

**UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE
FACULDADE DE DIREITO**

AVANY EGGERLING DE OLIVEIRA

**A TRIBUTAÇÃO DAS ATIVIDADES ILÍCITAS: UMA ANÁLISE À LUZ DA
JURISPRUDÊNCIA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
E SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

SÃO PAULO

2020

AVANY EGGERLING DE OLIVEIRA

**A TRIBUTAÇÃO DAS ATIVIDADES ILÍCITAS: UMA ANÁLISE À LUZ DA
JURISPRUDÊNCIA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
E SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

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

Orientador: Prof. Ms. Rangel Perrucci Fiorin

SÃO PAULO

2020

AVANY EGGERLING DE OLIVEIRA

**A TRIBUTAÇÃO DAS ATIVIDADES ILÍCITAS: UMA ANÁLISE À LUZ DA
JURISPRUDÊNCIA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
E SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

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

Aprovada em:

BANCA EXAMINADORA

Ms. Rangel Perrucci Fiorin
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Professor:
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Professor:

AGRADECIMENTO

Durante os cinco anos cursando a faculdade de direito tive a possibilidade de viver diversos momentos: alegria, tristeza, ansiedade, nervosismo, felicidade, cansaço, euforia e gratidão. Por essa razão, devo prestar meus agradecimentos a todos que direta ou indiretamente fizeram parte destes momentos especiais.

Primeiramente, agradeço aos meus pais, Cristiane e Zenário, que sempre estiveram ao meu lado me incentivando ao longo de toda a trajetória.

Deixo meu especial agradecimento ao meu orientador Prof. Rangel Fiorin pelo incentivo e confiança depositado em meu trabalho e aos demais docentes integrantes da Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Agradeço às minhas inseparáveis amigas Bruna Ferrari, Renata Pereira e Pamela Reis, por me acompanharem nessa jornada, proporcionando momentos de alegria, amor, carinho e companheirismo, que sempre vão permanecer em meu coração.

Por fim, agradeço ao meu grande companheiro de trabalho, inspiração profissional e amigo Luis Eduardo Esteves Ferreira, pela oportunidade diária de aprendizado, paciência e incentivo e ensinamentos da vida.

RESUMO

O presente trabalho tem como o objetivo avaliar a possibilidade de tributar os rendimentos auferidos da prática de atos ilícitos, percorrendo a discussão sobre o cabimento ou não da incidência do imposto de renda e proventos de qualquer natureza sobre os valores devolvidos pelos delatores na Operação Lava-Jato. O Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, proíbe expressamente que tributo constitua sanção de ato ilícito, uma vez que sua principal finalidade é a arrecadação para o cumprimento de atividades estatais. A tributação do ilícito fundamenta-se na aplicação do princípio da *pecunia non olet*, o qual se defende que o dever do pagamento do tributo surge com a ocorrência do fato jurídico tributário, sendo irrelevante sua origem, ainda que oriundas de ilícitos. Assim, o trabalho visa inicialmente compreender as principais características do imposto de renda e os princípios limitadores ao poder de tributar e, posteriormente, abordar as concepções doutrinárias sobre a tributação dos atos ilícitos e seus efeitos, o instituto da colaboração premiada e a possibilidade de utilizar provas realizadas no processo penal como fundamento do processo administrativo tributário. Ainda, ao final, será feita a análise das jurisprudências do Conselho de Administrativo de Recursos Fiscais e Superior Tribunal de Justiça, apontando a assertiva adotada majoritariamente no Direito Tributário.

Palavras-chave: Direito Tributário. Tributação dos atos ilícitos. Pecunia non Olet. Prova no Processo Tributário.

ABSTRACT

This work aims to evaluate the possibility of taxing the income earned from the practice of illegal acts, going through the discussion about whether or not the incidence of income tax and any kind of proceeds on the values returned by whistleblowers in Operation Lava-Jato. The National Tax Code, in its article 3, expressly prohibits that tribute constitutes a sanction of unlawful act, since its main purpose is the collection for the fulfillment of state activities. The tax of the illicit is based on the application of the principle of the pecunia non olet, which is argued that the duty to pay the tax arises with the occurrence of the generating fact, being irrelevant its origin, even if originated from illicit. Thus, the work aims initially to understand the main characteristics of income tax and the principles limiting the power to tax and, later, to address the doctrinal conceptions on the taxation of illicit acts and their effects, the award-winning collaboration institute and the possibility of using evidence from criminal proceedings as the basis of the tax administrative process. Also, at the end of the analysis of the jurisprudences of the Administrative Council of Tax Appeals and Superior Court of Justice, pointing out the assertion adopted mostly in Tax Law.

Keywords: Tax Law. Taxation of illegal acts. Pecunia non Olet. Proof in the Tax Process.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Progressividade Mensal, a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015	22
Tabela 2 - Progressividade anual, a partir do exercício de 2017, ano-calendário de 2016	23
Tabela 3 - Fluxograma da Operação Lava Jato	68
Tabela 4 - Crédito Tributário Constituído de Ofício por ano – Operação Lava Jato	69

LISTA DE ABREVIACOES

CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CC	Código Civil
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CSRF	Câmara Superior de Recursos Fiscais
CTN	Código Tributário Nacional
CF	Constituição Federal
CP	Código Penal
CPC	Código de Processo Civil
CPP	Código de Processo Penal
FPSO	Flutuação, produção, armazenamento e carregamentos
IR	Imposto de renda e proventos de qualquer natureza
MPF	Ministério Público Federal
PF	Polícia Federal
PIC	Procedimento Investigatório Criminal
RFB	Receita Federal do Brasil
SBM	Single Buoy Mooring Offshore N.V
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
RFB	Receita Federal do Brasil
TAC	Termo de ajustamento de conduta

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
1 IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA.....	13
1.1 DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E DO FATO IMPONÍVEL.....	14
1.1.1 Da Base de Cálculo.....	19
1.1.2 Das Alíquotas.....	21
1.2 DO CONCEITO E CARACTERÍSTICAS DO ACRÉSCIMO PATRIMONIAL	23
1.3 DOS PRINCÍPIOS LIMITADORES AO PODER DE TRIBUTAR.....	25
1.3.1 Princípio da Isonomia.....	26
1.3.2 Princípio da capacidade contributiva	28
2 DA TRIBUTAÇÃO DO ATO ILÍCITO.....	30
2.1 DO TRIBUTO E SANÇÃO.....	30
2.2 TRIBUTAÇÃO DO ATO ILÍCITO.....	34
2.2.1 Da aplicação do princípio da <i>pecunia non olet</i>	38
2.2.2 Entendimento Jurisprudencial	41
2.3 TRIBUTAÇÃO DOS EFEITOS DO ATO ILÍCITO.....	43
2.3.1 Pena de Confisco	44
2.3.2 Devolução do produto do crime à vítima.....	50
2.3.3 Crime-base e crime de sonegação fiscal	51
2.4 ACORDO DE COLABORAÇÃO PREMIADA E BENEFÍCIOS DO COLABORADOR NA LEI Nº 12.850/2013	53
3 DA PROVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO	59
3.1 PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO	59
3.2 O ÔNUS DA PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	62
3.3 A PROVA EMPRESTADA NA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO....	64
4 DA ANÁLISE JURISPRUDENCIAL.....	67

4.1 ENTENDIMENTO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS	
FISCAIS	68
4.1.1 Acórdão nº 2301-005.989	70
4.1.1.1 Procedimento Fiscal e Auto de Infração.....	70
4.1.1.2 Impugnação.....	73
4.1.1.3 Entendimento da 3º Câmara	75
4.1.2 Acórdão nº 2301-006.062	78
4.1.2.1 Procedimento Fiscal e Auto de Infração.....	80
4.1.2.2 Impugnação.....	81
4.1.2.3 Entendimento da 3ª Câmara.....	84
4.2 ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.....	88
CONSIDERAÇÕES FINAIS	90
REFERÊNCIAS.....	92

INTRODUÇÃO

A operação lava-jato recebeu emblemático destaque em meados de março de 2014, quando foram iniciadas investigações conjuntas pela Polícia Federal (PF), Ministério Público Federal (MPF) visando o combater a corrupção e lavagem de dinheiro, desviados por diversos agentes, tais quais: empreiteiras, agentes políticos, operadores financeiros, funcionários da empresa estatal Petrobrás.

Diante da magnitude da operação, o instituto da colaboração premiada, previsto na Lei nº 12.850/2013 (Lei das Organizações Criminosas), passou a ser utilizado como instrumento de impulso a investigação, uma vez que confere aos réus delatores a imputação de penas mais brandas e certos benefícios penais e em contrapartidas seria confessada a estrutura corruptiva, os recebimentos de vantagens indevidas, branqueamento de capital, bem como a restituição dos montantes auferidos ilegalmente por tais práticas à Administração Pública.

Dessa forma, o instituto da delação premiada no âmbito da Operação Lava-Jato possibilitou seu êxito, não apenas no cenário político e penal, como também permitiu a recuperação de ativos expressivos em procedimentos fiscalizatórios promovidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) em conjunto com o Ministério Público Federal e Polícia Federal (PF).

De acordo com Antonio Baptista Gonçalves, em dados atualizados até 2017, a autuações da Receita Federal frente a operação lava-jato perfazem o montante total de R\$ 11,47 bilhões. Dessa totalidade, cerca de R\$ 6,75 bilhões correspondem, a créditos tributários (principal, multa e juros), constituídos após a deflagração da fase ostensiva das investigações.¹

Ainda, conforme dados divulgados pelo site oficial do Ministério Público Federal, no final do ano de 2019, nos últimos 05 (cinco) anos da operação em Curitiba, foram recuperados por intermédio de acordos de colaboração premiada, de acordos de leniência, de termos de ajustamento de conduta (TAC) e de renúncias voluntárias de réus/condenados, o montante de R\$ 4,069 bilhões de reais.²

Com a recuperação de quantias expressivas, passaram a surgir questionamentos acerca dos limites ao poder da tributar da União Federal de tais valores, provocando grande discussão na seara tributária.

¹ GONÇALVES, Antonio Baptista. Limites na Tributação de Valores Ilícitos Recuperados da Operação Lava Jato. *Revista de Estudos Tributários*, [s. l.], ano XXI, ed. 121, p. 9-23, Maio/Junho 2018.

² BRASIL. Ministério Público Federal. Valor devolvido pela Lava Jato já ultrapassa os R\$ 4 bilhões. 2019. *MPF*, 2 dez. 2019.

A RFB entende pela legalidade da tributação dos montantes advindos de corrupção ativa e de lavagem de dinheiro devolvidos pelos delatores da Lava-Jato, baseando-se na aplicação do princípio da *pecunia non olet*, segundo o qual não importa a origem do dinheiro, devendo incidir Imposto de Renda, pelos simples de estar presente a disponibilidade econômica do contribuinte.

Nesse cenário, destaca-se a autuação promovida em face do doleiro Alberto Youssef em R\$ 1 bilhão de reais, à título de imposto de renda e de multa referentes à pessoa física e suas empresas, sob o montante revelado em sede de delação premiada e devolvidos por ele, uma vez que revela a capacidade contributiva do contribuinte.³

Sustenta, ainda, que promoção da tributação dos rendimentos advindos da prática reiterada de atos corruptivo, atendem os critérios da regra matriz de incidência tributária do Imposto sobre a Renda, bem como pelo fato de a Lei nº 4.506/1964 dispor no artigo 26, que o imposto sobre as rendas e proventos de qualquer natureza deverá tributar os rendimentos ou atividades ilícitas: “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”.⁴

Em contrapartida, há entendimentos doutrinários que sustentam que existem limites ao poder de tributar tais rendimentos e, estes deverão ser observados pela RFB no momento da realização das autuações dos valores recuperados na Operação Lava-Jato.

Assim, entende-se na interpretação mais favorável ao contribuinte, que a RFB não poderá tributar sobre o confisco ou sobre a devolução de bens à vítima do crime, visto que a capacidade contributiva do contribuinte é suprimida no momento em que este realiza a devolução dos montantes à Administração Pública e, ainda, sobre o fato de que tal tributação caracterizaria uma afronta ao magno princípio da isonomia.

Nesse sentido, o presente trabalho baseia no seguinte questionamento: a possibilidade da incidência do imposto de renda de pessoa física sobre os valores obtidos através de ato ilícitos que posteriormente foram devolvidos pelos contribuintes em acordos firmados na Operação Lava-Jato.

Pretende-se demonstrar os principais aspectos da tributação dos rendimentos e dos proventos obtidos pelos delatores da Operação Lava-Jato com a realização de atos ilícitos, que foram penalmente punidos, bem como estudar se a forma pela qual a Secretaria da Receita

³ RIBEIRO, Fernanda Medeiros e. Análise da tributação em relação às quantias devolvidas pelos delatores da Operação Lava Jato. *Conteúdo Jurídico*, Brasília, DF, 19 abr 2020.

⁴ BRASIL. Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. *DOFC*, Brasília, DF, 30 nov. 1964, p. 10879.

Federal do Brasil vem reiteradamente instaurando procedimentos fiscais está em conformidade com os princípios limitadores ao poder de tributar.

Além disso, analisará os acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ), a fim de se apurar como vem se firmando a jurisprudência a respeito do tema, frente às diversas discussões acadêmicas e relevância no contexto nacional.

1 IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA

Historicamente, tem-se que o primeiro registro do imposto sobre a renda e proventos de pessoas física, no Brasil, surgiu reinado de D. Pedro II, através do advento da Lei nº 317, de 21 de outubro de 1843, que estabeleceu em seu artigo 23, a cobrança da “[...] contribuição extraordinária” sobre os vencimentos recebidos pelas pessoas físicas dos cofres públicos, assemelhando-se nos tempos atuais a uma tributação exclusiva na fonte.⁵

Tal tentativa não logrou êxito devido ao sistema imperial, escravista e elitista que vigorava na época, além do fato de poucas pessoas auferirem renda e da dificuldade dessa forma de cobrança do imposto.

Após inúmeras tentativas frustradas de instituir o mencionado imposto, com a proclamação da República em 1922, foi aprovado o primeiro regulamento do Imposto de Renda, a partir do Decreto nº 16.581, de 04 de setembro de 1924. O texto legal, inovou ao descrever conceitos importantes, tais como o de contribuinte, de rendimentos tributáveis e de rendimentos isentos.

A partir do exercício de 1926, a Declaração de Rendimentos foi dividida por categorias, denominadas cédulas qualificadas pelas letras do alfabeto, por meio das quais se obtinha a renda global, submetidas a alíquotas variáveis de 0,5% a 10%. Inclusive, passou-se a ser permitida a dedução dos dependentes e das despesas.⁶

Posteriormente, com a promulgação da Lei nº 4.609, de 11 de junho de 1962, foi instituída a obrigatoriedade de o contribuinte apresentar junto a declaração anual rendimento a relação de seus bens, entendidos como bens patrimoniais, excluindo-se os móveis e utensílios de uso doméstico e vestuários.

