

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

VALDIR PIMENTA JUNIOR

O PRINCÍPIO DO “PECÚNIA NON OLET” NA TRIBUTAÇÃO DOS BENS
APREENDIDOS E/OU RESTITUÍDOS DA OPERAÇÃO LAVA JATO

São Paulo

2022

VALDIR PIMENTA JUNIOR

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

ORIENTADOR: PROF. DR. CAIO AUGUSTO TAKANO

São Paulo
2022

VALDIR PIMENTA JUNIOR

O PRINCÍPIO DO “PECÚNIA NON OLET” NA TRIBUTAÇÃO DOS BENS
APREENDIDOS E/OU RESTITUÍDOS DA OPERAÇÃO LAVA JATO

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

Aprovado em:

BANCA EXAMINADORA

Examinador: Prof. Dr. Caio Augusto Takano

Examinador(a):

Examinador(a):

O PRINCÍPIO DO “PECÚNIA NON OLET” NA TRIBUTAÇÃO DOS BENS APREENHIDOS E/OU RESTITUÍDOS DA OPERAÇÃO LAVA JATO

Valdir Pimenta Junior¹

Resumo: O presente artigo visa analisar quais critérios a doutrina utiliza para discorrer sobre a tributação de bens de origem ilícita, em especial os que foram restituídos pela Operação Lava Jato, à luz dos princípios e institutos do direito tributário. A doutrina e a jurisprudência estão longe de um entendimento uníssono, em razão do perdimento dos bens em acordos de delação, a discussão sobre o tema se aflora a fim de chegar a uma tese sobre a tributação ou não de bens já devolvidos no acordo de colaboração. Outro ponto analisado é se a tributação de bens ilícitos gera um desincentivo a acordos de colaboração premiada, pois ocorre uma dupla punição ao delator que pode não firmar o acordo com receio de ter que pagar tributos exorbitantes de bens que não fazem mais parte de seu patrimônio.

Palavras chaves: Princípio do Non Olet. Tributos. Delação Premiada. Lava Jato.

Abstract: This article aims to analyze which criteria the doctrine uses to discuss the taxation of goods of illicit origin, especially those that were resituated by Operation Lava Jato, in the light of the principles and institutes of tax law. The doctrine and jurisprudence are far from a unified understanding, due to the loss of assets in whistleblower agreements, the discussion on the subject arises in order to reach a thesis on the taxation or not of goods already returned in the collaboration agreement. Another point analyzed is whether the taxation of illicit goods generates a disincentive to award-winning collaboration agreements, as there is a double punishment for the whistleblower who may not sign the agreement for fear of having to pay exorbitant taxes on goods that are no longer part of his patrimony.

Key words: Non Olet Principle. Tributes. Awarded Delation. Car Wash.

Sumário: 1. Introdução. 2. Doutrina contrária à tributação de atividades ilícitas. 2.1 Doutrina favorável à tributação de atividades ilícitas. 3. Jurisprudência sobre o tema. 3.1 Decisão do STJ. 3.2 Decisão do STF. 3.3 Julgados CARF. 4. Tributo e sanção. 5. Capacidade

¹ Graduando em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie.

contributiva. 6. Denúncia espontânea. 7. Considerações sobre a tributação da atividade ilícita e o prejuízo ao combate à corrupção. 8. Conclusão. 9. Referências

1 INTRODUÇÃO

O princípio do non olet foi criado por Albert Hensel e Otman Buhler em lembrança a uma passagem de Vespasiano com seu filho Tito. Tendo Vespasiano criado um tributo sobre os mictórios públicos. Tito sugeriu-lhe a extinção do imposto. Vespasiano tomou de uma moeda e fez seu filho cheirá-la, perguntando-lhe: Fede? Ao que Tito respondeu: Non Olet (não fede) (SANTIAGO, 2005). Assim sendo, segundo esse princípio, não importa a origem do dinheiro, ocorrendo a incidência tributária, o tributo será cobrado pelo Fisco.

O artigo foi elaborado com o auxílio da doutrina, jurisprudência e legislações correlatas. Evidente que o tema não foi esgotado nas páginas que se seguem, mas visa demonstrar que a tributação de atividades ilícitas é indevida e desincentiva a colaboração premiada nos casos de corrupção.

O primeiro capítulo discorre sobre as correntes doutrinárias que são contrárias a tributação das atividades ilícitas, aborda-se a discussão acerca do fato gerador e da sua incidência, da incompatibilidade entre tributo e sanção e os prejuízos causados pela tributação indevida.

O segundo momento do trabalho se detém ao estudo de doutrinas que são favoráveis a tributação de atividades ilícitas, tendo como escopo a análise do Princípio da Capacidade Contributiva, a violação do Princípio da Igualdade e o Princípio da Abstração da Ilicidade.

O terceiro capítulo faz uma análise da jurisprudência e das legislações correlatas relacionadas com o tema, em especial os julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

No quarto capítulo é realizada uma comparação entre Tributo e Sanção, discorrendo sobre cada conceito e distinções.

O quinto capítulo trata da Capacidade Contributiva e a incidência do fato gerador, já o sexto capítulo fala do instituto da Denúncia Espontânea e os seus requisitos à luz da tributação dos bens ilícitos.

Por fim, no sétimo e último capítulo, em vista do parâmetro traçado, objetivou o estudo da hipótese de incidência e da legalidade da tributação da atividade ilícita, de suas implicações prejudiciais ao combate a corrupção e da não pacificação do assunto pela doutrina e jurisprudência.

2 DOCTRINA CONTRÁRIA À TRIBUTAÇÃO DE ATIVIDADES ILÍCITAS

Becker (1963) afirma que quando o fato econômico repouse sobre a renda e haja uma ilicitude que compromete o negócio jurídico dela decorrente, não poderá haver realização de hipótese de incidência tributária porque embora exista um de seus elementos (a renda), falta ainda um elemento: negócio jurídico eficaz causador da renda.

Carvalho (apud MARTINS, FRANCO, TEIXEIRA, 2019) leciona como exemplo o imposto de renda. Uma pessoa explora o lenocínio. A ordem jurídica reconhece o crime e no processo é avaliado o montante, o produto dessa atividade ilícita. Ela será desapossada.

Como o Estado poderá exigir imposto de algo que não se configura como renda, e tanto é que aquilo não pertence à pessoa, completa Carvalho.

A Operação Lava Jato, iniciada em março de 2014, trouxe o debate sobre a tributação dos bens apreendidos e/ou restituídos da Operação Lava Jato, discussão essa que gera diversas divergências na doutrina.

A “Lava Jato” foi a maior investigação sobre corrupção realizada no Brasil, no total, segundo o Ministério Público Federal (MPF), foram 163 prisões temporárias, 132 prisões preventivas, 1.450 buscas e apreensões, 211 conduções coercitivas, 35 ações de improbidade administrativa, dois acordos de colaboração homologados no Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF-4), 138 acordos homologados no STF, 553 denunciados, 723 pedidos de cooperação internacional, R\$ 4,3 bilhões devolvidos aos cofres públicos, R\$ 2,1 bilhões previstos em multas compensatórias decorrentes de acordos de colaboração, R\$ 12,7 bilhões em multas compensatórias de acordos de leniência, R\$ 14,7 bilhões previstos para serem recuperados e R\$ 111,5 milhões em renúncias voluntárias de réus.

