

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

Faculdade de Direito

LUCAS MARTINHO SILVA

**A ADMISSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO SOBRE ATOS ILÍCITOS SOB A
APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO TRIBUTÁRIO *PECUNIA NON OLET***

SÃO PAULO

2022

LUCAS MARTINHO SILVA

**A ADMISSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO SOBRE ATOS ILÍCITOS SOB A
APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO TRIBUTÁRIO *PECUNIA NON OLET***

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado como requisito para obtenção do título de Bacharel no Curso de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Orientador(a): Doutora Lia Felberg

SÃO PAULO

2022

LUCAS MARTINHO SILVA

**A ADMISSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO SOBRE ATOS ILÍCITOS SOB A
APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO TRIBUTÁRIO *PECUNIA NON OLET***

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado como requisito para obtenção do título de Bacharel no Curso de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Aprovado em: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA:

Examinador(a):

Examinador(a):

Examinador(a): Prof^ª. Dr^ª. Lia Felberg

AGRADECIMENTOS

Agradeço e dedico este trabalho aos meus pais, Paulo e Denise, que sempre fizeram do possível e o impossível para me passar os valores éticos, morais e mais humanos durante minha criação, não medindo esforços para que minha caixa de ferramentas fosse a mais completa possível. Sem vocês, eu nada seria.

Ao meu irmão, Leonardo, que me demonstrou os maiores valores de amor que um pode ter com o seu, sempre cuidando de mim independente da situação em que estivéssemos. Através das nossas conversas e conselhos, meus dias mais nebulosos se clarearam e iluminaram os caminhos que decidi traçar para chegar aonde estou e onde almejo estar. Eu te amo!

À minha avó Neusa e meus tios, que sempre me deram o amor e carinho que puderam ao longo da minha vida.

Aos que já nos deixaram, meu avô Orlando, minha avó Neide e meu tio Armando, que eu vos orgulhe e honre a memória até meus últimos dias.

Aos meus amigos, que sempre me acompanharam e apoiaram em todos os momentos. Que me ouviram nos dias em que precisei falar e que falaram o que eu precisava ouvir, mesmo que não fosse o que eu gostaria. Que, nas vezes em que o caminho se tornou árduo, me carregaram em direção ao meu bem-estar.

Ao Comando Vermelho Mackenzista, onde encontrei a verdadeira amostra de companheirismo entre colegas. Os ensaios que muitas vezes me deram ânimo para seguir a semana e outras vezes tiram meu sono. Meus colegas de trincheira. Instituição que atravessa a barreira do tempo e une as pessoas independentemente da idade, mas juntos pelo mesmo amor. Meu obrigado do fundo do meu coração. Somos família!

Ao meu avô, Daniel, que tornou tudo isso possível. Meu melhor amigo, meu confidente, meu comparsa, meu brodinho. Esse sonho, mais do que meu, é nosso! Conseguimos! Juntos chegamos até aqui e é onde dou apenas os primeiros passos em direção ao futuro que você sempre acreditou que me espera. Infelizmente, não está mais conosco neste plano, mas sinto sua presença ao meu lado todos os dias. Sempre por você, amigão.

RESUMO

Este trabalho busca analisar a possibilidade de incidência tributária sob fatos decorrentes de atividades ilícitas, através de um exame doutrinário dos princípios e conceitos basilares do Direito Tributário. Para isso, analisa-se o conceito de norma jurídico tributário, tributo, obrigação tributária para que tenhamos uma base sobre os preceitos tributários no ordenamento jurídico brasileiro antes de aprofundar o objeto deste estudo. Em seguida, faz-se necessário elucidar o princípio *pecunia non olet*, princípio fundamental para considerar a possibilidade da tributação dos atos ilícitos, conceituando-o, buscando sua aplicação no ordenamento jurídico, assim como as limitações ao poder de tributar. Por fim, a partir do conteúdo trazido, conclui-se que há a possibilidade da tributação das atividades ilícitas, desde que respeitados os quesitos necessários para cobrança do tributo previstos na norma tributária, assim como o efeito econômico gerado por estes atos.

Palavras-chave: Tributo. Incidência tributária. Efeito econômico. Ato ilícito. Fato gerador. Princípios tributários. *Pecunia non olet*. Ilicitude.

ABSTRACT

This study deals with the possibility of taxation caused by illicit acts through a doctrinal analysis of tax law principals and basic concepts. To do so, we analyze the concept of legal and tax rules, tax, and tax liability in order to understand the basics of tax law in Brazil, so we can go deeper into the object of this study. Secondly, it is necessary to discuss the *pecunia non olet* principle, which is fundamental to consider the possibility of taxation of unlawful acts, defining it and seeking its application in the brazilian law, as the limitations of taxation. Thereafter, through the material brought to discussion, we can conclude that there is a possibility to tax illegal acts, as long as fulfilled all the means necessary to tax activities, as determined by brazilian law, as the economic effect caused from these acts.

Key words: Tax. Tax assessment. Economic effect. Illicit act. Taxable event. Taxation principles. *Pecunia non olet*. Illicit.