Com a Constituição Federal (CF) de 1988, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR) passou a ter amparo no artigo 153, inciso III, na qual confere competência à União Federal para instituir e arrecadar tal imposto, cujo fato jurídico tributário recai sobre a renda e acréscimos patrimoniais das pessoas físicas, intervindo diretamente na capacidade econômica dos contribuintes.

Logo após, foi editado o Decreto nº 3.000/1999, que regulamenta o IR juntamente com a legislação extravagante, regulamento do IR até o presente momento.

Dessa forma, após a breve síntese histórica da criação do imposto, esse capítulo possui

⁵ NOBREGA, Cristóvão Barcelos da. *História do Imposto de Renda no Brasil: Um enfoque da Pessoa Física*. Brasília: Receita Federal do Brasil, 2014.

⁶ *Ibidem*.

como principal objetivo discorrer acerca das noções básicas sobre a hipótese de incidência, do fato jurídico tributário, de base de cálculo e de alíquotas do imposto de renda da pessoa física, do conceito de renda e acréscimo patrimonial, bem como abordar como os princípios limitadores ao poder de tributar do Estado impactam de forma direta na tributação dos rendimentos obtidos pelas pessoas físicas.

1.1 DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E DO FATO IMPONÍVEL

O imposto de renda foi instituído no Brasil, conforme anteriormente mencionado, em meados da década de 20, com o advento da Lei n° 4.625, de 31 de dezembro de 1922, na qual apenas dois artigos versavam de forma expressa sobre sua instituição. Atualmente, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza possui amparo constitucional, designado pelos critérios da generalidade, da universalize e da progressividade, conforme dispõe o artigo 153, inciso III, e § 2º, inciso I, da CF/88, e no artigo 43 do Código Tributário Nacional (CTN).

Entende-se que a atribuição da competência deste tributo a União se deu em razão da sua função de redistribuição de renda, buscando assim manter o equilíbrio econômico das diversas regiões. Tanto é assim que o IR figura como a principal fonte de receita tributária, portanto, tem-se que sua função é fiscal.

Nota-se ao analisar o mencionado dispositivo constitucional, que o legislador ordinário não possui plena discricionariedade para estabelecer o determinado imposto sobre tudo o que considerar renda ou provento de qualquer natureza, mas sim, conforme prossegue Carrazza, “[...] limitou-se a conferir-lhe a faculdade de, observados os princípios constitucionais, fazê-lo incidir apenas sobre o que, ao lume da ciência jurídica, realmente tipifique um desses fatos”.⁷

Inicialmente, é necessário tecer breves considerações sobre a regra matriz da incidência tributária do imposto de renda e proventos de qualquer natureza.

É notável que a norma jurídica tributária possui como definição um juízo hipotético condicional.

Na visão de Paulo de Barros Carvalho, a norma tributária em sentido estrito é aquela que define a incidência fiscal, sendo construída pelo labor do operador do direito, cujo o resultado se apresenta na forma do juízo hipotético condicional. Assim, sempre haverá uma hipótese, denominada suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma

⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda: Perfil constitucional e temas específicos*. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 37-38.

consequencia ou estatuição, denominada consequente.⁸

Nesse sentido, a partir da análise e compreensão da norma jurídica (em sentido estrito), como juízo hipotético, assim entendida, como uma determinada hipótese descrita em seu antecedente, dever-se, uma relação jurídica, em seu consequente (se “H”, então dever-ser “C”), pode-se, assim, identificar comportamentos prescritos tanto no antecedente quanto no consequente, saturados em seus elementos mínimos e condicionados por critérios lógicos (sintático-semânticos), tal sejam: na hipótese normativa, (i) critério material: verbo e complemento; (ii) critério espacial: âmbito de incidência normativa, onde se reputa ocorrido o fato social que enseja a relação jurídica obrigacional, e; (iii) critério temporal: momento da ocorrência do evento, cuja certificação se dá por meio de linguagem jurídica competente – verido em fato jurídico – consoante descrito na hipótese normativa; no consequente normativo, (iv) critério pessoal: sujeito ativo e passivo da relação obrigacional, e; (v) critério quantitativo: base de cálculo e alíquota.⁹

No âmbito do imposto de renda, temos que a regra matriz da incidência tributária, poderia ser descrita da seguinte maneira: antecedente, (i) critério material: aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica; (ii) critério espacial: renda ou provento percebido no território nacional, em caso de residentes e não residentes no país e no exterior; (iii) critério temporal: até dia 31 de dezembro de cada ano, e; consequente, (iv) critério pessoal: União Federal, detentora da competência tributária e o sujeito passivo a pessoa física que adquire renda ou proventos de qualquer natureza, e; (v) critério quantitativo: a totalidade dos rendimentos, retirando-se as despesas necessária e deduções previstas na legislação.

Esse é o entendimento exalado por Marcelo Magalhães Peixoto:

Na hipótese (descritor), encontraremos um critério material (comportamento de uma pessoa, que no caso em epígrafe será auferir renda) condicionada no tempo, ou seja, no final do exercício financeiro (critério temporal), e no espaço (critério espacial), que para o Imposto de Renda da Pessoa Física será qualquer lugar do mundo, devido ao princípio da tributação universal.

Na consequência (prescritor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A ligação desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico - estrutural - da norma padrão de incidência tributária¹⁰.

⁸ PEIXOTO, Marcelo Magalhães. IRPF: Regra Matriz do Imposto de Renda Pessoa Física ano 2000. *Thomson Reuters*, 09 jun. 2020.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 16. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2004.

¹⁰ PEIXOTO, Marcelo Magalhães. IRPF: Regra Matriz do Imposto de Renda Pessoa Física ano 2000. *Thomson Reuters*, 09 jun. 2020.

Assim, analisaremos o fato imponible do imposto de renda e proventos de qualquer natureza e os elementos que compõe a regra matriz de incidência tributária.

No decorrer dos anos, a doutrina e a jurisprudência dos tribunais superiores, com base em princípios e noções aduzidas, interpretaram o artigo 43 do CTN, delimitando o critério material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo do imposto de renda.

Para Hugo de Brito Machado, a incidência do imposto de renda, no âmbito material, é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, compreendida como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e de proventos de qualquer natureza, discriminados como os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda.¹¹

No tocante ao seu fato imponible, discrimina o artigo 43 do CTN:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.¹²

De acordo com a leitura sumária do dispositivo, constitui como seu fato jurídico tributário: a aquisição da disponibilidade meramente econômica de proventos, ou aquisição da disponibilidade jurídica, que é concomitantemente econômica, de renda ou proventos.

Faz-se necessário, neste momento, estabelecer a diferença entre disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica. Tem-se como disponibilidade econômica quando o sujeito pode, concretamente, tomar, usar e alienar bem ou direito. Já a disponibilidade jurídica, se dá quando o sujeito titular do direito ou da coisa, ainda que não tenha a recebido concretamente, faz seu uso ou tira os proveitos resultantes do domínio, pelo fato de a lei ou o contrato permitirem, mesmo sem a detenção material.

Na visão de Brandão, a aquisição da disponibilidade jurídica da renda dá-se mediante a aquisição ou posse de direitos reais ou pessoais, pois há nesse momento o acréscimo em seu

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 36. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

¹² 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. *DOFC*, Brasília, DF, 27 out. 1966, p. 12452.

patrimônio. Já quando o aumento do patrimônio decorrer de um ato não regulado pelo ordenamento jurídico, como por exemplo um crédito decorrente de jogo de azar, ou até mesmo um ato contrário ao direito, entende-se pela existência do fato econômico necessário – aumento patrimonial – cuja a aquisição se dá apenas economicamente, ou seja, em decorrência de uma situação de fato e não jurídica.¹³

Em outras palavras, a principal distinção entre a disponibilidade jurídica e econômica é o fato de o ganho patrimonial ser ou não proveniente de circunstâncias jurídicas.

Feito tais ressalvas, passamos à análise dos elementos integrantes do fato jurídico tributário do imposto de renda.

No inciso I do dispositivo, a principal intenção do legislador foi complementar o conceito inicialmente descrito no *caput*, estabelecendo que a renda poderia ser definida como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.

Roque Carrazza, em seu raciocínio, interpreta que o CTN reforçou o entendimento que o imposto de renda, somente poderá incidir sobre a aquisição de disponibilidade de riqueza nova, em dinheiro ou seu equivalente, proveniente do capital, do trabalho ou da combinação de amadas, quando seu alcance está em domínio do contribuinte.

Corroborando com tal premissa, renda ou proventos de qualquer natureza podem ser compreendidos como os ganhos econômicos do contribuinte gerados em razão do seu capital, por seu trabalho ou em razão de ambos, apurados após a comparação de entradas e saídas em seu patrimônio, durante um certo lapso temporal.¹⁴

Luigi Vittorio Berliri, citado por Roque Carrazza, observa que

[...] a renda tributável não pode ser constituída senão por uma nova riqueza, produzida do capital, do trabalho ou de um ou puto conjuntamente, é que seja destacada de uma causa produtiva, conquistando uma autonomia própria e uma aptidão própria e independente para produzir outra riqueza.¹⁵

Ou seja, para que ensejar na ocorrência de renda ou provento de qualquer natureza, é necessário que o capital, o trabalho ou a combinação de ambos gerem uma riqueza nova.

Em outras palavras, renda pode ser conceituada na visão de Carrazza, como resultado positivo da subtração que tem por minuendo os rendimentos auferidos pelo contribuinte entre

¹³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Princípios Fundamentais do Imposto de Renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (org.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a brandão machado*. Estudos em Homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998. p. 197-227.

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda: Perfil constitucional e temas específicos*. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 39.

¹⁵ *Ibidem*. p. 39-40.

dois marcos temporais e, por subtraendo o total de deduções e abatimentos que a Constituição e as leis que com ela se afinam permitem fazer.

Para Brandão Machado, citado por Ricardo Mariz, a definição trazida pelo CTN afasta qualquer possível questionamento por qualquer dos sujeitos envolvidos nas relações jurídicas tributárias:

Para o CTN, renda é o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ao passo que proventos de qualquer natureza são os acréscimos patrimoniais não abrangidos pela definição de renda, vale dizer, os demais acréscimos patrimoniais produzidos por qualquer causa eficiente que não seja o trabalho, o capital ou a combinação de ambos.¹⁶

Assim, entende-se por regra matriz de imposto necessariamente o acréscimo patrimonial de qualquer origem.

Em paralelo, Luis Eduardo Schoueri, entende que do ponto de vista econômico, o conceito de renda pode ser analisado por meio de duas perspectivas: renda-produto e renda-acréscimo patrimonial.¹⁷ A primeira, compreende que renda é o produto do capital, do trabalho ou de ambos, assim entendido como uma fonte permanente. Já, na segunda, a conceituação de renda dá-se pela comparação patrimonial no começo e no final do período.

Contudo, ambas as teorias discutidas pela doutrina possuem falhas em sua aplicação, por deixarem de englobar certos rendimentos e ganhos eventuais:

Ambas as teorias, isoladamente, podem apresentar algumas falhas. Afinal, adotada a teoria renda-produto, não seria possível explicar, por exemplo, a tributação dos ganhos eventuais (windfall gains), como o caso das loterias e jogos: não se trataria de renda, por inexistir uma "fonte permanente"; do mesmo modo, o ganho de capital (Le.: o que se ganha quando se vende um bem do ativo) não seria renda, por não ser um "fruto". Tampouco escapa às críticas a teoria da renda-acréscimo, quando se considera a possibilidade de o contribuinte gastar, durante o próprio intervalo temporal, tudo o que tenha auferido, daí restando sua situação patrimonial final idêntica à inicial.¹⁸

Dessa forma, a renda tributável sempre deverá ser a renda líquida ou o lucro como resultado de deduções e abatimentos feitos sobre os rendimentos brutos, independentemente se

¹⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Princípios Fundamentais do Imposto de Renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (org.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a brandão machado*. Estudos em Homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998. p. 197-227. p. 202.

¹⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. Imposto sobre a renda das pessoas físicas. In: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira et al. *Tributos em Espécie: fundamentos e elementos*. Fundamentos e Elementos. Desconhecida: Campus, 2010. p. 1-26.

¹⁸ *Ibidem*, p. 9-10.

forem objetivos por meio de atividades lícitas ou ilícitas, morais ou imorais.

Vale mencionar que a renda e proventos de qualquer natureza não podem ser tratados como figuras sinônimas. De um lado renda constitui o acréscimo patrimonial decorrente do trabalho e do capital ou da combinação de ambos. Já, proventos, por outro lado, são frutos das demais fontes.

Nesse ponto, menciona-se que a doutrina possui diversas interpretações do conceito de proventos, sendo o mais emblemático o entendimento de Roberto Quiroga Mosquera, citado por Roque Carrazza, em que proventos de qualquer natureza referem-se apenas às pessoas físicas e são os “[...] rendimentos recebidos à título de aposentadoria, isto é, resultantes de uma atividade profissional que já cessou, mas ainda produz benefícios pecuniários, por força do direito à Previdência Social, constitucionalmente assegurado”.¹⁹

Entretanto, não se pode restringir o conceito de proventos apenas aos beneficiários da previdência social, tal sejam, os aposentados e pensionistas, mas sim aos dos seus cônjuges e herdeiros.

Dessa forma, os proventos tributáveis são aqueles que aumentam a riqueza econômica do contribuinte, tendo a mesma acepção da renda, já que ambos levam, em conta os acréscimos patrimoniais.

Em resumo, o artigo 43 do CTN adota a teoria da renda-acréscimo patrimonial, ou seja, consigna que o imposto de renda deverá ter como hipótese de incidência, o fato de uma pessoa física ou jurídica. Em razão de seu trabalho, do seu capital ou da combinação de ambos, obter, ao cabo de certo período, rendimentos líquidos (acréscimos patrimoniais), que são denominados lucro.

Passamos a breve análise dos critérios quantitativos do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

1.1.1 Da Base de Cálculo

Inicialmente, cumpre rememorar que o Ente Federativo detentor da competência tributária, para criar um tributo deve descrever, não apenas a hipótese de incidência (leia-se fato imponible), como também determinar o sujeito passivo, o sujeito ativo, a base de cálculo e a alíquota.

¹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda: Perfil constitucional e temas específicos*. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 58.

A base de cálculo e a alíquota descrevem o critério quantitativo do tributo, ou seja, quantificam a obrigação tributária.

Para Carrazza, a base de cálculo é a expressão econômica da materialidade do tributo, estando intimamente relacionada com a respectiva hipótese de incidência, assim entendida como a perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência. Tem-se, portanto, que a base de cálculo exprime uma unidade de medida utilizada na apuração do *quantum debeat*.

Nesse sentido, ao analisar a hipótese de incidência do imposto de renda, tem-se que sua base de cálculo é o valor dos rendimentos ou proventos por ele obtidos durante o período de apuração, sendo esses definidos quando é feito o ajuste anual, nomeada como a Declaração de Rendimentos.