Toda essa quantia apreendida e/ou recuperada levanta a questão sobre a possibilidade de ser tributado rendimento obtido de forma ilícita.

Segundo Zafarroni e Pierangeli (2006) e sua teoria da Tipicidade Conglobante, se uma área do direito não pune a outra área não pode punir, portanto, a tributação de bens devolvidos ou restituídos seria uma punição indevida e ocorreria um desincentivo a acordos de colaboração premiada, pois os delatores não desejariam sofrer a tributação de bens que obtidos de origem ilícita, não estariam mais em seu patrimônio.

O estado não poderá exigir imposto de algo que não se configura como renda, e tanto é que aquilo não pertence à pessoa, para Carvalho (apud MARTINS, FRANCO, TEIXEIRA, 2019).

Por dever de coerência, se os fatos, em razão de sua ilicitude, são desfeitos, tais

efeitos tributários devem cessar. Não por conta da ilicitude, mas pela sua desconstituição, leciona Machado Segundo (2018).

Como bem ensina Paulsen (2014) com o exaurimento de crimes como de corrupção é que surgem, paulatinamente, os fatos geradores de tributos, não se podendo buscar no produto daquele crime, que deve ser devolvido a sua única e exclusiva vítima, a garantia da satisfação do prejuízo causado pela posterior sonegação.

A titularidade a que se nega qualquer valor ou possibilidade de disposição e que, por isso, tem o seu objeto de efetivo e eficazmente confiscado do autor do crime e devolvido à vítima, não enseja a identificação de capacidade contributiva a ser tributada, completa Paulsen (2014).

Santiago (2005) conceitua que a intributabilidade das atividades ilícitas pode parecer ao intérprete uma afronta ao princípio da capacidade contributiva, mas em verdade não o derroga, tampouco desrespeita o princípio da igualdade, uma vez que se afigura razoável supor que o infrator não se equipara ao contribuinte honesto, principalmente pelo fato de que aquele bem ou direito a ser tributado não integra, juridicamente e legitimamente, o patrimônio do infrator.

A capacidade econômica ilícita não se converte em capacidade contributiva para efeito de tributação, sob pena de gerar uma contradição interna no sistema, pois um momento fato ser sancionado pelo direito penal e pelo tributário consubstancia um *bis idem* imoral e antijurídico, completa Santiago (2005).

2.1 DOCTRINA FAVORÁVEL À TRIBUTAÇÃO DE ATIVIDADES ILÍCITAS

Falcão (2013) afirma que a validade da ação, da atividade ou do ato em Direito Privado, a sua juridicidade ou antijuricidade em Direito Penal, disciplinar ou, em geral, punitivo, enfim, a sua compatibilidade ou não com os princípios da ética ou com os bons costumes não importam para o problema da incidência tributária. A incidência tributária é indiferente a validade ou nulidade ao ato privado através do qual se manifesta o fato gerador, desde que a capacidade econômica legalmente prevista esteja configurada, a incidência há de inevitavelmente ocorrer.

E neste norte, Baleeiro (1977) trata que a validade, invalidade, nulidade, anulabilidade ou mesmo a anulação já decretada do ato jurídico são irrelevantes para o Direito Tributário.

Isso é irrelevante para o CTN. Pouco importa, para a sobrevivência da tributação

sobre determinado ato jurídico, a circunstância de ser ilegal, imoral, ou contrário aos bons costumes, ou mesmo criminoso o seu objeto, como o jogo proibido, a prostituição, o lenocínio, a corrupção, a usura, o curandeirismo, o câmbio negro etc..., finaliza Baleeiro (1977).

Ferreira Neto (2018) ensina que o indivíduo que cometeu ilícito e que deixou de pagar tributos sobre os proventos obtidos por meio dessa atividade não apenas violou a lei, mas desrespeitou duplamente o compromisso social que assume ao fazer parte de uma comunidade política específica, pois simultaneamente deixou de cumprir com o seu dever de arcar com os custos de viver em sociedade como também de exercer de modo abusivo a sua liberdade ao cometer o ilícito que lhe gerou riqueza. A necessidade de tributação de recursos ilícitos – havendo no caso uma dupla violação das exigências de ser viver em uma sociedade civilizada – mostra-se como o modo adequado de se restabelecer a ordem jurídica que veio a ser violada em duas dimensões (no cometimento do ilícito e com a negativa de ser arcar com o dever de repartição dos custos sociais).

Reforçando a tese da tributação de bens auferidos de forma ilícita, Oliveira (2018) ensina a natureza jurídica de todo e qualquer tributo não depende efetivamente da licitude das práticas de que emanem, o que afasta a eventual ilicitude de qualquer cogitação quanto à natureza do tributo e, necessariamente, quanto à sua validade.

Fischer (2018) leciona que os valores obtidos, mesmo que de forma ilícita, em princípio, podem vir a caracterizar a hipótese de incidência de determinados tributos, notadamente o imposto de renda.

Autores como Schoueri e Galdino (2018) discorrem que a posição da doutrina e da jurisprudência entende ser cabível a tributação da renda obtida por atos ilícitos; Partindo da premissa de que a riqueza oriunda de atos ilícitos deve ser tributada, pretende-se analisar a dedutibilidade de despesas com atividades ilícitas para fins de apuração do mesmo IRPJ. Assim, compreendidos neste artigo tanto os gastos ilícitos (e.g. suborno) quanto pagamentos lícitos decorrentes de atos ilícitos (e.g. multas e indenizações)

O *non olet* exige que se mire a manifestação de capacidade contributiva, independente dos negócios que a provoquem, completam os autores.

3 JURISPRUDÊNCIA SOBRE O TEMA

Diversas decisões versam sobre a tributação dos bens apreendidos e/ou restituídos auferidos em decorrência de fato criminoso, a jurisprudência permite a tributação, como

podemos ver abaixo:

3.1 DECISÃO DO STJ

Conforme a decisão do STJ, no Resp. nº 984.607/PR sobre importação irregular pena de perdimento, o STJ entendeu pela não tributação da atividade ilícita, discorrendo que 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 elemento essencial da norma de tributação.