Sumário

1	Introdução	8
2	Conceitos preliminares	10
2.1	Norma jurídico-tributária	10
2.2	Tributo	11
2.3	Obrigações tributária.....	12
3	Ilicitude	15
3.1	Tributo e sanção	15
3.2	Ilicitude e a hipótese de incidência	16
4	Princípio <i>Pecunia Non Olet</i>	18
4.1	Conceito	18
4.2	Limitações do poder de tributar	19
4.2.1	Princípio da legalidade.....	20
4.2.2	Princípio da isonomia	21
4.2.3	Princípio da capacidade contributiva.....	22
4.3	Ilicitude como fato gerador	23
5	A tributação dos atos ilícitos	25
5.1	A inadmissibilidade de tributação.....	25
5.2	A admissibilidade de tributação.....	25
6	Conclusão	28
7	Referências bibliográficas	30

1 Introdução

Com a formação dos Estados, nasce os deveres do Estado para com a população, criando serviços para gerir a vida das pessoas e fazer a manutenção das necessidades individuais e coletivas daquela sociedade como um todo. Para tanto, foi instituído o tributo para que o Estado recolha uma parcela pecuniária do seu contribuinte a fim de conseguir manter o normal funcionamento da máquina pública.

Todavia, o dever de pagar tributo não é universal, de forma que o Estado deve atender à diversas garantias e imunidade limitadoras à competência tributária.

Também neste sentido, Luis Eduardo Schoueri ¹ também é patente ao afirmar:

“o Estado do século XXI à construção de que o tributo seria um “dever fundamental, por ser o meio para que o Estado assegure direitos fundamentais: se estes também são garantidos pela sociedade, não se justifica a tributação que impede o florescimento de oportunidades para que a justiça social – objetivo da Ordem Econômica, nos termos do artigo 170 da Constituição Federal – seja construída a partir da valorização do trabalho e da livre-iniciativa. Em síntese, se o tributo é o preço da liberdade, esse preço não é ilimitado.”

Dentre os principais princípios limitadores para a tributação é a vedação ao confisco, ao passo que a ferramenta do tributo não pode ofender o princípio da proteção da propriedade privada, sob pena do Estado de Direito contrariar a liberdade individual.

A capacidade contributiva e o dever fundamental de pagar impostos foram necessárias para compreender a posição doutrinária daqueles que defendem a tributação de atos ilícitos, ao passo de que tributar aqueles que auferiram renda proveniente de atos criminosos não possui caráter de sanção, mas sim de cumprimento de uma obrigação como contribuinte do Estado.

Após breve explicação do conceito de tributo e suas características, faz-se necessário assentar o que é de fato um ato ilícito, a fim de compor uma conclusão doutrinária concreta acerca da tributação advinda de ato ilícito.

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9. ed. SaraivaJus. 2019 p. 68

Um ato jurídico é todo aquele derivado da vontade humana e produz efeitos jurídicos expressos, podendo estes os mais variados desde uma conduta individual até um negócio jurídico formado entre partes.

O ato ilícito é todo aquele que vai na contramão do ordenamento jurídico pátrio, descumprimento diretamente uma norma e causando danos a terceiros.

Neste estudo, busca-se analisar os fundamentos jurídicos para fundamentar a possibilidade ou a impossibilidade da tributação sobre atos ilícitos. Para tanto, é necessário embarcar na análise dos princípios basilares do Direito Tributário brasileiro, assim como sua aplicação e previsão nas normas constitucionais e infraconstitucionais, especialmente à luz do princípio *pecunia non olet*.

2 Conceitos preliminares

Primeiramente, para melhor análise do tema a ser discutido, faz-se necessário introduzir conceitos que possibilitem a compreender com totalidade o conteúdo explorado ao longo do estudo aqui exposto. Para isso, passa-se a analisar a conceituação e a classificação das normas jurídicas e as características que envolvem a obrigação tributária

2.1 Norma jurídico-tributária

As sociedades democráticas contemporâneas precisam do Estado como organização política, utilizando do direito como uma forma de garantir o cumprimento das normas estabelecidas pelo grupo. Para a existência do coletivo organizado, é necessário que o poder político seja exercido a fim de garantir o cumprimento das normas estabelecidos pelo grupo.

Assim, é indispensável que exista uma forma de financiar a manutenção do Estado. A Tributação tem exatamente esta finalidade, visando, por meio de arrecadação de capital privado, possibilitar que o Estado tenha capacidade financeira suficiente para cumprir com seus deveres.

Dessa forma que surge a relação entre o Estado e o particular, denominado pela doutrina de relação jurídico-tributária, que tem por objetivo vincular o contribuinte à deveres como manter a escrituração fiscal, atender fiscalizações, apresentar declarações periodicamente, entre outras, conhecidas como obrigações acessórias.

A Constituição Federal de 1988 delimita de maneira específica a estruturação do Sistema Tributário Nacional adotado, possuindo um título tratando de tributação e instituindo diversos deveres e garantias aos contribuintes.

Recolher os impostos devidos ao Estado é um dever fundamental a fim de custear o funcionamento da máquina estatal. Impossível falar de Estado Democrático de direito sem que haja impostos para financiar as prestações sociais.

Destarte, a norma jurídico-tributária, como qualquer norma jurídica, caracteriza-se por sua força vinculante geral que exige certo grau de observância e constitui direitos e deveres aos contribuintes e responsáveis.

De toda forma, é preciso definir o conceito do tributo. É o que se passa a analisar.

2.2 Tributo

O Código Tributário Nacional traz, em seu artigo 3º, o que se entende como tributo:

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.

Conforme trazido por Paulo de Barros Carvalho², a palavra tributo é empregada com vários significados, como: quantia em dinheiro; relação jurídica tributária; norma jurídica tributária; dever do sujeito passivo; direito do sujeito ativo; norma, fato e relação jurídica.

Todavia, parte-se do conceito básico de tributo, sendo a relação jurídica entre Estado (credor) e sujeito passivo (devedor), o dever de cumprir uma prestação legal compulsória e pecuniária.