Portanto, segundo Carrazza, a base de cálculo da possível exação deve ser o total líquido da renda ou dos proventos auferidos pelo contribuinte durante o exercício financeiro, sendo que esses devem efetivamente existir. Ou seja, renda ou proventos potenciais, entendidos como aqueles passíveis de serem percebidos, até por meio de execução forçada, não podem compor a base de cálculo do IR.

Logo, o artigo 44 do CTN estipula que a base de cálculo do imposto deverá ser o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis: “Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”.²⁰

Observa-se na leitura do diploma, que o legislador ordinário ao definir os rendimentos ou renda sujeitos a incidência do imposto, não possui discricionariedade para escolher qualquer base impositiva, devendo respeitar o conceito de renda e proventos de qualquer natureza descritos na Constituição.

Em outras palavras, a base de cálculo do IR deverá ser a dimensão da efetiva disponibilidade da riqueza nova do contribuinte, tal seja: o montante de renda líquida por ele efetivamente obtida durante um certo lapso temporal (exercício financeiro).

Em suma, nas palavras de Carrazza, a base de cálculo do IR é a renda líquida auferida pelo contribuinte durante o exercício financeiro (ano-calendário), apurada na Declaração de Ajuste Anual, elaborada de acordo com os ditames legais da Receita Federal do Brasil.

De acordo com Hugo de Brito, a forma de determinação da base de cálculo do imposto

²⁰ 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. *DOFC*, Brasília, DF, 27 out. 1966, p. 12452.

varia com o tipo de contribuinte.²¹

Como já abordado, em se tratando de pessoa física, via de regra, o IR incidirá sobre a renda líquida, o rendimento bruto mensal auferido. Porém, ressalta-se que podem ser admitidas algumas deduções, como a pensão alimentícia e encargos com dependentes. Quanto se trata de pessoa jurídica, a base de cálculo do imposto é o lucro, que poderá ser apurado sobre os critérios: real, presumido ou arbitrado.

1.1.2 Das Alíquotas

Conforme mencionado, a alíquota juntamente com a base de cálculo compõe o critério quantitativo dos tributos, ou seja, determinam o valor a ser tributado. Assim, nas palavras de Roque Carrazza, a alíquota é o critério legal, geralmente expresso em forma de porcentagem, que, conjugado à base de cálculo, permite que se chegue à quantia que o contribuinte deve pagar à Autoridade Fazendária, ou para que lhe faça às vezes, a título de tributo.

Muito embora, o legislador possua certa discricionariedade para fazer o tributo variar, não poderá elevá-lo *ad infinitum*, sob pena de caracterizar confisco ao patrimônio do contribuinte.

Nos termos do artigo 153, §2º, I, da CF/88, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza será instruído pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade.

Segundo Hugo de Brito, esses critérios correspondem a princípios jurídicos, os quais deveram ser entendidos em conjunto. Pelo critério da generalidade, entende-se que o imposto deve ser igual em todas as situações, atingindo de forma igual todos os contribuintes. Com relação ao critério da universalidade, tem-se que o imposto deverá ser estabelecido considerando todos os elementos do patrimônio do qual o acréscimo é tributável, sem qualquer distinção. Por fim, no tocante ao critério da progressividade, entende-se que a alíquota do imposto deve ser maior na medida em que seja maior o montante de renda tributável, ou seja, a base de cálculo do imposto.²²

Portanto, as alíquotas do IR são tidas como variáveis, ou seja, vão crescendo na medida em que a renda líquida do contribuinte aumenta, para que atenda o critério constitucional da progressividade.

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 36. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

²² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 36. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

Nas palavras de Luis Eduardo Schoueri, a progressividade em matéria tributária, especificamente no caso do IR, somente poderá ser imposta como complementação ao princípio da capacidade contributiva:

A progressividade em matéria tributária pode ser justificada e até exigida caso seja vista como um fenômeno que complementa e concretiza o princípio da capacidade contributiva. Esta ideia liga-se, do ponto de vista econômico, ao pensamento utilitarista, que deu base à teoria do sacrifício, segundo o qual deve o tributo implicar sacrifício equivalente de contribuintes com igual capacidade. Diferentes capacidades contributivas, por sua vez, implicariam tratamento diverso. A medida da diversidade deveria ser tal que assegurasse equivalência na quota de sacrifício. Assim, quanto maior a capacidade contributiva, maior o quinhão da contribuição às despesas comuns, para que se obtenha sacrifício equivalente. Ter-se-ia, então, a progressividade como exigência do princípio da capacidade contributiva, já que exigir idêntico percentual de contribuintes com capacidade contributiva diversa seria impor menor sacrifício, relativamente àqueles com maior capacidade contributiva.²³

Via de regra, o contribuinte que possuir a renda líquida mais expressiva deverá ser proporcionalmente tributado por meio do sistema de alíquotas crescentes.

Atualmente, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, possui cinco alíquotas, tanto para sua incidência mensal, como para sua incidência anual, variando de 0% (isento) até 27,5 % (vinte e sete e meio), de acordo com a base de cálculo calculada em reais:

Tabela 1 - Progressividade Mensal, a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

²³ SCHOUERI, Luis Eduardo. Imposto sobre a renda das pessoas físicas. In: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira et al. *Tributos em Espécie: fundamentos e elementos*. Fundamentos e Elementos. Desconhecida: Campus, 2010. p. 1-26. p. 8.

Fonte: Receita Federal, 2020.

Tabela 2 - Progressividade anual, a partir do exercício de 2017, ano-calendário de 2016

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 22.847,76	-	-
De 22.847,77 até 33.919,80	7,5	1.713,58
De 33.919,81 até 45.012,60	15	4.257,57
De 45.012,61 até 55.976,16	22,5	7.633,51
Acima de 55.976,16	27,5	10.432,32

Fonte: Receita Federal, 2020.

Nota-se que o critério da progressividade das alíquotas leva em consideração a base de cálculo, entendida como a renda líquida obtida pelo contribuinte durante o período do exercício financeiro.

Por fim, cumpre esclarecer a existência de um terceiro regime do imposto sobre a renda, que é o denominado tributação sobre a fonte, que poderá ocorrer de duas formas, quais sejam: a tributação exclusivamente na fonte e a tributação na fonte como antecipação devida na declaração anual de rendimentos. Na primeira, a alíquota do imposto varia em razão da natureza do rendimento. Já no tocante à segunda, por se tratar de uma antecipação do imposto devida na declaração anual, a diversificação de alíquota não ganha notória importância.

Assim, passamos à análise do conceito e características do acréscimo patrimonial.

1.2 DO CONCEITO E CARACTERÍSTICAS DO ACRÉSCIMO PATRIMONIAL

O acréscimo patrimonial, é fruto da renda tributável ou de proventos de qualquer natureza, constantes no artigo 43 do CTN. Em outras palavras, a renda e os proventos de qualquer natureza são considerados acréscimos patrimoniais obtidos pelo contribuinte ao olho de um determinado lapso temporal.

Roque Carrazza, entende que há a ocorrência do acréscimo patrimonial no momento do confronto de dois momentos temporais, os elementos subjetivos ativos que se sobrepõem aos elementos passivos da totalidade do patrimônio do contribuinte.²⁴

É de tal forma, que renda e proventos referem-se a um resultado, correspondente à diferença positiva entre as receitas e das despesas do contribuinte, dentro de um determinado período, geralmente consignado no exercício financeiro.

Conclui-se neste primeiro momento, que pelo fato de o imposto de renda ser um imposto periódico, seu fato impositivo aperfeiçoa-se quando finaliza o período do tributo, não podendo ser tributada a renda em potencial do contribuinte.

Nesse sentido, ensina Paulo Ayres Barreto, citado por Marcelo Magalhães Peixoto:

De qualquer sorte, 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), observado um lapso temporal necessário para que se realize o cotejo entre certos ingressos, de um lado, e determinados desembolsos, de outro.²⁵

Renda e proventos de qualquer natureza, para a tributação específica, devem ser compreendidos como a mutação patrimonial positiva apurada em prazos periódicos estabelecidos por lei.

Ressalta-se que, anteriormente a CF/88, a doutrina já reconheceu que o imposto de renda deverá incidir sobre o acréscimo patrimonial ocorrido entre dois períodos previstos em lei, no intervalo temporal conhecido como “período-base”.

Portanto, renda e proventos de qualquer natureza, conforme mencionado são acréscimos patrimoniais líquidos ocorridos entre duas datas legalmente predeterminadas. Observa-se que os acréscimos patrimoniais tidos como líquidos devem levar em conta os marcos temporais, e não apenas situações de momento, devendo ser verificado no caso concreto, o aumento efetivo, entre dois intervalos de tempo, da riqueza econômica do contribuinte.

Ou seja, para fins de tributação do imposto de renda, não poderão ser levados em consideração todos quaisquer ingressos financeiros no cofre do contribuinte, mas somente o ganho efetivo obtido por ele.

²⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda: Perfil constitucional e temas específicos*. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

²⁵ PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *O Conceito Constitucional de Renda*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 52, p. 174-185, set. 2003. p. 176.

Nas palavras de Ricardo Mariz de Oliveira, o patrimônio do contribuinte será tributado pelos ganhos que tiver durante cada exercício financeiro, uma única vez durante o período-base, se coincidir com a integralidade deste ou mais de uma vez se houver disposição em lei. Vejamos:

Em qualquer dos casos, a universalidade do patrimônio no início do período-base é comparada com a universalidade do mesmo patrimônio ao findar o mesmo período, e o diferencial verificado, caso positivo, corresponde ao aumento patrimonial passível de tributação, progressivamente e sem distinção das fontes que tiverem produzindo tal mutação ou de qualquer outro discrimen, inclusive da natureza das rendas e dos proventos que se incorporam ao patrimônio dentro desse período.

[...]

Todavia, há que se falar em determinadas distinções, tais como ingressos de novos capitais no patrimônio de uma pessoa jurídica (que são transferências de capital, inconfundíveis com renda ou proventos, saídas a título de devolução de capital ou pagamento de dividendos (que não se confundem com perdas), assim como as mutações que representem rendas validamente isentas do imposto ou certas reduções que validamente não sejam dedutíveis da base de cálculo.²⁶

Em suma, o IR só poderá alcançar os acréscimos patrimoniais das pessoas físicas ou jurídicas, obtidas durante um determinado período, em decorrência a uma relação jurídica que tenha por origem o capitão do contribuinte, seu trabalho ou a combinação de ambos. Originar-se-ia de uma ação, ou seja, uma situação dinâmica de uma pessoa auferir rendimentos.

Percebe-se que o imposto de renda apresenta as seguintes características: (i) aspecto material: corresponde ao acréscimo patrimonial, ou seja, a disponibilidade de uma riqueza nova obtida pelo contribuinte; e (ii) aspecto temporal: exige necessariamente um termo inicial e um termo final. Além disso, é composto pelos critérios de generalidade, de progressividade e de universalidade, previstos artigo 153, §2º, I, da CF/88, com caráter pessoal, pois é graduado de acordo com a capacidade contributiva de cada contribuinte, tornando a distribuição da carga fiscal mais isonômica.

1.3 DOS PRINCÍPIOS LIMITADORES AO PODER DE TRIBUTAR

A Constituição Federal impõe limites ao poder de tributar do Estado, ou seja, estabelece limites à inversão patrimonial sofrido pelo contribuinte. Tais limitações são estipuladas através

²⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Princípios Fundamentais do Imposto de Renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (org.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a brandão machado*. Estudos em Homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998. p. 197-227. p. 218.

dos princípios e das imunidades constitucionais tributárias, inseridas nos artigos 150 a 152 da CF/88.

Inicialmente, cumpre dizer que os princípios constitucionais tributários, que regulam a tributação, são considerados limitadores constitucionais ao poder do Estado de tributar.

É tal forma que, para maior compreensão de sua extensão, deve-se analisar o conceito Estado e conceito de Poder.

Na visão de Eduardo Sabbag, o Estado é a corporação territorial dotada de um poder originário. Dessa afirmação, extrai-se, que dentro da sociedade tudo decorre da soberania estatal, dentre as quais se encontra o poder de tributar.²⁷

No mesmo sentido, Noberto Bobbio, entende que poder é uma relação entre dois sujeitos em que um impõe ao outro sua vontade e lhe determina, mesmo contra sua vontade, um certo comportamento.

Diante de tais conceituações, pôde-se dizer que o poder de tributar “[...] é um poder direto do Estado, lastreado no consentimento dos cuidadores, destinatários da invasão patrimonial, tendente à percepção do tributo. Se há e, seu emprego uma parcela de força, ela se demonstra institucionalizada, ou seja, dotada de juridicidade.²⁸

Em outras palavras, a sujeição do contribuinte ao poder estatal dá-se quando este atende a norma jurídica, levando-a à assunção do ônus tributário, de forma compulsória. Entrante, tal poder não é absoluto, de modo que a Constituição define que este deverá ser exercido de forma justa e equilibrada, isto é, sem provocar danos à liberdade e à propriedade dos contribuintes.

Neste viés, os princípios constitucionais tributários, previstos nos artigos 150, 151 e 152 da CF/88, possuem o caráter de garantia constitucional do contribuinte em face da força tributária estatal, assumindo o papel de limitadores constitucionais ao poder de tributar.

Após tais ressalvas preliminares, passamos a análise de tais limitações constitucionais que devem ser observadas pelo Estado, no momento da tributação do IR.

1.3.1 Princípio da Isonomia

Inicialmente, cumpre mencionar que a Constituição Federal consagrou o princípio da igualdade e, não o princípio da identidade. Tal diferenciação torna-se relevante pelo fato que diferentemente da identidade a igualdade é relativa.

²⁷ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2019.

²⁸ *Ibidem*, p.55.

Na visão de Luís Eduardo Schoueri, para que se possa concretizar o princípio da igualdade, é preciso que se tenha um critério de comparação constitucionalmente justificado.²⁹ Ou seja, para que se atenda ao princípio da igualdade, deverá ser preenchidas três etapas: (i) encontrar um critério; (ii) buscar fundamento constitucional para o critério encontrado, e; (iii) comparar as situações a partir do critério eleito.

Dessa forma, o princípio da igualdade encontra-se compreendido em situações em que sujeitos iguais são tratados de modo diferente, com base na fixação de um critério para comparação.

O próprio legislador constituinte, apontou a necessidade de se fixar um critério de comparação para aplicado do magno princípio em matéria tributária:

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;³⁰

Schoueri, prossegue afirmando que o texto constitucional, ao tratar de situação equivalente e não idêntica, pressupõe a existência do critério de comparação adequado para identificar motivação suficiente para o tratamento diferenciado, como exigência de razoabilidade.

Assim, deve-se identificar os parâmetros constitucionalmente aceitáveis para determinar o critério válido para apontar as situações tributáveis.

O próprio constituinte possuiu o cuidado de discriminar algumas hipóteses em que se considerará a ocorrência de alguns privilégios, além de fatores que não aceitaram como base o descrímen por expressa disposição constitucional.