Assim sendo, segundo o julgado, no caso de importação ilícita, reconhecida a ilicitude é aplicada a pena de perdimento, e não poderá ser cobrado o imposto de importação, já que “importar mercadorias” é elemento essencial do tipo tributário, como podemos ver abaixo:

Resp. nº 984.607/PR, sessão de 07 de outubro de 2008 Ementa: TRIBUTÁRIO. APREENSÃO DE MERCADORIAS. IMPORTAÇÃO IRREGULAR. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM RENDA. 1. Nos termos do Decreto-lei nº 37/66, justifica-se a aplicação da pena de perdimento se o importador tenta ingressar no território nacional, sem declaração ao posto fiscal competente, com mercadorias que excedem, e muito, o conceito de bagagem, indicando nítida destinação comercial. 2. O art. 118 do CTN consagra o princípio do “non olet”, segundo o qual o produto da atividade ilícita deve ser tributado, desde que realizado, no mundo dos fatos, a hipótese de incidência da obrigação tributária. 3. Se o ato ou negócio ilícito for acidental à norma de tributação (estiver na periferia da regra de incidência) surgirá a obrigação tributária com todas as consequências que lhe são inerentes. Por outro lado, não se admite que a ilicitude recaia elemento essencial da norma de tributação. 4. Tributação do Ilícito – Jurisprudência 31 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 circunstancia acidental à norma de tributação. No caso de importação ilícita, reconhecida a ilicitude é aplicada a pena de perdimento, e não poderá ser cobrado o imposto de importação, já que “importar mercadorias” é elemento essencial do tipo tributário. Assim, a ilicitude da importação afeta a própria incidência da regra atribuída no caso concreto. 5. A legislação do imposto de importação consagra a tese no art. 1º, §4º, III, do Decreto-lei 37/66, ao determinar que o ‘imposto não incide sobre a mercadoria estrangeira [...] que tenha sido objeto de pena de perdimento’. 6. Os demais tributos que incidem sobre produtos importados (IPI, PIS e COFINS) não ensejam o mesmo tratamento, já que o fato de ser irregular a importação em nada altera a incidência desses tributos, que tem por fato gerador o produto industrializado e o faturamento, respectivamente. 7. O art. 622, §2º, do Regulamento Aduaneiro (Decreto 4.543/02) deixa claro que a ‘aplicação da pena de perdimento’ [...] ‘não prejudica a exigência de imposto e de penalidade pecuniárias’. 8. O imposto sobre produtos industrializados tem regra

específica no mesmo sentido (art. 487 do Decreto 4.544/02 – Regulamento do IPI), não dispensando, ‘em caso algum, o pagamento do imposto devido’.

4. Tributação do Ilícito – Jurisprudência 32 9. O depósito que o acórdão recorrido determinou fosse convertido em renda abrange, além do valor das mercadorias apreendidas, o montante relativo ao imposto de importação (II), ao imposto sobre produtos industrializados (IPI), à contribuição ao PIS e à COFINS. 10. O valor das mercadorias não pode ser devolvido ao contribuinte, já que a pena de perdimento foi aplicada e as mercadorias foram liberadas mediante depósito do valor atualizado. Os valores relativos ao IPI, PIS e COFINS devem ser convertidos em renda, já que a regra geral é de que a aplicação da pena de perdimento não afeta a incidência do tributo devido sobre a operação. 11. O recurso deve ser provido somente para possibilitar a liberação ao contribuinte do valor relativo ao imposto de importação. (BRASIL, 2008).

Em consonância com a tese firmada no julgado anterior, no Resp nº 1.493.162 – DF também não foi deferida a tributação de atividade ilícita, no caso referente a nulidade da compra e venda de imóvel, o entendimento vencedor é que houve a declaração de nulidade do negócio jurídico de compra e venda de imóvel entabulado pelas partes, sem que houvesse dolo do recorrido, tendo-se desfeito o fato gerador do ITBI. Desse modo, nada mais justo que o restabelecimento do statu quo ante, para que não haja enriquecimento ilícito do Estado.

Resp. nº 1.493.162 – DF, sessão de 25 de novembro de 2014. Ementa: PROCESSUAL. CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE OMISSÃO. ART. 535, II, DO CPC. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. DECLARAÇÃO DE NULIDADE DA COMPRA E VENDA DE IMÓVEL. DESFAZIMENTO DO FATO GERADOR. DEVOLUÇÃO. VALORES. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO. ITBI. 1. Não se configurou a ofensa ao art. 535, I e II, do Código de Processo Civil, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia, tal como lhe foi apresentada. 2. O art. 118, I do CTN não pode ser interpretado de forma insulada, porquanto pode trazer sérias contradições aos demais dispositivos legais. O princípio do non olet, [...] foi criada 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 pelo contribuintes. 3. No caso sub judice, houve a declaração de nulidade do negócio jurídico de compra e venda de imóvel entabulado pelas partes, sem que houvesse dolo do recorrido, tendo-se desfeito o fato gerador do ITBI. Desse modo, nada mais justo que o restabelecimento do statu quo ante, para que não haja enriquecimento ilícito do Estado. Na hipótese dos autos, trata-se da declaração de nulidade do próprio fato que gerou a exação, o que não originou benefício econômico para a parte. (BRASIL, 2014).

O Resp. nº 1.467.306 também trata da aplicação de pena de perdimento e não defere a tributação de atividade ilícita, devido não se admitir que o ato ou negócio ilícito figure como elemento essencial da norma de tributação.

Resp. nº 1.467.306 – PR, sessão de 17 de março de 2015 Ementa: PROCESSUAL. CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÃO. GENÉRICA. SUMULA 248/STF. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. APLICAÇÃO DE PENA DE PERDIMENTO. COBRANÇA DA EXAÇÃO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA INEXISTENTE. 1. [...] 2. O art. 1º, §4º, III, do Decreto-lei nº 37/1996 dispõe que o imposto de importação não incidirá na hipótese de pena de perdimento. 3. Embora a regra de tributação possa atingir produto patrimonial de uma atividade ilícita, ela não pode tomar como hipótese para incidência do tributo uma atividade ilícita. Ou seja, se o ato ou negócio ilícito for subjacente à norma de tributação – estiver na periferia da regra de incidência-, surgirá a obrigação tributária com todas as consequências que lhe são inerentes. Por outro lado, não se admite que o ato ou negócio ilícito figure como elemento essencial da norma de tributação. 4. [...] (BRASIL, 2015).

Em contrapartida, no HC. nº 7.444 – RS, foi denegado o habeas corpus, reconhecendo a possibilidade da tributação de bens oriundos da prática de ilícitos, com a tese do tributação não ser uma sanção, mas uma arrecadação, decorrente de renda ou lucro percebidos, portanto, segundo a decisão, deve ser tributado a renda advinda de tráfico de entorpecentes.

Superior Tribunal de Justiça

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

Ementa:

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

1. É possível a tributação sobre rendimentos auferidos de atividades ilícitas, seja de natureza civil ou penal; o pagamento de tributo não é uma sanção, mas uma arrecadação, decorrente de renda ou lucro percebidos, mesmo que obtidos de forma ilícita,
2. Noticiada a prática de sonegação de tributos federais, cabe à Justiça Federal processar e julgar esse crime e dos que lhe forem conexos (Súmula 122-STJ).
3. Inadmissível a revogação da prisão preventiva se subsistentes os motivos autorizadores
4. “Habeas corpus” conhecido, pedido indeferido. (BRASIL, 1998a).

3.2 DECISÃO DO STF

O Supremo Tribunal Federal, no RE nº 94.001-SP, decidiu que o tributo não pode ser utilizado como multa nem pode ser usado como se fosse. O julgado discorre que é inconstitucionalidade lei municipal que institui acréscimo de 200% ao imposto predial quando haja construções irregulares.