A existência do Estado Fiscal está atrelada à existência de tributos. Na medida do agigantamento das tarefas estatais, cabe ao ordenamento prever os meios para o Estado financiar seus gastos. Cogita-se, aqui, obtenção de receita pública³.

Para Ricardo Lobo Torres⁴, “é o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade do grupo e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para as atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição”.

Finalmente, segundo Sacha Calmon Navarro Coelho⁵ “[...] *prestação pecuniária compulsória em favor do Estado ou de pessoa por este indicada (parafiscalidade), que não constitua sanção por ato ilícito (não seja multa), instituída em lei (não decorrente de contrato)*”.

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 16-17

³ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2018, p.129

⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12. ed. São Paulo: Renovar, 2005. p. 371

⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 382

Com a conceituação do que é o tributo, a Dr^a. Ana Flávia Messa⁶ traz suas características, quais sendo: a) finalidade pública; b) legalidade; c) licitude; d) coercitividade; e) compulsoriedade.

Pois bem, analisando sucintamente as características acima, temos:

- a) **Finalidade pública:** o tributo visa recolher os recursos financeiros necessários para custar a máquina estatal.
- b) **Legalidade:** o tributo é instituído por lei e que independe da vontade da pessoa. A lei é a fonte da obrigação tributária.
- c) **Licitude:** o tributo tem como fato gerador algo lícito ou permitido.
- d) **Coercitividade:** o tributo possui caráter impositivo, ou seja, está fundamentado no comando que o Estado exerce sobre todas as pessoas e bens do território nacional.
- e) **Compulsoriedade:** o tributo deve ser pago pois a lei impõe o cumprimento pelos sujeitos passivos de transferirem parte de sua riqueza ao Estado.

Contudo, o presente estudo busca explorar a maleabilidade da licitude que caracteriza o tributo, conforme listado acima.

2.3 Obrigações tributária

Como visto anteriormente, o tributo tem como características a legalidade, coercitividade e compulsoriedade, elementos que reforçam que a norma jurídico tributária constitui uma relação jurídica de natureza obrigacional. Segundo Maria Helena Diniz, a obrigação corresponde:

[à] relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através de seu patrimônio⁷.

Com isso, temos a duas figuras que se fazem presentes nessa relação, o sujeito ativo, denominado credor, e o sujeito passivo, chamado de devedor; tendo como objeto desta relação uma prestação pecuniária.

⁶ MESSA, Ana Flávia. *Direito tributário e financeiro*. 8. ed. São Paulo: Rideel, 2022. p. 208

⁷ DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. Teoria geral das obrigações. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, v. 2, p. 29

A sujeição ativa, que devem proceder à invasão patrimonial para a retirada compulsória de valores, a título de tributos. Enquanto a sujeição passiva é matéria adstrita ao polo passivo da relação jurídico-tributária. Corresponde ao lado devedor da relação intersubjetiva tributária, representado pelos entes destinatários da invasão patrimonial na retirada compulsória de valores.

No campo jurídico-tributário, segundo o CTN, esta relação apresenta normalmente como sujeito ativo o ente público estatal credor da relação:

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Enquanto isso, o sujeito passivo da relação jurídico tributária é o contribuinte ou o responsável. Aquele que está obrigado ao pagamento do tributo por um título próprio, sendo pessoa física ou jurídica que tenha relação de natureza econômica, pessoal e direta com a situação que origina a relação jurídica. Sobre o sujeito passivo, o CTN o identifica em seu artigo 121:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Sobre a obrigação tributária, importante destacar que a relação jurídica mais importante para o Direito Tributário é a obrigação principal, aquela que tem por objeto o pagamento de tributo ou de uma penalidade tributária. Podemos observar sua previsão no artigo 113 do CTN:

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

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

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Como visto no §2º do dispositivo acima, há também a obrigação acessória, aquela que tem por objeto o cumprimento das prestações positivas ou negativas, estabelecidas no interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos; são chamadas assim pois não possuem conteúdo patrimonial e existem de forma independente e autônoma da obrigação principal.

De forma geral, assim se dá a relação jurídico tributária após a concretização real dos aspectos previstos em lei. Com isso, o Estado forma sua forma de arrecadação pecuniária dos indivíduos que integram a sociedade, podendo utilizar de meios idôneos suficientes para exigir o pagamento dos tributos.

3 Ilícitude

O ordenamento jurídico brasileiro visa ditar as condutas que o cidadão deve seguir por meio de suas normas, baseando-se em princípios e costumes da cultura da população. Todavia, cabe a cada um seguir as leis e agir de acordo com o ordenamento imposto aos cidadãos. Quando o indivíduo opta por agir em desconformidade com as leis, essa conduta é denominada ilícita.

Assim, conclui-se que os atos ilícitos se caracterizam, principalmente, pelos atos praticados em desconformidade com o ordenamento jurídico vigente⁸. Além disso, essas condutas muito embora repercutam no âmbito do direito, produzem efeitos jurídicos involuntários e impositivos.

Neste caso, ao se violar uma norma jurídica, são aplicadas sanções, ou seja, a penalidade prevista em lei à prévia infração, àquele quem praticou a conduta, podendo ser nas esferas penais, administrativas ou cíveis.

3.1 Tributo e sanção

No âmbito do Direito Tributário, a sanção será aplicada a partir do descumprimento das obrigações contributivas, ou seja, quando se deixa de recolher tributo devido. Destarte, resta claro que as normas jurídico-tributárias são passíveis de serem violadas, e, assim como nos outros ramos do direito, são possíveis e necessárias a aplicação de sanções para quem as descumpre.

