PAULSEN, Leandro. *Op. Cit.*, 2019, p. 236 e segs.

⁴¹² *Ibid.*, p. 768.

⁴¹³ ANDRADE, Paulo Roberto. *Tributação de atos ilícitos e inválidos*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 174.

⁴¹⁴ SOLER ROCH, María Teresa. *Op. cit.*, 1995, n. 85.

Inclusive, do ponto de vista da isonomia, o confisco retira os cidadãos honestos e os criminosos da situação de igualdade que autorizaria a tributação⁴¹⁵.

Nesses termos, muito embora entendamos que a base de cálculo prevista no art. 3º, parágrafo 4º, da Lei nº 7.713/1988 esteja em perfeita conexão com o fato gerador hipotético “adquirir disponibilidade econômica da renda ou provento de qualquer natureza derivado de atividades ilícitas”, é preciso também considerar a base de cálculo no plano concreto, na norma individual e concreta (fato gerador ocorrido), a base calculada.

Ou seja, não basta analisar a tributação dos rendimentos derivados do produto ou proveito do crime com base na ilicitude, sendo necessário considerar também as consequências da ilicitude, a análise dos efeitos do ato ilícito sobre a tributação.

Essa mudança é apontada por FEDERICO BELLINI⁴¹⁶, para quem “é de fato a sanção, e não o ilícito, que funciona como elemento decisivo para a imposição tributária, e isso não apenas no âmbito civil, mas também no âmbito penal”.

Assim, a ilicitude em si é insuficiente para o enquadramento jurídico; de rigor levar em consideração as consequências que o ordenamento jurídico impõe à ilicitude⁴¹⁷, que repercutem nos destinos do rendimento fruto do ato ilícito.

Nessa análise, não se pode deixar de considerar a possibilidade de perdimento da renda ou provento de qualquer natureza derivado de atividades ilícitas em favor da União em razão de condenação no processo penal, pois, nessa hipótese, deixa de existir o acréscimo patrimonial, se desfaz o fato tributário descrito no antecedente da norma tributária. Trata-se de uma segunda e subsequente situação de não tributação⁴¹⁸.

Ficando a base de cálculo em descompasso com a materialidade do tributo, deixa de existir a exação tributária, além de o perdimento do proveito ou produto do crime ter carga

⁴¹⁵ Cf. BELLINI, Federico. *Fatto illecito ed imposizione tributaria*. Parma: Casanova, 2001; JIMÉNEZ, Clara. Tributación de los rendimientos ilícitos: STS 21/12/1999, una nueva lectura del artículo 31 de la Constitución: pronunciamiento sobre una cuestión pendiente de desarrollo em la jurisprudência y doctrina españolas (comentário a la STS de 21-12-1999, Recurso de Casación n. 1174/1998P). *Estudios Financieros*, n. 204, 2000; e SCHMIDT, Andrei Zenkner; BITENCOURT, Cezar Roberto. Op. cit., p. 7.

⁴¹⁶ Op. cit., p. 77.

⁴¹⁷ ANDRADE, Paulo Roberto. Op. cit., p. 165-166.

⁴¹⁸ Ibid, p. 161.

declaratória negativa de titularidade e de disponibilidade ao autor do crime, de modo que, no seu objeto, não se pode enxergar capacidade contributiva a ser tributada.

4 REPERCUSSÃO DA ILICITUDE NO NASCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

4.1 *Pecunia non olet*

A temática da tributação do ilícito tributário é antiga, remontando às origens históricas do Império Romano, mais precisamente, a um diálogo que o Imperador Vespasiano (séc. I d.c.) teria tido com seu filho Tito, em que ele questionou o pai a respeito da cobrança de tributos de usuários de banheiros públicos da Roma Antiga, considerando a origem esdrúxula da exação. Segundo conta a tradição, Vespasiano teria respondido ao filho com a célebre frase: *pecunia non olet*, isto é, o dinheiro não tem cheiro.

A lição de Cesar era simples e intuitiva: não importava para o Estado a fonte de onde procedia o recurso, ele seria alcançado pela tributação, pois ao Fisco interessam apenas os efeitos econômicos produzidos das situações materiais ou jurídicas definidas na lei fiscal como fatos geradores, pouco importando sua licitude, validade ou moralidade.

Assim, diante do fato jurídico tributário, importaria apenas a sua análise objetiva.

Embora a atividade de utilização de banheiros públicos discutida por Vespasiano e seu filho Tito fosse atividade econômica lícita – ainda que esdrúxula – a doutrina que se desenvolveu a respeito do tema preleciona a irrelevância do *fato gerador abstrato* decorrer de fonte lícita ou ilícita, de ato imoral ou imoral, de ato nulo ou anulável, criminoso ou não. O Direito Tributário se preocuparia em saber tão somente sobre a relação econômica relativa a um determinado fato jurídico, pois tributa os efeitos, e não o ato jurídico em si.

Nesse contexto, o alemão ALBERT HENSEL, ao criar o princípio do *pecunia non olet* a partir do precedente de Vespasiano, considerou que: “Justamente o princípio da igualdade da tributação não consente que ao contribuinte seja permitido abrir as portas do eldorado fiscal por meio de atividades imorais ou ilícitas”⁴¹⁹.

⁴¹⁹ HENSEL, Albert. Der Einfluß des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts. *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer*. Berlin: Walter de Gruyter & Co., caderno 3, 1927, p. 98.

Para o autor, que defendeu a tributação irrestrita das atividades ilícitas, o negócio jurídico, nulo por imoralidade, poderia ser considerado como realização do fato imponível do imposto quando os interessados fazem valer entre eles as consequências econômicas⁴²⁰.

A partir do pensamento de HENSEL, OTTMAR BÜHLER⁴²¹, defendeu a tributação das atividades ilícitas, mas não das atividades contrárias à moral, como é o caso dos bordéis (*bordellbetrieb*).

Em termos históricos, a tributação das atividades ilícitas foi um dos fatores que contribuíram para o surgimento da *interpretação econômica do fato gerador*, reação ao exagerado formalismo conceitual que dominava o pensamento jurídico da Alemanha até o entreguerras⁴²², em razão do descompasso entre a realidade (razão prática) e a teoria jurídica proposta, e também da extrema necessidade de recursos financeiros para recuperar a nação⁴²³⁻⁴²⁴.

Surgida no âmbito da jurisprudência dos interesses, mais pragmática e teleológica, a *interpretação econômica do fato gerador* propôs a transição de uma hermenêutica de intenção formalista para uma de caráter finalista, considerando os interesses da vida em jogo no conflito e a decisão jurídica concreta⁴²⁵.

Atribui-se a ENNO BECKER, integrante do Superior Tribunal Administrativo de Oldenburg, o pioneirismo dessa teoria. Ele foi o responsável por elaborar o anteprojeto do Código Tributário Alemão de 1919. Diante da constatação de que os contribuintes frequentemente celebravam seus negócios elegendo formas de direito privado diversas das previstas em lei, com o objetivo de precipuamente evitar o pagamento de tributos, ENNO BECKER inseriu no projeto o art. 4º⁴²⁶, segundo o qual a apreciação dos fatos jurídicos deveria

⁴²⁰ *Diritto Tributario*. Milano: A. Giuffré, 1956.

⁴²¹ BÜHLER, Ottmar. *Steuerrecht: grundriß in zwei Bänden. Wiesbaden: Betriebswirtschaftlicher*. 2 ed. 1933, p. 101-102.

⁴²² Huck, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. Saraiva: São Paulo, 1997, p. 70.

⁴²³ ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 53-55.

⁴²⁴ ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação e aplicação da lei tributária: da consideração econômica da norma tributária à análise econômica do Direito*. In: Hugo de Brito Machado (coord). *Interpretação e aplicação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 202.

⁴²⁵ Op. Cit., p. 55.

⁴²⁶ “§ 4º. Na interpretação das leis tributárias devem ser considerados a sua finalidade, o seu significado econômico e o desenvolvimento das circunstâncias.

§ 5º. A obrigação tributária não pode ser elidida ou reduzida mediante o emprego abusivo de forma e formulações de direito civil. (...)”.

levar em conta a *finalidade, o seu significado econômico e o desenvolvimento das circunstâncias*, privilegiando a igualdade e a capacidade contributiva em detrimento da estrita legalidade.

Assim, a autoridade fiscal poderia desconsiderar os atos praticados pelos contribuintes com o objetivo de unicamente evitar a incidência tributária⁴²⁷.

A *interpretação econômica do fato gerador* também repercutiu na Itália, com a Escola de Pavia (*Scuola Pavese, da interpretação funcional*), sob a liderança de BENVENUTO GRIZIOTTI⁴²⁸. Muito semelhante ao pensamento germânico da *interpretação econômica*, essa escola foi movida por uma inspiração mais ampla, de consideração política, jurídica, econômica e técnica da atividade financeira (e não só tributária), que leva a indagações a respeito da própria função e finalidade do tributo.

Analisando o imposto sobre a renda, BENVENUTO GRIZIOTTI ponderou que o que a lei pretende atingir é a realidade econômica. Assim, o Estado não deveria analisar se o lucro é legal ou não: seriam alcançados pela tributação os valores oriundos do jogo ou até mesmo os derivados de rendimentos proibidos pelo Código Penal (crimes).

Com esse pensamento, BENVENUTO GRIZIOTTI acobertou a tributação irrestrita das atividades ilícitas, no que foi acompanhado por EZIO VANONI⁴²⁹, para quem os negócios ilícitos e contrários à lei são perfeitamente válidos e hábeis para fazer nascer a obrigação tributária, e por GIAN ANTONIO MICHELI⁴³⁰, que sustentou a tributação dos atos ilícitos com base na manifestação de capacidade contributiva.

De acordo com GIAN ANTONIO MICHELI, até mesmo o fato gerador abstrato de uma norma tributária poderia ser um ilícito, sem que isso transformasse o tributo numa sanção. Para o autor, se a capacidade contributiva se manifesta, independente de outras avaliações do mesmo comportamento por parte do legislador, deve-se ligar as obrigações do sujeito a sintomas

⁴²⁷ O Código Tributário alemão de 1977, atualmente vigente, revogou essa regra, substituindo-a o abuso de formas jurídicas (art. 42). Não obstante, a doutrina considera que o dispositivo manteve a interpretação econômica proposta por ENNO BECKER. Cf. HUCK, *Ibid.*

⁴²⁸ GRIZIOTTI, Benvenuto. *Saggi sul rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*. Milão: Giuffrè, 1953, p. 92, 96-97.

⁴²⁹ VANONI, Ezio. *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*. Trad. Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1952, p. 164.

⁴³⁰ MICHELI, Gian Antonio. *Curso de Direito Tributário*. Tradução de Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 96-97.

economicamente avaliáveis, ainda que esses sintomas sejam depois reconduzidos a uma situação contrária a outras normas jurídicas.

Também em razão da manifestação de capacidade contributiva, FRANCESCO FORTE⁴³¹ defendeu a tributação dos rendimentos derivados de atividades ilícitas, mas divergiu de GIAN ANTONIO MICHELI ao considerar que a ilicitude só pode integrar o fato gerador hipotético nos casos de tributos extrafiscais.

Ainda na Itália, GIORGIO TESORO⁴³² também admitiu o lançamento abstraindo ou ignorando a ilicitude, mas rejeitou a possibilidade de o fato gerador abstrato incluir a ilicitude. Para TESORO, o tributo que adota um fato ilícito em seu pressuposto teria natureza penal e não tributária, já que o legislador estaria criando uma sanção e não um tributo.

Para ANTONIO BERLIRI⁴³³, todos os cidadãos deveriam contribuir para as despesas públicas na proporção de sua capacidade contributiva, independente de a capacidade contributiva derivar de uma atividade lícita ou ilícita. Ainda, o legislador poderia usar como fato tributário qualquer atividade geradora de renda, independente da sua legalidade, desde que não se tratasse de um tributo específico sobre o ato ilícito, ou seja, que tenha como fato gerador hipotético a atividade ilícita como tal.

ORONZO QUARTA⁴³⁴, v.g., distinguiu atividades imorais toleradas das atividades propriamente ilegais, para admitir apenas a tributação das primeiras. O autor considerou que os atos contrários ao direito não poderiam existir, logo, seriam juridicamente impossíveis.

Já italiano erradicado na Argentina, DINO JARACH⁴³⁵, importante expoente da Escola de Pavia, considerou que fato imponível é escolhido pelo legislador por suas características econômicas e por seu conteúdo econômico, numa valoração política da realidade econômica. Assim, a interpretação da lei seria sempre a interpretação dos fatos que a ela se subsumem, isto

⁴³¹ FORTE, Francesco. Sul trattamento fiscale di attività illecite ed immorali. In: *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1952, vol. XI, parte II, p. 123-125.

⁴³² TESORO, Giorgio. *Principii di Diritto Tributario*, Bari: Luigi Macri Ed., 1938, p. 145, 175 e 253.

⁴³³ Berliri, Antonio. *Principi Di Diritto Tributario*. vol. II, tomo I. Milão: Giuffrè, 1967, p. 229-235.

⁴³⁴ QUARTA, Oronzo. Comento alla legge sulla imposta di ricchezza mobile. Roma-Milão-Napoles: Libreria, 3 ed. vol I, n. 66, p. 209-216. Apud. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação tributária*. Capítulo III, Nota 32, p. 212-213.

⁴³⁵ JARACH, Dino. Curso superior de derecho tributário. V. 1. Buenos Aires: Liceo Cima, 1957, p. 178-179, 275 e 280.

é, interpretação seria a verificação da coincidência do fato com o quanto prescrito na abstratamente na norma.

No Brasil, em fase anterior ao Código Tributário Nacional, a *teoria da interpretação econômica do fato gerador* chegou através da obra de RUBENS GOMES DE SOUSA. Coautor do projeto do Código Tributário Nacional, foi inspirado artigo 4º do Código Tributário Alemão de 1919 e pela *interpretação funcional* da Escola de Pavia.

Em seu Compêndio de Legislação Tributária⁴³⁶, o autor propôs um modelo de interpretação da norma tributária muito parecida com a versão original da escola da *interpretação econômica*. Ele rechaça as visões “apriorística” e “literal-estrita” da interpretação tributária, e apoia as linhas do que ele chama de *interpretação moderna do Direito Tributário*.

Essa *interpretação moderna* vinha a ser, em grande medida, a versão original da *interpretação econômica* do Direito Tributário, qual seja, a concepção de que se a lei fiscal tributa uma determinada *situação econômica*, de modo que quando essa se verifica, é devido o imposto, pouco importando as circunstâncias jurídicas em que se tenha verificado⁴³⁷.

Em última análise, o direito tributário deveria desconsiderar o direito, para considerar apenas os efeitos econômicos.

Tanto é que em seu anteprojeto de Código Tributário Nacional trazia em seu artigo 84 e 85:

Art. 84. Na conceituação de determinado ato, fato, ou situação jurídica, para efeito de verificar se configura ou não o fato gerador e de definir a alíquota aplicável, ter-se-á diretamente em vista o seu resultado efetivo, ainda quando não corresponda ao normal em razão da sua natureza jurídica, com o objetivo de que a resultados idênticos ou equivalentes corresponda tratamento tributário igual.

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

- I. As taxas;
- II. Os impostos cujo fato gerador seja a celebração de negócio, a prática de

⁴³⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. (Ed. póstuma – 1. ed. de 1952), p. 79-80.

⁴³⁷ *Ibid.*, p. 61.

ato, ou a expedição de instrumento, formalmente caracterizados na conformidade do direito aplicável segundo a sua natureza própria.

Art. 85. A circunstância dos negócios ou atos jurídicos celebrados ou praticados serem inexistentes, nulos ou anuláveis, ou terem objeto impossível, ilegal, ilícito ou imoral não exclui, modifica ou difere a tributação, desde que os seus resultados efetivos sejam idênticos aos normalmente decorrentes do estado de fato ou situação jurídica que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal, observado, porém, o disposto na alínea IV do art. 130. (Grifos nossos)

A na alínea IV do art. 130 do projeto de Código Tributário Nacional, por sua vez, previa:

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

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

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

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

A intenção de RUBENS GOMES DE SOUSA ao tentar positivar referidos dispositivos foi esclarecida no relatório da Comissão Especial do Código Tributário Nacional:

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

O art. 85, norma complementar do anterior, consagra expressamente a não influência, para efeitos tributários, da eficácia jurídica dos atos ou negócios praticados ou celebrados pelas partes, desde que seus resultados efetivos correspondam aos que sejam normais à situação material ou jurídica definida

em lei como fato gerador. A jurisprudência tem adotado soluções diferentes, especialmente em matéria de ato ilícito (Revista Fiscal, imposto de renda, 1950, no 502 e 1951 no 980). A doutrina estrangeira e nacional, a jurisprudência e mesmo a legislação de outros países são, entretanto, concordes no sentido do texto (VANONI, Natureza e Interpretação das Leis Tributárias, § 32; TITO REZENDE, Revista Fiscal, imposto de renda, 1942 p. 187 e 1950 p.146; GOMES DE SOUSA, Estudos de Direito Tributário, p. 163 e Compendio de Legislação Tributária, p. 54; Steueranpassungsgesetz, § 5 ns. 2 e 3).

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

O alcance do direito tributário está, portanto, delimitado unicamente pela extensão dos efeitos econômicos das situações materiais ou jurídicas definidas na lei fiscal como fatos geradores: corolário dessa delimitação é, porém, a ressalva do desaparecimento ou redução de tais efeitos em consequência de nulidade declarada por sentença, a que o dispositivo atende por via de remissão ao art. 130 no IV, excetuados, pelo § único desse último artigo, os tributos formais⁴³⁸.

Porém, ao final, esses dispositivos acabaram não sendo convertidos em lei, prevalecendo a redação posta no art. 118 do CTN – que absorveu a redação do disposto na alínea IV do art. 130 do anteprojeto do Código.