RE nº 94.001-SP, sessão de 11 de março de 1982 – Tribunal Pleno Ementa: ACRÉSCIMO DE 200% AO IMPOSTO IMOBILIÁRIO SOBRE IMÓVEIS ONDE HAJA CONSTRUÇÕES IRREGULARES. - Acréscimo que configura sanção a ilícito administrativo. - O artigo 3º do CTN não admite que se tenha como tributo prestação pecuniária compulsória que constitua sanção de ato ilícito. Tributo não é multa nem pode ser usado como se fosse. Inconstitucionalidade de lei municipal que institui acréscimo de 200% ao imposto predial quando haja construções irregulares. - Se o município quer agravar a punição de quem constrói irregularmente, cometendo ilícito administrativo, que crie ou agrave multas com essa finalidade. O que não pode – por ser contrário do artigo 3º do CTN, e, conseqüentemente, por não se incluir no poder de tributar que a Constituição Federal lhe confere, é criar adicional de tributo para fazer as vezes de sanção pecuniária de ato ilícito. (BRASIL, 1982).

O HC 77530, julgado pelo STF, se posicionou favorável a tributação de bens ilícitos, pois, segundo o entendimento, caso não fosse tributado seria uma afronta ao princípio da isonomia fiscal.

HC nº 77.530 – RS, sessão de 25 de agosto de 1998 Ementa: Sonegação fiscal de lucro advindo de atividades criminosas: “non olet”. Drogas: tráfico de drogas, envolvendo sociedades comerciais organizadas, com lucros vultosos subtraídos à contabilização regular das empresas e subtraído à declaração de rendimentos: caracterização, em tese, de crime de sonegação fiscal, a acarretar a competência da Justiça Federal e atrair pela conexão, o tráfico de entorpecentes: irrelevância da origem ilícita, mesmo quando criminal, da renda subtraída à tributação. A exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso – antes de ser corolário do princípio da moralidade – constitui violação ao princípio da isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética. (BRASIL, 1998b).

No mesmo sentido que o julgado anterior, o HC nº 94.240 – SP, na análise da tributação da renda oriunda de Jogo do Bicho, foi definido que é possível a tributação, com base no art. 118 do Código Tributário Nacional, assentou entendimento de ser possível da tributação de renda obtida em razão de atividade ilícita, visto que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

HC nº 94.240 – SP, sessão de 23 de agosto de 2011 Ementa: Habeas corpus, Penal. Processual Penal. Crime contra a ordem tributária. Artigo 1º, inciso I, da Lei 8.137/90. Desclassificação para tipo previsto no art. 2º, inciso I, da indigitada lei. Questões não analisada pelo Superior Tribunal de Justiça. Supressão da instância, Inadmissibilidade. Precedentes. Alegada atipicidade da conduta baseada na circunstância de que os valores movimentados nas contas bancárias do paciente seriam provenientes de contravenção penal. Artigo 58 do Decreto-lei nº 6.259/44 – Jogo do bicho. Possibilidade jurídica de tributação sobre valores oriundos de prática ou atividade ilícita. Princípio

do Direito Tributário do non olet. Precedente. Ordem parcialmente conhecida e denegada. 1. [...] 2. A jurisprudência da corte, à luz do art. 118 do Código Tributário Nacional, assentou entendimento de ser possível da tributação de renda obtida em razão de atividade ilícita, visto que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. Princípio do non olet. (BRASIL, 2011).

3.3 JULGADOS CARF

Conforme o Acórdão nº 2402-005.841 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, julgado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tendo em discussão sinais exteriores de riqueza, gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte, o entendimento extraído foi que o posterior decréscimo patrimonial não afasta a possibilidade de tributação, pouco importando se tal decréscimo tenha ocorrido como resultado de operação policial ou mesmo de qualquer ato volitivo do contribuinte.

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF Acórdão nº 2402-005.841 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária Sessão de 06 de junho de 2017 IRPF. SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA. GASTOS INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DISPONÍVEL DO CONTRIBUINTE. FIXAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. TÉCNICA DE ARBITRAMENTO. DIREITOS HEREDITÁRIOS. INVEROSIMILHANÇA DA VERSÃO APRESENTADA. SÚMULA 182 DO TRF. INAPLICABILIDADE. CUSTÓDIA POLICIAL DE VALORES. NÃO ALTERAÇÃO DO FATO GERADOR. [...] 8. O contribuinte não informa que realizou a ação que constitui como núcleo ou materialidade do fato gerador do imposto de renda (aquisição de renda), limitando-se sua insurgência em evento posterior à realização do citado fato jurídico (a indisponibilidade decorrente de custódia policial). No caso concreto, o destino da renda não altera a realização do fato gerador. Vale dizer, o posterior decréscimo patrimonial não afasta a possibilidade de tributação, pouco importando se tal decréscimo tenha ocorrido como resultado de operação policial ou mesmo de qualquer ato volitivo do contribuinte. (BRASIL, 2017).

Seguindo a mesma linha de raciocínio, o Acórdão nº 2301.001.814, julgou que a tributação não recai sobre a propriedade dos bens apreendidos, mas sobre o rendimento auferido para a sua aquisição e que fora omitido da fiscalização, portanto permitiu a tributação de atividades ilícitas.

Acórdão nº 2301.004.814 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 20 de setembro de 2016 IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. APURAÇÃO POR ACRESCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. PROVAS OBTIDAS EM AÇÃO POLICIAL DE BUSCA E APREENSÃO. MEIOS DE OBTENÇÃO DAS PROVAS. DESVINCULAÇÃO COM O

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PERDIMENTO DE BENS. INEXISTÊNCIA DE CORRELAÇÃO COM A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DECORRENTE DOS RENDIMENTOS OMITIDOS APLICADOS NA AQUISIÇÃO. A decretação da pena de perdimento de bens não altera o lançamento tributário para a constituição de crédito de imposto de renda da pessoa física por omissão de rendimentos apurados em procedimento de identificação do patrimônio a descoberto revertido a favor da União. A tributação não recai sobre a propriedade dos bens apreendidos, mas sobre o rendimento auferido para a sua aquisição e que fora omitido da fiscalização. A decisão judicial que anula prova obtida anteriormente à busca e apreensão reveladora dos bens e numerários não implica nulidade do lançamento tributário sobre os rendimentos omitidos pelo contribuinte. (BRASIL, 2016).

Em contrapartida, a decisão referente a denúncia espontânea da apresentação de confissão em termo de colaboração premiada ou acordo de leniência, entende que em casos que ocorra posteriormente a confissão dos crimes praticados somente ao MPF e à Justiça Federal que, sem que o contribuinte tenha realizado qualquer procedimento fiscal, não há que ocorrer a tributação.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. APRESENTAÇÃO DE CONFISSÃO EM TERMO DE COLABORAÇÃO PREMIADA OU ACORDO DE LENIÊNCIA APLICAÇÃO DO ART. 138 DO CTN. AUSÊNCIA DE PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS. O instituto da denúncia espontânea como o próprio nome revela, depende exclusivamente da ação do sujeito passivo, tanto que no que se refere à confissão do tributo quanto ao seu pagamento ou depósito, quando este dependa de apuração. Cabe ao contribuinte retificar suas declarações de rendimentos, refazer suas apurações e efetuar o pagamento dos tributos devidos, ou o seu depósito, caso haja dúvida quanto ao montante total devido. Verificando-se, tão somente, a confissão dos crimes praticados ao Ministério Público Federal e à Justiça Federal que, posteriormente, ensejaram apurações por parte do Fisco Federal dos tributos devidos em face das irregularidades a ele comunicadas pelo órgão de investigação e da Justiça, sem que o contribuinte tenha se antecipado a qualquer procedimento fiscal e adotado as medidas necessárias para a denúncia espontânea das obrigações tributárias perante o Fisco, esta não se configura. (BRASIL, 2018).