O exemplo de sanção tributária mais comum é a aplicação de multa nos casos de retardamento do pagamento ou de infrações mais graves, como a sonegação.

Neste contexto, considerando a análise dos conceitos de tributos expostos anteriormente e nas análises de sanção trazidas agora, podemos concluir que o tributo não possui caráter punitivo,

⁸ Alguns doutrinadores entendem que os atos ilícitos não são jurídicos, haja vista serem da essência desses atos a contrariedade ao Direito. Essa é a opinião de Flávio Tartuce, Zeno Veloso, Orosimbo Nonato, Vicente Ráo, Pablo Stolze Gagliano, Rodolfo Pamplona Filho. Dentre aqueles que consideram os atos ilícitos como atos jurídicos estão Carlos Roberto Gonçalves, Caio Mário da Silva Pereira, Jos é Carlos Moreira Alves. TARTUCE, Flávio. Manual de direito civil. 4. ed. São Paulo: Método, 2014, p. 178-179. Esta também é a posição de Pontes de Miranda ao afirmar que os atos ilícitos são jurídicos, uma vez que a regra jurídica sobre eles incide, colorindo-os, dando-lhes entrada no mundo jurídico. Nessa mesma linha, Alfredo Augusto Becker aduz que o ato é ilícito porque é jurídico, se assim não fosse seria apenas imoral, irreligioso ou antieconômico. MAIOLI, Luiz Francisco Stefanello. *O Non Olet no Direito Tributário*. Monografia (Graduação em Direito) – Departamento de Direito Econômico e do Trabalho, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2009, p. 36.

pois a sanção origina-se única e exclusivamente do descumprimento da lei, de forma que se entende que o tributo, além de não se confundir com sanção, não poderá ter efeito sancionador.

Relacionando o estudo das sanções ao esquema metodológico da regra-matriz de incidência tributária, Paulo de Barros Carvalho esclarece:

Tudo o que dissemos sobre os critérios da hipótese tributária vale para o antecedente da norma sancionatória, que tem o seu critério material — uma conduta infringente de dever jurídico —, um critério espacial — a conduta há de ocorrer em certo lugar — e um critério temporal — o instante em que se considera acontecido o ilícito. Na consequência, depararemos com um critério pessoal — o sujeito ativo será aquele investido do direito subjetivo de exigir a multa, e o sujeito passivo o que deve pagá-la — e um critério quantitativo — a base de cálculo da sanção pecuniária e a percentagem sobre ela aplicada⁹

3.2 Ilicitude e a hipótese de incidência

Um equívoco comumente cometido é a mistura entre conceitos diversos, neste caso, muito se confunde quando tratam à hipótese de incidência e o fato gerador. Sobre a hipótese de incidência, Paulo de Barros Carvalho elucidada:

O problema nominativo não é o mais importante, se bem que haja limites semânticos para a escolha das designações que o observador atribui aos fenômenos. Tratando-se de entidades lógicas que estão presentes ali onde houver norma jurídica de qualquer espécie, tanto faz chamarmos de *hipótese*, *antecedente*, *suposto*, *antessuposto* ou *pressuposto* à previsão fática, pois todos esses vocábulos têm a chancela dos mais renomados cultores da Teoria Geral do Direito. Há de significar, sempre, a descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência¹⁰.

Com isso, podemos observar que a definição dada pela doutrina à hipótese de incidência é a previsão legal dos elementos integrantes da norma jurídico-tributária. Tais elementos

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 248.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *op. cit.*, p. 450.

compreendem os sujeitos, à materialidade das situações jurídicas, à quantificação calculada mediante base de cálculo e alíquota, e os aspectos espacial e temporal¹¹.

Em suma, é o texto legal que prevê os fatores necessários para que o fato gere a obrigação tributária, fazendo nascer o dever do sujeito passivo ao recolhimento do tributo correspondente em favor do sujeito ativo da relação¹². Assim, a lei prevê uma situação abstrata a que atribui efeito jurídico de pagar.

Desta forma, com a conceituação da hipótese de incidência, podemos concluir que, considerando que a penalidade tem como origem a conduta ilícita e a hipótese de incidência é uma situação prevista em lei, conclui-se que é impossível fazer com que um ato ilícito seja hipótese de incidência tributária.

¹¹ MELO, José Eduardo Soares de. *Dicionário de direito tributário*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 114

¹² CASSONE, Vitorio. *Direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2000, p. 143

4 Princípio *Pecunia Non Olet*

Expressão originada na Roma Antiga, quando o Imperador Nero criou um tributo para a utilização de banheiros públicos. Foi extinto, porém logo restabelecido pelo Imperador Vespasiano, e segundo consta na história, após seu filho Tito, reclamar da imoralidade da taxa, alegando que faria com que a cidade literalmente fedesse, o Imperador lançou uma moeda ao alto e pronunciou as palavras “*Non olet*” (não tem cheiro).

Sua utilização como um princípio tributário gira em torno do entendimento de que a incidência tributária deve ser entendida de forma que o fato gerador do tributo seja separado de sua licitude ou ilicitude, sendo assim, pilar essencial para a hipótese de tributação de atos ilícitos.