Na esteira do pensamento de RUBENS GOMES DE SOUSA, AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, analisando a interpretação do Direito Tributário, asseverou que ao Direito Tributário interessa primordialmente a relação econômica, ainda que o fato gerador decorra de negócio jurídico nulo ou anulável⁴³⁹. Para o autor, a natureza do fato gerador da obrigação tributária seria um fato jurídico de consistência econômica, ou um fato econômico de relevância jurídica, cuja eleição pelo legislador se presta a servir de índice de capacidade contributiva, de modo

⁴³⁸ *In*: Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, Ministério da Fazenda, Rio de Janeiro, 1954, p. 193/195.

⁴³⁹ 2017, op. cit. p. 68.

que a configuração da capacidade econômica legalmente prevista tornaria inevitável a incidência.

Nesse contexto, a não-tributação dos atos ilícitos abriria aos infratores a vantagem adicional da exoneração tributária, da qual não gozam os contribuintes com igual capacidade contributiva decorrente da prática de atividades ou atos lícitos. Ou seja, não tributar os atos ilícitos seria violador do princípio da isonomia fiscal e uma exoneração tributária⁴⁴⁰.

Com o tempo, as escolas de cunho mais formalista, contrárias à *interpretação econômica* e à análise funcional-teleológica (exceto em relação às imunidades), passaram a dominar a doutrina tributária nacional⁴⁴¹.

Assim, importa compreender como as influências dessas teorias de interpretação atuaram e ainda atuam na compreensão e aplicação do art. 118 do CTN pela doutrina nacional e pela jurisprudência, de modo a compreender a tributação dos rendimentos derivados de atividades ilícitas no nosso ordenamento e as situações em que ela é (ou não) autorizada.

4.2 Rendimentos de atividades ilícitas e o art. 118 do CTN

O Código Tributário Nacional prevê que a definição do fato gerador é interpretada abstraindo-se a validade jurídica dos atos praticados pelo contribuinte, a natureza do seu objeto ou dos seus efeitos (art. 118⁴⁴²). Parte da doutrina considera que esse dispositivo positivou no ordenamento brasileiro a cláusula do *pecunia non olet*.

Isso porque, os atos ilícitos são ações que também produzem efeitos jurídicos. Assim, conforme adiantamos no tópico “2.2.4 O conceito de tributo como impedimento à sua utilização como sanção de ato ilícito”, a primeira análise do art. 118 do CTN deve ser feita em conjunto com o art. 3º do CTN, para que se possa entender os exatos contornos da tributação dos

⁴⁴⁰ Ibid., p. 95.

⁴⁴¹ ANDRADE, 2006, op. Cit., p. 272. José Maria Arruda de Andrade ressalta que muito embora Rubens Gomes de Sousa tenha inicialmente sido influenciado pela *interpretação funcional* da Escola de Pavia, tendo, inclusive, traduzido a obra de Ezio Vanoni “*Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*”, ao final, o autor estava mais próximo do pensamento de Achille Donato Giannini, identificado com o formalismo tributário.

⁴⁴² “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”.

rendimentos ilícitos no Brasil considerando, ainda, num momento subsequente, a possibilidade de recuperação dessa renda pela União no âmbito da condenação no processo penal.

Conforme ressaltamos na ocasião, a doutrina nacional, representada por ALFREDO AUGUSTO BECKER, HUGO DE BRITO MACHADO e LUCIANO AMARO – para citar alguns nomes –, entende que a hipótese descrita em lei como necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária há de ser algo lícito, mas isso não impediria que a ilicitude esteja circunstancialmente presente no momento do lançamento do tributo pela autoridade fiscal.

Nesses termos, a análise dos limites da aplicação do *pecunia non olet* no Brasil deve partir da noção de que, pela definição do conceito de tributo do Código Tributário Nacional, o fato jurídico tributário que dá origem à obrigação tributária há de sempre ser lícito, já que os acontecimentos ilícitos estão atrelados a uma providência sancionatória. O legislador não pode prever um fato ou ato ilícito no pressuposto da norma tributária. Assim, por exemplo, a renda obtida em razão de atos de corrupção deve ser tributada, já que o que se tributa é o aumento patrimonial e não a prática de atos de corrupção em si.

Sobre essa questão há razoável consenso na doutrina, ante a clareza do comando do art. 3º do CTN nesse sentido.

Não obstante, o art. 118 do CTN deve também ser interpretado em conjunto com o art. 116 do *Codex*⁴⁴³, que autoriza o legislador tributário a vincular o nascimento da obrigação tributária a uma situação de fato (inciso I) ou a uma *situação jurídica* (inciso II), cuidando do instante em que se reputa ocorrido o fato existente e seus efeitos⁴⁴⁴. O legislador diferenciou duas situações para, em cada uma, determinar o marco temporal.

Como discutimos oportunamente, quando o legislador vinculou o nascimento da obrigação tributária a uma situação de fato (inciso I), o fato gerador considera-se ocorrido “desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios”, sendo irrelevante a validade jurídica dos

⁴⁴³ “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”.

⁴⁴⁴ Carvalho, op. cit., 2010, p. 338.

atos praticados pelo contribuinte, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos (art. 118, inciso I, do CTN).

Essas situações de fato são os eventos da realidade social não juridicizados por outras normas jurídicas, que não consubstanciam categorias jurídicas (por exemplo, *prestar serviços ou transmitir a propriedade de bens imóveis*)⁴⁴⁵.

Adentrando na análise dessa questão sob o enfoque do imposto sobre a renda, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA⁴⁴⁶ entende que a situação de fato referida pelo art. 116, inciso I, do CTN, não é o fato gerador do imposto, mas a consequência patrimonial produzida pela situação de fato.

Vale lembrar que no caso do imposto sobre a renda, o acréscimo patrimonial pode derivar de situações meramente de fato ou de situações jurídicas. Assim, para RICARDO MARIZ, o acréscimo patrimonial derivado de atividades ilícitas só será considerado ocorrido quando aumentar o patrimônio do beneficiário, que adquire a *disponibilidade econômica* da renda pelo recebimento dos recursos financeiros (*disponibilidade financeira*). É nesse momento que se completa a situação necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador (art. 114 do CTN).

Portanto, o fato gerador do imposto sobre a renda não seria propriamente a situação de fato, mas a consequência aumento patrimonial produzida pela situação de fato.

Por isso, ressalta RICARDO MARIZ, não se trataria de uma interpretação pelos efeitos econômicos, mas de reconhecer, nos termos do art. 116, inciso I, do CTN, que o fato gerador pode nascer a partir de uma situação meramente de fato (art. 43 c/c arts. 114, 116, inciso I e 118, inciso I, do CTN).

Nesse contexto é que o art. 47, inciso X, do RIR/2018, com fundamento no artigo 26 da Lei nº 4.506/1964, prevê a tributação dos rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas ou percebidos com infração à lei – já autorizada pelo art. 43 do CTN, como decorrência

⁴⁴⁵ Ibid., p. 338-339. Para Paulo de Barros Carvalho, o fato só ocorre quando descrito no antecedente de norma individual e concreta, pois para ele o momento de constituição não se confunde com o momento do acontecimento a que ele se remete, e que através dele, adquire teor de juridicidade.

⁴⁴⁶ Op. cit., 2008, p. 308 e segs.

da *disponibilidade econômica e financeira* dos rendimentos derivados de atividades ilícitas, em razão do aumento patrimonial realizado com o recebimento dos recursos financeiros.

Esse dispositivo apenas esclarece que serão alcançados pelo imposto sobre a renda os rendimentos derivados de atividades ou transações lícitas ou ilícitas, ou percebidos com infração à lei ou não, na medida em que o que imposta para o Direito Tributário é que o beneficiário adquira a *disponibilidade econômica* da renda pelo recebimento dos recursos financeiros (*disponibilidade financeira*).

No instante em que se verifica o aumento patrimonial, se reputa ocorrido o fato existente e seus efeitos.

Feitas essas observações a respeito do contexto em que deve ser analisado o art. 118 do CTN como cláusula do *pecunia non olet* no Brasil, observamos que a doutrina nacional se divide, basicamente, em 03 (três correntes) a respeito do tema: **(i)** pela tributação irrestrita dos rendimentos ilícitos; **(ii)** pela intributabilidade dos rendimentos ilícitos; e, por fim, **(iii)** uma posição intermediária na defesa da intributabilidade dos rendimentos ilícitos, desde que observadas algumas circunstâncias.

Passaremos a ver cada uma delas, como forma de encontrar os subsídios para a análise interdisciplinar da tributação dos rendimentos derivados de atividades ilícitas proposta pelo presente trabalho.

4.2.1 Argumentos pela tributação

Como anotamos linhas acima, antes Código Tributário Nacional, a *interpretação econômica do fato gerador* chegou ao Brasil através da obra de RUBENS GOMES DE SOUSA⁴⁴⁷, inspirado no artigo 4º do Código Tributário Alemão de 1919 e pela *interpretação funcional* da Escola de Pavia.

O autor defendeu uma *interpretação moderna do Direito Tributário*, numa espécie de versão da *interpretação econômica* do Direito Tributário, segundo a qual a lei fiscal tributa uma

⁴⁴⁷ Op. cit., 1952, p. 79-80.

determinada *situação econômica*, de modo que quando essa se verifica, é devido o imposto, pouco importando as circunstâncias jurídicas em que se tenha verificado⁴⁴⁸.

Em última análise, o direito tributário deveria desconsiderar o direito, para considerar apenas os efeitos econômicos, o que fatalmente levaria à tributação dos rendimentos derivados de atividades ilícitas.

Seguindo na *interpretação econômica do fato gerador*, AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO defendeu que ao Direito Tributário interessa primordialmente a relação econômica, ainda que o fato gerador decorra de negócio jurídico nulo ou anulável⁴⁴⁹. Para o autor, a natureza do fato gerador da obrigação tributária seria um fato jurídico de consistência econômica, ou um fato econômico de relevância jurídica, cuja eleição pelo legislador se prestaria a servir de índice de capacidade contributiva, de modo que a configuração da capacidade econômica legalmente prevista tornaria inevitável a incidência.

Nesse contexto, para o autor, não tributar os atos ilícitos seria violar o princípio da isonomia fiscal e conceder uma exoneração tributária⁴⁵⁰, que colocaria os infratores numa posição mais vantajosa que o contribuinte honesto.

Com o tempo, as escolas de cunho mais formalista, contrárias à *interpretação econômica* e à análise funcional-teleológica (exceto em relação às imunidades), passaram a dominar a doutrina tributária nacional⁴⁵¹.

Não obstante, ainda hoje essa teoria permeia o pensamento de alguns doutrinadores como HERMES MARCELO HUCK⁴⁵², RICARDO LOBO TORRES⁴⁵³, MARCO AURÉLIO GRECO⁴⁵⁴ e TITO RESENDE⁴⁵⁵.

Para HERMES MARCELO HUCK, uma interpretação jurídica que considera a realidade econômica subjacente ao fato ou negócio jurídico é a resposta justa, equitativa e pragmática à tributação.

⁴⁴⁸ Ibid., p. 61.

⁴⁴⁹ 2017, op. cit. p. 68.

⁴⁵⁰ Ibid., p. 95.

⁴⁵¹ ANDRADE, 2006, op. Cit., p. 272.

⁴⁵² Op. cit., p. 324-325.

⁴⁵³ Op. cit., 2009, p. 144.

⁴⁵⁴ *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

⁴⁵⁵ RESENDE, Tito. *Revista Fiscal* de 1º/09/1942, nota 32. Também publicada na *Revista Fiscal* de 16-6 a 15/0/1950.

RICARDO LOBO TORRES⁴⁵⁶, baseado na teoria de AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, analisa diretamente a tributação das atividades ilícitas, defendendo que pouco importa a validade ou nulidade do ato privado através do qual se manifesta o fato gerador: configurada a capacidade econômica legalmente prevista, inevitável o nascimento da obrigação tributária. Para ele, pensar o contrário seria um sentimentalismo ilógico e infundado e, do ponto de vista tributário, conduziria à violação do princípio da isonomia fiscal. Haveria na exoneração tributária um resultado, na verdade, contraditório, que abriria aos infratores e criminosos a vantagem adicional da exoneração tributária, de que não gozam os contribuintes com igual capacidade contributiva decorrente da prática de atividades, profissões ou atos lícitos.

Assim, o constrangimento de pagar tributos não poderia recair apenas sobre os ganhos das atividades lícitas, devendo incidir também sobre as atividades ilícitas.

Como consequência, se o agente auferiu renda com a venda de drogas, com a exploração de jogos de azar, com a corrupção ou qualquer outra forma ilegal, em razão do *non olet*, deverá pagar tributos.

Imbuído do mesmo sentimento, ainda que não mais associado à *interpretação econômica do fato gerador*, ALIOMAR BALEEIRO afirma que “do ponto de vista moral, parece-nos que é pior deixá-los imunes dos tributos exigidos das atividades lícitas, úteis e eticamente acolhidas”⁴⁵⁷. O autor⁴⁵⁸, justamente nos comentários que fez ao art. 118 do CTN, sustenta que se o fato gerador ocorreu, ele não desaparece, do ponto de vista fiscal, pela nulidade ou anulação. Praticado o ato jurídico ou celebrado o negócio que a lei tributária elegeu como fato gerador, está nascida a obrigação tributária.

FERNANDO FAVACHO⁴⁵⁹, analisando o conceito de tributo, também compreende que a não tributação premiaria o crime e feriria a isonomia fiscal.

Vale lembrar que ALFREDO AUGUSTO BECKER há muito esclareceu que o art. 3º do CTN impede que a lei tome a ilicitude como elemento integrante do fato gerador abstrato (hipótese de incidência), de modo que o que defendem esses autores é a possibilidade de a

⁴⁵⁶ 2009, op. cit, p. 372

⁴⁵⁷ 2015, op. cit., p. 1106.

⁴⁵⁸ 2015, op. cit., p. 1106.

⁴⁵⁹ 2011, op. cit., p. 134.

autoridade administrativa abstrair ou ignorar a ilicitude do fato gerador ocorrido na ocasião do lançamento tributário, quando a lei não inclui na hipótese de incidência abstrata a ilicitude⁴⁶⁰.

BECKER ressalta que o fato gerador abstrato tem como pressuposto um fato econômico ou ato humano, considerado em sua realidade fática, abstraída de sua natureza jurídica (lícita ou ilícita). Portanto, se a ilicitude ocorre naquele fato econômico ou ato humano, ela não impede que o acontecimento daquele fato ou ato realize o fato gerador concreto. O direito deve apenas observar a ocorrência ou não dos fatos previstos como fato gerador da obrigação tributária, deixando de lado questões sociais, morais ou jurídicas (se ilícito ou não)⁴⁶¹.

No mesmo sentido, HUGO DE BRITO MACHADO, defende que ainda que a atividade ilícita não possa ser definida como hipótese de incidência do tributo, isso não autoriza concluir que caso a situação prevista abstratamente em lei como hipótese de incidência (a percepção de ganhos ou acréscimos patrimoniais) vier a se materializar por circunstância ilícita (rendimento auferido em razão do crime de corrupção passiva⁴⁶²), que o tributo não seja devido.

Nesse caso, o autor esclarece que o tributo não pode ter como hipótese de incidência a prática de um ilícito (art. 3º CTN), mas sim a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos⁴⁶³.

Partindo dessa distinção entre a descrição contida na norma geral (fato gerador abstrato) e o acontecimento do que está contido na descrição (fato gerador ocorrido), HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO⁴⁶⁴ considera que a tributação dos rendimentos auferidos em atividades ilícitas não representa a existência, no Direito brasileiro, de tributo sobre atividade ilícita. Para ele, não há violação à definição legal de tributo prevista no art. 3º do CTN. O fato gerador hipotético do imposto sobre a renda é a *disponibilidade econômica* ou *jurídica*, de modo que a ilicitude não é integrante do fato gerador hipotético, embora acidentalmente possa estar presente no fato gerador ocorrido. Do contrário, se estaria diante de uma penalidade.

⁴⁶⁰ Cf. Alfredo Augusto Becker, op. cit, 2013, p. 600-601 e 613.

⁴⁶¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Op. cit., 2002a, p. 355.

⁴⁶² O Código Penal, em seu artigo 317, define o crime de corrupção passiva como o de "solicitar ou receber, para si ou para outros, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida, ou aceitar promessa de tal vantagem."

⁴⁶³ *Curso de Direito Tributário*. 35 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 42.

⁴⁶⁴ Op. cit., 2018, p. 38-42.

Assim, para o autor, a ilicitude é irrelevante tanto para provocar a tributação, como para evitá-la, pois o que a tributação alcança é a riqueza projetada (acréscimo patrimonial) a partir das atividades ilícitas.

Por semelhantes razões, acolhem a possibilidade de a autoridade administrativa abstrair ou ignorar a ilicitude do fato gerador ocorrido na ocasião do lançamento tributário, BERNARDO RIBEIRO DE MORAES⁴⁶⁵, REGINA HELENA COSTA⁴⁶⁶, SCHOUERI⁴⁶⁷, ZELMO DENARI⁴⁶⁸ LUCIANO AMARO⁴⁶⁹, MIGUEL DELGADO GUTIERREZ, ARLINDO FELIPE DA CUNHA⁴⁷⁰ e MICHEL PRZEPIORKA⁴⁷¹.

No Judiciário brasileiro a questão da tributação dos atos ilícitos, de modo geral, tem restado autorizada.

Num dos primeiros julgados sobre a matéria, já discutido oportunamente, o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, julgando o RE 94.001, de relatoria do Ministro Moreira Alves, analisou um caso em que um Município quis agravar a punição de quem construía irregularmente. A Corte, partindo do pressuposto de que o art. 3º do CTN não admite que se tenha como tributo prestação pecuniária compulsória que constitua sanção de ato ilícito. Assim, concluiu não ser permitido, em nosso sistema tributário, que se utilize de um tributo com a finalidade extrafiscal de se penalizar a ilicitude. Tributo não é multa, nem pode ser usado como se o fosse.

Entretanto, não foi esse o entendimento firmado nos julgamentos posteriores.