No julgado referente ao IRPJ e CSLL em despesas decorrentes de ilícito penal, também determina a não tributação de bens ilícitos oriundos de acordos de colaboração premiada, pois não pode ocorrer a retroatividade na cobrança de tributos e não se enquadram como despesas efetivamente realizadas que reduziram indevidamente o resultado tributável dos exercícios fiscais sob apuração

IRPJ/CSLL. GLOSA DE DESPESAS DECORRENTES DE ILÍCITO PENAL. PAGAMENTOS DE VANTAGENS INDEVIDAS.

REPARAÇÃO DE DANOS OU RESSARCIMENTO EM FACE DE ACORDOS DE COLABORAÇÃO PREMIADA OU DE LENIÊNCIA. EXCLUSÃO DA BASE TRIBUTÁVEL GLOSADA RELATIVA A FATOS GERADORES OCORRIDOS EM PERÍODOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE. Ainda que as despesas glosadas sejam derivadas de desvio de recursos da empresa autuada para pagamentos de vantagens indevidas a terceiros, a sua indedutibilidade decorre, essencialmente do fato de que não se enquadram como despesas efetivamente realizadas que reduziram indevidamente o resultado tributável dos exercícios fiscais sob apuração. Assim, a reparação de danos causados em decorrência dos ilícitos confessados ou a devolução de valores fixados em termos de colaboração premiada em acordos de leniência, tem natureza completamente distinta das despesas originalmente deduzidas e não podem impactar a apuração de tributos de períodos já encerrados. Os fatos geradores complexivos do IRPJ e CSLL dos períodos em que ocorreram as infrações devem ser escoimados dos valores que afetaram indevidamente a base de cálculo dos tributos devidos, não podendo ser afetados retroativamente por quaisquer fatos, voluntários ou não que tenham sido praticados em momento posterior, visando purgar total ou parcialmente os ilícitos penais cometidos e a atenuar a imposição de penalidades, seja na esfera administrativa ou judicial.

Por fim, o último julgado analisado trata que o pagamento a diversas empresas por serviços que não foram efetivamente prestados, com a finalidade de desviar recursos e ganhar vantagens indevidas, não devem ser tributados.

IRPF. PAGAMENTOS SEM CAUSA. RECURSOS DESVIADOS MEDIANTE INTERPOSIÇÃO DE TERCEIROS COM FINALIDADE ILÍCITA DE PAGAMENTO DE VANTAGENS INDEVIDAS. Os pagamento a diversas empresas por serviços que não foram efetivamente prestados, efetuados como meios preparatórios para o desvio de recursos que seriam posteriormente empregados nos pagamentos de vantagens indevidas a terceiros, embora identifique sua finalidade não validam sua causa primária. Estes pagamentos não tem causa (no sentido econômico), pois não correspondem a serviços efetivamente prestados. Além disso, os reais beneficiários de tais recursos não são identificados nestas operações, pois estão encobertos por documentos que apontavam outros beneficiários (as emitentes das notas fiscais) dos pagamentos

4 TRIBUTO E SANÇÃO

Segundo o disposto no artigo 3º do CTN: “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”.

O entendimento do artigo 3º do Código Tributário Nacional trata que o tributo deve incidir sobre ato lítico, em contrapartida a sanção incide em ato ilícito.

Para Régis Fernandes de Oliveira (apud PONTES, 2000) “a sanção deve guardar

proporção com o objetivo de sua imposição.”

Gilmar Ferreira Mendes ainda leciona:

O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções. As sanções tributárias quase sempre objetivam realizar o interesse público consistente na arrecadação das receitas indispensáveis ao custeio do serviço e investimentos públicos. Neste sentido, as sanções tributárias constituem nada mais do que um instrumento de busca da concretização do princípio da capacidade contributiva, consubstanciado no comando normativo, segundo o qual, todos devem concorrer para o custeio dos gastos públicos na medida das suas respectivas possibilidades, medida esta que é dada pela lei tributária.

Em relação ao tributo com o intuito penalizador, o STF já se manifestou seu entendimento, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 94.001, conforme podemos ver abaixo:

Tributo não é multa, nem pode ser usado como se fosse – se o município quer agravar a punição de quem constrói irregularmente, cometendo ilícito administrativo, que crie ou agrave multas com essa finalidade – por ser contrário ao art. 3º do CTN, e, conseqüentemente, por não se incluir no poder de tributar que a Constituição Federal lhe confere. (BRASIL, 1982).

A sanção tributária deverá guardar proporcionalidade e da razoabilidade, assim sendo, não cumpre os requisitos para aplicação da sanção a tributação de bens ilícitos, pois não é razoável e proporcional cobrar tributo de um bem que foi devolvido a quem é de direito, através de acordo de colaboração premiada, e não está mais no patrimônio do delator.

Ademais, a tributação em um bem obtido ilicitamente faria do Estado um participante dos lucros obtidos de forma ilegal, recebendo um “dinheiro sujo” que afrontaria a moralidade e não seria razoável, tendo o Estado atuando como um sócio do crime e obtendo recursos de uma atividade que ele mesmo proíbe.

Em contrapartida, alguns doutrinadores entendem que é válida a tributação de ato ilícito e não consideram uma sanção, discorrendo que há sim disponibilidade econômica e deve ser tributado o bem, conforme vemos abaixo:

Portanto, se alguém obtém disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos, passa a ser devedor do imposto de renda (CTN, art. 43), mesmo se esses rendimentos forem oriundos de um ato ilícito, ou até criminoso, como a corrupção, o tráfico ilícito de entorpecentes etc. (ALEXANDRE,

2017).

A justificativa para o entendimento é que, nesses casos, não se está punindo o ato com o tributo (a punição ocorrerá na esfera penal e, se for o caso, na administrativa e civil). A cobrança ocorre porque o fato gerador (obtenção de rendimentos) aconteceu e deve ser interpretado abstraindo-se da validade jurídica dos atos praticados (CTN, art. 118, I). (ALEXANDRE, 2017).

Porém, ao mesmo tempo trata que o tributo não pode ter um caráter confiscatório.

O raciocínio é bastante simples. A Constituição Federal, no seu art. 5.º, XLVI, “b”, prevê a possibilidade de que a lei, regulando a individualização da pena, adote, entre outras, a de perda de bens. Trata-se de formal autorização para a existência de confisco no Brasil, mas tão somente como punição. Ora, considerando que o tributo não pode se constituir em sanção por ato ilícito e que o confisco somente é admitido no Brasil como pena, há de se concluir que o tributo não pode ter caráter confiscatório, justamente para não se transformar numa sanção por ato ilícito. O entendimento foi expressamente adotado pelo CESPE, quando, no concurso para provimento de cargos de Auditor-Fiscal da Receita Estadual do Estado do Espírito Santo, com provas realizadas em 2009, considerou correta a seguinte assertiva: “O princípio da não utilização de tributo com efeito de confisco dá-se, principalmente, pela falta de correspondência entre a punição de um ato ilícito e a cobrança de um tributo”. Na mesma linha, a Fundação Carlos Chagas, no concurso para provimento de cargos de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, promovido em 2009, considerou correta assertiva que afirmava serem identificáveis no conceito legal de tributo, previsto no art. 3.º do CTN, os princípios da legalidade e da vedação ao efeito de confisco. (ALEXANDRE, 2017).