Vale dizer que, muito embora o princípio da igualdade utilize-se de critérios como parâmetro para a tributação, não poderá ser aceita qualquer discriminação que eventualmente venham ferir os direitos e garantias constitucionalmente assegurados. Ainda, não poderão ser aceitos parâmetros que afronte outros valores constitucionalmente assegurados, tais como o

²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

³⁰ BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil*: texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações determinadas pelas Emendas Constitucionais de Revisão nº 1 a 6/94, pelas Emendas Constitucionais nº 1/92 a 91/2016 e pelo Decreto Legislativo nº 186/2008. Brasília, Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2016.

sexo, a manifestação do pensamento, consciência e crença, entre outros.

Passamos a análise da capacidade contributiva como parâmetro constitucional para aplicação do princípio da isonomia.

1.3.2 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva está disposto no capítulo do sistema tributário nacional, mais precisamente no artigo 145, §1º da CF/88, estabelecido pelo legislador de modo a permitir a distinção dos sujeitos que possuem capacidade contributiva e aqueles que não a detém.

Segundo Schoueri, a tributação segundo a capacidade contributiva pode assumir duas feições: a absoluta e relativa. Sobre a perspectiva relativa (subjéctiva), a capacidade contributiva se aplica a todos os tributos; já, na perspectiva absoluta (objectiva), a capacidade contributiva é considerada como um critério empregado para distinguir quem será contribuinte de determinado tributo.³¹

A capacidade contributiva sobre o aspecto subjéctiva leva em consideração as condições pessoais do contribuinte, de tal forma a se determinar se ele poderá ou não suportar a carga tributária a qual foi submetido. Ou seja, resume-se a saber qual o limite que a tributação poderá ocorrer, com o objectivo de garantir o mínimo de subsistência do contribuinte e evitando a ocorrência do confisco.

Dessa forma, a capacidade contributiva, em seu carácter relativo, pressupõe a existência de uma riqueza, mas não qualquer uma, senão aquela que gera um saldo disponível.

Diante de sua acepção relativa, o princípio da capacidade contributiva deverá incidir em todo o direito tributário, isto é, em todas as categorias tributários, de modo a não obrigar o contribuinte desprovido de o mínimo para sua sobrevivência, a ser submetido a contribuir para as despesas públicas, ainda nos casos em que ele tenha causado tal despesa.

Percebe-se, que a capacidade contributiva possui como limitadores o mínimo existencial e o confisco, de modo a evitar que se onere o contribuinte sem disponibilidade patrimonial de forma excessiva é desproporcional.

No tocante, a sua função absoluta, a capacidade contributiva assume a forma pela qual serão diferenciados os contribuintes em determinadas situações, seja algo que objectivamente, indique que quem nela se enquadra e possui condições para suportar os gastos comuns.

³¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

Na visão de Shoueri, nesse sentido objetivo, absoluto, não se indaga se um determinado contribuinte pode, ou, não, pagar o tributo, mas sim diz respeito a sua função generalizante, visando concretizar a igualdade, determinando quem na situação concreta poderá pagar o tributo.

Nota-se ainda, que a capacidade contributiva concorrida e complementa o princípio da progressividade, um dos pilares do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Corroborando com tal afirmação, Schoueri entende que a progressividade deve ser entendida como uma exigência do princípio da capacidade contributiva, uma vez que exigir idêntico percentual de contribuintes com a capacidade contributiva diversa seria impor menor sacrifício, relativamente àqueles com maior contributiva.

Ou seja, tradicionalmente a progressividade era compreendida com base na renda obtida pelo contribuinte, devendo ser o tributo pago ser correspondente com os rendimentos obtidos, de tal forma que aqueles que auferissem um rendimento maior, contribuiriam de forma proporcional nas despesas públicas se observar o princípio da capacidade contributiva, não apenas por força do disposto na primeira parte do §1º do artigo 145 da CF/88, mas em razão do critério da progressividade.

De tal forma, em razão deste princípio somente devem ser consideradas para a composição da base de cálculo do IR as disponibilidades de riquezas novas, dentro do exercício financeiro.

Assim, a capacidade contributiva constitucionalmente prevista deverá ser observado pelo Estado ao exercer o poder de tributar, considerando seus aspectos objetivos e subjetivos, de modo a considerar o mínimo necessário do contribuinte, bem como as riquezas obtidas, de modo a refletir a igualdade na incidência dos tributos.

2 DA TRIBUTAÇÃO DO ATO ILÍCITO

A tributação de produto proveniente de um ato ilícito sempre esteve presente nas discussões na seara tributária, desde os inícios dos tempos.

A discussão iniciou-se na Roma Antiga, quando o Imperador Vespasiano construiu mictório públicos e por conseguinte criou um imposto para utilizá-los. Quando questionado pelo seu filho Tito, acerca da existência de tal imposto, o Imperador respondeu-o “*pecunia non olet*”, que, em latim, significa “o tributo não tem cheiro”.³²

Essa expressão ficou amplamente consagrada, dando origem ao princípio da *pecunia non olet*, que atualmente está presente em nosso ordenamento jurídico, especificamente no artigo 118 do CTN, que dispõe sobre a definição legal do fato imponible da obrigação tributária.

Nesse capítulo, será analisada a tributação dos atos ilícitos em suas três vertentes: a tributação do ato ilícito, a tributação no ato ilícito e a tributação dos efeitos do ato ilícito, bem como a possibilidade de distinguir a incidência da norma tributária em cada caso.

2.1 DO TRIBUTO E SANÇÃO

Em que pese os conceitos de ilícito e sanção estejam presentes em todos os ramos jurídicos, na seara tributária ganham notório destaque, visto que se levantam os questionamentos entre a diferença entre tributo e sanção, bem como a relação existente entre tributo e atividade ilícita.

A princípio, cabe rememorar a definição de tributo prevista 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”.³³

Extrai-se da leitura do dispositivo a distinção entre o conceito de tributo e sanção. Enquanto o tributo é proveniente de uma atividade ilícita praticada pelo contribuinte, a sanção se dá em decorrência da prática de um ato ilícito, como, por exemplo, o não cumprimento da legislação tributária.

Ou seja, observando a hipótese de incidência, pode-se vislumbrar a distinção do conceito de tributo e sanção. No tocante ao tributo, tem-se que a hipótese de incidência decorre

³² FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 46.

³³ 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. *DOFC*, Brasília, DF, 27 out. 1966, p. 12452.

da prática de uma atividade lícita, enquanto a sanção decorre de uma hipótese de incidência ilícita.

Nesse ponto, é adequada a compreensão do conceito de sanção e ilícito.

Para Daniel Coelho de Souza, citado por Hugo de Brito Machado, a sanção integra a estrutura da norma, não apenas a estrutura da norma jurídica, mas sim de toda norma, visto que toda norma é passível de descumprimento.³⁴ Assim, sanção é uma consequência da infração a norma.

Prossegue Hugo de Brito, entendendo que para avaliar se determinada conduta é enquadrada como ilícita, deve-se verificar se está em conformidade com o que foi prescrito pelo direito:

A definição de sanção, assim, é viável: sanção é a consequência de um comportamento ilícito, a qual se pode efetivar independentemente da vontade daquele contra quem é imposta. Não se confunde com o dever jurídico porque, cronologicamente, situa-se como resultado da não prestação, fora do denominado momento da liberdade, como pressuposto da coação, poder institucionalizado que lhe assegura eficácia. E no que importa para a distinção entre tributo e penalidade pecuniária temos que a sanção, diferentemente do tributo, é sempre uma consequência do ilícito.³⁵

Nesse sentido, reforça a ideia sanção sempre é consequência de um ilícito, assim as multas são a representação da sanção de um ato ilícito e, em contrapartida, o tributo é desprovido do caráter de sanção.

Inclusive, o STF já se manifestou seu entendimento, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 94.001/SP, sobre a vedação, dentro do sistema jurídico brasileiro, da utilização de um tributo com a finalidade de penalizar a ilicitude. Vejamos:

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.³⁶

Portanto, tendo em vista o elemento diferenciador do tributo e a multa é a hipótese de

³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Tributo e atividade ilícita. *Revista de Direito Recuperacional e Empresa*, v. 3. 2017.

³⁵ *Ibidem*, p. 5-6.

³⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 94001. Tribunal Pleno. Relator(a): Min. MOREIRA ALVES. Julgado em: 11/03/1982. *DJ*: 11/06/1982 PP-05680 EMENT VOL-0125802 PP-00537 RTJ VOL-00104-03 PP-01129.

incidência (lícita ou ilícita), pode-se concluir que o ato ilícito não é um elemento essencial para a incidência dos tributos, conforme ensina Hugo de Brito Machado:

Colocar a sanção como elemento diferenciador entre o tributo e a multa nos leva a afirmar que o ilícito não é um elemento essencial no fato gerador do tributo e por isto mesmo não deve constar da hipótese de incidência da regra de tributação, enquanto é um elemento essencial na hipótese de incidência da norma punitiva, ou norma que estabelece a multa ou penalidade pecuniária.³⁷

Então, os dois institutos possuem natureza jurídica distintas, enquanto o tributo nasce a partir de um ato ilícito, a multa funda-se por um ato ilícito praticado pelo sujeito passivo.

Destaca-se que o conceito de tributo descrito no artigo 3º do CTN não foi reproduzido pelo artigo 113, §3º do mesmo diploma, que determina que:

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

[...]

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.³⁸

Em uma primeira leitura pode-se afirmar que a multa, aqui entendida como sanção de um ato ilícito, quando não for observada, converte-se em uma obrigação principal (leia-se tributo), contradizendo o entendimento acima exposto. Porém, como ensina Paulo César Baria de Castilho, o artigo 113, § 3º, apenas estabelece que as multas serão cobradas seguindo o procedimento dos tributos, com a utilização dos mesmos recursos administrativos e com o emprego de idênticos instrumentos processuais, sem alterar em nada sua natureza jurídica.³⁹

Outra distinção faz-se necessária: a função do tributo e da multa tributária (sanção de ato ilícito). O tributo tem como sua principal função a geração de receita financeira para o Estado, para a manutenção dos serviços públicos em geral. Já em relação à multa, sua função não é arrecadatória, mas sim, impor deveres instrumentais, ou seja, visa orientar e disciplinar o contribuinte ao cumprimento de suas obrigações.

Dessa forma, de acordo com Paulo César Baria de Castilho, o valor da multa não pode ser ínfimo a ponto de estimular a sonegação e nem tão elevado a ponto de reduzir a atividade produtiva. Em outras palavras, a multa não poderá atingir proporções exorbitantes a ponto de

³⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Tributo e atividade ilícita. *Revista de Direito Recuperacional e Empresa*, v. 3. 2017..

³⁸ 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. *DOFC*, Brasília, DF, 27 out. 1966, p. 12452.

³⁹ CASTILHO, Paulo César Baria de. Infrações e sanções tributárias no Estado Democrático de Direito. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 66, p. 203-213, 2006.

reduzir a propriedade privada do contribuinte.⁴⁰

Assim, a aplicação da sanção deverá guardar vínculo com o objetivo da sua imposição, respeitando a capacidade contributiva do contribuinte, não podendo ser superior a operação ou ao bem ue serviu como base de cálculo para o tributo e a correspondente penalidade.

Conforme ensina Helenilson Cunha Pontes citado por Paulo César Baria de Castilho:

Assim, em respeito ao princípio da proporcionalidade, a sanção deve levar em consideração a esfera jurídica do infrator, evitando-se o aniquilamento completo de sua atividade econômica. É a aplicação do princípio constitucional da individualização da pena, conforme previsto no art. 5.º, XLVI, da CF/1988.⁴¹

Nota-se que, ao tributar dos rendimentos advindos de atividades ilícitas, em especial os contribuintes delatores da Operação Lava-Jato, afronta-se diretamente a finalidade da sanção tributária, visto que esta não pode ser tida como um meio de arrecadação estatal e sim uma forma de recolhimento do tributo e, não poderá ultrapassar o valor do bem ou operação objeto da transação não declarada.

Na presente questão, os contribuintes ao praticarem atividades ilícitas contrarias ao ordenamento jurídico, inegavelmente infringiram os deveres instrumentais impostos pelo Estado. Porém, conforme acima apresentado, o tributo não poderá ter como hipótese de incidência uma atividade ilícita e a sanção tributária deverá guardar proporcionalidade com a capacidade contributiva do contribuinte, o que não se vislumbra na ocasião.

Portanto, quando a sanção tributária imposta ao sujeito passivo não respeitar os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade de seus objetivos, deverá ser considerada abusiva.

Entretanto, há uma parcela da doutrina que entende ser aplicável a imposição de multa pelo não cumprimento da obrigação principal, sob o fundamento do princípio da isonomia. Entende-se que a sanção decorrente dos casos de sonegação fiscal deve possuir um tratamento jurídico diferenciado, em razão da gravidade do ato corruptivo praticado.

Dessa forma, o tributo não poderá ser proveniente de uma sanção, conforme previsão do artigo 3º do CTN, pois o ato ilícito não constitui elemento essencial para sua existência. Assim, a hipótese de incidência do imposto de renda e proventos de qualquer natureza não poderá ser proveniente de um ato ilícito.

⁴⁰ CASTILHO, Paulo César Baria de. *Infrações e sanções tributárias no Estado Democrático de Direito*. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 66, p. 203-213, 2006.

⁴¹ *Ibidem*, p. 6.

Passamos então à análise e compreensão da tributação dos atos ilícitos.

2.2 TRIBUTAÇÃO DO ATO ILÍCITO

Historicamente, dentre os doutrinadores tradicionais, a norma tributária que aloque em seu pressuposto o exercício de uma atividade ilícita, sempre possuiu a natureza de sanção pecuniária e não de tributo. Nas palavras de Tesoro, citado por Paulo Roberto Andrade, quando de um fato ilícito surge a obrigação de satisfazer uma prestação pecuniária, esta tem o caráter de sanção e não de tributo, atribuindo-se ao regime punitivo do Estado, e não ao de sua atividade financeira.⁴²

Em outras palavras, a norma tributária que possua como hipótese de incidência uma atividade ilícita abdica de sua natureza jurídico-tributária e se converte em uma norma jurídico-penal.

Entretanto, ressalta-se que a concepção tradicional a respeito da norma tributária tem sofrido algumas críticas. Como mencionado, entende-se como sancionadora a norma que determina alguma proibição ao seu destinatário. Porém, quando estamos diante de duas normas simultaneamente vigentes, em que uma prevê a proibição de um ato e a outra prescreve o recolhimento do tributo sobre o valor decorrente do ato ilícito, a norma que favorecerá a deôntica proibitiva do ato continuará a ser a norma penal.

Desta forma, segundo Paulo Roberto, fora a hipótese a tributação proibitiva, a norma tributária cuja hipótese de incidência seja um ato ilícito, não é alçada à condição de sancionatória.