No julgamento do *Habeas Corpus* nº 77.530, de relatoria do ministro Sepúlveda Pertence, a Primeira Turma do STF, entendeu que sociedades comerciais organizadas voltadas ao tráfico de drogas, que subtraíram lucros vultuosos advindos da atividade criminosa da contabilização e da declaração de rendimentos, teriam cometido, em tese, crime de sonegação fiscal, que não afastaria a tributação dos resultados econômicos de fato criminoso. O Tribunal

⁴⁶⁵ Ibid., p. 355.

⁴⁶⁶ Op. cit., p. 102.

⁴⁶⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Atos Ilícitos e Tributação. In: *Congresso Internacional de Direito Tributário*, XXI, 2017. Belo Horizonte: Associação Brasileira de Direito Tributário. Disponível em <<https://www.youtube.com/watch?v=cwUtrGuFvbg>> Acesso em 25 mai. 2018.

⁴⁶⁸ Op. cit., p. 217.

⁴⁶⁹ Op. cit., 275.

⁴⁷⁰ Op. cit., p. 768.

⁴⁷¹ OP. cit., p. 478-481.

considerou que “(...) antes de ser corolário do princípio da moralidade - constitui violação do princípio de isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética”.

Assim, ainda que o julgamento não tenha se baseado no ordenamento jurídico tributário para autorizar a tributação, mas sim no princípio da isonomia, na ética, e na doutrina de AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, viu-se que o STF teria passado a considerar que a ilicitude não contaminaria a obrigação de recolher o imposto sobre os rendimentos derivados da prática criminosa, e que a nossa legislação teria adotado a tributação irrestrita das rendas de origem ilícita.

No mesmo sentido, a Primeira Turma do STF julgou o *Habeas Corpus* nº 94.240, de relatoria do ministro Dias Toffoli, com base no art. 118 do CTN e na cláusula do *pecunia non olet*, considerou que ser possível a tributação de renda obtida em razão de atividade ilícita, uma vez que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Já o STJ, que julgou seu primeiro caso sobre o tema em 1998, seguiu a orientação do STF no *Habeas Corpus* nº 77.530. No *Habeas Corpus* nº 7.444/RS, de relatoria do ministro Edson Vidigal, a Quinta Turma do STJ decidiu ser possível a tributação sobre rendimentos auferidos de atividade ilícita, seja de natureza civil ou penal. A Turma considerou que o pagamento de tributo não seria uma sanção, mas uma arrecadação decorrente de renda ou lucro percebidos, mesmo que obtidos de forma ilícita.

Na mesma época, no julgamento do Recurso Especial nº 182.563/RJ, de relatoria do Ministro José Arnaldo Da Fonseca, a Quinta Turma do STJ considerou serem tributáveis, "ex vi" do art. 118, do CTN, as operações ou atividades ilícitas ou imorais, visto que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. Esse mesmo entendimento foi seguido nos julgamentos do Recurso Especial nº 1.493.162/DF, de relatoria do Ministro Herman Benjamin, pela Segunda Turma,

em 25/11/2014⁴⁷²; e no Recurso Especial nº 1.467.306/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, pela Segunda Turma, em 17/03/2015⁴⁷³.

Nesse mesmo sentido, há diversos julgados dos Tribunais Regionais Federais⁴⁷⁴(“TRFs”).

No âmbito administrativo, o CARF, nos processos administrativos nº, 13896.723262/2015-45⁴⁷⁵, 13896.723976/2015-53⁴⁷⁶, 13896.723534/2015-15⁴⁷⁷, 16004.720217/2015-24⁴⁷⁸, 10835.720460/2016-64⁴⁷⁹, 13896.723093/2016-24⁴⁸⁰, 19515.720502/2016-54⁴⁸¹, 10803.720060/2015-45⁴⁸², 16561.720199/2016-46⁴⁸³, 13896.723086/2016-22⁴⁸⁴, 16561.720052/2017-37⁴⁸⁵, 10580.728816/2017-31⁴⁸⁶ entre outros, manteve exigências de imposto sobre a renda sobre pagamentos de propina – inclusive em situações em que o produto do crime foi perdido para a União, como já vimos oportunamente⁴⁸⁷.

⁴⁷² Destaque-se o trecho da ementa “2. O art. 118, I, do CTN não pode ser interpretado de forma insulada, porquanto pode trazer sérias contradições aos demais dispositivos legais. O princípio do non olet, expresso no artigo citado, foi criado por Albert Hensel e Otmar Bühler e tem como escopo permitir a tributação das atividades ilícitas. Irrelevante, portanto, para a determinação do fato gerador, a validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes.”

⁴⁷³ Destaque-se o trecho da ementa: “3. Embora a regra de tributação possa atingir o produto patrimonial de uma atividade ilícita, ela não pode tomar como hipótese para a incidência do tributo uma atividade ilícita. Ou seja, se o ato ou negócio ilícito for subjacente à norma de tributação - estiver na periferia da regra de incidência -, surgirá a obrigação tributária com todas as consequências que lhe são inerentes. Por outro lado, não se admite que o ato ou negócio ilícito figure como elemento essencial da norma de tributação. [...]”.

⁴⁷⁴ TRF 4ª Região, 1ª Turma, apelação criminal nº 0005665-59.1998.4.04.7100, Rel. Vladimir Passos de Freitas, j. 09/06/1999, publicado em 09/06/1999; 8ª Turma, apelação criminal nº 0016494-48.2002.4.04.7104, Rel. Luiz Fernando Wowk Penteadado, j. 31/08/2008, publicado em 21/09/2005; 8ª Turma, apelação criminal nº 2002.71.04.016494-0/0016494-48.2002.4.04.7104, Rel. Luiz Fernando Wowk Penteadado, j. 24/08/2005, publicado em 14/09/2005; 7ª Turma, apelação criminal nº 0019095-49.1996.4.04.7100, Rel. José Luiz Borges Germano da Silva, j. 25/06/2002, publicado em 31/07/2002; 7ª Turma, apelação criminal nº 0061423-47.2003.4.04.7100, Rel. Néfi Cordeiro, j. 17/08/2010, publicado em 02/09/2010. TRF 3ª Região, Terceira Turma, Apelação Cível nº 30-52.1992.4.03.9999, Rel. Desembargador Federal Baptista Pereira, j. em 15/10/1997, publicado em 28/01/1998; TRF 3ª Região, Terceira Turma, Apelação/Remessa Necessária 0000275-93.2001.4.03.6110, Rel. Juiz Convocado Valdeci dos Santos, j. em 19/09/2007, publicado em 10/10/2007; TRF 2ª Região, Primeira Turma, Apelação Criminal 0052028-21.1998.4.02.0000, Rel. Desembargador Federal Ney Fonseca, j. 12/08/2002, publicado em 27/01/2003.

⁴⁷⁵ Acórdão 1302-002.549. Relator Luiz Tadeu Matosinho Machado, j.20/02/2018, publicado em 24/04/2018.

⁴⁷⁶ Acórdão 1301-003.019. Relator Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, j. 15/05/2018, publicado em 14/06/2018.

⁴⁷⁷ Acórdão 1302-002.788. Relator Luiz Tadeu Matosinho Machado, j.15/05/2018, publicado em 28/06/2018.

⁴⁷⁸ Acórdão 1301-000.589. Relator Amelia Wakako Morishita Yamamoto, j. 15/05/2018, publicado em 20/07/2018.

⁴⁷⁹ Acórdão 1401-002.881. Relator Daniel Ribeiro Silva, j. 18/09/2018, publicado em 10/10/2018.

⁴⁸⁰ Acórdão 1302-003.215. Relator Flavio Machado Vilhena Dias, j. 20/11/2018, publicado em 21/12/2018.

⁴⁸¹ Acórdão 2402-006.796. Relator Luis Henrique Dias Lima, j. 04/12/2018, publicado em 31/12/2018.

⁴⁸² Acórdão 2402-006.795. Relator Luis Henrique Dias Lima, j. 04/12/2018, publicado em 31/12/2018.

⁴⁸³ Acórdão 2301-005.941. Relator Marcelo Freitas de Souza Costa, j. 14/03/2019, publicado em 11/04/2019.

⁴⁸⁴ Acórdão 1401-003.135. Relator Claudio de Andrade Camerano, j. 20/02/2019, publicado em 13/03/2019.

⁴⁸⁵ Acórdão 2301-006.053. Relator Antonio Sávio Nasureles, j. 08/05/2019, publicado em 01/07/2019.

⁴⁸⁶ Acórdão 1402-003.893, Relatora Edeli Pereira Bessa, j. 14/05/2019, publicado em 04/06/2019.

⁴⁸⁷ Acórdãos 2402-006.795, 2402-006.796 e 2301-005.941.

Como vimos, nesses casos, decidiu o CARF que

(...) a perda da titularidade do produto do crime não elide a constatação de que, à data em que recebeu dinheiro fruto do crime de corrupção, tinha titularidade econômica e jurídica sobre aqueles valores”⁴⁸⁸⁻⁴⁸⁹; ou ainda, que “a pena de perdimento pode ensejar a expropriação decorrente de crime, porém isto não impede a tributação pois, a relação que ocorrerá com o patrimônio do beneficiário em momento posterior ao da disponibilidade econômica da ‘propina’, é fato estranho à relação jurídico-tributária⁴⁹⁰.

Vê-se, portanto, que a tributação do ato ilícito, inicialmente baseada na chamada interpretação econômica do fato gerador, atualmente encontra apoio na doutrina que, analisando o momento do lançamento, entende que a autoridade administrativa poderia abstrair ou ignorar a ilicitude do fato gerador ocorrido, quando a lei não inclui na hipótese de incidência abstrata a ilicitude, inclusive com o amplo apoio da jurisprudência administrativa e judicial.

4.2.2 *Argumentos pela não tributação*

Por outro lado, há autores que entendem que os argumentos a respeito de ética e moralidade, ou seja, esse sentimento de injustiça segundo o qual os criminosos não poderiam receber tratamento tributário mais vantajoso que os contribuintes honestos, são pré-jurídicos e não refletem a correta interpretação do art. 118 do CTN. Além disso, o aplicador do Direito não poderia deixar de considerar as demais normas no nosso ordenamento jurídico que incidem sobre os mesmos fatos jurídicos, inclusive atribuindo sanções à mesma conduta criminosa.

Para tais autores, não seria admitida a tributação dos atos ilícitos.

GERALDO ATALIBA⁴⁹¹, sem se referir diretamente à tributação sobre os ilícitos, entende que recebimentos ilícitos são ilegítimos e, portanto, não se incorporam ao patrimônio do sujeito que os recebe.

⁴⁸⁸ Acórdão 2301-006.053. Relator Antonio Sávio Nastureles, j. 08/05/2019, publicado em 01/07/2019.

⁴⁸⁹ Acórdão 1402-003.893, Relatora Edeli Pereira Bessa, j. 14/05/2019, publicado em 04/06/2019.

⁴⁹⁰ Acórdão 2301-005.941. Relator Marcelo Freitas de Souza Costa, j. 14/03/2019, publicado em 11/04/2019.

⁴⁹¹ Op. cit., 2016, p. 27.

No mesmo sentido, JOSÉ APARICIO PÉREZ⁴⁹², quando analisa que os frutos dos crimes contra a propriedade (ex. roubo) continuam pertencendo à vítima, motivo pelo qual não poderiam ser alcançados pela tributação.

Já PETRÔNIO BATISTA DE ARAÚJO⁴⁹³ considera que as infrações à lei não são tributáveis, pois, antes, devem ser punidas com multas confiscatórias voltadas à sua extinção ou repressão.

MARY ELBE QUEIROZ⁴⁹⁴, ressaltando que a sanção tributária não pode constituir sanção de ato ilícito, entende que a tributação do produto do crime representaria, em última instância, a aquiescência do Estado com o ato criminoso, que teria permissão para se beneficiar de uma parte do produto do crime através da cobrança do tributo. Para a autora, o procedimento mais adequado seria a o confisco ou o sequestro dos bens e valores adquiridos ilicitamente, após a devida condenação no âmbito penal (com o contraditório e ampla defesa).

Igualmente movido pelo pensamento de que o Estado, pelo princípio da moralidade pública, não pode participar do produto do crime, IVES GANDRA MARTINS⁴⁹⁵ entende que o Estado deve combater o crime, e não se beneficiar de seu produto⁴⁹⁶.

Não obstante, o autor ressalva que em algumas situações a tributação estaria autorizada, como forma de reconhecer o fato indesejado e buscar exterminá-lo ou reduzi-lo. De tal modo, o Estado não poderia tributar o homicídio ou o estelionato, já que o ilícito estaria atingindo a vida de terceiros contra a sua própria vontade. Tributar esses crimes representaria um apoio à própria destruição da sociedade. Por outro lado, o Poder Público poderia tributar os ilícitos da lei moral, tidos como indesejáveis, como o sensualismo, jogos e dependência de drogas (*victimeless crimes*), que não são desestabilizadores das estruturas fundamentais da sociedade – como o respeito à vida e ao patrimônio dos indivíduos –, para o fim de reduzir tais

⁴⁹² PÉREZ, José Aparicio. El tratamiento fiscal de actividades ilícitas y fondos de origen ilegal. *Revista Cronica Tributaria*, n. 76. Madrid: Ministerio de Hacienda: Instituto de Estudios Fiscales, 1995, p. 12.

⁴⁹³ ARAÚJO, Petrónio Batista de. *Imposto sobre a transmissão de propriedade*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1954, p. 52.

⁴⁹⁴ QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regramatriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas*. Barueri: Manole, 2004, p. 73.

⁴⁹⁵ O princípio da moralidade pública e o fato gerador do imposto sobre a renda. In: *Cadernos de direito tributário e finanças públicas*. Revista dos Tribunais, ano 2, n. 5, outubro/dezembro 1993, p. 10.

⁴⁹⁶ GALARZA rejeita esse pensamento, por entender que o Estado, quando tributa o ilícito, não está o fazendo a título de lucro ou para proteger o criminoso, mas sim por exigir que os cidadãos cumpram com a sua obrigação de solidariedade perante a sociedade, considerando a manifestação de capacidade contributiva. Op. cit., p. 142-143.

comportamentos, mesmo que autorizando, pelo respeito à liberdade individual, trazer para o plano da licitude tributária atuação ilícita para o direito natural⁴⁹⁷.

Na Espanha, SILVINA BACIGALUPO SAGGESE⁴⁹⁸ entende que o Estado, nesse contexto, se tornaria um receptor dos frutos ilicitamente auferidos, de modo que a consequência adequada para evitar que o criminoso usufrua do produto de seu ato seria o confisco, e não a tributação.

Comentando a obra de ALIOMAR BALEEIRO, MISABEL ABREU MACHADO DERZI defende a intributabilidade dos atos comprovadamente ilícitos. Para tanto, a autora compreende que houve uma evolução, já não mais se admitindo a irrelevância da ilicitude, devendo-se sustentar não serem tributáveis os bens e direitos oriundos de atividades ilícitas.

Sua defesa, essencialmente, se baseia no fato de o Código de Processo Penal⁴⁹⁹ e o Decreto-lei nº 9.760/1946⁵⁰⁰ há muito preverem o perdimento dos bens de origem criminosa. De igual modo, a Lei nº 9.613/1998, ao dispor sobre “crimes de lavagem de dinheiro”, determinou, como efeitos da condenação, a perda dos bens, direitos e valores, objeto do crime, assim como a interdição do exercício de cargo ou função pública de qualquer natureza (art. 7º, incisos I e II⁵⁰¹).

Assim, a autora conclui que pode ser exigido o imposto sobre a omissão de receitas, desde que tenham origem ilícita, mas nunca comprovadamente criminosa.

Trata-se de “alternativas excludentes, ou a origem dos recursos é lícita, cobrando-se em consequência o tributo devido e sonogado, por meio de execução fiscal, ou é ilícita, sendo cabível o perdimento dos bens e recursos, fruto da infração” – não obstante nos pareça que,

⁴⁹⁷MARTINS, Ives Gandra. *Teoria da Imposição Tributária*. 2 ed., São Paulo: LTr, 1998, p. 320-321.

⁴⁹⁸ SAGGESE, Silvina Bacigalupo. *Ganancias ilícitas y derecho penal*. Madri: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., 2002, p. 22 e 231.

⁴⁹⁹ “Art. 125. Caberá o seqüestro dos bens imóveis, adquiridos pelo indiciado com os proventos da infração, ainda que já tenham sido transferidos a terceiro. [...]”

Art. 132. Proceder-se-á ao seqüestro dos bens móveis se, verificadas as condições previstas no art. 126, não for cabível a medida regulada no Capítulo XI do Título VII deste Livro”.

⁵⁰⁰ “Art. 1º Incluem-se entre os bens imóveis da União: [...]”

k) os bens perdidos pelo criminoso condenado por sentença proferida em processo judiciário federal”.

⁵⁰¹ “Art. 7º São efeitos da condenação, além dos previstos no Código Penal:

I - a perda, em favor da União - e dos Estados, nos casos de competência da Justiça Estadual -, de todos os bens, direitos e valores relacionados, direta ou indiretamente, à prática dos crimes previstos nesta Lei, inclusive aqueles utilizados para prestar a fiança, ressalvado o direito do lesado ou de terceiro de boa-fé;

II - a interdição do exercício de cargo ou função pública de qualquer natureza e de diretor, de membro de conselho de administração ou de gerência das pessoas jurídicas referidas no art. 9º, pelo dobro do tempo da pena privativa de liberdade aplicada”.

para a autora, o produto ou proveito do crime não seria tributável independente de haver ou não o confisco no caso concreto.

A perspectiva diferenciada proposta por MISABEL DERZI fez surgir no Brasil uma corrente de pensamento que pugna pela intrIBUTABILIDADE do produto do crime, considerando que o produto (reconhecidamente) do crime deve ser perdido ou sequestrado como consequência da condenação no âmbito penal.