Ora, obviamente o princípio da legalidade salta aos olhos quando o Código afirma que o tributo é prestação instituída em lei; já o princípio da vedação ao efeito de confisco (não confisco), conforme explicado, além da expressa previsão constitucional, também reside na proibição legal de que o tributo configure sanção por ato ilícito, constante no conceito de tributo. (ALEXANDRE, 2017).

5 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Decorre deste princípio, basicamente, que o Estado deve exigir das pessoas que contribuam para as despesas públicas na medida da sua capacidade econômica, de modo que os mais ricos contribuam progressivamente mais em comparação aos menos providos de riqueza (PAULSEN, 2014).

O princípio da capacidade contributiva, está estampado no art. 145, § 1º, da Constituição Federal.

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. (BRASIL, 1988).

Klaus Tipke (2012, p. 20 apud PAULSEN, 2014) destaca que o “princípio da capacidade contributiva não pergunta o que o Estado fez para o cidadão individual, mas o que este pode fazer para o Estado. Isto se harmoniza com o princípio do Estado Social”.

A possibilidade de graduação do tributo conforme a capacidade contributiva pressupõe, evidentemente, que tenha como hipótese de incidência situação efetivamente reveladora de tal capacidade (PAULSEN, 2014).

Asim sendo, nos casos de colaboração premiada que ocorrem a restituição do bem ilícito a quem é de direito, não há mais a hipótese de incidência que ensejaria a tributação.

Segundo o professor Novais (2018), pretendendo imprimir elemento mais justo e humano na incidência tributária, a Carta Magna abre possibilidade de analisar condições individuais do contribuinte no momento da aplicação dessas exações.

Tendo em vista os aspectos mencionados e o que se extraiu dos entendimentos dos doutrinadores, não há que se falar em capacidade contributiva dos delatores das colaborações premiadas, pois com o benefício do acordo o patrimônio adquirido ilicitamente retorna a sua origem e não pertence mais ao delator, não podendo ser cobrado o tributo desse ilícito.

Quando a Constituição autoriza a tributação da renda (art. 153, III) ou da receita (art. 195, b), o faz tendo em conta a renda e a receita enquanto manifestações de capacidade contributiva. Na análise de tais conceitos para a determinação daquilo que pode ou não ser alcançado pela tributação, o princípio da capacidade contributiva assume papel fundamental. Jamais se poderia, para fins tributários, considerar as indenizações por dano material como renda tributável ou a contabilização das vendas inadimplidas como receita tributável pois, ausente qualquer capacidade contributiva a elas atrelada, implicaria cobrar tributo quando ausente a capacidade para contribuir, com violação, portanto, ao princípio da capacidade contributiva. (PAULSEN, 2014).

Onde inexistente riqueza, não pode haver tributação. E a riqueza tem de ser real, não apenas aparente (PAULSEN, 2014).

Ademais, Andrei Pitten Velloso (2007, p. 136 apud PAULSEN, 2014) ensina que “deve haver uma relação de adequação e proporcionalidade entre a dessemelhança da(s)

propriedade(s) levada(s) em consideração (diferença fática) e a diferenciação jurídica”, pois,

mesmo que haja distinção de capacidade contributiva entre os contribuintes do Imposto de Renda e sejam estabelecidos gravames tributários diferenciados [...] é mister que a diferenciação de carga tributária seja adequada e proporcional à dessemelhança fática apurada: revelar-se-ia ilegítima, v.g., uma majoração vultosa do tributo com base numa singela diversidade de capacidade contributiva. (VELLOSO, 2007 apud PAULSEN, 2014).

6 DENÚNCIA ESPONTÂNEA

A denúncia espontânea é um instituto jurídico tributário que tem por objetivo estimular o contribuinte infrator a tomar a iniciativa de se colocar em situação de regularidade, pagando os tributos que omitira, com juros, mas sem multa. Incentiva, portanto, o “arrependimento fiscal”: “o agente desiste do proveito pecuniário que a infração poderia trazer” e cumpre sua obrigação.

Restringe-se a créditos cuja existência seja desconhecida pelo Fisco e que sequer estejam sendo objeto de fiscalização, de modo que, não fosse a iniciativa do contribuinte, talvez jamais viessem a ser satisfeitos. Na medida em que a responsabilidade por infrações resta afastada apenas com o cumprimento da obrigação e que o contribuinte infrator, não o fazendo, resta sempre ameaçado de ser autuado com pesadas multas, preserva-se a higidez do sistema, não se podendo ver na denúncia espontânea nenhum estímulo à inadimplência, pelo contrário.

Conforme disposto no Código Nacional Tributário: “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”. (PAULSEN, 2014).

Após a análise dos conhecimentos dos doutrinadores podemos extrair que há tributação nos casos de denúncia espontânea, porém um dos requisitos da denúncia é que o contribuinte informe o Fisco de forma voluntária, nos casos de colaboração premiada, em que a Justiça Federal e o MPF tem conhecimento do bem ilícito através de investigações, não se enquadra em denúncia espontânea, portanto não é devida a tributação.

O parágrafo único do art. 138 do CTN deixa claro que, juridicamente, para os fins do art. 138, é considerado espontâneo o pagamento realizado pelo contribuinte antes de sofrer fiscalização tendente à constituição do crédito tributário.

O art. 196 do CTN, positivando o princípio documental, exige que a autoridade fiscal lavre termo de início do procedimento. Esse termo é o marco a partir do qual não se pode mais falar em denúncia espontânea. Aliás, o § 2º do art. 7º do PAF dispõe no sentido de que o ato de início da fiscalização afasta a espontaneidade por 60 dias.

Quanto ao instituto da denúncia espontânea, o Superior Tribunal de Justiça externou importantes entendimentos, a saber:

a) Parcelamento: Segundo entendimento consolidado no STJ, o benefício da denúncia espontânea só será concedido se existir recolhimento integral do tributo inadimplido, não sendo válido o mero requerimento de parcelamento do débito (REsp 885.321/SP, REsp 284.189/SP, AgRg no Ag 835.110/RS).

b) Multa punitiva e moratória: Contrariando os interesses das Fazendas Públicas, o STJ não realiza qualquer distinção entre multas punitivas ou moratórias na aplicação da denúncia espontânea (REsp 1.232.357/RS, EREsp 597.800/SC). Em outras palavras, a superior corte entende que o sujeito passivo ao confessar livra-se do dever de pagar penalidades punitivas (aplicadas de ofício pela administração pública ante ausência de pagamento) e/ou moratórias (administrativas relacionadas ao atraso no pagamento).

c) Obrigações acessórias: Conforme estudado em capítulo anterior, as obrigações tributárias se encontram previstas no art. 113 do CTN e se dividem em principais, quando relacionadas ao pagamento do próprio tributo e de penalidades, e acessórias, quando afetas ao cumprimento de formalidades administrativas. Se descumpridas essas formalidades (acessória), o poder público aplicará uma penalidade (principal). Para o STJ, não seria cabível o instituto da denúncia espontânea nas obrigações acessórias, vez que seria estímulo ao descumprimento das formalidades que lhes configuram (AREsp 534.943/RS). Em termos mais simples, se o contribuinte tiver prévio conhecimento quanto à exclusão de penalidades pelo descumprimento da obrigação acessória, provavelmente não se preocuparia com seu cumprimento.

d) Tributos declarados: Estudaremos, no capítulo seguinte, o crédito tributário e as modalidades de lançamento, entre elas aquele denominado de lançamento por homologação. Nessa modalidade, o próprio contribuinte realizará a declaração prévia dos fatos geradores realizados, bem como efetuará o pagamento antecipadamente do tributo (art. 150 do CTN). Se o limite da espontaneidade seria o conhecimento prévio do fisco, o STJ entende que a declaração realizada de maneira regular com ausência de tributo não autoriza a utilização do instituto da denúncia espontânea.