Logo, vislumbra-se que as normas tributária e penal podem compartilhar da mesma hipótese fática, sem a perda das suas respectivas naturezas, visto que função do tributo é diversa da função da pena, não excluindo a possibilidade de um ilícito constituir um fato jurídico do qual decorram consequências tributárias e penais. Todavia, o principal obstáculo à tributabilidade de atos ilícitos integrantes da hipótese tributária não estaria na perda de sua natureza fiscal, mas sim, na provável ofensa à capacidade contributiva que informa a atividade tributária.

Assim, conforme anteriormente mencionado, para verificar a pertinência da tributação dos atos ilícitos, para Alfredo Augusto Becker, a análise deverá partir de duas hipóteses

⁴² ANDRADE, Paulo Roberto. *Tributação de Atos Ilícitos e Inválidos*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2008. 295 p.

distintas, quais sejam: (i) a verificação legal de ser ou não a ilicitude um dos elementos integrantes da hipótese de incidência e; (ii) a análise do fato com a intuito de ser verificar se o tributo poderá ser lançado (com hipótese de incidência lícita), mesmo constatada a ilicitude quando do exame da ocorrência da hipótese de incidência.⁴³

Contudo, no caso em que a descrição da hipótese de incidência de um determinado imposto referir-se a uma atividade ilícita, este simples fato não irá colocá-la no patamar de elemento essencial para a constituição do fato imponible.

É o que justamente ocorre com o imposto de renda e proventos de qualquer natureza, conforme ensina Hugo de Brito Machado:

Assim, o fato de que na legislação do imposto de renda é feita referência expressa à tributação de rendimentos auferidos em atividades ilícitas não converte esse imposto em penalidade porque a ilicitude não está sendo colocada como elemento essencial. Aliás, se a ilicitude fosse essencial, o imposto não poderia incidir sobre rendimentos auferidos licitamente.⁴⁴

Em que pese o ilícito esteja presente na hipótese de incidência de um determinado tributo, isso não o faz um elemento essencial para sua ocorrência.

Há inúmeros debates doutrinários sobre a possibilidade ou a impossibilidade de tributação das atividades ilícitas, visto que a ilicitude não poderia estar presente na hipótese de incidência do tributo, uma vez que sua colocação faria com a norma que descreve a prestação se convertesse em uma penalidade. Dessa forma, como tributo não pode ser tido como sinônimo de penalidade, não poderia admitir-se a hipótese de tributação da atividade ilícita.

Essa concepção aplica-se a atividades cuja natureza seja em sua essência ilícita, como, por exemplo, o furto, apropriação indébita, corrupção, o roubo. E, devido a sua própria essência (ilícitas), não poderiam ser tributadas.

Em contrapartida, há casos em que a ilicitude é apenas esporádica no desenvolvimento de determinada atividade, ou seja, a atividade em sua própria natureza deveria ser praticada de forma lícita. Nessa situação, a presença do ato ilícito não impede a incidência do tributo.

Essa discussão tem como principal destaque a incidência do imposto sobre os rendimentos decorrentes de atividades ilícitas.

A possibilidade de tributação dos rendimentos provenientes de fontes ilícitas possui

⁴³ OLIVEIRA JÚNIOR, Carlos José de; FERREIRA NETO, Martiniano Gomes. *A Tributação dos Atos Ilícitos no Brasil: Aspectos Jurídicos e Econômicos. 6ª Mostra de Produção Científica da Pós-Graduação Lato Sensu da PUC Goiás*, v. 1, p. 3, 2011.

⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Tributo e atividade ilícita. Revista de Direito Recuperacional e Empresa*, v. 3, 2017. p. 9.

fundamento no artigo 26 da Lei nº 4.506/1964, que determina que “os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas, ou percebidos com infração à lei, são sujeitos a tributação, sem prejuízo das sanções que couberem”.

Essa previsão legal gerou grandes debates entre a doutrina e jurisprudência. Para Hugo de Brito Machado, os argumentos utilizados a favor e contra a tributação das atividades ilícitas, detém fundamentos pré-jurídicos, de natureza ética e econômica.⁴⁵ A possibilidade de incidência do imposto de renda sobre lucros decorrentes de atividades ilícitas, anularia a vantagem adicional que o indivíduo que cometeu o ato poderia ter sem sua incidência. Ainda, há quem entenda que os rendimentos de atividade ilícitas deveriam ser tributas mais pesadamente pelo Estado ou cobrada em igualdade a aquele que exerce atividade lícita.

Para Lucas Calafiori Catharino de Assis, a discussão sobre tributação de rendimentos que tenham fonte atividades tida como ilícitas pelo ordenamento jurídico possuem três vertentes, sendo essas:

- (i) a teoria negativista radical, que defende a impossibilidade de custear as atividades estatais com tributos, que tenham como origem fatos geradores ilícitos, visto que a atividade estatal deve se pautar pela moralidade, sendo os fatos ilícitos contrários a esse preceito. Além disso, há a necessidade de se observar o princípio da coerência do ordenamento jurídico, no sentido de que não é possível o ordenamento jurídico por uma lado, proibir e condenar determinado comportamento e, ao mesmo tempo, retirar provento econômico de sua realização, restando claro a impossibilidade de tributação de tais valores, pois o produto do crime deverá ser confiscado e não tributado;
- (ii) a teoria negativista moderada, que defende a impossibilidade de tributação dos fatos ilícitos, no entanto, há algumas exceções em que essa tributação seria admitida, como no caso de ilícitos relativos, em que a ilicitude não decorreria do fato em si considerado, mas em virtude de um componente externo. É o caso, por exemplo, do exercício de atividades regulamentada sem a devida autorização. Nesta vertente, apenas os fatos absolutamente ilícitos, como o furto ou tráfico de drogas, não poderiam estar sujeitos à tributação; e
- (iii) teoria afirmativista, que defende estar submetidos à tributação os rendimentos

⁴⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Tributo e atividade ilícita. *Revista de Direito Recuperacional e Empresa*, v. 3. 2017.

advindos de atos ilícitos.⁴⁶

Prosseguindo, Alfredo Augusto Becker, citado por Hugo de Brito Machado, entende que a questão da tributação dos atos ilícitos deve ser analisada em dois momentos distintos. Em primeiro lugar, deve-se saber se a lei, ao instituir o tributo, pode colocar a ilicitude como elemento integrante em sua hipótese de incidência. Já, em segundo, deve-se analisar juridicamente se a autoridade incumbida de proceder o lançamento de um tributo, cuja hipótese de incidência a lei não incluiu a ilicitude, pode abstrair a ilicitude ocasionalmente constada quando examina a realização da hipótese de incidência.⁴⁷

Contudo, a visão de Becker foi classificada como contrária à tributação das atividades ilícitas, não sendo seguida por muitos doutrinadores.

A exemplo, Ives Granda Martins entende que para o Direito Tributário é irrelevante se o ato é nulo, anulável ou ilícito, sendo importante apenas o efeito econômico dela decorrente. Em outras palavras, pouco importa se o ato a ser tributado seja considerado imoral, deve-se observar a capacidade econômica do praticante do ato:

No famoso episódio da instituição, na Roma antiga, do imposto sobre as latrinas públicas, o imperador Vespasiano respondeu às críticas de seu filho Tito com a célebre frase: o tributo non olet (não cheira). Creio que é melhor tributar atividades que se encontram na linha limítrofe entre o regular e o irregular do que permitir que criminosos as explorem, impunemente, utilizando sua receita - não controlada - para atividades ilícitas, inclusive para a corrupção.⁴⁸

Na visão de Hiromi Higuchi, estão sujeitos à tributação, sem prejuízo das sanções que couberem o artigo 26 da Lei nº 4.506/1964, os rendimentos derivados de atividades ou transações tidas como ilícitas, ou percebidos com infração à lei, conforme se denota:

Os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas, ou percebidos com infração à lei, são sujeitos à tributação, sem prejuízo das sanções que couberem (art. 26 da Lei nº 4.506 de 1964). Aquele artigo é aplicável tanto para pessoas físicas como jurídicas mas está reproduzido apenas no art. 55 do RIR/99 que trata de tributação de pessoas físicas. Na pessoa jurídica, a exclusão de qualquer rendimento ou receita na determinação do lucro real

⁴⁶ ASSIS, Lucas Calafiori Catharino de. A operação lava jato e a (im)possibilidade de se tributar valores restituídos. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, v. 21, n. 121, p. 24-31, maio 2018. Bimestral.

⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Tributo e atividade ilícita. *Revista de Direito Recuperacional e Empresa*, v. 3. 2017.

⁴⁸ OLIVEIRA JÚNIOR, Carlos José de; FERREIRA NETO, Martiniano Gomes. A Tributação dos Atos Ilícitos no Brasil: Aspectos Jurídicos e Econômicos. *6ª Mostra de Produção Científica da Pós-Graduação Lato Sensu da PUC Goiás*, v. 1, p. 3, 2011. p. 13.

somente é admissível na existência de lei autorizativa a título de isenção (arts. 249 e 250 do RIR/99). O STF decidiu que é possível a incidência de tributação sobre valores arrecadados em virtude de atividade ilícita, consoante o art. 118 do CTN (HC 94240/SP em 23-0811). Seria absurda a tributação de renda lícita e não tributação de renda ilícita.⁴⁹

Inclusive, sustenta-se que o artigo 43 do CTN, ao descrever a hipótese de incidência do IR demonstra sua conotação exclusivamente econômica:

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.⁵⁰

Ainda, os adeptos da possibilidade de tributar os atos ilícitos, reforçam sua concepção no princípio da isonomia, previsto no artigo 150, II, da CF/88, por entenderem a necessidade de se ter o tratamento isonômico entre os contribuintes, levando em consideração suas desigualdades.

Dessa forma, o entendimento manifestado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil nas autuações fiscais promovidas pelos delatores da lava-jato é pela possibilidade da aplicação da tributação sobre os valores provenientes de atividades ilícitas, tendo em vista que a legislação infraconstitucional (Lei nº 4.506/1964) autoriza a arrecadação fiscal referente a esses rendimentos, bem como pela aplicação do princípio da *pecunia non olet*, que a passaremos a analisar.

2.2.1 Da aplicação do princípio da *pecunia non olet*

Conforme previamente analisado, o aspecto econômico da tributação possui notório destaque no âmbito jurídico. O Estado detentor da competência tributária para instituir tributos, visando a arrecadação fiscal, sendo irrelevante a validade do ato jurídico que deu lugar ao fato jurídico tributável.

Dessa forma, em decorrência ao princípio da *pecunia non olet*, permite-se que haja

⁴⁹ HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de Renda das Empresas: interpretação e prática*. [S.l.]: Ir Publicações Ltda, 2017. p. 275.

⁵⁰ 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. *DOFC*, Brasília, DF, 27 out. 1966, p. 12452.

incidência do tributo sobre as atividades tidas como ilícitas e imorais, desde que possuam relevância e consistência econômica.

Conforme anteriormente abordado, a origem da expressão deu-se na Roma Antiga, quando o Imperador Vespasiano decidiu criar o tributo sobre os banheiros públicos existentes. Ao ser questionado pelo seu filho Tito sobre a motivação da tributação, o Imperador sustenta que o montante oriundo da cobrança não emitia odor como os banheiros, ou seja, o dinheiro não possui cheiro. Portanto, o tributo não deverá manter relação com os fatos extrínsecos a sua origem.

O princípio foi implementado na seara do Direito Tributário por Omar Bühler, que utilizou-se do termo *non olet* (sem cheiro), utilizado por Albert Hensel, quando se referiu às atividades ilícitas.

Ocorre que essa linha de pensamento não é unânime dentre os doutrinadores, provocando o surgimento de diversas discussões nacionais sobre a questão, como se observa pelas palavras de Amílcar de Araújo Falcão:

No Brasil a jurisprudência tem hesitado quanto à tributabilidade das atividades criminosas ou imorais, inclinando-se geralmente pela solução, que se nos afigura lamentável, de considerar ilegítima a incidência de imposto sobre elas. Está evidentemente errada essa maneira de entender as coisas.⁵¹

O princípio da *pecunia non olet* possui como fundamento a concepção de igualdade de tratamento entre as pessoas que possuam capacidade contributiva semelhante, independentemente da forma que foi utilizada para alcançar essa disponibilidade econômica. Por conseguinte, qualquer indivíduo que desenvolva qualquer tipo de atividade econômica que represente um interesse jurídico anteriormente estabelecido em lei como fato necessário para gerar o direito do Estado de arrecadação fiscal ficará obrigado a prestá-lo.

Em síntese, o tributo deverá incidir sem qualquer distinção sobre as atividades lícitas, bem como sobre aquelas consideradas pelo ordenamento jurídico e socialmente como ilícitas ou imorais.

Corroborando com tal premissa, o artigo 118 do CTN limitou-se apenas a analisar o negócio jurídico e econômica originada:

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

⁵¹ FALCÃO, 2002, p. 46 apud OLIVEIRA, Jânio Ponciano de. *Da admissibilidade de tributação decorrente de atos ilícitos sob a perspectiva do princípio da pecunia non olet no ordenamento jurídico brasileiro*. 2015. 58 f. Monografia (Especialização) - Curso de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2015. p. 30.

- 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.⁵²

Além disso, conforme mencionado, a legislação extravagante reforçou o entendimento elencado pelo CTN, como demonstra o artigo 26 da Lei nº 4.506/64, que dispõe sobre o IR: “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”.⁵³

Muito embora essas normas não tratem de forma explícita e específica do princípio da *pecunia non olet*, são amplamente utilizadas como forma de defesa para sua aplicação.

Assim, nenhum indivíduo que praticar qualquer atividade considerada ilícita ou imoral poderá valer-se de sua própria torpeza para escusar-se de pagar o tributo a pretexto de que o fato jurídico tributário não se aperfeiçoaria diante do ato irregular por ele cometido.

Dessa forma, com fundamento no princípio da *pecunia non olet*, o Estado passou a entender por legítima o ato de tributar os rendimentos, leia-se ganhos patrimoniais, frutos dos atos ilícitos praticados pelos contribuintes.

Logo, com base nesse entendimento, a Receita Federal do Brasil passou a tributar os montantes devolvidos pelos delatores em sede de colaboração premiada, sob o argumento de que estes manifestaram riqueza, independentemente se o fato jurídico tributário for proveniente de uma atividade ilícita. Ou seja, pelo fato de os delatores revelarem capacidade contributiva, manifestando certa disponibilidade econômica, deverá incidir o IR sobre o acréscimo patrimonial obtido com o ato ilícito, em atenção aos princípios da isonomia e *pecunia non olet*.

Ocorre que, muito embora o Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ) tenham firmado seu entendimento possibilitando a tributação sobre os rendimentos auferidos de atividade ilícita, com base no princípio da *pecunia non olet*, é necessário se atentar sobre o detalhe de que, para a incidência desse, o contribuinte deverá revelar capacidade contributiva, o que não ocorre no caso dos delatores.

A seguir passamos a análise das jurisprudências sobre a possível tributação sobre rendimentos auferidos de atividade ilícita.