4.1 Conceito

No Direito Tributário, o imposto possui caráter não-vinculante. Dessa forma, para que o imposto seja devido, basta tão somente que o fato previsto pela norma jurídica se realize. Nesse sentido, podemos analisar a definição de imposto dada pelo próprio CTN, em seu artigo 16:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Com a aplicação do princípio em comento, o acontecimento do fato disposto no ordenamento jurídico torna-se, também, suficiente para que haja a incidência do tributo dele originado, ao passo que se torna irrelevante a validade deste ato. Desta forma, o princípio *pecunia non olet* valida a incidência tributária sobre atividade ilícitas e imorais, desde que possuam consistência econômica¹³.

Em razão desse princípio, para o Direito Tributário a origem do dinheiro é irrelevante, não sendo razoável cobrar tributos dos ganhos lícitos, e não dos ilícitos. A título de exemplificação, seria suficiente o aumento patrimonial para incidência do tributo sobre a renda.

¹³ TORRES, Ricardo Lobo. *op. cit.*, p. 102

Desta forma, ao analisar o princípio *pecunia non olet*, entende-se, também a exação sobre quem possui capacidade contributiva, ainda que o rendimento seja proveniente de atividade ilícita. A partir dessa análise, o tributo deve ser incidente sobre as atividades consideradas ilícitas ou imorais, além das lícitas.

Nesse sentido, o legislador tributário foi cauteloso em analisar apenas o negócio jurídico e a relação econômica originada, como se depreende do artigo 118 do CTN:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Nesse diapasão, a Lei nº 4.506, de 1964, traz a seguinte redação:

Art. 26. Os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas, ou percebidos com infração à lei, são sujeitos a tributação, sem prejuízo das sanções que couberem.

Conclui-se que a igualdade de tratamento aos indivíduos que possuem capacidade contributiva parece ser o fundamento que se extrai do princípio *pecunia non olet*.

4.2 Limitações do poder de tributar

A tributação, como exposto anteriormente, cinge a necessidade do Estado em recolher recursos para o funcionamento da máquina pública, sendo indispensável para este fim. Dessa forma, surgem questionamentos acerca do limite do poder de tributação aos entes.

Esta atividade estatal é limitada mediante a obediência a determinados princípios reguladores, criados para proteger tanto o Estado quanto o contribuinte de eventuais abusos. No entanto, deve-se manter em mente que a tributação não se caracteriza pela relação de poder-força entre o Estado e seus contribuintes, mas sim uma relação de poder-direito.

A aplicação de normas não é suficiente para obter um Estado organizado juridicamente, sendo necessário, então, a utilização de normas adicionais para garantir essa aplicação. Partindo desta linha de pensamento, surge o papel essencial dos princípios jurídicos.

Sendo assim, os princípios jurídicos tornam-se importantes para esperar do legislador e do aplicador da norma tributária¹⁴. Esses princípios podem constar de forma expressa no ordenamento jurídico, como os “princípios gerais”, em matéria tributária, constantes a partir do artigo 145 da Constituição Federal de 1988; assim como muitos não estão positivados em letra de lei, mas sim, decorrem de deduções e induções desses textos.

Outro ponto importante a ser observado é a variação do grau de normatividade existente entre os princípios. Alguns possuem grau exaustivo de normatividade, como o princípio da anterioridade tributária, enquanto outros não permitem sua exata dimensão, como o princípio da capacidade contributiva.

Neste caso, destacam-se os princípios da legalidade, da isonomia e da capacidade contributiva.

4.2.1 Princípio da legalidade

A Constituição Cidadã prevê, em seu artigo 5º, inciso II, que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Com essa norma, o constituinte buscou coibir possíveis abusos estatais, de forma que tão somente através do processo legislativo poderá haver a instituição de uma lei, gerando uma obrigação a todos.

Nesse sentido, Lenio Luiz Streck e José Luís Bolzan de Moraes:

o Estado de Direito surge desde logo como o Estado que, nas suas relações com os indivíduos, se submete a um *regime de direito*, quando, então, a atividade estatal apenas pode desenvolver-se um instrumental regulado e autorizado pela ordem jurídica, assim como os indivíduos - cidadãos – têm a seu dispor mecanismos jurídicos aptos a salvaguardar-lhes de uma ação abusiva do Estado¹⁵.

¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 354.

¹⁵ STRECK, Lenio Luiz; MORAES, José Luís Bolzan de. *Ciência política e teoria geral do Estado*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 83-84.

No âmbito do Direito Tributário, o princípio da legalidade está previsto no artigo 9º da Constituição Federal:

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;

Assim, é possível observar com clareza que o legislador impõe que nenhum tributo será exigido ou aumentado senão por força de lei, citando o brocardo latino *nullum tributum sine lege*¹⁶. Nessa seara, o CTN também se fez imperativo 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.

Em linhas gerais, conclui-se que, para que haja a possibilidade de incidência tributária, dando origem, ou alterando a norma jurídico-tributária, o legislador deve fazer constar todas as informações necessárias por lei.

4.2.2 Princípio da isonomia

Este princípio é observado em todos os ramos do Direito, e o Direito Tributário não é exceção. O princípio da igualdade consiste em tratar igualmente os iguais (igualdade aritmética, própria de justiça comutativa); desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualar (igualdade proporcional, ou geométrica, própria da justiça distributiva, da justiça social). Conforme compreendido, também, por Aristóteles, os méritos iguais devem ser tratados igualmente, mas situações desiguais devem ser tratadas com desigualdade¹⁷.

No ordenamento jurídico pátrio, o princípio da isonomia está insculpido no artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal até então vigente, em seus dizeres: “*Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no*

¹⁶ Do latim, “não há tributo sem lei anterior”.

¹⁷ ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. 4. ed. São Paulo: Martin Claret, 2001, p. 108.