Apesar da terminologia adota pelo Código Tributário Nacional ser da denúncia

espontânea, a doutrina entende que o correto seria confissão espontânea, vez que o próprio sujeito passivo admite a realização de atividade ilícita, pretendendo retornar à legalidade. Ressalte-se que o benefício apenas retirará a incidência da multa/penalidade tributária, devendo o beneficiado recolher aos cofres públicos o valor do tributo, atualizado monetariamente, e com o acréscimo dos juros.

Assim sendo, fica claro que os delatores que participaram da colaboração premiada na Operação Lava Jato não se enquadram nos casos de denúncia espontânea, pois os acordos são desmembramentos de investigações que constaram bens ilícitos, nesses casos, o Fisco toma conhecimento através do MPF ou pela Justiça Federal, não pelo próprio contribuinte, portanto não há a espontaneidade.

7 CONSIDERAÇÕES SOBRE A TRIBUTAÇÃO DA ATIVIDADE ILÍCITA E O PREJUÍZO AO COMBATE À CORRUPÇÃO

A impossibilidade da tributação das atividades ilícitas partem de diversos outros argumentos, assim sintetizados: (i) sob o prisma da moral, o Estado não pode atuar como cúmplice dos infratores, repartindo com estes os frutos de seus delitos; (ii) há incompatibilidade entre tributo e sanção, sendo que a aplicação de ambos sobre o mesmo fato jurídico, representa um verdadeiro “bis in idem”; (iii) por força da unidade do Sistema Jurídico, o qual não contempla contradições, seria equivocado atribuir ao tributo o caráter de sanção, que deve ser analisada e apreciada no campo do Direito Penal, e não do Direito Tributário; (iv) como aos cidadãos foi assegurada a garantia constitucional de não fazer prova contra si mesmo, evitando a auto incriminação do infrator, os rendimentos oriundos de atos ilícitos não estariam sujeitos a serem informados para o Fisco; e (v) o Sistema Tributário limita a aplicação do disposto no artigo 118 do Código Tributário Nacional aos fatos plenamente admitidos pelo Direito, não recaindo a sua incidência sobre fatos refutados pelo próprio ordenamento. (MOROSINI, 2020).

A tributação da atividade ilícita é um desententivo ao combate a corrupção, pois ocasiona uma dupla punição ao delator, devido a tributar um patrimônio, que devido a devolução e/ou ressarcimento, não faz mais parte do seu conjunto de bens, portanto não houve um acréscimo de renda.

Ademais, sobre o acréscimo de renda, ensina Paulo Ayres Barreto, citado por Marcelo Magalhães Peixoto (2003):

O Prof. Paulo Ayres Barreto sustenta que da análise do Texto Constitucional conclui-se que a expressão Renda e Proventos de Qualquer Natureza deve ser interpretada como um acréscimo a um dado conjunto de bens e direitos (patrimônio), pertencentes a uma pessoa (física ou jurídica).

A renda e os proventos de qualquer natureza são considerados acréscimos patrimoniais, segundo o artigo 43 do Código Tributário Nacional, conforme podemos ver abaixo:

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. (BRASIL, 1966).

No RE nº 614.406, a Ministra Cármen Lúcia considerou no seu voto ensinamentos doutrinários de Hugo de Brito Machado discorre que “não basta ser credor da renda se esta não está disponível, e a disponibilidade pressupõe ausência de obstáculos jurídicos a serem removidos.”

Assim sendo, a ausência de disponibilidade dos bens apreendidos e/ou restituídos da Operação Lava Jato, torna indevida a sua tributação, pois não há mais a incidência da renda disponível.

Além do mais, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 94.001/SP o STF se manifestou referente a vedação da utilização de um tributo com o fim penalizador, assim vemos abaixo:

Tributo não é multa, nem pode ser usado como se fosse – se o município quer agravar a punição de quem constrói irregularmente, cometendo ilícito administrativo, que crie ou agrave multas com essa finalidade – por ser contrário ao art. 3º do CTN, e, conseqüentemente, por não se incluir no poder de tributar que a Constituição Federal lhe confere. (BRASIL, 1982).

Tendo em vista os pontos mencionados, não deve ocorrer uma dupla penalização pelo cometimento de um ato ilícito.

O artigo 3º do CTN também reforça a tese que o tributo não pode se originar de ato ilícito: “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.” (BRASIL, 1966).

8 CONCLUSÃO

A doutrina e a jurisprudência abrem precedente para a tributação de bens advindos de ato ilícito, porém há divergência entre os autores que está longe de ser pacificada.

No âmbito da Operação Lava Jato, o balanço realizado pelo Ministério Público do Paraná aponta que R\$ 25 bilhões já retornaram aos cofres públicos, essa quantia exorbitantemente alta acendeu ainda mais a questão da tributação entorno dos valores apreendidos e/ou restituídos.

Ao concluir o presente trabalho, nota-se que a não tributação de bens oriundos de atividades ilícitas é o procedimento mais adequado, pois não há a capacidade contributiva de patrimônio originado pela ilicitude que tenha sido retornado para quem de fato tem o pertencimento desse bem e não há o enquadramento no instituto da Denúncia Espontânea.

O Estado não pode ser conivente com ato ilícito e muito menos se favorecer se beneficiando dos lucros desse ato criminoso. Ademais, segundo entendimento das lições do professor Zafarone, se uma área do direito não pune, a outra não pode punir, sendo inviável a tributação do bem oriundo de forma ilícita.

9 REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 11. ed. rev. atual. e aum. São Paulo: Juspodivm, 2017.

ASSIS, Lucas Calafiori Catharino de. A operação lava jato e a (im)possibilidade de se tributar valores restituídos. **Empório do Direito**, 19 jul. 2017. Disponível em: <https://emporiiododireito.com.br/leitura/a-operacao-lava-jato-e-a-im-possibilidade-de-se-tributar-valores-restituidos-por-lucas-calafiori-catharino-de-assis>. Acesso em: 31 out. 2022.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 8 nov. 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1302-003.215. Brasília, DF, 20 de novembro de 2018. **Diário da Justiça**. Brasília, 20 nov. 2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7552138>. Acesso em: 01 out. 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2301-004.814. Relator: Fabio Piovesan Bozza. Brasília, DF, 20 de setembro de 2016. **Diário da Justiça**. Brasília, 20 set. 2016. Disponível em:

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 23 out. 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2402-005.841. Brasília, DF, 06 de junho de 2017. **Diário da Justiça**. Brasília, 28 jun. 2017. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2_shard5_replica_n24/browse?q=2402-005.841+. Acesso em: 23 out. 2022.