⁵² 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. *DOFC*, Brasília, DF, 27 out. 1966, p. 12452.

⁵³ BRASIL. Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. *DOFC*, Brasília, DF, 30 nov. 1964, p. 10879.

2.2.2 Entendimento Jurisprudencial

Conforme anteriormente abordado, em razão as grandes discussões sobre a possibilidade de tributar-se os rendimentos advindos de atividades ilícitas, os tribunais superiores analisaram a questão, admitindo a tributação dessas atividades com base na aplicação do princípio da *pecunia non olet*.

O STF, no julgamento dos Habeas Corpus nºs 77530/RS e 94240/SP, manifestou seu entendimento sobre a possibilidade de tributação dos rendimentos provenientes de atividades ilícitas, com fulcro no artigo 118, inciso I, do CTN, conforme as ementas a seguir:

SONEGAÇÃO FISCAL DE LUCRO ADVINDO DE ATIVIDADE CRIMINOSA: non olet. Drogas: tráfico de drogas, envolvendo sociedades comerciais organizadas, com lucros vultuosos subtraídos à contabilização regular das empresas e subtraídos à declaração de rendimentos: caracterização, em tese, de crime de sonegação fiscal, a acarretar a competência da Justiça Federal e atrair pela conexão, o tráfico de entorpecentes: irrelevância da origem ilícita, mesmo quando criminal, da renda subtraída à tributação. A exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso – antes de ser corolário do princípio da moralidade – constitui violação do princípio de isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética.⁵⁴

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.

⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 77530. Primeira Turma. Relator: Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Julgado em: 04/12/2012. *DJe*: 11/12/2012.

(HC 94240, Rel. Ministro DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 23/08/2011, publicado em 13/10/2011⁵⁵)

Da mesma forma, o STJ, tem reconhecido a legitimidade da aplicação do princípio da *pecunia non olet*, como se pode notar no julgado abaixo:

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 conseqüências que lhe são inerentes. Por outro lado, não se admite que a ilicitude recaia sobre elemento essencial da norma de tributação.
4. Assim, por exemplo, a renda obtida com o tráfico de drogas deve ser tributada, já que o que se tributa é o aumento patrimonial e não o próprio tráfico. Nesse caso, a ilicitude é circunstância acidental à norma de tributação. No caso de importação ilícita, reconhecida a ilicitude e aplicada a pena de perdimento, não poderá ser cobrado o imposto de importação, já que "importar mercadorias" é elemento essencial do tipo tributário. Assim, a ilicitude da importação afeta a própria incidência da regra tributária no caso concreto.
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 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 têm 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 impostos e de penalidades 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".
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 o depósito do valor atualizado. Os valores relativos ao IPI, PIS e COFINS devem ser convertidos em renda, já que a regra geral é de que a aplicação da pena de perdimento não afeta a incidência do tributo devido sobre a operação.
11. O recurso deve ser provido somente para possibilitar a liberação ao contribuinte do valor relativo ao imposto de importação.

⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 94240. Primeira Turma. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgado em: 23/08/2011. *DJe*: 13/10/2011.

12. Recurso especial provido em parte.
(REsp 984.607/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA,
julgado em 07/10/2008, DJe 05/11/2008).⁵⁶

Nota-se que os mencionados dispositivos jurisprudenciais apontam para a possibilidade de tributar os lucros auferidos com a realização de atividades tidas como ilegais pelo ordenamento jurídico brasileiro, com base no princípio da *pecunia non olet*, sob o fundamento da capacidade contributiva do sujeito, pois a mera manifestação de riqueza por este autoriza a incidência da norma tributária.

Vale mencionar, que não poderá a Fazenda Pública tributar apenas as atividades ilícita, desconsiderando as riquezas oriundas do exercício de atividades ilícitas, visto que seria uma afronta ao princípio da capacidade contributiva.

Dessa forma, a doutrina majoritária e a jurisprudência entendem ser possível a tributação do ato ilícito, sob o fundamento do princípio da *pecunia non olet*, pelo fato de do sujeito ter manifestado uma riqueza com a ocorrência do fato imponible lícito e definido pela norma tributária.

2.3 TRIBUTAÇÃO DOS EFEITOS DO ATO ILÍCITO

A análise acerca da tributação dos efeitos do ato ilícito passou a ganhar grandes repercussões entre os doutrinadores e legisladores.

Considerando-se a ocorrência de certos efeitos, como consequência decorrente dos ilícitos, estes são capazes de suprimir a capacidade contributiva do sujeito, resultando na inaplicabilidade do princípio da *pecunia non olet*, ou seja, na impossibilidade de tributação dos rendimentos provenientes de atos ilícitos.

Para Paulo Roberto Andrade, os efeitos do ato ilícito/inválido relevantes para fins de tributação são aqueles que, em alguma medida, repercutem nos destinos da própria riqueza auferida com o ato ilícito/inválido pelo agente.⁵⁷ Alguns exemplos de efeitos resultantes dos atos ilícitos são: (i) o confisco de rendas e bens pelo Estado, em caso de ilícitos penais; (ii) a devolução de rendas e bens à vítima; entre outros.

Os efeitos provenientes da ilicitude correspondem em um segundo momento da

⁵⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 984.607. Segunda Turma. Relator: Ministro Castro Meira. Julgado em: 7/10/2008. DJe: 05/11/2008.

⁵⁷ ANDRADE, Paulo Roberto. *Tributação de Atos Ilícitos e Inválidos*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2008. 295 p.

tributação dos atos ilícitos, na qual adquirem relevância no meio tributário, principalmente no aspecto econômico.

É o que passamos a analisar.

2.3.1 Pena de Confisco

Segundo Herrera Molina, citado por Paulo Roberto Andrade, o confisco possui duas vertentes, tal sejam: o confisco dos instrumentos de delito ou dos efeitos do delito, que aproxima-se de uma medida de segurança, cuja finalidade é evitar o cometimento de novos delitos e; o confisco do produto do delito, que assemelha-se a uma medida civil com o objetivo de impedir o enriquecimento ilícito.⁵⁸

No Brasil, o confisco possui previsão legal no artigo 91, II, alínea “b”, do Código Penal (CP)⁵⁹, sendo reproduzido de forma idêntica em diversas leis especiais, como por exemplo o artigo 12 da Lei nº 8.429/92, que trata do crime de improbidade administrativa. Vejamos:

Art. 12. Independentemente das sanções penais, civis e administrativas previstas na legislação específica, está o responsável pelo ato de improbidade sujeito às seguintes cominações, que podem ser aplicadas isolada ou cumulativamente, de acordo com a gravidade do fato:

I - na hipótese do art. 9º, perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio, ressarcimento integral do dano, quando houver, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de oito a dez anos, pagamento de multa civil de até três vezes o valor do acréscimo patrimonial e proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo de dez anos;

II - na hipótese do art. 10, ressarcimento integral do dano, perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio, se concorrer esta circunstância, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de cinco a oito anos, pagamento de multa civil de até duas vezes o valor do dano e proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo de cinco anos;

III - na hipótese do art. 11, ressarcimento integral do dano, se houver, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de três a cinco anos, pagamento de multa civil de até cem vezes o valor da remuneração percebida

⁵⁸ ANDRADE, Paulo Roberto. *Tributação de Atos Ilícitos e Inválidos*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2008. 295 p.

⁵⁹ “Art. 91 - São efeitos da condenação:

[...]

II - a perda em favor da União, ressalvado o direito do lesado ou de terceiro de boa-fé:

[...]

b) do produto do crime ou de qualquer bem ou valor que constitua proveito auferido pelo agente com a prática do fato criminoso”. (BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. *D.O.*, Rio de Janeiro, 31 dez. 1940, p. 2391).

pelo agente e proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo de três anos.

IV - na hipótese prevista no art. 10-A, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de 5 (cinco) a 8 (oito) anos e multa civil de até 3 (três) vezes o valor do benefício financeiro ou tributário concedido.

Parágrafo único. Na fixação das penas previstas nesta lei o juiz levará em conta a extensão do dano causado, assim como o proveito patrimonial obtido pelo agente.⁶⁰

O confisco é caracterizado por ser um efeito extrapenal da condenação, isto é, que para sua efetiva incidência não é necessária a declaração por meio de uma sentença penal condenatória, ou seja, produz efeitos de forma automática.

Ao tratar dos possíveis objetos do confisco, o artigo em questão menciona o “proveito” e o “produto” do crime. Por produto, entende-se tudo aquilo que foi diretamente conquistado com a prática delituosa, como por exemplo os valores obtidos da subtração de um banco. No tocante ao proveito, deve-se entender como o bem em que se haja convertido o produto, como, por exemplo, um imóvel adquirido com o numerário roubado.⁶¹

Luiz Regis Prado, citado por Paulo Roberto Andrade, embora não distinguindo o conteúdo semântico das expressões, possui a mesma visão em relação ao alcance do confisco, entendendo que os produtos do crime são coisas adquiridas diretamente com o delito, ou mediante sucessiva especificações, alienação ou criadas com o delito.⁶²

Nota-se que, no Brasil, em linhas gerais o confisco não deve repercutir nos rendimentos lícitos auferidos indiretamente dos rendimentos ilícitos.

Portanto, podemos concluir que:

- (i) o confisco recai somente sobre os instrumentos da prática dos ilícitos;
- (ii) é efeito automático da condenação penal;
- (iii) sua incidência recai apenas no tocante ao efetivo produto ou transformação ao produto do crime praticado;
- (iv) tem-se como preferência o direito do lesado ou do terceiro de boa-fé; e
- (v) não alcança as rendas auferidas indiretamente em decorrência da prática do ato

⁶⁰ BRASIL. Lei nº 8.429, de 2 de julho de 1992. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. *D.O.*, Rio de Janeiro, 3 jun. 1992, p. 6993.

⁶¹ NUCCI, Guilherme de Souza. Código Penal comentado. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2003. p. 339.

⁶² ANDRADE, Paulo Roberto. *Tributação de Atos Ilícitos e Inválidos*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2008. 295 p.

ilícito.

Dentre as características listadas, enfatiza-se a questão de o confisco ser decorrência da condenação penal.

Para os doutrinadores adeptos da concepção finalista, que foi adotada pelo Código Penal Brasileiro, o crime é um fato típico, antijurídico, sendo análise do dolo e da culpa um pressuposto para a aplicação da sanção penal.

Essa concepção torna-se relevante ao consideramos que pode haver a ocorrência de um delito, porém sem a sua condenação, seja por ausência de dolo, culpa ou ausência de imputabilidade e, conseqüentemente, não ser decretado o confisco, uma vez que este é um efeito automático da condenação.

Em linhas gerais, o confisco é um efeito imediato da condenação, mas apenas mediato da ilicitude.

Após tecemos algumas considerações sobre a natureza e alcance penal do confisco, devemos analisar esse instituto sob a óptica do direito tributário.

Na visão de Paulo Roberto de Andrade, pode-se agrupar a doutrina, sob as seguintes correntes quanto às repercussões do confisco no direito tributário:

- (i) atos ilícitos não são tributados em razão da própria ilicitude, independente se ocorrer ou não o confisco. São adeptos dessa corrente os doutrinadores: Silvina Bacigalupo, Mizabel Derzi, Mary Elbe Queiroz e Petrônio Baptista;
- (ii) atos ilícitos não são tributados em razão da previsão legal do confisco. São adeptos dessa corrente os doutrinadores: Frederico Bellini, Freitas Rocha, Andrei Zenkner e Jorge Cucci;
- (iii) atos ilícitos não são tributados em razão da decretação judicial do confisco, suspendendo-se o lançamento tributário até sua ocorrência. São adeptos dessa corrente os doutrinadores: César Galarza e Pietro Boria;
- (iv) atos ilícitos não são tributados em razão da decretação judicial do confisco, mas enquanto tal não ocorra, o tributo é devido, devendo-se repetir o indébito quando da decretação judicial do confisco. São adeptos dessa corrente os doutrinadores: Chico de la Cámara, Clara Jiménez e Falcón Y Tella;
- (v) atos ilícitos não são tributados em razão da decretação judicial do confisco, mas enquanto tal não ocorra, o tributo é devido, devendo ser deduzido o valor

confiscado como despesa no exercício da decretação judicial do confisco. É adepto dessa corrente o doutrinador: Herrera Molina; e

- (vi) atos ilícitos não são tributados em razão da efetivação concreta do confisco, mas enquanto tal não ocorra, o tributo é devido, devendo-se repetir o indébito quando do confisco efetivo. É adepto dessa corrente o doutrinador: Francesco Ardito.⁶³

Nota-se, dentre as correntes mencionadas na tabela acima, que a mais singular é a (i), visto que, ao contrário das demais, defende que o confisco é sim uma consequência legislativa necessária das riquezas auferidas com a ilicitude, mas não é em razão dele, e sim da própria ilicitude, que se justifica a não-tributação.

Os signatários da primeira corrente afirmam que a não-tributação diante dos atos ilícitos, com base na imoralidade e *bis in idem*, defendo assim, que diante de rendimentos auferidos em decorrência de prática de atos ilícitos, deve haver apenas o confisco do montante e não a tributação.

Para as demais correntes acima apresentadas, sustentam os doutrinadores que nos casos confisco, não deverá ter a tributação. Ou seja, confisco e tributação não são institutos que convivem simultaneamente.

As diferenças entre as posições listadas são: a primeira corrente entende que o confisco é uma imposição, razão pela qual o tributo é incabível; em contrapartida, as demais correntes entendem que o confisco e tributo são excludentes entre si, de tal forma que o legislador possui a liberalidade de optar por um ou outro, mas não ambos concomitantemente.

Em linhas gerais, o confisco, como um efeito decorrente da ilicitude, suprime a capacidade contributiva do sujeito que deriva da prática do fato imponible.

Ainda, no âmbito dos efeitos da ilicitude, a capacidade contributiva e isonomia caminham juntas. Se pelo efeito do confisco a ilicitude suprime a capacidade contributiva revelada na prática do fato jurídico tributário, extingue-se a ideia de que rendimentos lícitos e ilícitos não devam ser distinguidos por incidência do princípio da isonomia⁶⁴.

Contudo, deve-se ponderar em qual momento o confisco irá surtir efeitos na supressão da capacidade contributiva.

Em primeiro lugar, tem-se que a corrente da previsão legal do confisco. No Brasil, o confisco, sob a luz da legislação brasileira não é um efeito do crime ou do ilícito, mas sim da

⁶³ ANDRADE, Paulo Roberto. *Tributação de Atos Ilícitos e Inválidos*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2008. 295 p.

⁶⁴ *Ibidem*.

condenação penal, ou seja, compete-se exclusivamente ao Poder Judiciário.

Em outras palavras, para que ocorra o confisco, é necessário um juízo de atipicidade fiscal especial, que requer necessariamente o pronunciamento prévio do Judiciário. Assim, a não-tributação decorrente da prática de ato ilícito penal não pode ser uma presunção da autoridade fiscal, sob pena de violar o magno princípio da presunção de inocência.⁶⁵

Outra corrente é a da realização efetiva. Essa corrente dá notório destaque ao sentido econômico da norma tributária, somente quando o confisco é realizado concretamente.