País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade [...]”.

Por sua vez, o princípio da isonomia tributária trata de garantir que haja tratamento tributário igualitário aos contribuintes que se encontram em situação equivalente. Está previsto na Constituição Federal em seu artigo 150, inciso II, *in verbis*:

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

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Com os dispositivos mencionados, o legislador busca a igualdade material ou substancial de maneira a amenizar desequilíbrios e injustiças. Em relação ao Direito Tributário, evitou-se que a carga tributária recaísse de forma igual sobre contribuintes em situações econômicas diferenciadas, fazendo com que as classes mais inferiores não tenham que contribuir para além do que podem, enquanto os mais abastados suportam cargas tributárias insignificantes.

4.2.3 Princípio da capacidade contributiva

Apesar de facilmente confundido com o princípio da isonomia, o princípio da capacidade contributiva deve ser compreendido como um orientador de toda a tributação, de forma a guiar o legislador e orientar aqueles quem aplicam as normas jurídico-tributárias.

O princípio em comento encontra-se expresso no artigo 145, § 1º da Constituição Federal, o qual lê-se:

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.

Assim, sobre o princípio da capacidade contributiva, Regina Helena Costa definiu da seguinte forma:

- a) Capacidade Contributiva Absoluta (ou Objetiva): é a capacidade identificada pelo legislador, que elege o evento ou fato-manifestação de riqueza, vocacionados a concorrer com as despesas públicas. Aqui se tem um sujeito passivo potencial;
- b) Capacidade Contributiva Relativa (ou Subjetiva): é a capacidade identificada pelo legislador, que elege o sujeito individualmente considerado, apto a contribuir na medida de suas possibilidades econômicas, suportando o impacto tributário. Nesta capacidade contributiva, desponta o rito gradualístico dos impostos, à luz da progressividade, bem como o respeito ao mínimo existencial e à não confiscabilidade¹⁸.

Analisados os princípios tributários acima elencados, notar-se-á que são essenciais para a possibilidade da tributação sobre atos ilícitos.

4.3 Ilícitude como fato gerador

Após breve análise dos princípios que norteiam as limitações do poder de tributar, tornamos à análise acerca da possibilidade de tributar-se fato gerador proveniente de ato ilícito. Como já mencionado anteriormente, o tributo possui como característica a necessidade da legalidade de seu fato gerador, impossibilitando a hipótese de incidência tributária sobre o ato ilícito.

Por mais que tenhamos observado que o ordenamento jurídico brasileiro impossibilita a instituição de um tributo sobre a prática de um crime, é possível que uma hipótese de incidência desencadeie diversos fatos geradores diferentes.

Tendo-se como exemplo a tributação sobre a renda, o fato gerador é único e exclusivamente o acréscimo patrimonial do contribuinte, podendo variar as condutas que gerem esse resultado, como o fruto de seu trabalho, venda de imóvel, bonificação etc. Todavia, é necessário observar que o acréscimo patrimonial pode ser advindo de atividade ilícita, fazendo-se necessária ao menos cogitar a possibilidade de tributação deste fato.

Neste sentido, é imperativa a leitura do artigo 118, inciso I, do CTN, veja-se:

¹⁸ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 27.

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

Assim sendo, há o surgimento da obrigação tributária e todas as suas consequências, mesmo que o fato ilícito tenha sido praticado de maneira accidental, sendo necessária apenas a sua previsão de incidência ser prevista em lei.

Justamente neste entendimento que se baseiam aqueles que defendem a tributação do fato decorrente de ato ilícito. Nesse sentido, vê-se o entendimento de Hugo de Brito Machado:

“Quando se diz que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, isto quer dizer que a lei não pode incluir na hipótese de incidência tributária o elemento ilicitude. Não pode estabelecer como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação de pagar um tributo uma situação que não seja lícita. Se o faz, não está instituindo um tributo, mas uma penalidade. Todavia, um fato gerador de tributo pode ocorrer em circunstâncias ilícitas, mas essas circunstâncias são estranhas à hipótese de incidência do tributo, e por isso mesmo irrelevantes do ponto de vista tributário.

Demonstrando o dito acima, tomemos o exemplo do Imposto de Renda: alguém percebe rendimento decorrente da exploração do lenocínio, ou de casa de prostituição, ou de jogo de azar, ou de qualquer outra atividade criminosa ou ilícita. O tributo é devido. Não que incida sobre a atividade ilícita, mas porque a hipótese de incidência do tributo, no caso, que é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos ocorreu. Só isso. A situação prevista em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária no Imposto de Renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza (CTN, art. 43). Não importa como. Se decorrente de atividade lícita ou ilícita, isto não está dito na descrição normativa, vale dizer, isto não está na hipótese de incidência, sendo, portanto, irrelevante.¹⁹”

Todavia, importante ressaltar que é juridicamente impossível que o ato ou negócio ilícito figure como elemento essencial de norma de tributação, indo diretamente ao contrário do dispositivo trazido no artigo 3º, do CTN²⁰.

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 38. ed. revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 59-60.

²⁰ 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.

5 A tributação dos atos ilícitos

5.1 A inadmissibilidade de tributação

O principal argumento contra a admissibilidade da tributação sobre ilícitos é baseado na hipótese de o Estado utilizar-se de meios que ele mesmo deveria impedir, supostamente permitindo atividades ilícitas a fim de aproveitar uma situação ilegal.