Em artigo sobre o tema, SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO⁵⁰² retoma as palavras da professora mineira, para acompanhar integralmente seu pensamento de que a consequência da ilicitude é o perdimento dos bens, do lucro ou do capital ilicitamente obtido.

Assim, a atividade lícita, exercida *contra legem*, pode ser tributada; todavia, considerando que o nosso ordenamento jurídico determina o perdimento ou sequestro do produto do crime, então a consequência correta da ilicitude comprovada (por condenação em processo penal) é o perdimento ou sequestro dos bens ou direitos, caso em que o Estado, conhecendo a origem ilícita desses bens e direitos, não poderia se associar ao delinquente e dele cobrar uma quota, a título de tributo.

RENATO LOPES BECHO, também partindo do pensamento de MISABEL DERZI, defende que o processo criminal é *prejudicial* em relação ao tributário⁵⁰³, já que a alegação, em sede de execução fiscal, acerca da existência de processo criminal em andamento, suspende o feito executivo até o julgamento definitivo a respeito da apuração do suposto crime. Somente após o processo criminal apurar a inexistência do crime, poderá a execução fiscal prosseguir com a exigência do tributo.

Em artigo específico a respeito da tributabilidade dos atos ilícitos, RENATO LOPES BECHO critica a doutrina nacional, que não analisou a interdisciplinaridade do Direito Tributário com o Direito penal – isto é, deixou de analisar as consequências da ilicitude –, pressupondo que o Direito Tributário seria autônomo em relação ao ordenamento jurídico. Ele lembra que o art. 3º e 91, inciso II, alínea “b”, Código Penal⁵⁰⁴, bem como os arts. 125 a 144

⁵⁰² Op. cit., 2018.

⁵⁰³ 2015, loc. cit., p. 88. O autor desenvolve também a teoria no artigo “A discussão sobre a tributabilidade de atos ilícitos”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 172, 2010, p. 101.

⁵⁰⁴ “Art. 91 - São efeitos da condenação: [...]

II - a perda em favor da União, ressalvado o direito do lesado ou de terceiro de boa-fé:[...]

b) do produto do crime ou de qualquer bem ou valor que constitua proveito auferido pelo agente com a prática do fato criminoso”.

do Código de Processo Penal, e outras leis esparsas de Direito Penal, determinam que um dos efeitos da condenação criminal é o confisco do produto do crime, regulando os exatos termos para proceder ao sequestro de bens móveis e imóveis⁵⁰⁵.

Assim é que HELOISA ESTELLITA e ALDO DE PAULA JÚNIOR, partindo, por sua vez, da perspectiva proposta por RENATO LOPES BECHO, entendem que a renda derivada de ilícitos penais, apesar de se encontrar na esfera de controle do agente, não pode ser tributada, pois permanece em verdadeiro estado de não-propriedade, o que descaracterizaria a necessária manifestação de capacidade contributiva própria, que está na base da tributação sobre a renda.

Esse pensamento se baseia no fato de que o agente que auferir renda com a prática de crime está sempre na iminência de restituir o produto do crime ao ofendido ou, caso tal providência não seja adotada, deverá perder tais rendimentos em benefício da União Federal (art. 91, II, b, Código Penal)⁵⁰⁶.

Assim, para eles, embora o agente tenha disponibilidade econômica da renda, não a teve em seu sentido jurídico, já que a origem criminosa impede a sua titularidade⁵⁰⁷.

Essa conclusão muito se assemelha à do espanhol RAMÓN FALCÓN Y TELLA⁵⁰⁸, para quem a aparência de propriedade não se identifica com um direito subjetivo reconhecido e protegido pelo ordenamento; em havendo atividade ilícita, não existe capacidade contributiva nem se pode entender que o fato gerador foi realizado.

Semelhantemente, o peruano JORGE BRAVO CUCCI⁵⁰⁹, analisando especificamente o imposto sobre a renda, defende que sob uma perspectiva jurídica, o produto do crime não incrementa o patrimônio do criminoso, pois, para tanto, não bastaria a posse dos bens ou rendimentos, sendo necessário que o sujeito tenha o título jurídico⁵¹⁰.

⁵⁰⁵ 2010, loc. cit., p. 106-110.

⁵⁰⁶ João Francisco Bianco manifestou-se no mesmo sentido em Mesa de debates do IBDT de 05/04/2018, quando afirmou o seguinte “imaginemos que ele tenha sido pego pela polícia, ele tenha que devolver todo o produto do assalto. Não tem sentido ele ser tributado em cima de uma renda cujo direito à aquisição dessa titularidade, dessa renda, não foi definitivamente adquirido”. op. cit.

⁵⁰⁷ ESTELLITA, Heloisa; PAULA JÚNIOR, Aldo de. Consequências tributárias e penais-tributárias da corrupção. In: LEITE, Alaor, TEIXEIRA, Adriano (org.). *Crime e Política: corrupção, financiamento irregular de partidos políticos, caixa dois eleitoral e enriquecimento ilícito*. São Paulo: FGV, 2017, p. 111.

⁵⁰⁸ FALCÓN Y TELLA, Ramón. La posibilidad de gravar los hechos constitutivos de delitos: SAP Madrid 24 de enero 1998. *Quincena Fiscal*, n. 11, 1999, p. 7.

⁵⁰⁹ Op. cit., p. 367.

⁵¹⁰ No mesmo sentido se manifestam MOLINA, Pedro Herrera Manuel. *Fiscalidad de los actos ilícitos: la antijuridicidad em los supuestos de hecho de la obligación tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2003,

Para o autor, seria um contrassenso admitir que o delito é um ato ilícito e permitido pelo ordenamento jurídico, recebendo tratamentos deônticos diversos do ordenamento, isto é, não é possível que a partir de um mesmo fato se extraia modais proibitivos (uma norma) e permissivos ou obrigatórios (outra norma) direcionados ao mesmo indivíduo.

Já MYRIAN PASSOS SANTIAGO⁵¹¹, também seguindo o pensamento de MISABEL DERZI, em dissertação de mestrado defendida perante a Universidade Federal de Minas Gerais – posteriormente publicada – entende não ser possível desconhecer a origem das rendas e dos bens no estudo da incidência da norma tributária, pois o caráter ilícito dos fatos pode privá-los de quaisquer efeitos jurídicos.

A autora distingue os ilícitos penais (crimes) dos demais ilícitos (civis, administrativos, tributários, etc.), para concluir que as manifestações de capacidade econômica que tenham origem direta em crimes não poderão ser objeto de tributação, pois a despeito de manifestarem conteúdo econômico, não se identificam com quaisquer fatos juridicizados pela norma tributária e, também, porque o produto do crime estará sempre conectado à ilicitude que lhe deu causa, convertendo-o em enriquecimento sem causa jurídica, passível de apreensão estatal (apreensão, sequestro ou perdimento dos bens). Para os demais ilícitos, a autora entende que a tributação só ocorrerá se a ilicitude não for causa imediata da manifestação de riqueza por ela produzida, isto é, se for um fator externo ao fato tributário previsto no fato gerador hipotético.

Por isso, a ilicitude seria intrínseca à renda derivada de atividades ilícitas, sendo sua causa imediata, o que excluiria a tributação. Por isso, o produto da atividade criminosa deveria ser objeto da Ciência Penal e não do Direito Tributário.

Conseqüentemente, se o agente fiscal tomar conhecimento da ilicitude como causa imediata do fato tributado antes do lançamento, deverá ele encerrar seu trabalho e denunciar o crime ao agente público competente, pois, nessa hipótese, as normas do Direito Penal serão os instrumentos adequados para sancionar o ilícito.

A autora considera que a resposta para a tributação ou não das atividades ilícitas advém da observação da fenomenologia jurídica do fato gerador abstrato. A análise da capacidade contributiva sobre fatos ilícitos leva à conclusão de que está presente a capacidade econômica,

p. 81; CUCCI, Jorge Bravo. Op. cit., p. 368; BELLINI, Federico. Op. cit., p. 23; ANDRADE, Paulo Roberto. Op. cit., p. 159.

⁵¹¹ SANTIAGO, Myrian Passos. *Tributação do ilícito*. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, pp. 137-149 e 161-164.

mas não a capacidade contributiva. Haverá capacidade contributiva se os fatos indicativos de capacidade econômica estiverem vinculados às exigências coletivas e aos valores constitucionais.

Ocorre que o produto do crime não pertence ao criminoso e está, inclusive, sujeito à sequestro pelo Poder Público ou ao perdimento. Por isso, não há capacidade contributiva subjetiva, nem possibilidade de tributação dos bens e direitos derivados de atividades ilícitas.

De fato, até os autores que pugnam pela tributabilidade dos lícitos – considerando que a autoridade administrativa poderia abstrair ou ignorar a ilicitude do fato gerador ocorrido, quando a lei não inclui na hipótese de incidência abstrata a ilicitude – reconhecem que na hipótese de perdimento dos bens e direitos produto do crime, o acréscimo patrimonial seria abortado pela sansão penal, de modo que não caberia a tributação desses rendimentos.

Assim concordam HUGO DE BRITO MACHADO⁵¹², HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO⁵¹³, SCHOUERI⁵¹⁴, MIGUEL DELGADO GUTIERREZ e ARLINDO FELIPE DA CUNHA⁵¹⁵.

Não obstante, diferentemente do pensamento dos autores que pugnam pela intributabilidade dos autos ilícitos, diante dos quais a consequência é o confisco, e não a tributação; para esses autores, os rendimentos derivados do produto ou proveito do crime são, a princípio, tributáveis, exceto se decretado o confisco no caso concreto. Portanto, se houver o confisco, então não há tributação.

Como observa PAULO ROBERTO ANDRADE⁵¹⁶, são dois pontos de vista: confisco e tributação não convivem, mas por razões diferentes. Para uma parte da doutrina, sendo o confisco uma *imposição*, a tributação é *incabível*; já para outra parcela da doutrina, o confisco e o tributo serial *alternativas excludentes*, de modo que o legislador não poderia lançar mão de ambos simultaneamente.

Na jurisprudência, a despeito do entendimento dominante no sentido de autorizar a tributação das atividades ilícitas, há decisão – que cremos ser isolada – da 6ª Turma do STJ no

⁵¹² MACHADO, Hugo de Brito, Comentários ao Código Tributário Nacional. Vol. 2. São Paulo: Atlas, 2014, p. 389.

⁵¹³ Op. cit., 2018, p. 47.

⁵¹⁴ Op. cit., 2019, p. 156.

⁵¹⁵ Op. cit., p. 768.

⁵¹⁶ Op. cit., p. 174.

Habeas Corpus nº 55.217/RR⁵¹⁷, relacionada à *Operação Gafanhoto*, que decidiu não serem tributáveis os valores de salários de diversos servidores recebidos por uma paciente, não declarados ao fisco. O Tribunal entendeu que a paciente não tinha o dever de declarar tais rendimentos à Receita Federal do Brasil, pois isso implicaria autoacusação e a eliminação do caráter ilícito do fato pelo recolhimento do tributo.

No âmbito administrativo, como vimos, a *Operação Lava Jato* deflagrou uma série de lançamentos de imposto sobre a renda sobre os bens e direitos derivados das atividades ilícitas, lançamentos esses que foram mantidos pelo CARF, mesmo em situações onde o produto do crime sabidamente foi perdido em favor da União⁵¹⁸.

Como analisamos, tem entendido o CARF que a expropriação de valores recebidos pelo contribuinte em prol da União, em razão da prática de crime devidamente reconhecido por sentença condenatória, não alteraria a ocorrência do fato gerador do imposto, mas se constituiria em efeito da condenação penal. Assim, ocorrido o fato gerador, suas consequências tributárias se manteriam no tempo e no espaço.

Muito embora o tribunal administrativo considere que a pena de perdimento pode ensejar a expropriação do patrimônio decorrente de crime (pelo perdimento ou sequestro), conclui que isso não impediria a tributação, pois a relação que ocorrerá com o patrimônio do beneficiário em momento posterior ao da disponibilidade econômica da “propina”, seria fato estranho à relação jurídico-tributária.

4.2.3 *Posição intermediária*

Por tudo quanto até aqui exposto a respeito do art. 118, inciso I, do CTN e o *non olet* no Brasil, percebe-se o dissenso doutrinário a respeito da extensão da cláusula e o consenso jurisprudencial a respeito da tributação irrestrita dos bens e direitos de atividades ilícitas, em razão da possibilidade de a autoridade administrativa abstrair ou ignorar a ilicitude do fato

⁵¹⁷ HC 55.217/RR. Relator Min. Nilson Naves. Brasília, 20/06/2006. Diário de Justiça de 25/05/2006, p. 7.

⁵¹⁸ Acórdãos 2402-006.795, 2402-006.796 e 2301-005.941.

gerador ocorrido, já que o que a tributação alcança é a riqueza projetada a partir das atividades ilícitas.

Não obstante, parte da doutrina defende uma posição intermediária, em que é autorizada a tributação dos bens e direitos produtos do crime, mas não de forma irrestrita.

Assim, a tributação dos atos ilícitos não teria uma solução geral aplicável à generalidade dos casos.

Para JOSÉ CASALTA NABAIS⁵¹⁹, os rendimentos derivados de atividades ilícitas são, a princípio, tributáveis, mas não poderão mais ser se tiverem passado por processo ablativo em sede de direito sancionatório (apreensão, confisco, restituição ou suporte de indenização). O autor pondera que não é possível adotar posições extremas sobre o tema, seja para acolher irrestritamente o *non olet*, seja para aqueles que veem a tributação desses bens e direitos como uma participação do Estado no produto do crime.

Portanto, considerando as consequências da ilicitude num dado ordenamento jurídico, a tributação dos rendimentos ilícitos não seria autorizada em todas as situações, nem absolutamente vedada.

DOUGLAS FISCHER⁵²⁰, após uma análise tanto do pensamento doutrinário que entende pela tributação dos bens e direitos derivados do crime, quanto pela não tributação, conclui pela tributação de rendimentos ilícitos, desde que tenham origem ilícita, mas não criminosa. Se o fato for também *tipificado* um crime, o autor entende pela necessidade de fazer uma dicotomia entre as situações: quando a condenação penal impõe a perda do produto do crime em favor da União; e quando, porventura, há a extinção da pretensão punitiva pela morte (art. 117, inciso I, do Código Penal), prescrição e/ou decadência (ou qualquer uma das razões do art. 107 do Código Penal) ou de absolvição.

Isso, porque, no caso de perdimento, não haveria o acréscimo patrimonial injustificável, caso em que a tributação representaria cominação de dupla imposição sobre o mesmo fato, violando os princípios da igualdade, justiça fiscal e da moralidade.

⁵¹⁹ NABAIS, José Casalta. *Dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 505-506.

⁵²⁰ FISCHER, Douglas. Op. cit., 2018, p. 263-264.

Assim é que para CÉSAR GALARZA⁵²¹, o produto ou proveito do crime não seria tributável em razão da decretação judicial do confisco no caso concreto, de maneira que a legislação tributária deveria fazer remissão à legislação penal, estabelecendo que no caso de existir indícios ou provas da prática de um crime, a autoridade administrativa deveria suspender o lançamento tributário até a condenação definitiva do criminoso na esfera penal.

Para tanto, a decadência do direito de a administração tributária lançar ou não o tributo sobre os rendimentos ou proveitos do ato ilícito deveria ficar suspensa, sendo retomada uma vez cessada a intervenção judicial na esfera penal⁵²².

PAULO ROBERTO ANDRADE⁵²³ também não considera possível afirmar, genericamente, que os atos ilícitos devem submeter-se ou não à tributação, preferindo agrupar situações para sistematizar as disciplinas aplicáveis.

Ele propõe analisar se a ilicitude inibe a realização típica da materialidade fiscal legalmente definida. Ou seja, não bastaria analisar o embate entre ilicitude e tributação; é preciso também estudar os efeitos da ilicitude para a tributação.

A norma tributária não pode perseguir o ilícito, mas no máximo, desprezá-lo. Todavia, a norma tributária não incidirá nos casos em que a ilicitude inibir a realização típica do fato gerador hipotético ou quando os seus efeitos suprimirem a capacidade contributiva revelada inicialmente.

Esse pensamento, aliás, embora não claramente formulado nesse sentido, pode ser extraído tanto de autores que defendem a tributação dos rendimentos ilícitos, como de alguns que defendem a intributabilidade desses rendimentos.

Como salientamos acima, até os autores que pugnam pela tributabilidade dos lícitos reconheceram que na hipótese de o perdimento dos bens e direitos produto do crime, o acréscimo patrimonial seria abortado pela sanção penal, de modo que não caberia a tributação desses rendimentos⁵²⁴.

⁵²¹ Op. cit., p. 106.

⁵²² No caso, o autor fala em suspensão da prescrição, uma vez que o ordenamento jurídico espanhol autoriza tanto a interrupção como a suspensão da prescrição.

⁵²³ Op. cit., p. 278 e segs.

⁵²⁴ Hugo de Brito Machado, op. cit., 2014, p. 389; Luís Eduardo Schoueri, Op. cit., 2019, pp. 151-157; Miguel Delgado Gutierrez e Arlindo Felipe da Cunha, Op. cit., p. 768.

Entre os que pugnam pela não tributação, SACHA CALMON⁵²⁵, discutindo o pensamento de MISABEL DERZI, observa que a atividade lícita, exercida *contra legem*, pode sim ser tributada; mas, considerando que o nosso ordenamento jurídico determina o perdimento ou sequestro do produto do crime, conclui que a consequência correta da ilicitude comprovada (por condenação em processo penal) é o perdimento ou sequestro dos bens ou direitos.

E HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO⁵²⁶, criticando o pensamento de SACHA CALMON, MISABEL DERZI e RENATO LOPES BECHO, distingue os casos em que o produto do crime é perdido em favor da União, dos fatos geradores anteriores ao perdimento, para reconhecer que no primeiro caso, de fato, não seria o caso de cobrar tributos.