BRASIL. **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: Diário Oficial da União, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 14 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus nº 7444. Relator: Ministro Edson Vidigal. Brasília, DF, 03 de agosto de 1998. **Diário da Justiça**. Brasília, 03 ago. 1998. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199800322442&dt_publicacao=03-08-1998&cod_tipo_documento=&formato=PDF. Acesso em: 12 out. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.467.306. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 17 de março de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**. Brasília, 24 mar. 2015. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencia_l=1391348&num_registro=201401691335&data=20150324&formato=PDF. Acesso em: 23 out. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.493.162. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 25 de novembro de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**. Brasília, 19 dez. 2014. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencia_l=1370082&num_registro=201402791160&data=20141219&formato=PDF. Acesso em: 12 out. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 984.607. Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, DF, 07 de outubro de 2008. **Diário da Justiça Eletrônico**. Brasília, 05 nov. 2008. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencia_l=821140&num_registro=200702105714&data=20081105&formato=PDF. Acesso em: 10 out. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 77530. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, DF, 25 de agosto de 1998. **Diário da Justiça**. Brasília.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 94240. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 23 de agosto de 2011. **Diário da Justiça Eletrônico**. Brasília, 31 ago. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 94001. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, DF, 11 de março de 1982. **Diário da Justiça**. Brasília.

BRITO, Maria do Socorro Carvalho. Fato gerador da obrigação tributária e atividades ilícitas. **JusBrasil**, 19 set. 2003. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/4201/fato-gerador-da-obrigacao-tributaria-e-atividades-ilicitas>. Acesso em: 5 nov. 2022.

CARNEIRO, Fernanda de Almeida. Turbulência arrecadatória na Lava Jato. **O Estado de S. Paulo Online**, 5 jan. 2018. Disponível em: <https://www.machadomeyer.com.br/pt/imprensa-ij/turbulencia-arrecadatoria-na-lava-jato>. Acesso em: 1 nov. 2022.

COELHO, Andre. Crimes Tributários e Lavagem de Dinheiro na era Lava-Jato!. **JusBrasil**, 2019. Disponível em: <https://andregcoelho.jusbrasil.com.br/artigos/734517891/crimes-tributarios-e-lavagem-de-dinheiro-na-era-lava-jato>. Acesso em: 2 nov. 2022.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FERREIRA NETO, Arthur M. Tributação e Punição Como Pressupostos Civilizatórios. *In*: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (org.). **Tributação do Ilícito**. São Paulo: Malheiros, 2018.

FISCHER, Douglas. A possibilidade de Tributação de Valores Auferidos da Forma Ilícita. Inclusive com Repercussão na Esfera Penal-Tributária. *In*: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (org.). **Tributação do Ilícito**. São Paulo: Malheiros, 2018.

FRANÇOSO, Thais Folgosi; PANELLI, Felipe Galli dos Santos. Os dois lados da moeda da corrupção. **Migalhas**, 29 jul. 2021. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/349220/os-dois-lados-da-moeda-da-corrupcao>. Acesso em: 1 nov. 2022.

LOBATO, Bárbara. A cartada decisiva da Lava Jato – “Follow the money”: O que indica a dança das cadeiras de policiais na força-tarefa. **Jota**, 5 jul. 2016. Disponível em: <https://www.jota.info/justica/cartada-decisiva-da-lava-jato-follow-money-05072016>. Acesso em: 2 nov. 2022.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. O Princípio do Non Olet, e a Dimensão da Riqueza Projetada da Ilícitude. *In*: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (org.). **Tributação do Ilícito**. São Paulo: Malheiros, 2018.

MARTINS, FRANCO, TEIXEIRA (São Paulo). **Tributação de ganho derivado de ato ilícito**. São Paulo: Martins, Franco, Teixeira, 2019. 53 slides, color. Disponível em: https://www.trf3.jus.br/documentos/emag/Cursos/462_-_VI_Congresso_TRIBUTACAO_E_EMPRESA_-_Elementos_Quantitativos/EMAG_-_Tributacao_de_Ganho_Derivado_de_Ato_Illicito_-_Maio_de_2019_2.pdf. Acesso em: 14 out. 2022.

MOROSINI, Matheus Monteiro. A problemática da tributação dos atos ilícitos continua em pauta. **Prolik**, 29 nov. 2017. Disponível em: <https://boletim.prolikadvogados.com.br/2017/11/29/problemativa-da-tributacao-dos-atos-ilicitos-continua-em-pauta/#:~:text=Aqueles%20que%20defendem%20a%20tributa%C3%A7%C3%A3o,tributar%20as%20atividades%20il%C3%ADcitas%20e>. Acesso em: 3 nov. 2022.

NASRALLAH, Amal. Lucro de atividade ilícita e criminosa é tributado. **Tributário nos bastidores**, 3 jul. 2016. Disponível em: <https://tributarionosbastidores.com.br/2016/07/lucro-de-atividade-ilicita-e-criminosa-e-tributado/>. Acesso em: 4 nov. 2022.

NOVAIS, Rafael. **Direito tributário facilitado**. 3. ed. rev. atual. e aum. São Paulo: Método, 2018. Disponível em: <https://acljur.org.br/wp-content/uploads/2018/07/Direito-Tribut%C3%A1rio-Facilitado-Rafael-Novais-2018.pdf>. Acesso em: 30 out. 2022.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Tributação em Torno de Atos Ilícitos (Noções gerais e Imposto de Renda). *In*: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (org.). **Tributação do Ilícito**. São Paulo: Malheiros, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: completo. 6. ed. rev. atual. e aum. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. Disponível em: <http://ole.uff.br/wp-content/uploads/sites/269/2019/07/Leandro-Paulsen-Curso-de-Direito-Tributario-Completo-2014.pdf>. Acesso em: 31 out. 2022.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. O conceito Constitucional de renda. **FISCOsoft**, 7 ago. 2003. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_artigos_index.php?PID=110200&printpage=. Acesso em: 1 nov. 2022.

PONTES, Helenilson Cunha. **O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

RIBEIRO, Fernanda Medeiros e. Análise da tributação em relação às quantias devolvidas pelos delatores da Operação Lava Jato. **Conteúdo Jurídico**, Brasília, 21 fev. 2018. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/51352/analise-da-tributacao-em-relacao-as-quantias-devolvidas-pelos-delatores-da-operacao-lava-jato>. Acesso em: 14 out. 2022.

SANTIAGO, Myrian Passos. **Tributação do ilícito**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Dedutibilidade de Despesas com Atividade Ilícitas. *In*: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (org.). **Tributação do Ilícito**. São Paulo: Malheiros, 2018.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.



TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Valdir Pimenta Junior

discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº (inserir TIA), período (inserir período), turma (inserir turma), tendo realizado o TCC com o título: O princípio do "pecunia non olet" na tributação dos bens apreendidos e/ou restituídos da Operação Lava Jato.

sob a orientação do(a) Professor(a) Caio Augusto Takano

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