O doutrinador Francisco Ardito é um dos grandes defensores de tal posição, construindo a premissa de que não há, na relação jurídico-tributária, necessária identidade entre a prestação tributária e a riqueza tributada. Muito embora, o tributo corresponda a uma parcela de uma determinada riqueza auferida, o seu adimplemento poderá ser feito com qualquer valor do patrimônio do contribuinte, e não necessariamente com a parcela riqueza que constitui a base tributável. Portanto, se houver um efetivo incremento de riqueza, ainda que decorrente de atividade ilícita, não há fundamento para que esta deva ser excluída da tributação, só porque tal incremento não fora encontrado.⁶⁶

Ou seja, enquanto não se vislumbrarem sinais do bem a ser confiscado, o sujeito poderá satisfazer o crédito tributário com demais parcelas do patrimônio do contribuinte-infrator.

Assim, se o confisco do montante já foi decretado pela autoridade fiscal sobre as riquezas auferidas em decorrência do ato ilícito, não há relevância para a seara tributária esmiuçar se a riqueza foi ou não subtraída do patrimônio do contribuinte-infrator.

Rememora-se que, no Brasil, apenas o produto do crime ou sua transformação poderá sofrer a incidência do confisco, contudo, no âmbito da respectiva execução fiscal, a Fazenda Pública poderá perseguir o todo do patrimônio do sujeito infrator.

Para Paulo Roberto Andrade, sob esse aspecto, portanto, haveria sim uma justificativa prática para se defender a tributação enquanto não se aplica-se o efeito confiscatório concretamente. Porém, trata-se de uma inadmissível inversão de ordem, na qual a ordem processual condicionasse um raciocínio de direito material.⁶⁷

Ainda, há a corrente que entende que o momento relevante para o confisco é de sua decretação judicial.

O processo administrativo deve decorrer até a decretação judicial do confisco na

⁶⁵ ANDRADE, Paulo Roberto. *Tributação de Atos Ilícitos e Inválidos*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2008. 295 p.

⁶⁶ Ibidem.

⁶⁷ Ibidem..

seguinte ordem: Autoridade Administrativa competente deve efetuar o lançamento do tributo devido, enquanto não sobrevier a determinação judicial na esfera penal decretando o confisco, desfazendo o lançamento quando ocorrer tal determinação.

Portanto, para os adeptos dessa teoria, enquanto não for decretada na esfera penal o confisco, não há quaisquer alterações no âmbito tributário. A partir do momento em que é decretado o ato confiscatório, a hipótese de incidência é desfeita.

Por fim, deve-se analisar as possibilidades de neutralizar o tributo pago após a ocorrência do confisco. Para a doutrina atual, existem duas possibilidades: (i) a repetição do indébito tributário; ou (ii) a dedução do valor confiscado como despesa, durante o exercício em que foi decretado o confisco.

É notável a diferença entre as hipóteses sugeridas pela doutrina. No caso de dedução do valor confiscado como despesa, o imposto incidente sobre o rendimento confiscado, poderá sem menor dúvida ser objeto de cobrança pela Fazenda Pública, ainda, o eventual inadimplemento pelo contribuinte, poderá gerar eventual investigação sob a ocorrência do crime de sonegação fiscal.

Portanto, sustentar a vertente de dedução do valor confiscado como despesa é entender que a plena tributabilidade em atos ilícitos cujo produto sujeita-se ao confisco.⁶⁸

Dessa forma, se o confisco se legitima com sua dedução como despesa é porque ele corresponde a um evento independente da incidência tributária que repercute sobre a renda auferida.

Então, o instituto do confisco não irá suprimir a capacidade contributiva do sujeito, apenas, seria um gerador de riqueza.

O doutrinador Herrera Molina sustenta que a dedução do valor confiscado é o mecanismo mais adequado para retratar o direito tributário. O primeiro “divisor de águas” a ser investigado é a existência de um título jurídico superior à simples posse do rendimento do infrator, ou seja, se não há obrigação de restituição ao titular original. No caso de haver o dever de restituir os rendimentos ilicitamente percebidos, estes não serão verdadeiros incorporados ao patrimônio do infrator, razão pela qual não haverá propriamente a obtenção de renda, descabendo, por conseguinte, a tributação.⁶⁹

Se partirmos da hipótese em que o valor confiscado incorporou o patrimônio do agente,

⁶⁸ ANDRADE, Paulo Roberto. *Tributação de Atos Ilícitos e Inválidos*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2008. 295 p.

⁶⁹ ANDRADE, Paulo Roberto. *Tributação de Atos Ilícitos e Inválidos*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2008. 295 p.

podemos concluir que: (i) os atos provenientes de delitos para quais são previsto o confisco estão sujeitos à tributação, visto que realizaram a hipótese incidência tributária; e (ii) ao decretar o confisco, descabe a restituição do tributo como se fosse indevidamente pago.

Nota-se que, seguindo esse raciocínio, o confisco possui a função de desfazer a incidência tributária retroativamente, para que seja declarada que aquela riqueza auferida pelo contribuinte-infrator nunca o pertenceu.

Se analisamos o imposto de renda e proventos de qualquer natureza é possível visualizar com clareza a desestrutura da incidência tributária, uma vez que o confisco irá alcançar a própria materialidade impositiva, ou seja, a renda auferida. O confisco, nesse caso, suprimirá o critério matéria de incidência tributária do IR.

Portanto, conclui-se que a opção mais eficiente seria adotar a repetição do indébito tributário para neutralizar o tributo prévio e pago indevidamente e não a dedutibilidade do valor confiscado como despesa.

2.3.2 Devolução do produto do crime à vítima

A análise do instituto da devolução do produto do crime à vítima deve ser feita em separadamente do instituto do confisco, visto que a legislação pretere o confisco ao Estado em favor da devolução à vítima ou ao terceiro boa-fé.

Contudo, como sustentado no caso do confisco, a devolução do produto do crime à vítima não é decorrência do fato jurídico tributário, pois se pensarmos que se os rendimentos auferidos de um ato ilícitos chegaram a incorporar o patrimônio do sujeito infrator é porque esses chegaram a mover-se do patrimônio do vítima. Assim, no momento em que as autoridades policiais obtiverem êxito ao reaver o produto do ilícito, devolvendo-o a vítima ou terceiro de boa-fé, não há o que se falar em ingresso patrimonial, sendo incabível a tributação da renda auferida.

Segundo o doutrinador Federico Bellini, a obrigação de restituição, assim como no caso do confisco, possui efeitos *ex tunc*, ou seja, no tempo da comissão do delito.⁷⁰ A restituição do bem à vítima não consiste em vetor econômico.

Para se defender-se da tributação das riquezas auferidas com a prática de um crime, deve estar presente dois requisitos: a existência de acréscimo patrimonial e a não sujeição de mecanismos penais de apreensão.

⁷⁰ Ibidem.

Nos casos de confisco, sua não-tributação decorre da ocorrência da não sujeição a mecanismos penais de apreensão. Já no tocante a devolução do produto do crime à vítima, a não incidência da norma tributária decorre da inexistência de acréscimo patrimonial.

Assim, nos casos de devolução do produto do crime à vítima, não é possível vislumbrar, no caso concreto, o rendimento/riqueza auferida com a prática do ato delituoso.

Dessa forma, a Autoridade Administrativa ao deparar-se diante de uma riqueza proveniente de prática de um ilícito, pode reconhecer que o detentor não apresentou nenhuma disponibilidade patrimonial, desconfigurando-se assim, a hipótese de incidência do imposto de renda e proventos de qualquer natureza.

2.3.3 Crime-base e crime de sonegação fiscal

A questão envolvendo a penalização do ilícito é um fenômeno legislativo utilizado pelo Estado em busca do combate de atos corruptivos e do combate ao crime organizado.

Ocorre que tais práticas de tributação dos atos provenientes de atos ilícitos podem ser relacionadas com os tipos penais da sonegação fiscal, ou seja, estabelecer uma relação entre a sonegação fiscal e o crime através do qual foi auferido o rendimento não oferecido a tributação, denominado crime-base.

O exemplo doutrinário é a questão do sujeito trafica entorpecentes, que auferir rendimentos e não os submete à tributação. Nesse caso, pode o sujeito ser condenado simultaneamente ao crime previsto na legislação extravagante (Lei nº 11.343/2006)⁷¹ e ao crime de sonegação fiscal.

Em linhas gerais, a atuação das autoridades penais e fiscais podem ser simultâneas. Ou seja, a autoridade fiscal poderá realizar o lançamento do tributo, sob o fundamento de prática de atividades delituosas e de exteriorização de riqueza pelo contribuinte, e a autoridade penal poderá instaurar uma investigação criminal para verificar os indícios de cometimento do crime.

Em contrapartida, ressalta-se que as normas penais que descrevem em seu tipo delitos de caráter fiscal são consideradas como norma penal “em branco”, uma vez que para que esse

⁷¹ “Art. 1º Esta Lei institui o Sistema Nacional de Políticas Públicas sobre Drogas - Sisnad; prescreve medidas para prevenção do uso indevido, atenção e reinserção social de usuários e dependentes de drogas; estabelece normas para repressão à produção não autorizada e ao tráfico ilícito de drogas e define crimes.” (BRASIL. Lei nº 11.343, de 23 de agosto de 2006. Institui o Sistema Nacional de Políticas Públicas sobre Drogas - Sisnad; prescreve medidas para prevenção do uso indevido, atenção e reinserção social de usuários e dependentes de drogas; estabelece normas para repressão à produção não autorizada e ao tráfico ilícito de drogas; define crimes e dá outras providências. *D.O.U.*, Brasília, DF, 24 ago. 2006, p. 2).

tipo se concretize, como, por exemplo sonegar tributo, depende-se da complementação de normas não-penais, ou seja, a norma tributária, na qual está descrito o fato jurídico tributário.

Dessa forma, quando o Estado não exercer a pretensão fiscal sobre um rendimento ilícito, está resolve-se no âmbito tributário. Em outras palavras, não havendo a ocorrência do fato jurídico tributário, não há o que se falar em crime de sonegação fiscal e não será possível exigir o tributo indevido.

Por outro lado, se entender pela incidência da norma tributária para rendimentos auferidos de atos ilícitos, então estão preenchidos os requisitos estabelecidos na legislação penal, configurando-se o delito de sonegação fiscal.

Vale rememorar, que os ilícitos decorrentes de práticas penais, quando submetidas ao confisco ou devolução do produto do crime à vítima, inibem a incidência da norma tributária, então, não haveria espaço para ocorrência do crime de sonegação fiscal. Porém, quando o ilícito penal de conteúdo econômico não se sujeitar à incidência do confisco e da devolução do produto à vítima, então o crime-base e o crime fiscal poderão concorrer simultaneamente.⁷²

Dessa forma, conforme o mencionado artigo 91 do CP, o confisco é um efeito automático da condenação penal, restando duas possibilidades para a incidência do crime fiscal e crime-base:

- (i) Se houver a condenação penal pelo crime-base, então:
 - a) haverá confisco;
 - b) não incidirá norma tributária;
 - c) não haverá crime fiscal possível; e
 - d) não pode-se cogitar o concurso, pois subsistirá apenas o crime base.
- (ii) Se não houver a condenação penal pelo crime-base, então:
 - a) não haverá confisco;
 - b) incidirá a norma tributária;
 - c) poderá haver crime fiscal;
 - d) e não se cogitará o concurso, pois não haverá pena pelo crime-base.⁷³

Importante ressaltar que, com base no Código Penal Brasileiro, o crime-base e crime

⁷² ANDRADE, Paulo Roberto. *Tributação de Atos Ilícitos e Inválidos*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2008. 295 p.

⁷³ ANDRADE, Paulo Roberto. *Tributação de Atos Ilícitos e Inválidos*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2008. 295 p.

fiscal correspondem a hipótese de concurso material heterogêneo, na qual por meio de duas ações distintas, realizam-se dois crimes diferentes, cuja consequência resultante é o acúmulo puro e simples das penas combinadas, nos termos do artigo 69:

Art. 69. Quando o agente, mediante mais de uma ação ou omissão, prática dois ou mais crimes, idênticos ou não, aplicam-se cumulativamente as penas privativas de liberdade em que haja incorrido. No caso de aplicação cumulativa de penas de reclusão e de detenção, executa-se primeiro aquela.⁷⁴

Por fim, pontua-se a questão da prescrição do crime-base e a configuração do crime-fiscal.

A prescrição é uma das hipóteses de extinção da punibilidade do agente, podendo ser: a prescrição da pretensão punitiva, prevista no artigo 109 do CP e a prescrição executória prevista no artigo 110 do CP:

Art. 109. A prescrição, antes de transitar em julgado a sentença final, salvo o disposto no § 1º do art. 110 deste Código, regula-se pelo máximo da pena privativa de liberdade cominada ao crime [...].

Art. 110. A prescrição depois de transitar em julgado a sentença condenatória regula-se pela pena aplicada e verifica-se nos prazos fixados no artigo anterior, os quais se aumentam de um terço, se o condenado é reincidente [...].⁷⁵

A prescrição da pretensão punitiva, ocorre antes do trânsito em julgado da sentença penal condenatória, inibindo assim, os efeitos penais dela decorrentes, entre eles o confisco. Já a prescrição da pretensão executória, ocorre após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória, não havendo nesse caso o cumprimento da penal principal.

Dessa forma, no caso de ocorrência de prescrição da punição punitiva em relação ao crime-base, o confisco será concretizado, podendo incidir a norma tributária, inclusive o eventual crime fiscal. No caso de prescrição da pretensão punitiva executória, a norma do confisco se preserva, inibindo desta forma a ocorrência do crime fiscal.

2.4 ACORDO DE COLABORAÇÃO PREMIADA E BENEFÍCIOS DO COLABORADOR NA LEI Nº 12.850/2013

Historicamente, o instituto da colaboração premiada, decorreu da chamada direito penal

⁷⁴ BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. *D.O.*, Rio de Janeiro, 31 dez. 1940, p. 2391.

⁷⁵ *Ibidem*.

premiada, que se caracterizava como uma forma de o agente colaborar ser beneficiado pelo auxílio prestado durante às investigações criminais e no decurso do processo penal.

Em linhas gerais, colaboração premiada é a técnica especial de investigação e meio de obtenção de provas, na qual o agente infrator confessará seu envolvimento no ato delitivo e fornecerá aos responsáveis pela investigação informações objetivamente eficazes para o favorecimento da persecução penal, em troca de alguns benefícios, assumindo assim, o compromisso de ser fonte de prova para a parte acusatória de determinados fatos ou envolvimento de corréus.

Portanto, para que haja a aplicação da colaboração premiada no caso concreto, o agente necessariamente precisar trazer elementos inovadores da dilação probatória em relação às informações já colidas. Em outras palavras, não poderá o colaborador se manter preso às informações já conhecidas e provadas pelos demais meios de prova.