O autor pondera que a realidade é complexa e, portanto, nem sempre os rendimentos derivados de atividades criminosas são descobertos, complicando a aplicação de penas de perdimento; além disso, o juízo penal que decreta a pena de perdimento ou confisco no âmbito da condenação penal é diverso da autoridade fiscal (e do juízo) que descobre os rendimentos ilícitos, o que dificulta a rápida e eficaz solução de “confiscar em vez de tributar”; e, por fim, considera que se a autoridade fiscal lança o tributo independente da origem lícita ou ilícita, não pode o contribuinte invocar a ilicitude como fundamento para eximir-se da tributação, a menos que o perdimento já se tenha consumado.

LUIS EDUARDO SCHOUERI⁵²⁷ também critica a posição de MISABEL DERZI, SACHA CALMON e RENATO LOPES BECHO, considerando que a pena de perdimento só ocorre ao final de um processo penal e, até então o criminoso terá a propriedade e fruirá do produto ou proveito do crime e, havendo riqueza fruída ou consumida pelo delinquente, que revela sua capacidade contributiva (renda consumida) e autoriza a incidência do imposto sobre a renda.

⁵²⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., 2018.

⁵²⁶ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Op. cit., 2018, p. 43-47.

⁵²⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. Op. Cit., 2009, p. 157-158.

4.2.4 Nossa posição: pela tributação dos rendimentos derivados de atividades ilícitas, exceto quando perdidos ou sequestrados em favor da União

Entendemos que o melhor direito está com os autores que adotam uma posição intermediária segundo a qual, em princípio, estaria autorizada a tributação de rendimentos derivados de atividades ilícitas em razão da autorização do art. 43 c/c arts. 114, 116, inciso I e 118, inciso I, do CTN, uma vez que o fato gerador hipotético do imposto sobre a renda é a disponibilidade econômica (ou jurídica), de modo que a ilicitude não é integrante do fato gerador hipotético, embora acidentalmente possa estar presente no fato gerador ocorrido (art. 3º CTN); exceto nos casos em que o aumento patrimonial tenha origem comprovadamente criminosa – e por comprovadamente criminosa, consideramos a condenação no âmbito penal.

A norma tributária não pode perseguir o ilícito, mas no máximo, desprezá-lo. Todavia, a norma tributária não incidirá nos casos em que a ilicitude inibir a realização típica do fato gerador hipotético ou quando os seus efeitos suprimirem a capacidade contributiva revelada inicialmente⁵²⁸ – o que ocorre quando os rendimentos são perdidos ou sequestrados em favor da União, como consequência da condenação em processo penal.

Nesses casos, entendemos que não há como nascer a obrigação tributária, pela nulificação do fato descrito na hipótese de incidência, sendo que a sentença penal condenatória que decreta o perdimento do proveito ou produto do crime tem carga declaratória negativa de titularidade e de disponibilidade ao autor do crime, de modo que, no seu objeto, não se pode enxergar capacidade contributiva a ser tributada.

E uma vez que não é a atividade ilícita que dá ensejo à tributação, mas sim o resultado econômico decorrente dos atos ilícitos (art. 153, inciso III, da CF/88 e o art. 43 do CTN), o perdimento dos bens ou rendimentos de origem criminosa em momento subsequente afeta a *disponibilidade econômica* previamente adquirida. Para que ela se verifique, conforme vimos linhas acima, deve o sujeito estar na efetiva posse dos bens ou valores – o chamado regime de caixa, no âmbito da *disponibilidade financeira*.

Concordamos com JOSÉ CASALTA NABAIS, quando pondera que não é possível adotar posições extremas sobre o tema, seja para acolher irrestritamente o *non olet*, seja para

⁵²⁸ ANDRADE, Paulo Roberto. Op. Cit., 2008, p. 278 e segs.

considerar a tributação desses bens e direitos como uma participação do Estado no produto do crime.

Como consequência desse pensamento, o processo criminal é tido como *prejudicial* à execução fiscal, que, por sua vez, só deverá ter andamento diante de *constatação judicial penal de que não há ilícito a ser punido*⁵²⁹.

Isso, porque, o efeito declaratório da sentença penal se sujeita a termo suspensivo, de maneira que somente após o trânsito em julgado da ação penal é que se terá a declaração acerca da existência/inexistência da disponibilidade dos rendimentos derivados do crime, que tem por efeito trazer uma certeza jurídica.

Ou seja, o art. 118 do CTN, quando preleciona que a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se a validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos, de fato, apregoa que a validade, invalidade, nulidade, anulabilidade ou mesmo a anulação já decretada do ato jurídico são irrelevantes para o Direito Tributário.

Consequentemente, praticado o ato jurídico ou celebrado o negócio que a lei tributária exigiu em fato gerador, está nascida a obrigação de pagar o tributo ao erário⁵³⁰.

Todavia, isso não pode significar a tributação de rendimentos produto (reconhecidamente) do crime, considerando que um dos efeitos da condenação penal é a recuperação dos bens, direitos e valores, objeto do crime em favor do Estado como decorrência da declaração acerca da existência/inexistência da disponibilidade dos rendimentos derivados do crime.

A obrigação tributária subsiste independentemente da validade ou invalidade do ato, desde que o ato, em si, não seja criminoso, caso em que receberá sanção penal. O Direito Tributário não é autônomo ao ordenamento jurídico, sendo de rigor sua análise interdisciplinar com o Direito Penal.

Há exemplos da jurisprudência pátria acerca do que entendemos ser a correta aplicação do art. 118 do CTN.

⁵²⁹ BECHO, Renato Lopes. Op. cit., 2018, p. 88; op. cit., 2010, p. 101.

⁵³⁰ Cf. BALEIRO, Aliomar. 2015, loc. cit., p. 1105.

O TRF da 3ª Região, na Apelação Cível nº 0023146-35.2010.4.03.6100⁵³¹, de relatoria do Desembargador Federal Johonsom di Salvo, analisando uma importação considerada ilícita, decidiu que o fato gerador da tributação incidente na operação de importação se perfectibilizou com o registro de importação (PIS/COFINS importação, Imposto de Importação e Taxa SISCOMEX) e com o desembaraço aduaneiro (IPI importação), implicando no nascimento da obrigação tributária.

A Corte Regional entendeu que a tributação não é afetada pela validade jurídica dos atos praticados que geraram a tributação, ou pelos efeitos efetivamente ocorridos, na forma do art. 118 do CTN, mantendo-se a cobrança dos respectivos débitos tributários mesmo que identificada posteriormente fraude na importação.

Na Apelação Cível nº 0309793-34.1996.4.03.6102⁵³², de relatoria do Juiz Convocado Silva Neto, o TRF da 3ª Região manteve a exigência de IRRF sobre valores recebidos em financiamento bancário, aprovado com base em falso recibo de pagamento por serviços de reforma de imóvel, porque restou demonstrado não ter havido a prestação dos serviços e muito menos o pagamento dela reforma do imóvel, tendo o documento sido elaborado com a exclusiva finalidade de permitir a operação de crédito bancário.

No caso, o tribunal aplicou o art. 118, inciso I, do CTN, para entender que a simulação do serviço não afasta a tributação.

Ainda, na Apelação Cível nº 0005175-37.1996.4.03.6000⁵³³, de relatoria do então Juiz Convocado Wilson Zauhy, o TRF da 3ª Região manteve autuação que exigia imposto sobre a renda sobre o pagamento de valores pela aquisição de quotas, não declaradas ao fisco, em que o contribuinte deixou o acréscimo patrimonial sem justificativa, quando a venda foi anulada, posteriormente, por vício de constituição. O Tribunal entendeu que essa anulação posterior não retira da realidade o fato de ter havido transação efetiva, em dinheiro, não justificada perante o fisco, e aplicou o art. 118, inciso I, do CTN.

Num quarto caso digno de nota, o TRF da 3ª Região, no julgamento do Agravo de Instrumento nº 0028589-02.2008.4.03.0000, de relatoria do Juiz Convocado Souza Ribeiro, analisou execução fiscal que exigia Imposto Territorial Rural (ITR), em que o executado alegou

⁵³¹ Julgado em 20/04/2017, publicado em 08/05/2017.

⁵³² Julgado em 16/06/2011, publicado em 01/09/2011.

⁵³³ Julgado em 30/03/2011, publicado em 04/05/2011.

ausência de fato gerador da obrigação tributária, tendo em vista o posterior cancelamento da matrícula do imóvel, em razão de ordem judicial. O tribunal decidiu que o fato de a matrícula do imóvel ter sido posteriormente cancelada não ensejaria o direito do contribuinte de ter afastado o lançamento fiscal, consoante art. 118 do CTN, segundo o qual, a definição legal do fato gerador deve ser interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos efeitos decorrentes.

Veja-se, em todos esses casos o Judiciário analisou a invalidade dos atos praticados, para fins de manutenção dos lançamentos tributários com base no art. 118, inciso I, do CTN, mas em nenhum dos casos houve crime.

Ou seja, nenhum desses fatos é típico, ilícito e culpável, nos termos da legislação penal, nem está sujeito ao sequestro ou à pena de perdimento. Trata-se de meros ilícitos para fins do Direito Civil.

Por isso, o art. 118 do CTN deve ser interpretado no sentido de que a validade, invalidade, nulidade, anulabilidade ou mesmo a anulação já decretada do ato jurídico são irrelevantes para o Direito Tributário.

Praticado o ato jurídico ou celebrado o negócio que a lei tributária exigiu no antecedente da norma tributária, está nascida a obrigação para com o Estado, *a não ser que se trate de rendimentos produtos do crime, caso em que, considerando que um dos efeitos da condenação penal é a perda dos bens, direitos e valores objeto do crime, a exigência fiscal só terá prosseguimento se restar confirmada judicialmente a inexistência de crime.*

E na hipótese de, no caso concreto, o acordo de colaboração premiada prever a recuperação apenas parcial do produto ou do proveito das infrações penais praticadas, inclusive, considerando a possibilidade de parte dos bens ou rendimentos ter sido consumida pelo criminoso, considerando a confirmação do acréscimo patrimonial não recuperado pelo Poder Público (art. 153, inciso III, da CF/88 e o art. 43 do CTN), permanecerá a obrigação do criminoso de pagar o imposto sobre a renda⁵³⁴.

Se por qualquer motivo não ocorrer o perdimento (por exemplo, em virtude de prescrição penal), então o fato (prescrição) implicará um acréscimo no patrimônio do agente,

⁵³⁴ BELLINI, Federico. Op. cit., p. 50.

sendo hipótese lícita de tributação⁵³⁵, considerando que a utilização, consumo ou transformação do produto ou proveito do crime representam efetiva e inequívoca ocorrência do fato gerador, que não pode ser desconstituído ou reinstituído ao estado anterior, considerando que a titularidade da riqueza foi exercida, ainda que de fato⁵³⁶⁻⁵³⁷.

Se há a condenação penal, há o perdimento dos rendimentos do produto do crime e, conseqüentemente, a manutenção da exigência de imposto sobre a renda adquire o caráter de sanção por ato ilícito, que não é admitida pelo art. 3º do CTN. Por outro lado, definitivamente encerrado o processo criminal a favor do acusado, o art. 118, inciso I, do CTN, captura o fato e autoriza a tributação (que pode ter sido prévia à ação penal).

O art. 118, inciso I, do CTN, em razão do quanto disposto no art. 3º do CTN, não captura crimes, mas sim fatos jurídicos tributários. O produto do crime deve receber tratamento, ou seja, deve ser sancionado pelo Direito Penal, não pelo Direito Tributário, sob pena de utilizar o tributo, indiretamente, como sanção de ato ilícito. O mesmo fato não pode ser atrelado ao conseqüente normativo (sanção) de duas normas diferentes.

Vale insistir que tal medida, inclusive, atende aos anseios daqueles que defendem a isonomia no tratamento dos atos ilícitos e imorais de consistência econômica em relação aos ganhos provenientes do trabalho honesto ou da propriedade legítima, como mandamento de justiça tributária.

Se o bem perdido em favor da União é também tributado, há evidente ferimento da isonomia tributária, já que o criminoso estaria sendo duplamente onerado. Não há igualdade.

Isso não significa que os criminosos não receberão a devida punição, nem que estariam sendo premiados pela isenção dos rendimentos do crime. Eles deverão ficar sujeitos à sanção prevista pelo Direito Penal, justa medida que o ordenamento jurídico aplica aos crimes praticados.

⁵³⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., 2019, p. 140.

⁵³⁶ PAULSEN, Leandro. *Op. Cit.*, 2019, p. 236 e segs.

⁵³⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., 2019, p. 157.

4.3 A prejudicialidade do processo criminal à tributação de rendimentos ilícitos: o processo criminal como fator de interferência no direito material tributário

Como temos defendido até aqui, um efeito imediato da condenação penal é o perdimento dos rendimentos produto do crime; por outro lado, definitivamente encerrado o processo criminal com a absolvição do acusado – afinal, é possível que haja crime sem condenação –, o art. 118, inciso I, do CTN, captura o fato e autoriza a tributação.

Fato é que, se por qualquer motivo não ocorrer o perdimento do produto ou proveito do crime (por exemplo, em virtude de prescrição penal ou até mesmo em virtude do consumo do produto ou proveito do crime, que então não poderá ser devolvido), então o fato (prescrição ou consumo do rendimento)⁵³⁸ implicará um acréscimo no patrimônio do agente, sendo hipótese lícita de tributação.

Ocorre que, nessa discussão, há que se considerar também a dinâmica do processo tributário (administrativo ou judicial) e do processo penal, considerando que o Ministério Público reporta o auferimento de rendimentos ilícitos por agentes às autoridades fiscais, a partir de dados e documentos obtidos no processo penal, para que promovam os lançamentos tributários que entenderem pertinentes; e, do mesmo modo, as autoridades fiscais devem reportar ao Ministério Público Federal fatos que configurem, em tese, crimes – como os de contrabando ou descaminho, de falsidade de títulos, papéis e documentos públicos e de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores –, mediante formalização de representação fiscal para fins penais⁵³⁹.

Até aqui vimos discutindo a solução que entendemos ter sido dada pelo nosso ordenamento jurídico considerando a condenação do âmbito penal e os seus efeitos.

Não obstante, a realidade fática é muito mais rica e complexa e, não obstante prevista a pena de perdimento dos rendimentos derivados de atividades ilícitas, fato é que ela só ocorrerá ao final do processo penal.

⁵³⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., 2019, pp. 151-157.

⁵³⁹ Atualmente regulamentada pela Portaria RFB Nº 1750, de 12 de novembro de 2018.

Conseqüentemente, há que se avaliar se, antes do encerramento do processo criminal e da conseqüente aplicação da pena de perdimento dos rendimentos obtidos ilicitamente, pode ou não a autoridade fiscal lançar de ofício o imposto sobre a renda, considerando a disponibilidade da renda pelo acusado/contribuinte.

Ora, se o processo penal é prejudicial à tributação dos rendimentos ilícitos, então há que se considerar fatores como o prazo para lançamento dos tributos pela autoridade fiscal, considerando a prescrição e decadência tributária; e, do ponto de vista procedimental, como deve se comportar a autoridade fiscal diante da apuração de rendimentos de origem possivelmente ilícita.

Ainda, de rigor avaliar se, uma vez promovido o lançamento pela autoridade fiscal e realizados os conseqüentes atos tendentes à cobrança do tributo, diante da alegação do contribuinte a respeito da existência processo criminal em andamento, se o julgador administrativo ou o juízo das execuções fiscais deve suspender o processo tributário até o encerramento definitivo da lide penal.

Por fim, há uma terceira situação em que o contribuinte realiza o pagamento do imposto sobre a renda, mas, posteriormente, há a sua condenação no âmbito penal e os produtos e/ou proveitos do crime são dados em perdimento em favor da União.

Muito embora a perda de capacidade contributiva pelo perdimento esvazie o fato imponible, com a declaração de que o criminoso nunca foi titular daqueles rendimentos, na prática, não é uma tarefa simples suspender o lançamento ou os atos tendentes à cobrança do imposto, uma vez que, ocorrido o evento tributável previsto no antecedente da norma geral e abstrata, nasce a obrigação tributária e a autoridade fiscal tem prazo para realizar o lançamento de ofício e os atos de cobrança do tributo.

4.3.1 Constatação de eventos tributáveis a partir de dados e documentos do processo penal

A potencial ilicitude dos rendimentos auferidos por um contribuinte, ainda pendente de confirmação por sentença condenatória no âmbito penal, pode ser constatada pela autoridade

fiscal a partir de comunicação do Ministério Público Federal, considerando dados e documentos obtidos no processo penal.

Nessa situação, o Ministério Público Federal, ao tomar conhecimento de eventos tributáveis, comunica as autoridades fiscais, para que promovam o lançamento tributário.

Ocorre que, uma vez que o efeito imediato da condenação penal é o perdimento dos rendimentos em favor da União, que tem carga declaratória negativa de titularidade e de disponibilidade ao autor do crime, o processo criminal torna-se prejudicial à tributação dos rendimentos de origem ilícita.

Logo, em princípio, deveria a autoridade fiscal, muito embora diante de um fato gerador ocorrido numa circunstância (em tese) criminosa, aguardar o encerramento definitivo do processo criminal para, diante da absolvição do acusado, ou se por qualquer motivo não ocorrer o perdimento do produto ou proveito do crime (por exemplo, em virtude de prescrição penal), confirmar o acréscimo no patrimônio do agente, e ter a consequente autorização para lançar o imposto sobre a renda.

MYRIAN PASSOS SANTIAGO⁵⁴⁰ enfrentou o tema invocando a teoria da causa, e sustentando a prevalência da verdade material sobre a formal, concluiu que a obrigação tributária somente passará a ser exigível após a verificação do grau de conexão da ilicitude com o fato tributado.

Para a autora, se a ilicitude vier ao conhecimento da autoridade fiscal antes do encerramento do processo criminal, deve o agente encerrar seu trabalho, pois cabe ao juízo criminal definir se as normas do direito penal serão os instrumentos adequados para a sanção daquele ilícito. Para a autora que, nesse caso, inexistiria a efetiva subsunção do fato real (ilícito) à hipótese de incidência tributária.