Em outras palavras, essa linha de pensamento consiste em justificar a hipótese do Estado de beneficiar-se da sua competência de garantir a segurança, bem comum e justiça social para utilizar receitas recolhidas imoral e ilegalmente. Sendo assim, para os defensores dessa vertente, o Estado estaria justificando um fim através de meios ilícitos.

Nesse sentido, existem autores que defendem a corrente de que proventos oriundos da ilicitude não podem ser considerados rendimentos no sentido econômico. Os argumentos contrários à incidência de tributos sobre as atividades ilícitas vão contra o art. 3º do CTN, que define tributo como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir e que não constitua sanção de ato ilícito, presumindo que apenas práticas lícitas seriam tributadas.

Importante ressaltar o entendimento financeiro de que os rendimentos oriundos de atividade ilícita não podem ser considerados verdadeira riqueza tributária, uma vez que estão em desconformidade com qualquer fator clássico de produção, tornando-os insuscetíveis de tributação.

Ainda, defendem que tributar atividades ilícitas causaria um conflito no ordenamento jurídico e dificultaria a coesão deste sistema, uma vez que existe a norma jurídica tipificando o fato como crime e, de outro lado, o fisco estaria utilizando deste meio para obter lucro, como se o Estado estivesse associando-se e aceitando o crime.

Em vista disto, a doutrina tem ofertado soluções para estes casos a partir das normas do Código Penal e Código de Processo Penal, prevendo o bloqueio ao acesso de bens e recursos fruto da infração pelo indiciado pelo crime.

5.2 A admissibilidade de tributação

Apesar da doutrina ser divergente neste ponto, existe a corrente favorável a tributação dos atos ilícitos, principalmente por ela fortalecer o aspecto econômico do fato gerador. Há quem

defenda que este foi o posicionamento adotado pelo Código Tributário Nacional vigente, uma vez que a interpretação do fato gerador é suficiente para afastar questionamentos sobre a validade jurídica do ato.

Como pode-se observar no art. 43, § 1º do código mencionado, é orientado que seja desconsiderada a natureza lícita - ou ilícita, do ato originário do fato gerador:

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:

[...]

§ 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.

Sendo assim, o entendimento contrário disso seria incoerente e absurdo àqueles que defendem esta hipótese, tendo em vista que o aplicador da norma estaria infringindo as regras e princípios tributários da legalidade, isonomia e da capacidade contributiva.

Conforme todo o exposto até aqui, pode-se observar que grande parte da doutrina defende a tributação da renda advinda com base em ato ilícito, defendendo, principalmente, o princípio do Non Olet, o art. 118, I do CTN e a separação entre a hipótese de incidência e fato gerador são os principais destacados.

Além disso, os Tribunais Superiores já demonstraram entendimento favorável a esta corrente. Neste sentido, o trecho do julgado do Supremo Tribunal Federal do ano de 2011, que decidiu pela possibilidade de tributar a renda advinda do “Jogo do Bicho”, atividade flagrante ilegal:

“Habeas corpus. Penal. Processual penal. Crime contra a ordem tributária. Artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90. Desclassificação para tipo previsto no art. 2º, inciso I, da indigitada lei. Questão não analisada pelo Superior Tribunal de Justiça. Supressão de instância. Inadmissibilidade. Precedentes. Alegada atipicidade da conduta baseada na circunstância de que os valores movimentados nas contas bancárias do paciente seriam provenientes de contravenção penal. Artigo 58 do Decreto-Lei nº 6.259/44 - **Jogo do Bicho. Possibilidade jurídica de tributação sobre valores oriundos de prática ou atividade ilícita. Princípio do Direito Tributário do non olet. Precedente.** Ordem parcialmente conhecida e denegada. 1. A pretendida desclassificação do tipo previsto no art. 1º, inciso I, para art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137/90 não foi analisada pelo Superior Tribunal de Justiça. Com efeito sua análise neste ensejo configuraria, na linha de precedentes, verdadeira supressão de instância, o que não se admite. **2. A jurisprudência da Corte, à luz do art. 118 do Código Tributário Nacional, assentou entendimento de ser possível a tributação de renda obtida em razão de atividade ilícita, visto que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. Princípio do non olet.** Vide o HC nº 77.530/RS, Primeira Turma, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 18/9/98. 3. Ordem parcialmente conhecida e denegada.

(HC nº 94240, Rel. Min. Dias Toffoli, 1ª Turma. Julgado em 23/08/2011, DJe-196, divulgado em 11/10/2011, publicado em 13/10/2011. Ement. Vol. 02606-01, p. 00026)

No mesmo sentido, o julgamento do Recurso Especial nº 120.858-3, que trata de autoincriminação e a relação ao princípio da non olet:

RECURSO ESPECIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. SONEGAÇÃO FISCAL. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA NÃO AUTO-INCRIMINAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. O princípio *nemo tenetur se detegere* refere-se à **garantia da não auto-incriminação**, segundo o qual ninguém pode ser forçado, por qualquer autoridade ou particular, a fornecer involuntariamente qualquer tipo de informação ou declaração que o incrimine, direta ou indiretamente. **Trata-se de princípio de caráter processual penal, já que intimamente ligado à produção de provas incriminadoras.** Já o princípio *pecunia non olet* **carrega consigo a idéia de igualdade de tratamento entre as pessoas que tenham capacidade contributiva semelhante, independentemente da maneira utilizada para alcançar essa disponibilidade econômica, isto é, não importa se o rendimentos tributáveis tenham ou não fonte lícita. Cuida-se de princípio de direito tributário. Tais princípios não se contrapõem**, seja pela questão topográfica em que se encontram no direito, seja porque um não limita ou impossibilita a aplicação do outro, **até mesmo porque o princípio pecunia non olet despreza a origem da fonte econômica tributável - se lícita ou ilícita.**

2. A necessidade de se recolher impostos surge com o fato de se auferir renda, pouco importando se essa renda é lícita ou ilícita, não ensejando, por isso mesmo, qualquer ingerência no princípio da não auto-incriminação, do contrário dificilmente se vislumbraria a prática de crimes contra a ordem tributária, que geralmente estão ligados ao cometimento de outros delitos, como por exemplo, contra o sistema financeiro nacional.