Ou seja, não poderia o agente fiscal, ao aplicar a lei, abstrair ou ignorar a ilicitude, pois caso seja ela confirmada e perdido o produto ou proveito do crime em favor da União, não incide a norma tributária nem nasce a obrigação de pagar o tributo, por nulificação do fato descrito na norma tributária.

⁵⁴⁰ Op. cit., p. 145 e segs.

Ousamos discordar da autora, por entender que há uma importante questão a ser considerada: a decadência do direito do fisco de lançar o crédito tributário no prazo de 5 (cinco) anos. A espera pelo desfecho do processo penal pela autoridade fiscal pode implicar a extinção do crédito tributário pelo transcurso do prazo decadencial (art. 156 do CTN⁵⁴¹).

A decadência, prevista no artigo 173 do CTN⁵⁴², representa a perda do direito de a Fazenda Pública constituir, através do lançamento (de ofício), o crédito tributário, em razão do decurso do prazo de 5 anos, contado: (i) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; (ii) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

E nos termos do Código Tributário Nacional, a contagem do prazo decadencial não se interrompe nem se suspende.

Logo, se a autoridade fiscal, averiguando a ilicitude circunstancial por ocasião do lançamento, encerrar seu trabalho, mas ao final do processo penal restar autorizada a tributação dos rendimentos, nessa ocasião, possivelmente, já terá havido o transcurso do prazo decadencial, com a consequente perda do direito de as autoridades fiscais promoverem o lançamento de ofício do imposto devido.

Por isso, consideramos que o encerramento do trabalho fiscal diante da mera constatação da ilicitude no momento do lançamento tributário não é a solução mais adequada que encontramos no nosso ordenamento jurídico.

PAULO ROBERTO ANDRADE⁵⁴³, também enfrentando esse problema, defende que enquanto o perdimento do produto ou proveito do crime não ocorrer, o imposto sobre a renda é devido, cabendo a repetição do indébito quando a decretação ocorrer.

Para o autor, o confisco é decorrência da condenação criminal, sendo fato jurídico distinto do próprio delito; por outro lado, não é propriamente um fato jurídico novo, mas o desfazimento do fato jurídico prévio, a provocar a não-incidência da norma fiscal.

⁵⁴¹ “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...] V - a prescrição e a decadência”.

⁵⁴² “Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

⁵⁴³ Op. cit., p. 190-192.

O mesmo pensamento parece permear o pensamento de LUIS EDUARDO SCHOUERI⁵⁴⁴, quando defende que, uma vez que a pena de perdimento ocorre senão ao final de um processo penal, então o delinquente tem a propriedade (sujeita a cassação) e fruirá do produto do crime, seja porque auferiu rendimento ou porque o consumiu, de modo que por ocasião da tributação, há riqueza a ser alcançada.

Para o autor, a menos que se tenha configurado o perdimento, incide o imposto sobre a renda, permitindo concluir que, perdido o produto ou proveito do crime em favor da União, resta configurado o indébito tributário a autorizar a repetição, para desconstituir a relação jurídica original nascida com a indevida incidência⁵⁴⁵.

De fato, ante a inexistência de regra que regulamente o procedimento de lançamento diante de ilicitude porventura constatada, determinando a suspensão ou interrupção do prazo decadencial para o fisco realizar o lançamento do crédito tributário quando pendente a confirmação da titularidade do produto ou do proveito do crime no âmbito penal, deve a autoridade fiscal proceder o lançamento do tributo.

Uma vez que os bens ou rendimentos ingressam no patrimônio do criminoso, ele terá adquirido a *disponibilidade econômica* necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, porque assim determina o art. 153, inciso III, da CF/88 e o art. 43 do CTN; e sendo a atividade de lançamento plenamente vinculada, não resta margem de discricionariedade ao agente fiscal, que tem o dever de cobrar o tributo que apurar, sob pena de responsabilidade funcional (art. 3º e art. 142, parágrafo único, do CTN).

Caso o agente fiscal assim não proceda, para o fim de aguardar o desfecho do processo penal e a confirmação do perdimento de todos os bens, direitos ou valores relacionados, direta ou indiretamente, com a prática do crime, certamente transcorrerá o prazo decadencial para o fisco realizar o lançamento do crédito tributário.

Não pode o agente fiscal desconsiderar o nascimento da obrigação de o potencial criminoso pagar o imposto sobre a renda. Como ressalta LUIS EDUARDO SCHOUERI⁵⁴⁶ “afastar a tributação implicaria deixar de lado uma manifestação de riqueza”.

⁵⁴⁴ Op. cit., 2019, p. 157.

⁵⁴⁵ MINATEL, José Antonio. Recuperação de tributos pagos indevidamente – efeitos tributários. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 47, 1999, p. 62.

⁵⁴⁶ *Ibid*, p. 157.

Porém, como defendemos no presente trabalho que o processo penal é prejudicial à tributação dos rendimentos ilícitos, uma vez promovido o lançamento pela autoridade fiscal e realizados os consequentes atos tendentes à cobrança do tributo, diante da alegação do contribuinte a respeito da existência processo criminal em andamento, entendemos que deve o julgador administrativo ou o juízo das execuções fiscais suspender o processo (administrativo ou judicial) até o encerramento definitivo da lide penal.

Veja-se: sendo a atividade de lançamento plenamente vinculada, não pode a fiscalização deixar de proceder o lançamento de ofício do imposto sobre a renda; mas se contribuinte apontar em sua defesa a existência processo criminal em andamento, deve o julgador administrativo ou o juízo das execuções fiscais suspender o processo até o encerramento definitivo do processo penal.

Ou seja, o lançamento ocorre, mas o procedimento administrativo ou a execução fiscal, conforme for o caso, é que devem ser suspensos por determinação das autoridades (administrativas ou judiciais) julgadoras, para aguardar o resultado do processo penal.

Situação diferente se dá quando, seja em razão do lançamento de ofício pela autoridade fiscal, seja em razão de denúncia espontânea (art. 138 do CTN⁵⁴⁷), o contribuinte realiza o pagamento do imposto sobre a renda, mas, posteriormente, há a sua condenação no âmbito penal e os produtos e/ou proveitos do crime são perdidos para a União.

O superveniente perdimento do produto do crime implica o desfazimento da riqueza que fez nascer a obrigação tributária. Ele desestrutura a incidência tributária, *declarando* que aquela riqueza nunca pertenceu, juridicamente, ao criminoso pseudo-titular⁵⁴⁸. A sentença condenatória penal tem carga declaratória negativa de titularidade e de disponibilidade ao autor do crime, de modo que, no seu objeto, não se pode enxergar capacidade contributiva a ser tributada⁵⁴⁹.

⁵⁴⁷ “Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração”.

⁵⁴⁸ ANDRADE, Paulo Roberto. *Op. cit.*, p. 188.

⁵⁴⁹ PAULSEN, Leandro. *Op. Cit.*, 2019, p. 236 e segs.

Nessa hipótese, o trânsito em julgado da sentença penal que decreta o perdimento dos bens e direitos derivados da prática de um crime autoriza a repetição do indébito tributário, nos termos do art. 165 e 168 do CTN⁵⁵⁰.

Nesse ponto, entendemos por bem apenas ressaltar que as soluções propostas acima não se aplicariam, irrestritamente, aos casos em que as autoridades fiscais tomam conhecimento de eventos tributáveis a partir do compartilhamento de colaboração premiada prestada pelo criminoso (art. 4º, da Lei nº 12.850/2013) no âmbito do processo penal.

Isso, porque, a colaboração premiada tem como condição a recuperação total ou parcial do produto ou do proveito das infrações penais praticadas pela organização criminosa para que se perfaça.

E muito embora a colaboração premiada não seja uma prova em si, ela é meio de obtenção de prova⁵⁵¹ (art. 3º da Lei nº 12.850/2013), ou seja, é instrumento para a colheita de elementos ou fontes de provas, com efeitos que extrapolam a esfera penal, podendo repercutir, como visto, na esfera tributária⁵⁵².

Enquanto elemento de convicção do julgador, deve ser por ele valorada no contexto dos autos, podendo ser confrontada com outras provas apresentadas pelas partes, sendo acolhido apenas o que estiver em conformidade com o restante do conjunto probatório⁵⁵³.

⁵⁵⁰ “Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

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

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

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

[...]

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005)

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória”.

⁵⁵¹ No âmbito tributário, Fabiana Del Padre Tomé também considera que a confissão, declaração voluntária em que o indivíduo admite como verdadeiro um fato que lhe é considerado prejudicial, é mero meio de prova, com a função de convencer o julgador, com vistas à constituição ou desconstituição dos fatos jurídicos em sentido estrito. Confissão em matéria tributária. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 122, 2015, p. 39.

⁵⁵² Nesse sentido é que o artigo 4º, § 16, da Lei 12.850/2013 prescreve que “nenhuma sentença condenatória será proferida com fundamento apenas nas declarações de agente colaborador”, exigindo a sua confirmação por provas externas à delação. Assim também assentou o Tribunal Pleno do STF por ocasião do julgamento da Ação Penal nº 465/DF, de relatoria da Min. Cármen Lúcia, julgada em 24/04/2014 (DJe 30/10/2014).

⁵⁵³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Op. cit., 2015, p. 40.

Portanto, diante de colaboração premiada, quando as autoridades fiscais recebem o acordo do Ministério Público, já sabem que o destino do produto ou proveito do crime será o perdimento, de modo que só poderão realizar o lançamento sobre os valores que porventura não tenham sido recuperados pela União.

Nos casos em que o conhecimento a respeito da ocorrência de fatos geradores derivar de acordos de colaboração premiada, em que o perdimento do proveito ou produto do crime ainda depende de confirmação por sentença condenatória no âmbito penal, a autoridade fiscal só poderá promover o lançamento tributário abstraindo ou ignorando essa a ilicitude (art. 43 c/c arts. 114, 116, inciso I e 118, inciso I, do CTN), se tais rendimentos já não tiverem sido recuperados no âmbito de colaboração premiada (art. 4º da Lei nº 12.850/2013).

Caso os rendimentos ainda não tenham sido perdidos em favor da União e a autoridade fiscal promova o lançamento de ofício do imposto sobre a renda, como defendido anteriormente, o procedimento administrativo deve ser suspenso pela autoridade administrativa, ante a iminência do perdimento dos rendimentos derivados das atividades criminosas, que apenas aguarda confirmação pela sentença penal transitada em julgado.

Nesse ínterim, se houver o pagamento do imposto pelo acusado, quando sobrevier a recuperação dos rendimentos de origem ilícita pelo criminoso em favor da União, caberá a repetição do indébito (art. 165 e 168 do CTN).

Porém, caso já tenha ocorrido a recuperação do produto ou do proveito das infrações penais praticadas no âmbito da colaboração premiada, antes mesmo da condenação penal, não poderá a autoridade fiscal promover o lançamento de ofício do imposto sobre a renda, por entender que esse perdimento não teria o condão de alterar a ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda, que seria mero efeito da condenação penal, caracterizada pela expropriação dos valores percebidos pelo contribuinte – como nos casos até agora julgados pelo CARF.

Não se está aqui diante de qualquer subsídio ou isenção, anistia ou remissão, relativos a impostos (art. 150, § 6º, da CF/88), pois muito embora, à data em que recebeu dinheiro fruto do crime de corrupção, o criminoso tivesse titularidade econômica e jurídica sobre aqueles valores, como vimos, o superveniente perdimento implica o desfazimento da riqueza que fez nascer a obrigação tributária, desestruturando a incidência tributária, declarando que aquela riqueza nunca pertenceu, juridicamente, ao criminoso pseudo-titular. Não há como nascer a

obrigação tributária, pela nulificação do fato descrito na hipótese de incidência. Não há mais renda, tampouco acréscimo patrimonial.

Esse fato afeta diretamente a relação jurídico-tributária, devendo ser considerado pela autoridade julgadora administrativa e judicial.

4.3.2 *Suspensão do processo tributário judicial até o encerramento definitivo da lide penal*

Diferentemente da situação relatada acima, tem-se a hipótese em que as autoridades fiscais reportam ao Ministério Público Federal fatos que configuram, em tese, crime contra a ordem tributária (art. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990) ou contra a Previdência Social (art. 168-A e 337-A do Código Penal); crime de contrabando ou de descaminho (art. 334 e 334-A do Código Penal); ou crimes contra a Administração Pública Federal, em detrimento da Fazenda Nacional ou contra administração pública estrangeira; de falsidade de títulos, papéis e documentos públicos (art. 293, 294 e 297 do Código Penal); e de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores (art. 1º da Lei nº 9.613/1998), caso em que é formalizada a representação fiscal para fins penais (art. 83 da Lei nº 9.430/1996⁵⁵⁴).

Ou seja, a autoridade fiscal, abstraindo ou ignorando a ilicitude (art. 43 c/c arts. 114, 116, inciso I e 118, inciso I, do CTN), promove o lançamento de ofício do crédito tributário e, concomitantemente, formaliza a representação fiscal para fins penais, num fluxo contrário ao relatado anteriormente – ou seja, as informações de potenciais crimes são informadas pelas autoridades fiscais.

Nos termos da Portaria RFB Nº 1.750/2018, que atualmente rege o procedimento, as representações fiscais para fins penais deverão permanecer no âmbito da unidade responsável pelo controle do processo administrativo fiscal até a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente, já que, antes, não se sabe se o crédito tributário na verdade existe, nem se tem apurado, ainda, seu exato *quantum*.

⁵⁵⁴ Atualmente regulamentada pela Portaria RFB Nº 1750, de 12 de novembro de 2018.

Nesse sentido é que no *Habeas Corpus* nº 81.611, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, o STF fixou que o artigo 1º da Lei nº 8.137/1990 descreve crimes de resultado (crimes de dano, materiais), de maneira que apenas com a decisão final do processo administrativo é que o tributo se torna devido, não havendo, até esse momento, materialidade que ampare justa causa para o oferecimento da denúncia, estando, assim, ausente o tipo penal. O lançamento, portanto, seria mero indicativo da materialidade⁵⁵⁵.

Nesses termos, somente depois de proferida decisão final na esfera administrativa e constituído definitivamente o crédito tributário relacionado ao ilícito penal, se o contribuinte não realizar o correspondente pagamento, a representação fiscal para fins penais é encaminhada Ministério Público Federal, que promoverá a ação penal; e, simultaneamente, como decorrência da constituição definitiva do crédito tributário, o débito será encaminhado para a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que promoverá a sua inscrição em dívida ativa e ajuizará a execução fiscal.

Nesse caso, comunicada a pendência do processo criminal pelo acusado/executado, deverá o juízo das execuções fiscais suspender a execução fiscal até o trânsito em julgado do processo criminal.

Vale insistir que a realidade é complexa e não há regramento legal que disponha a respeito do procedimento a ser adotado pelo juízo da execução fiscal diante da informação de pendência de processo penal.

O fato gerador do imposto surge no momento em que o contribuinte percebeu a renda, ainda que proveniente de recursos potencialmente ilícitos (o que só poderá ser confirmado pelo juízo penal), subsumindo-se à hipótese de incidência prevista no art. 153 e art. 43 do CTN. E a legislação tributária, de fato, não traz qualquer previsão que anistie os acusados que decidiram colaborar com a Justiça e que devolveram ao erário os recursos obtidos ilicitamente.

Aqui, sim, nos termos do art. 43 c/c arts. 114, 116, inciso I e 118, inciso I, do CTN, incumbe à autoridade fiscal, abstraindo a validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como a natureza do seu objeto ou dos seus efeitos, promover o lançamento de ofício do crédito tributário, já que, nesse momento, não há

⁵⁵⁵ Ante a insistência do fisco, para dirimir qualquer dúvida a respeito, o STF editou a Súmula Vinculante de nº 24 “*Não se tipifica o crime material contra ordem tributária, previsto no art. 1º de I a IV, da Lei n 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo*”.

sequer materialidade que ampare justa causa para o oferecimento da denúncia no âmbito penal, estando, assim, ausente o tipo penal.

Não obstante, encerrado o procedimento administrativo, com a inscrição do débito em dívida ativa e propositura da execução fiscal; e encaminhamento da representação fiscal para fins penais ao Ministério Público Federal, que promoverá a ação penal; considerando a prejudicialidade do processo criminal ao processo tributário, deve o juízo da execução fiscal determinar o sobrestamento do feito, até que sobrevenha o encerramento do processo penal.

Trata-se de medida a ser adotada com fundamento na segurança jurídica e da economia processual, que busca o resultado útil do processo (julgamento de mérito), com o dispêndio de um esforço mínimo processual, haja vista que se a sentença criminal for condenatória, a execução fiscal não deverá ter curso, tornando inúteis os atos até então praticados pelo juízo da execução fiscal; mas se o acusado for absolvido no processo criminal, então, poderá prosseguir regularmente a execução fiscal⁵⁵⁶.

O prosseguimento da execução fiscal, com a execução forçada do patrimônio do executado/acusado a fim de satisfazer a pretensão do fisco, concomitante ao processo penal, caso sobrevenha o perdimento do produto ou proveito do crime, submeterá o executado/acusado a um novo processo voltado à repetição do indébito tributário configurado, para desconstituir a relação jurídica original nascida com a indevida incidência.

Com a suspensão da execução fiscal até o trânsito em julgado do processo criminal, o juízo da execução fiscal evita outro processo com as mesmas partes, voltado a desfazer resultado de processo anterior.

Nesses termos é que por mais esse motivo processo criminal é tido como prejudicial em relação ao tributário, “só tendo andamento ante a constatação judicial penal de que não há ilícito a ser punido”⁵⁵⁷.

⁵⁵⁶ Cf. BECHO, Renato Lopes. Op. cit., p. 76-88.

⁵⁵⁷ Ibid, p. 88.

5 CONCLUSÕES

1. O art. 118, inciso I, do CTN, prevê que a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se a validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos, consagrando a cláusula do *pecunia non olet* no nosso ordenamento jurídico.

2. A correta aplicação art. 118, inciso I, do CTN no tratamento tributário dos rendimentos ilícitos requer a consideração da recuperação desses rendimentos pelo Estado, para que outros princípios caros ao sistema constitucional tributário não sejam violados ou, no outro extremo, esvaziem o conteúdo do dispositivo e lhe retirem a eficácia.

3. Por isso, consideramos um equívoco estudar o Direito Tributário dissociado do Direito Penal, ao menos no que tange ao estudo da repercussão da ilicitude no nascimento da obrigação tributária, situação em que o produto ou proveito do crime pode ser perdido ou sequestrado pela União no caso de condenação em processo penal.

4. Essa análise da repercussão da ilicitude no nascimento da obrigação tributária perpassa a análise dos princípios da estrita legalidade em matéria tributária (art. 5º, inciso II, da CF/88 e art. 150, inciso I, da CF/88), da segurança jurídica (princípio da proteção da confiança); da igualdade tributária, da vedação à utilização do tributo com efeito de confisco, da capacidade contributiva e, ainda, do *ne bis in idem*.

5. Quanto ao princípio da legalidade, a repercussão da ilicitude no nascimento da obrigação tributária demanda um olhar atento das autoridades fiscais sobre a situação de fato prevista em lei, cuja ocorrência é necessária e suficiente para dar nascimento à obrigação tributária.

5.1 A norma jurídica tributária (como qualquer norma) prevê um pressuposto que liga circunstâncias de fato a efeitos jurídicos (comando da norma). É a expressão jurídica que indica uma situação de fato prevista em lei, cuja ocorrência é necessária e suficiente para dar nascimento à obrigação tributária, considerando a necessidade de conformidade da tributação com o fato gerador (em todos os seus aspectos).

6. Já a segurança jurídica propaga na sociedade o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta, sendo garantia aos cidadãos da estabilidade nas relações e a certeza de que o direito será aplicado, já que conhecer e calcular o

conteúdo da norma é ter condições de conhecer e antecipar os resultados alternativos compatíveis com o texto normativo.

6.1 A segurança jurídica decorre da própria necessidade de justiça, pois se pode considerar aquilo que é jurídico como equivalente a seguro, já que conhecer e calcular o conteúdo da norma é ter condições de conhecer e antecipar os resultados alternativos compatíveis com o texto normativo.

7. Já os princípios da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF/88) e proibição de utilização do tributo com efeito de confisco (art. 150, inciso IV, da CF/88) têm fundamental papel na análise da tributação dos rendimentos auferidos em decorrência da prática de atos ilícitos, considerando que o somente nascerá a obrigação de pagar o tributo se estivermos diante de um acréscimo patrimonial derivado das rendas do capital, do trabalho ou da combinação de ambos ou de quaisquer outras causas eficientes produzidas pelo patrimônio ou seu titular (“proventos de qualquer natureza”), por ser essa a situação necessária e suficiente para dar nascimento à obrigação de pagar o imposto sobre a renda (art. 153, inciso III, da CF/88, art. 43 do CTN).

8. Nesse contexto, a análise da controvérsia a respeito da repercussão da ilicitude no nascimento da obrigação tributária, considerando os princípios da estrita legalidade em matéria tributária, da segurança jurídica, da vedação à utilização de tributo com efeito de confisco e da capacidade contributiva, requer necessariamente que o aplicador do direito considere o esvaziamento econômico do fato gerador, como decorrência do perdimento da renda ou produto do crime em favor do Estado, como fato impeditivo à tributação dos rendimentos do crime.

9. Considerando que o perdimento do proveito ou produto do crime tem carga declaratória negativa de titularidade e de disponibilidade ao autor do crime, nulificando o fato descrito na hipótese de incidência do imposto sobre a renda, no momento do pagamento do imposto não mais se verificam os efeitos dos fatos tributados, o que desconecta a tributação do seu pressuposto econômico e, conseqüentemente, torna a exação inconstitucional, porque a ausência de capacidade contributiva esvazia o tributo.

10. Condenado o criminoso no âmbito penal e perdidos os bens ou rendimentos de origem criminosa em favor da União, não pode o condenado ser obrigado a suportar uma

tributação sobre aquilo que perdeu, que deixou de fazer parte de seu patrimônio. Nesse caso, não há mais renda, tampouco acréscimo patrimonial.

11. Nessa situação, é rompida a ligação entre a prestação imposta e o pressuposto econômico considerado. Deixa de existir a base calculada, a dimensão da intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico da norma individual e concreta (fato gerador ocorrido).

12. Por isso, a princípio, nosso ordenamento jurídico autoriza a tributação de rendimentos derivados de atividades ilícitas em razão da autorização do art. 153, inciso III, da CF/88, art. 43 c/c arts. 114, 116, inciso I e 118, inciso I, do CTN, uma vez que o fato gerador hipotético do imposto sobre a renda é a *disponibilidade econômica* (ou *jurídica*), de modo que a ilicitude não é integrante do fato gerador hipotético, embora acidentalmente possa estar presente no fato gerador ocorrido (art. 3º CTN); exceto nos casos em que o aumento patrimonial tenha origem comprovadamente criminosa – e por comprovadamente criminosa, consideramos a condenação no âmbito penal.

13. A norma tributária não pode perseguir o ilícito, mas no máximo, desprezá-lo.

14. A obrigação tributária subsiste independentemente da validade ou invalidade do ato, desde que o ato, em si, não seja criminoso, caso em que receberá sanção penal. O Direito Tributário não é autônomo ao ordenamento jurídico, sendo de rigor sua análise interdisciplinar com o Direito Penal.

15. Praticado o ato jurídico ou celebrado o negócio que a lei tributária exigiu no antecedente da norma tributária, está nascida a obrigação para com o Estado, a não ser que se trate de rendimentos produtos do crime, caso em que, considerando que um dos efeitos da condenação penal é a perda dos bens, direitos e valores objeto do crime, a exigência fiscal só terá prosseguimento se restar confirmada judicialmente a inexistência de crime.

16. Por isso, aliás, na hipótese de, no caso concreto, o acordo de colaboração premiada prever a recuperação apenas parcial do produto ou do proveito das infrações penais praticadas, inclusive, considerando a possibilidade de parte dos bens ou rendimentos ter sido consumida pelo criminoso, considerando a confirmação do acréscimo patrimonial não recuperado pelo Poder Público (art. 153, inciso III, da CF/88 e o art. 43 do CTN), permanecerá a obrigação do criminoso de pagar o imposto sobre a renda.

17. Se por qualquer motivo não ocorrer o perdimento (por exemplo, em virtude de prescrição penal), então o fato (prescrição) implicará um acréscimo no patrimônio do agente, sendo hipótese lícita de tributação, considerando que a utilização, consumo ou transformação do produto ou proveito do crime representam efetiva e inequívoca ocorrência do fato gerador, que não pode ser desconstituído ou reinstituído ao estado anterior, considerando que a titularidade da riqueza foi exercida, ainda que de fato.

18. Se há a condenação penal, há o perdimento dos rendimentos do produto do crime e, conseqüentemente, a manutenção da exigência de imposto sobre a renda adquire o caráter de sanção por ato ilícito, que não é admitida pelo art. 3º do CTN. Por outro lado, definitivamente encerrado o processo criminal a favor do acusado, o art. 118, inciso I, do CTN, captura o fato e autoriza a tributação (que pode ter sido prévia à ação penal). É nesse sentido que o processo criminal é considerado prejudicial à tributação dos rendimentos ilícitos.

19. Na dinâmica do processo tributário (administrativo ou judicial) e do processo penal, há que se considerar que o Ministério Público reporta o auferimento de rendimentos ilícitos por agentes às autoridades fiscais, a partir de dados e documentos obtidos no processo penal, para que promovam os lançamentos tributários que entenderem pertinentes; e, do mesmo modo, as autoridades fiscais devem reportar ao Ministério Público Federal fatos que configurem, em tese, crimes, mediante formalização de representação fiscal para fins penais.

20. Na hipótese em que o Ministério Público reporta o auferimento de rendimentos ilícitos por acusados às autoridades fiscais, considerando que a atividade de lançamento é plenamente vinculada, não pode a fiscalização deixar de proceder o lançamento de ofício do imposto sobre a renda; mas se contribuinte apontar em sua defesa a existência processo criminal em andamento, deve o julgador administrativo ou o juízo das execuções fiscais suspender o processo até o encerramento definitivo do processo penal.

21. De fato, ante a inexistência de regra que regulamente o procedimento de lançamento diante de ilicitude porventura constatada, determinando a suspensão ou interrupção do prazo decadencial para o fisco realizar o lançamento do crédito tributário quando pendente a confirmação da titularidade do produto ou do proveito do crime no âmbito penal, deverá a autoridade fiscal proceder o lançamento do tributo.

22. A espera pelo desfecho do processo penal pela autoridade fiscal pode implicar a extinção do crédito tributário pelo transcurso do prazo decadencial (art. 156 do CTN).

22.1 Se o contribuinte realizar o pagamento do imposto sobre a renda, mas, posteriormente, ocorrer a sua condenação no âmbito penal e os produtos e/ou proveitos do crime forem perdidos para a União, então o trânsito em julgado da sentença penal que decreta o perdimento dos bens e direitos derivados da prática de um crime autoriza a repetição do indébito tributário, nos termos do art. 165 e 168 do CTN.

22.2 Caso as autoridades fiscais tomem conhecimento de eventos tributáveis a partir do compartilhamento de colaboração premiada prestada pelo criminoso (art. 4º, da Lei nº 12.850/2013), considerando que o instituto tem como condição a recuperação total ou parcial do produto ou do proveito das infrações penais praticadas pela organização criminosa para que se perfaça, quando as autoridades fiscais recebem o acordo do Ministério Público, já sabem que o destino do produto ou proveito do crime será o perdimento, de modo que só poderão realizar o lançamento sobre os valores que porventura não tenham sido recuperados pela União.

22.3 Caso os rendimentos ainda não tenham sido perdidos em favor da União e a autoridade fiscal promova o lançamento de ofício do imposto sobre a renda, oferecida impugnação pelo contribuinte, o procedimento administrativo deve ser suspenso pela autoridade administrativa, ante a iminência do perdimento dos rendimentos derivados das atividades criminosas, que apenas aguarda confirmação pela sentença penal transitada em julgado.

23. Caso já tenha ocorrido a recuperação do produto ou do proveito das infrações penais praticadas no âmbito da colaboração premiada antes mesmo da condenação penal, não poderá a autoridade fiscal promover o lançamento de ofício do imposto sobre a renda, com base no entendimento de que esse perdimento não teria o condão de alterar a ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda, que seria mero efeito da condenação penal, caracterizada pela expropriação dos valores percebidos pelo contribuinte.

24. Diferentemente, ocorre quando a autoridade fiscal, abstraindo ou ignorando a ilicitude (art. 43 c/c arts. 114, 116, inciso I e 118, inciso I, do CTN), promove o lançamento de ofício do crédito tributário e, concomitantemente, formaliza a representação fiscal para fins penais.

24.1 Somente depois de proferida decisão final na esfera administrativa e constituído definitivamente o crédito tributário relacionado ao ilícito penal, se o contribuinte não realizar o correspondente pagamento, a representação fiscal para fins penais é encaminhada Ministério

Público Federal, que promoverá a ação penal; e, simultaneamente, como decorrência da constituição definitiva do crédito tributário, o débito será encaminhado à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que promoverá a sua inscrição em dívida ativa e ajuizará a execução fiscal.

24.2 Nesse caso, comunicada a pendência do processo criminal pelo acusado/executado, considerando a prejudicialidade do processo criminal ao processo tributário, deve o juízo da execução fiscal determinar o sobrestamento do feito, até que sobrevenha o encerramento do processo penal.

25. O processo criminal é tido como prejudicial em relação ao tributário, só devendo ter andamento ante a constatação judicial penal de que não há ilícito a ser punido.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006.
- _____. Interpretação e aplicação da lei tributária: da consideração econômica da norma tributária à análise econômica do Direito. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord). *Interpretação e aplicação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 182-206.
- ANDRADE, Paulo Roberto. *Tributação de atos ilícitos e inválidos*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- ARAÚJO, Petrónio Batista de. *Imposto sobre a transmissão de propriedade*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1954.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 16 tir. São Paulo: Malheiros, 2016.
- _____. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo. Revista dos Tribunais, 1968.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011.
- _____. Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Direito Tributário Atual*, v. 29. São Paulo: Dialética, 2013, p. 181-204.
- _____. Hipótese de incidência do imposto sobre a renda. In: *Revista de Direito Tributário*, v. 77. São Paulo: Malheiros, 2000, pp. 103-119.
- _____. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- _____. *Teoria da Segurança Jurídica*. 5. ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2019.
- _____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 18. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2018.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi, 13. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2 ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- _____. Vedação ao efeito de confisco. In: *Revista de Direito Tributário*, v. 64. São Paulo: Malheiros, pp. 96-106.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições Regime Jurídico, Destinação e Controle*. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. Imposto sobre a renda - pessoa jurídica. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense/ Gen, 2009. p. 769-798.

_____. *Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. Ordenamento e sistema jurídico. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (org.). *Constructivismo lógico-semântico*. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2014, pp. 261-262.

_____. *Planejamento Tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016.

BECHO, Renato Lopes. A discussão sobre a tributabilidade de atos ilícitos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 172, 2010, pp. 86-111.

_____. *Lições de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

BECKER, Enno. Zur Auslegung der Steuergesetze. *Steuer und Wirtschaft* 2, 1924.

BELLINI, Federico. *Fatto illecito ed imposizione tributaria*. Parma: Casanova, 2001.

BERLIRI, Antonio. *Principi Di Diritto Tributario*. vol. II, tomo I. Milão: Giuffrè, 1967.

BIANCO, João Francisco. Imposto de renda da pessoa jurídica: uma visão geral. In: SANTI, Eurico Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio (coords.). *Tributação das Empresas*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. São Paulo: Polis, 1989.

_____. *Teoria da norma jurídica*. 3 ed. Bauru: Edipro, 2005.

BORGES, José Souto Maior. *Curso de Direito Comunitário*, 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Isenções Tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.

BRANDT, Ricardo. Delação de Alberto Youssef desencadeou a Lava Jato. *O Estado de São Paulo*, São Paulo, ano 139, n. 45631, 13 set. 2018. Disponível em <https://politica.estadao.com.br/noticias/geral,delacao-de-alberto-youssef-desencadeou-a-lava-jato,70002516081>. Acesso em: 17 jun. 2019.

BRASIL. *Constituição (1988)*. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988.

_____. *Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940*. Código Penal. Brasília: Senado, 1940.

_____. *Decreto-lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941*. Código de Processo Penal. Brasília: Senado, 1941.

_____. *Decreto-lei nº 9.760, de 5 de setembro de 1946*. Dispõe sobre os bens imóveis da União e dá outras providências. Brasília: Senado, 1946.

_____. *Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966*. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Brasília: Senado, 1966.

_____. *Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976*. Dispõe sobre bagagem de passageiro procedente do exterior, disciplina o regime de entreposto aduaneiro, estabelece normas sobre mercadorias estrangeiras apreendidas e dá outras providências. Brasília: Senado, 1976.

_____. *Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980*. Aprova o Regulamento para a cobrança e fiscalização do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília: Senado, 1980.

_____. *Decreto nº 592, de 06 de julho de 1992*. Dispõe sobre atos internacionais. Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos. Promulgação. Brasília: Senado, 1992.

_____. *Decreto nº 678, de 06 de novembro de 1992*. Promulga a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica), de 22 de novembro de 1969. Brasília: Senado, 1992.

_____. *Decreto nº 1.041, 11 de janeiro de 1994*. Aprova o Regulamento para a cobrança e fiscalização do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília: Senado, 1994.

_____. *Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999*. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília: Senado, 1999.

_____. *Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009*. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Senado, 2009.

_____. *Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018*. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília: Senado, 2018.

_____. *Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964*. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. Brasília: Senado, 1964.

_____. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Senado, 1966.

_____. *Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980*. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasília: Senado, 1980.

_____. *Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988*. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Brasília: Senado, 1988.

_____. *Lei nº 7.492, de 16 de junho de 1986*. Define os crimes contra o sistema financeiro nacional, e dá outras providências. Brasília: Senado, 1986.

_____. *Lei N° 8.072, de 25 de julho de 1990*. Dispõe sobre os crimes hediondos, nos termos do art. 5º, inciso XLIII, da Constituição Federal, e determina outras providências. Brasília: Senado, 1990.

_____. *Lei n° 9.034, de 3 de maio de 1995*. Dispõe sobre a utilização de meios operacionais para a prevenção e repressão de ações praticadas por organizações criminosas. Brasília: Senado, 1995.

_____. *Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília: Senado, 1996.

_____. *Lei n° 9.613, de 3 de março de 1998*. Dispõe sobre os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores; a prevenção da utilização do sistema financeiro para os ilícitos previstos nesta Lei; cria o Conselho de Controle de Atividades Financeiras - COAF, e dá outras providências. Brasília: Senado, 1998.

_____. *Lei n° 11.343, de 23 de agosto de 2006*. Institui o Sistema Nacional de Políticas Públicas sobre Drogas - Sisnad; prescreve medidas para prevenção do uso indevido, atenção e reinserção social de usuários e dependentes de drogas; estabelece normas para repressão à produção não autorizada e ao tráfico ilícito de drogas; define crimes e dá outras providências. Brasília: Senado, 2006.

_____. *Lei n° 12.529, de 30 de novembro de 2011*. Estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência; dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica; altera a Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o Decreto-Lei no 3.689, de 3 de outubro de 1941 - Código de Processo Penal, e a Lei no 7.347, de 24 de julho de 1985; revoga dispositivos da Lei no 8.884, de 11 de junho de 1994, e a Lei no 9.781, de 19 de janeiro de 1999; e dá outras providências. Brasília: Senado, 2011.

_____. *Lei n° 12.850, de 2 de agosto de 2013*. Define organização criminosa e dispõe sobre a investigação criminal, os meios de obtenção da prova, infrações penais correlatas e o procedimento criminal; altera o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); revoga a Lei no 9.034, de 3 de maio de 1995; e dá outras providências. Brasília: Senado, 2011.