3. Recurso especial desprovido.

(REsp n. 1.208.583/ES, relatora Ministra Laurita Vaz, Quinta Turma, julgado em 4/12/2012, DJe de 11/12/2012.)

Pode-se observar que ambos os casos tratam de cenários em que o contribuinte alega não ter o dever de declarar ganho de capital de atividade ilícita, correndo o risco de produzir pena contra si mesmo. No entanto, o STJ demonstra que não importa ao fisco a origem da renda, de maneira que a declaração dos valores não pode ser considerada como autoincriminação e não competindo à Receita Federal do Brasil analisar.

Dessa forma, não restam dúvidas de que a tributação advinda por ato ilícita é defendida pelos tribunais do país.

6 Conclusão

Como demonstrado ao longo do estudo, a norma jurídico-tributária possui caráter vinculante, sendo imperativa aos contribuintes ainda que respeitados os limites previstos no ordenamento e nos princípios jurídicos.

A atividade tributária é absolutamente necessária ao Estado, sendo sua maneira de recolher os recursos inerentes ao funcionamento da máquina pública. Desta forma, o texto constitucional prevê que, à luz do princípio da legalidade, o legislador deve utilizar das vias constitucionais para criar normas que, aí sim, darão lugar à tributação que ensejará a contribuição pecuniária pelo contribuinte.

Neste diapasão, surge o questionamento dos limites da tributação, onde o Estado deve traçar a linha do que deve figurar como fato gerador da obrigação tributária. Dentre muitas hipóteses de incidência tributária, analisamos a possibilidade da tributação do fato ilícito, sendo um dos pilares para sua possibilidade a aplicação do princípio *pecunia non olet*.

À luz do princípio em comento, analisa-se o fato gerador da obrigação tributária tão somente a previsão legal da incidência do tributo, excluindo a análise legal ou moral do ato, restando apenas o fato em si.

Com isso, independente do meio em que o fato acontece, seu resultado deve ser considerado para análise do fato gerador. Para fim de exemplificação, analisando o imposto de renda, seu surgimento se dá ao passo que o contribuinte aufera renda, seja ela a partir de seu laboro, venda de bens, bonificação etc. Todavia, com a aplicação do princípio *pecunia non olet*, a renda proveniente do jogo do bicho ou do tráfico de drogas, por mais que estas sejam atividades ilícitas, ou seja, vão em desconformidade com o ordenamento jurídico pátrio, deve ser tributada.

Finalmente, foi possível verificar que os dispositivos constitucionais respaldam a incidência tributária sobre atos ilícitos, assim como as normas infraconstitucionais, principalmente sob a ótica do princípio da legalidade, isonomia e da capacidade contributiva, porém, sobretudo, sob a perspectiva do princípio *pecunia non olet*. Este entendimento, encontra-se pacificado pela maioria dos doutrinadores tributários, assim como sua aplicação em julgados nos tribunais superiores, conforme visto acima, entendendo que a tributação dos atos ilícitos se dá como a tributação dos

resultados econômicos obtidos pela prática destes atos, considerando o objeto do tributo efetivamente como o resultado econômico auferido com a conduta praticada.

7 Referências bibliográficas

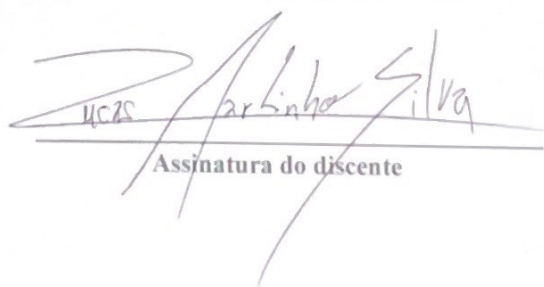
- ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. 4. ed. São Paulo: Martin Claret, 2001.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- CASSONE, Vitório. *Direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. Teoria geral das obrigações. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 38. ed. revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2017.
- MAIOLI, Luiz Francisco Stefanello. *O Non Olet no Direito Tributário*. 2009. 66 p. Monografia (Graduação em Direito) – Departamento de Direito Econômico e do Trabalho, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2009.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Dicionário de direito tributário*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- MESSA, Ana Flávia. *Direito tributário e financeiro*. 8. ed. São Paulo: Rideel, 2022
- SCHOUREI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9. ed. SaraivaJus. 2019.
- SCHOUREI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2018.
- SCHOUREI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- STRECK, Lenio Luiz; MORAES, José Luís Bolzan de. *Ciência política e teoria geral do Estado*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12. ed. São Paulo: Renovar, 2005.

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Lucas Martinho Silva, discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº 31874241, período matutino, turma D, tendo realizado o TCC com o título: A ADMISSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO SOBRE ATOS ILÍCITOS SOB A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO TRIBUTÁRIO *PECUNIA NON OLET* sob a orientação do(a) Professor(a) Lia Felberg, declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 11 de novembro de 2022.


Assinatura do discente