_____. *Lei n° 13.105, de 16 de março de 2015*. Código de Processo Civil. Brasília: Senado, 2015.

_____. Portaria RFB N° 1750, de 12 de novembro de 2018. Brasília: Ministério da Economia, 2015.

BÜHLER, Ottmar. *Steuerrecht: grundriß in zwei Bänden*. 2 ed. Wiesbaden: Betriebswirtschaftlicher, 1933.

CANTO, Gilberto Ulhôa. A aquisição de disponibilidade e o acréscimo patrimonial no imposto sobre a renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Imposto de renda: conceitos, princípios, comentários*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

CAPEZ, Fernando. *Curso de processo penal*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico*. 5. ed. Ampl. Ver. São Paulo: Noeses, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Apostila do curso de extensão em Teoria Geral do Direito*. São Paulo: IBET/SP, 2009.

_____. Base de cálculo como fato jurídico e a taxa de classificação de produtos vegetais. *In: Revista dialética de direito tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 37, out. 1998, p. 118-143.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. *Direito Tributário – fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva: 2015.

_____. O sobreprincípio da segurança jurídica e os primados que lhe objetivam no direito positivo brasileiro. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, n. 58, Porto Alegre: Lex Magister, set-out. 2016, p. 5-27.

_____. *Para uma teoria da norma jurídica: da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária*. Disponível em <http://www.ibet.com.br/para-uma-teoria-da-norma-juridica-da-teoria-da-norma-a-regra-matriz-de-incidencia-tributaria-por-paulo-de-barros-carvalho/>. São Paulo: IBET. Acesso em 25 mai. 2018.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e progressividade. Igualdade e capacidade contributiva*. Curitiba: Juruá, 1992.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 3. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2017.

_____. *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. 2 ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A tributação do ilícito e os limites à aplicação do princípio do non olet. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*. Belo Horizonte, ano 16, n. 92, p. 9-44, mar./abr. 2018.

_____. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 16 ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

_____. O fato gerador. *In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). Obrigação Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996.

CORDEIRO, Nefi. *Colaboração Premiada - Caracteres, Limites e Controles*. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de Oliveira; COSTA, Sérgio de Freitas (Org.). *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2017, pp. 49-59.

_____. Capacidade Contributiva. In: *Revista de Direito Tributário*, v. 55. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

_____. Da Teoria do Fato Gerador. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de Oliveira; COSTA, Sérgio de Freitas (Org.). *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2017, pp. 70-83.

_____. Imposto sobre a renda: a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. Limite de sua incidência. In: *Diálogos Póstumos com Alcides Jorge Costa*. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio de Freitas (coords.). São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2017, pp. 231-239.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CUCCI, Jorge Bravo. Los actos ilícitos en el proceso formativo de la obligación tributaria del impuesto de la renta. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005.

DE MITA, Enrico. O Princípio da Capacidade Contributiva. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 221-256.

DENARI, Zelmo. *Curso de Direito Tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991; 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

_____. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. Nota de atualização à obra de BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2015.

DIAS, Karem Jureidini. *Fato tributário: revisão e efeitos jurídicos*. São Paulo: Noeses, 2013.

DIDIER JUNIOR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. *Curso de Direito Processual Civil*. Salvador: JusPodivm, 2014, vol. 2.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro. Responsabilidade Civil*. 7 v. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

ESTELLITA, Heloisa, PAULA JÚNIOR, Aldo de. Consequências tributárias e penais-tributárias da corrupção. Em: LEITE, Alair, TEIXEIRA, Adriano (org.). *Crime e Política: corrupção, financiamento irregular de partidos políticos, caixa dois eleitoral e enriquecimento ilícito*. São Paulo: FGV, 2017, pp. 105-132.

- FAJERSZTAJN, Bruno. *Multas no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2019.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- FALCON Y TELLA, Ramón. La posibilidad de gravar los hechos constitutivos de delitos: SAP Madrid 24 de enero 1998. *Quincena Fiscal*, n. 11, 1999
- FANUCCHI, Fabio. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 3 ed. vol. 1. São Paulo: Resenha Tributária-MEC, 1975.
- FAVACHO, Fernando Gomes. *Definição do Conceito de Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Concepção de sistema jurídico a partir do pensamento de Emil Lask*. Disponível em <http://www.terciosampaioferrazjr.com.br/?q=/publicacoes-cientificas/107>. Acesso em 01 mai 2018.
- FISCHER, Douglas. A possibilidade de tributação de valores auferidos de forma ilícita, inclusive com repercussão na esfera penal-tributária. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). *Tributação do Ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IET*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 240-264.
- FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Delimitação Constitucional do Conceito de Renda*. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018.
- FORTE, Francesco. Sul trattamento fiscale di attività illecite ed immorali. In: *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1952, vol. XI, parte II.
- GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.
- _____. Obrigação e crédito tributário – anotações à margem da teoria de Paulo de Barros Carvalho. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: v. 50, mai-jun. 2003, p. 98-113.
- GALARZA, César José. *La Tributación de los actos ilícitos*. Cizur Menor: Editorial Aranzadi, SA, 2005.
- GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a Renda - Pressupostos Constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- _____. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*. Buenos Aires: Depalma, 1935.

_____. *Saggi sul rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*. Milano: Giuffrè, 1953.

GUTIERREZ, Miguel Dilgado; CUNHA, Arlindo Felipe da. A tributação dos atos ilícitos e inválidos pelo imposto de renda. In: PINTO, Felipe Chiarello de Souza; PASIN, João Bosco Coelho; e SIQUEIRA NETO, José Francisco. *Direito, economia e política: Ives Gandra, 80 anos do humanista*. São Paulo: IASP, 2015.

HANS, Kelsen. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. 6ª ed. - São Paulo: Martins Fontes, 1998.

HENSEL, Albert. Der Einfluß des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts. *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer*. Berlin: Walter de Gruyter & Co., 1927, caderno 3.

HOLMES, Kelvin. *The concept of income - a multidisciplinary analysis*. Amsterdã: IBDF, 2001.

_____. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

HOUAISS, Antônio. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001. Disponível em < <https://houaiss.uol.com.br/pub/apps/www/v3-3/html/index.php#2>>. Acesso em: 06 jun. 2019.

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. Saraiva: São Paulo, 1997.

Instituto Brasileiro de Direito Tributário (“IBDT”). Mesa de debates de 05/04/2018. Disponível em: < http://ibdt.org.br/site/wp-content/uploads/2018/05/Integra_05042018.pdf> Acesso em: 15 jun. 2018.

JARACH, Dino. *Curso superior de derecho tributário*. v. 1. Buenos Aires: Liceo Cima, 1957.

_____. Hermenêutica no Direito Tributário. In: MORAES, Bernardo Ribeiro et al. *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975, p. 83-102.

_____. *O Fato Imponível: teoria geral do direito tributário substantivo*. Trad. Dejalma de Campos. 1 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Perdimento de Mercadorias ou bens. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 54, 1990, p. 79-94.

JÈZE, Gaston Paul Amedee. O fato gerador do imposto. Tradução de Paulo da Mata Machado. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 2, n. 1, p. 50-63, jul. 1945. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/8116/6935>>. Acesso em: 04 Jun. 2019.

JIMÉNEZ, Clara. Tributación de los rendimientos ilícitos: STS 21/12/1999, una nueva lectura del artículo 31 de la Constitución: pronunciamiento sobre una cuestión pendiente de desarrollo

em la jurisprudência y doctrina españolas (comentário a la STS de 21-12-1999, Recurso de Casación n. 1174/1998P). *Estudios Financieros*, n. 204, 2000.

LINS, Robson Maia. Sanção e Confisco - limites normativos e a jurisprudência. In: *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 121, pp. 115-120, 2014.

MACHADO, Brandão. Breve Exame Crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária. 1994. p. 107-124.

MACHADO, Hugo de Brito. A pena de perdimento de bens e a insubsistência do fato gerador da obrigação tributária. In: *Revista de Estudos Tributários RET*. Porto Alegre: IOB, n. 57, set-out. 2007, p. 7-21.

_____. Capacidade Contributiva. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 14, coord. Ives Gandra da Silva Martins, co-edição Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1989.

_____. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. 1, 3 ed., São Paulo: Atlas, 2015.

_____. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. 2, São Paulo: Atlas, 2014.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 35. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2014.

MAGRO, Maíra; SIMÃO, Edna. *Valor econômico*. 28, 29 e 30 de novembro de 2015, ano 16, n. 3893. Disponível em <https://www.valor.com.br/politica/4334970/receita-decide-tributar-dinheiro-devolvido-por-delatores-da-lava-jato>. Acesso em 29 mai.

_____. Receita cobra tributo sobre propina mesmo de dinheiro devolvido. *Valor econômico*. Política. 25, 26 e 27 de março de 2017. Disponível em <http://www.valor.com.br/politica/4914726/receita-cobra-tributo-sobre-propina-mesmo-de-dinheiro-devolvido>. Ano 17, n 4222. Acesso em 29 mai. 2018.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Loteria, bingo e lavagem de dinheiro. *Jornal do Brasil*. Disponível em: < <http://clipping.planejamento.gov.br/Noticias.asp?NOTCod=108767> > Acesso em 20 abr. 2018.

_____. O princípio da moralidade pública e o fato gerador do imposto sobre a renda. In: *Cadernos de direito tributário e finanças públicas*. Revista dos Tribunais, ano 2, n. 5, outubro/dezembro 1993.

_____. *Teoria da Imposição Tributária*. 2 ed., São Paulo: LTr, 1998.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Imposto sobre a renda - Depósitos bancários - Sinais exteriores de riqueza. In: *Revista de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, v.23/24, n.7, 1983, p. 91-103.

_____. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELO, José Eduardo Soares de. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos*

de qualquer natureza. Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 11. São Paulo: Resenha Tributária, 1986, p. 293.342.

_____. Sanções penais tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções penais tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 496-508.

MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da existência*. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MICHELI, Gian Antonio. *Curso de Direito Tributário*. Tradução de Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

MINATEL, José Antonio. Conteúdo do conceito de renda e estrutura da regra de incidência do imposto. In: *Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais (UniBrasil)*, v. 1, p. 259-273, 2006.

_____. Recuperação de tributos pagos indevidamente – efeitos tributários. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 47, pp. 61-68, 1999.

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*: Tomo I, 2 ed. São Paulo: Bookseller, 2000.

MITA, Enrico de. O princípio da capacidade contributiva. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005. p. 221-256.

MOLINA, Pedro Herrera Manuel. *Fiscalidad de los actos ilícitos: la antijuridicidad em los supuestos de hecho de la obligación tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2003.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 6. ed. rev., aum., e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002. v. 1; 3. ed. rev. aum. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002. v. 2.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e Proventos de Qualquer Natureza: Imposto e o Conceito Constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996.

NABAIS, José Casalta. *Dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1998.

NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. 3 ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário: de acordo com a Constituição Federal de 1988*. 11. Ed. São Paulo: Saraiva: 1993.

_____. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1965.

_____. *Direito Financeiro (Curso de Direito Tributário)*. São Paulo: José Bushatsky, 1964.

NOVOA, César Garcia. Aplicación de los Tributos y Seguridad Jurídica. In: *Derecho & Sociedad* n. 27. 2006, p. 28-41. Disponível em: <<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17150/17440>> Acesso em: 02 jan. 2018.

NUCCI, Guilherme de Souza. *Manual de Direito Penal*, 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

_____; NUCCI, Guilherme de Souza. *Manual de Direito Penal: parte geral: parte especial*. 13ª Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988,

OLIVEIRA, Regis Fernandes de; HORVATH, Estevão. *Manual de Direito Financeiro*. 6 ed. rev. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. Princípios fundamentais do imposto de renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). *Direito Tributário – Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, pp. 197-227.

OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. *A tipicidade no Direito Tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980.

PACHECO, Angela Maria da Motta. *Sanções tributárias e sanções penais tributárias*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

PEDREIRA, José Luis Bulhões. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971, vol. I.

PÉREZ, José Aparicio. El tratamiento fiscal de actividades ilícitas y fondos de origen ilegal. *Revista Cronica Tributaria*, n. 76. Madri: Ministerio de Hacienda: Instituto de Estudios Fiscales, 1995, pp. 9-12.

POLIZELLI, Victor Borges. *O Princípio da Realização da Renda - Reconhecimento de Receitas e Despesas Para Fins do IRPJ*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

PONTES, Helenilson Cunha. A inconstitucionalidade da dupla sanção ao ilícito tributário. In: *Revista Consultor Jurídico (ConJur)*. 20 mar. 2019. São Paulo. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2019-mar-20/consultor-tributario-inconstitucionalidade-dupla-sancao-ilicito-tributario>>. Acesso em 10 nov. 2019.

PRZEPIORKA, Michell. A tributação dos rendimentos provenientes de atos ilícitos. In: *Direito Tributário Atual*. ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). vol. 35. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2016, pp. 467-484.

QUEIROZ, Mary Elbe. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – tributação das pessoas físicas. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense/ Gen, 2009. p. 435-482.

_____. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas*. Barueri: Manole, 2004.

REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 25. ed. 22 tir. São Paulo: Saraiva, 2001.

RESENDE, Tito. *Revista Fiscal* de 1º/09/1942, nota 32. Também publicada na *Revista Fiscal* de 16-6 a 15/0/1950.

ROCHA, Joaquim Manuel Freitas da. As modernas exigências do princípio da capacidade contributiva – sujeição a imposto dos rendimentos provenientes de actos ilícitos. In: *Boletim da Direção Geral dos Impostos*. Lisboa: 1998.

RODRIGUES, Luís Henrique Vieira. O princípio da interdependência das instâncias punitivas e seus reflexos na pretensão punitiva em crimes tributários. In: *Grandes temas do direito tributário sancionador*. Paulo Roberto Coimbra Silva (Coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 323-341.

ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. *Revista da Faculdade de Direito. São Paulo: Universidade de São Paulo*, v. 67, 1 jan. 1972, p. 11-33. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66651>. Acesso em: 18 jun. 2019.

SABOYA, Keity. *Ne bis in idem em tempos de multiplicidades de sanções e agências de controle punitivo*. *Jornal de Ciências Criminais*, São Paulo, vol. n. 1, p. 71-92, jul.- dez. 2018.

SAGGESE, Silvina Bacigalupo. *Ganancias ilícitas y derecho penal*. Madri: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., 2002.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*, 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SANTIAGO, Myrian Passos. *Tributação do ilícito*. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. O Princípio do non olet e a dimensão da riqueza projetada da ilicitude. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). *Tributação do Ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IET*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 35-48.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

_____. Atos Ilícitos e Tributação. In: *Congresso Internacional de Direito Tributário, XXI*, 2017. Belo Horizonte: Associação Brasileira de Direito Tributário. Disponível em <<https://www.youtube.com/watch?v=cwUtrGuFvbg>> Acesso em 25 mai. 2018.

_____. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. O conceito de renda e o artigo 43 do Código Tributário Nacional: entre a disponibilidade econômica e a disponibilidade jurídica. In: ELALI, André; ZARANZA, Evandro; e SANTOS, Kallina Flôr. *Direito Corporativo – temas atuais – 10 anos André Elali Advogados*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

_____. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; e LOPES, Alexandre Broedel (coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010.

SCHMIDT, Andrei Zenkner; BITENCOURT, Cezar Roberto. Sonegação de Tributo Incidente sobre Produto de Crime: Imoralidade Anunciada. In: *Boletim IBCCRIM*, ano 10, n. 118, set. de 2002.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 20. ed., São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. *Sistema tributário nacional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

_____. A responsabilidade pela prática de infrações penais. In: *Grandes temas do direito tributário sancionador*. Paulo Roberto Coimbra Silva (Coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 466.

SOLER ROCH, María Teresa. *La Tributación de las Actividades Ilícitas*. Civitas: Revista española de derecho financeiro, Madrid, 1995, n. 85.

SOUSA, Rubens Gomes de. A Coisa Julgada no Direito Tributário. In: *Revista de Direito Administrativo*. Volume V. Julho- 1946, p. 58-63.

_____. A evolução do conceito de rendimento tributável. *Revista de Direito Público*. v. 14. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1970.

_____.; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1975.

_____. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. (ed. póstuma – 1. ed. de 1952).

_____. Imposto de Renda: Despesa não dedutíveis pelas pessoas jurídicas. Seu tratamento fiscal como “lucros distribuídos” no que se refere à própria sociedade e a seus sócios ou acionistas. In *Pareceres-1 Imposto de Renda*. Edição Póstuma. São Paulo: IBET: Resenha Tributária, 1975, p. 59-95.

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

TESORO, Giorgio. *Principii di Diritto Tributario*, Bari: Luigi Macri Ed., 1938.

TOMÉ, Fabiana del Padre. *A prova do direito tributário*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2016.

_____. Confissão em matéria tributária. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 122, p. 39-46. 2015.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica no Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

_____. Pena de perdimento de bens e sanções interventivas em matéria tributária. In: *Revista de estudos tributários RET*. São Paulo: Malheiros, n. 49, p. 55-76, maio-jun. 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. (arts. 15 a 164). In: MARTINS, Ives Gandra Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, v. 2 : (arts. 96 a 218), 7. ed. Saraiva, 2012.

_____. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. O princípio da tipicidade no Direito Tributário. In: *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, v. 235, jan.-mar. 2004, p. 192-232.

_____. *Sistemas constitucionais tributários*, Rio de Janeiro: Forense, 1986.

VANONI, Ezio. *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*. Trad. Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1952.

VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Noeses, 2005.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

_____. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

ZILVETTI, Fernando Aurélio. Capacidade contributiva e mínimo existencial. In: In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). *Direito Tributário – Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 36-47.

ZILVETI, Fernando Aurelio; COELHO, Monica Pereira. Ensaio sobre o princípio do não confisco. In: *Direito Tributário Atual*. ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). vol. 20. São Paulo: Dialética e Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2006.