Inclusive, o STF no julgamento do Inquérito nº 4074/DF firmou o entendimento no sentido de que as informações trazidas pelo colaborador, sem outras provas idôneas de corroboração, não são suficientes para configurar justa causa em desfavor do corréu.⁷⁶

Assim, importa mencionar que para o Doutrinador Vladimir Aras, citado por Letícia Silveira Seerig, a expressão colaboração premiada consiste em uma expressão genérica, da qual podem ser extraídas quatro subespécies, quais sejam: (i) a delação premiada ou chamamento de corréu, que se configura quando o agente, além de confessar seu envolvimento na infração penal, informa outras pessoas envolvidas; (ii) a colaboração para libertação, ocorre nos casos em que o colaborador informa a localização da vítima; (iii) a colaboração preventiva, que ocorre quando a coleta de informações evitam ou impedem a continuidade/ permanência da prática delitiva e, por fim; (iv) a colaboração para recuperação e colaboração de ativos, quando o agente fornece as informações para localização do produto do delito e de bens submetidos à lavagem de capitais, que é a espécie que será analisada sob a óptica da Operação Lava-Jato.⁷⁷

Inicialmente, cumpre esclarecer a natureza jurídica da colaboração premiada. Para Jaques de Camargo Pentead, citado por Tiago Cintra Essado, colaboração premiada é definida como a “[...] acusação proveniente de uma pessoa que praticou um crime e revela os demais sujeitos ativos dessa mesma infração penal ou evidencia o local em que se encontra bens, direitos ou valores objeto da infração penal [...]”, razão pela qual receberá um prêmio, como,

⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Inquérito nº 4.074. Relator: Min. Edson Fachin. Julgado em: 14/08/2018. *DJe*: 17/10/2018.

⁷⁷ SEERIG, Letícia Silveira. A colaboração premiada no direito brasileiro à luz da doutrina e da jurisprudência. *Conteúdo Jurídico*, Brasília-DF, 19 abr. 2020.

por exemplo, redução da pena, perdão judicial e cumprimento de pena em regime penitenciário mais brando.⁷⁸

Dessa forma, a colaboração premiada possuía a natureza jurídica de um meio de prova, que se materializa durante o processo investigatório, com o fim de repressão à criminalidade organizada.

No Brasil, o instituto da colaboração premiada está disciplinado em diversas legislações esparsas. A primeira aparição do instituto no ordenamento jurídico foi na Lei nº 8.072/1990 (Lei dos Crimes Hediondos). O instituto também está presente quando se trata de crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo (Lei nº 8.137/1990) e os crimes contra o sistema financeiro nacional (Lei nº 7.492/1986), estabelecendo o prêmio ao colaborador que mediante confissão espontânea, confessar à Autoridade Policial ou Judicial o arranjo delituoso.

A previsão mais recente deste instituto foi disciplinada pela Lei nº 12.850/2013, conhecida como Lei das Organizações Criminosas, através do artigo 4º a 7º.

Na lei estão descritas as condições para que o acusado colabore com as investigações, sendo elas: que a colaboração seja voluntária; que sua personalidade, natureza, circunstâncias e repercussão social do fato criminoso colaborem para a celebração do acordo e; a colaboração seja efetiva, a fim de produzir um ou mais resultados: (i) identificação dos demais coautores e partícipes da organização criminosa e das infrações por ele praticadas; (ii) a revelação da estrutura hierárquica e da divisão de tarefas da organização criminosa; (iii) a prevenção de infrações penais decorrentes das atividades da organização criminosa; (iv) a recuperação total ou parcial do produto ou do proveito das infrações penais praticadas pela organização criminosa e; (v) a localização de eventual vítima com sua integridade física preservada.⁷⁹

Ainda, conforme disposto no artigo 4º, *caput* e §§ 4º e 5º, os benefícios que podem ser concedidos pelo juiz, mediante requerimento das partes, podem ser divididos em dois momentos:

- (i) Em caso de colaboração anterior à sentença:
 - a) o perdão judicial;
 - b) a redução de até 2/3 da pena privativa de liberdade;

⁷⁸ ESSADO, Tiago Cintra. Delação premiada e idoneidade probatória. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, v. 101, p. 203-227, abr. 2020.

⁷⁹ BOTTINO, Thiago. Colaboração Premiada e incentivos à cooperação no processo penal: uma análise crítica dos acordos firmados na "operação lava jato": uma análise crítica dos acordos firmados na "operação lava jato". *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, v. 122, p. 359-390, out. 2016.

- c) a substituição da pena privativa de liberdade por restritiva de direitos;
 - d) o não oferecimento de denúncia em face de réu que não seja o líder da organização criminosa e que seja o primeiro a prestar efetiva colaboração.
- (ii) Em caso de colaboração posterior à sentença:
- a) a redução da pena até a metade;
 - b) a progressão de regime, ainda que ausentes os requisitos objetivos.⁸⁰

Além disso, o acordo de colaboração premiada deve ser realizado necessariamente de forma escrita, assinado pelos representantes da parte acusatória, pelo acusado e seu defensor e posteriormente homologado pelo juiz.

Destaca-se que para que haja a homologação judicial do acordo de colaboração premiada, tal como ocorreu com os delatores no âmbito da Operação Lava-Jato, é necessário o ressarcimento dos danos causados, bem como o pagamento de indenizações em favor do erário.

Percebe-se que o instituto da colaboração premiada passou a ter grande destaque com a Operação Lava-Jato e a posterior discussão acerca da possibilidade de autuação desses agentes na esfera tributária.

Após a homologação dos acordos, as informações são compartilhadas com a Receita Federal do Brasil, que, por conseguinte, em face das informações prestadas pelos delatores, lavraram autuações de sonegação a partir da movimentação financeira, visando a cobrança de tributos sobre os atos ilícitos confessados no acordo de colaboração premiada.

A título de exemplo, temos a autuação feita em face do doleiro Alberto Youssef, que em seu acordo de colaboração, comprometeu-se a devolução de R\$ 50 milhões de reais, porém, logo após o compartilhamento de informações, a RFB fez a autuação em mais de R\$ 1 bilhão de reais, referente a imposto de renda e multa sob o valor revelado em sua delação.⁸¹

Ocorre que nesse ponto estão presentes inúmeras discussões na doutrina sobre a legitimidade de a RFB utilizar as informações confidenciais obtidas com os acordos de colaboração premiada para instaurar procedimento administrativo fiscal e, posteriormente, autuar os delatores.

⁸⁰ LORENZI, Felipe da Costa de. A determinação da pena de colaboração premiada: análise da fixação dos benefícios conforme a lei nº 12.850/2013 e o supremo tribunal federal.: Análise da fixação dos benefícios conforme a Lei nº 12.850/2013 e o Supremo Tribunal Federal. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, v. 155, p. 293-337, maio 2019.

⁸¹ RIBEIRO, Fernanda Medeiros e. Análise da tributação em relação às quantias devolvidas pelos delatores da Operação Lava Jato. *Conteúdo Jurídico*, Brasília-DF: 19 abr 2020.

Por um lado, a RFB e o Ministério Público Federal sustentam a possibilidade de aplicar todas as sanções estabelecidas para o crime de sonegação fiscal, tendo em vista que não há qualquer previsão legal determinando a liberação dos delatores do pagamento de impostos, de juros e de multas sobre os valores que foram desviados.

Ainda, sustentam que como a instituto da delação premiada possui a natureza de negócio jurídico processual personalíssimo com efeitos no direito material, assim firmando pelo STF no julgamento do Habeas Corpus nº 127.483/PR⁸², razão pela qual pressupõe a autonomia das partes para sua celebração.

Assim, alguns acordos estabeleceram cláusulas prevendo a repercussão dos ilícitos penais nas esferas cível, administrativa, tributária e disciplinar, como é o caso da delação do Alberto Youssef e Paulo Roberto da Costa.⁸³

Portanto, em razão da ausência de previsão legal de isenção de pagamento dos tributos e pela autorização estabelecido no acordo de colaboração premiada de utilização das informações estabelecidas, a RFB e o MPF defendem a legalidade das autuações, a fim de restituir os cofres públicos.

Em contrapartida, para os delatores, ora contribuintes, revela-se essa tributação ilegal, especialmente se levar em consideração o princípio da *ne bis in idem* (princípio de cumulação de sanções), além do ato do fato de despontarem a capacidade contributiva, uma vez que já foram devolvidas as quantias juntamente com o acordo de colaboração premiada.

Todavia, no Brasil, não há no ordenamento jurídico nenhuma previsão sobre a impossibilidade da punição do mesmo fato e fundamentos, em diferentes esferas do direito, o que enfraquece o argumento dos delatores.

A opção para alguns doutrinadores é comparar a delação premiada com o instituto da denúncia espontânea, tendo em vista suas similaridades, quais sejam:

- (i) a confissão e denúncia tem por objetivo obter o prêmio, isenção da aplicação de sanção;
- (ii) eficiência na prestação jurisdicional;
- (iii) reduzir o custo na ação estatal, seja na persecução penal ou administração tributária;

⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 127.483. Plenário. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgado em: 2 fev. 2016. *DJe*: 04/02/2016.

⁸³ MARRAFON, Marco Aurélio; DAYAN, Thiago. Aplicação dos efeitos tributários da denúncia espontânea na delação premiada. *Consultor Jurídico*, 13 mar. 2019.

- (iv) facilitar a restituição financeira ao erário, seja na forma de ressarcimento de prejuízos causados pela prática do delito ou pelo adimplemento do tributo devido.⁸⁴

O instituto da denúncia espontânea está previsto no artigo 138 do CTN e é o instrumento pelo qual o contribuinte, antes do procedimento administrativo ou fiscalização, confessa que descumpriu alguma obrigação tributária principal, sendo dispensando do pagamento da multa:

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.⁸⁵

No mesmo sentido, o contribuinte ao confessar o cometimento de uma infração tributária, deverá a Fazenda Pública, com base no princípio da boa-fé excluir as multas aplicáveis ao caso concreto.

Assim, por um lado sustenta-se a possibilidade da tributação dos rendimentos auferidos pelos agentes em razão da prática de atos ilícitos, tendo em vista a ausência de norma que os isentes do pagamento do tributo, além do fato que os valores obtidos nunca foram de sua propriedade. Em contrapartida, defende-se a ilegalidade da cobrança pela ausência de capacidade contributiva revelada pelos delatores, além do fato do confisco não ser compatível com a incidência da norma tributária.

Dessa forma, passamos a análise da possibilidade de utilização das provas produzidas no processo penal para a autuação no processo administrativo fiscal.

⁸⁴ MARRAFON, Marco Aurélio; DAYAN, Thiago. Aplicação dos efeitos tributários da denúncia espontânea na delação premiada. *Consultor Jurídico*, 13 mar. 2019.

⁸⁵ 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. *DOFC*, Brasília, DF, 27 out. 1966, p. 12452.

3 DA PROVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Admite-se, no ordenamento jurídico brasileiro, a utilização como prova da veracidade dos fatos, todos os meios legais e legitimados de provas, que serão valorados pelo órgão julgador, com base no princípio da livre convicção.

Sabe-se que geralmente há um momento estabelecido para que a produção das provas ocorra, em prol da efetividade do processo. No processo administrativo tributário, por exemplo, as provas devem ser produzidas até a apresentação da impugnação ou defesa administrativa, salvo exceções rigorosamente previstas em lei.

Todavia, as Autoridade Fiscais podem ao realizarem as autuações nos procedimentos fiscais, utilizarem-se de provas produzidas em outras esferas do direito, como é o caso das provas produzidas no âmbito do processo penal, especialmente as informações obtidas com os acordos de colaboração premiada.

Pretende-se nesse capítulo, analisar o instituto da prova na seara do direito tributário, sua importância no Processo Administrativo Fiscal, a distribuição do ônus probatório no âmbito do processo administrativo, bem como verificar a possibilidade da utilização do instituto da prova emprestada para basear as autuações feitas em face dos delatores da Operação Lava-Jato.

3.1 PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Inicialmente, para iniciar a análise do instituto da prova no Processo Administrativo Tributário, devemos retornar aos princípios base do processo administrativo e judicial, consagrados pela CF/88 e pela legislação infraconstitucional.

A Lei nº 9.784/1999 que regulamenta o Processo Administrativo Federal, em seu artigo 2º, determina que a Administração Pública obedecerá aos princípios da legalidade, da razoabilidade, da proporcionalidade, da moralidade, da ampla defesa, do contraditório, dentre outros.⁸⁶

Destaca-se, dentre os mencionados, os princípios do contraditório, da ampla defesa e verdade material, para os fins de análise do instituto da prova.

O princípio da ampla defesa e contraditório devem ser estudados paralelamente, visto que exteriorizam a ideia da impossibilidade do prosseguimento do processo administrativo ou

⁸⁶ BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. *D.O.*, Brasília, DF, 1 fev. 1999.

judicial, sem a prévia utilização da garantia constitucional da defesa. Ambos os princípios possuem previsão constitucional no artigo 5º, inciso LV, da CF/88:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes
[...]
LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;⁸⁷

No âmbito do processo administrativo, a garantia da defesa tem início quando o contribuinte apresenta em face de uma autuação sua impugnação ou defesa administrativa, exercendo assim plenamente seu direito ao contraditório e a ampla defesa.

Para José Eduardo Soares Melo, citado por Natália Frugis e Bruno Limberto Brito, “[...] a ampla defesa pode ser entendida como um meio de assegurar ao contribuinte o conhecimento de todos os elementos que integram o processo tributário, iniciando-se pela ciência do lançamento e dos documentos que embasam a cobrança fazendária”.⁸⁸

Nota-se, que os princípios da ampla defesa e do contraditório são complementares entre si, garantindo que as partes, no processo administrativo ou judicial, possam defender suas alegações amplamente, utilizando-se de quaisquer meios de prova ou defesa necessário para contradizer o que lhe fora imputado.

Com relação ao princípio da verdade material, também denominado verdade material, assegura que a Administração Pública agirá com base na lei e não apenas levando em consideração as presunções. Portanto, seu principal atributo é promover a efetiva correlação entre os situação fática apresentada e a busca processual.

O princípio da verdade material busca descobrir se o fato jurídico tributário realmente ocorreu, ou seja, é um meio utilizado para verificar a partir da linguagem das provas, a ocorrência do fato que originou a obrigação tributária e, por conseguinte, a cobrança do crédito tributário em questão.⁸⁹

Nesse sentido, o princípio da verdade material visa a obtenção da confirmação da realidade fática, que a partir das provas apresentadas no processo, verificando-se a ocorrência

⁸⁷ BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil*: texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações determinadas pelas Emendas Constitucionais de Revisão nº 1 a 6/94, pelas Emendas Constitucionais nº 1/92 a 91/2016 e pelo Decreto Legislativo nº 186/2008. Brasília, Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2016.

⁸⁸ FRUGIS, Natália; BRITO, Bruno Limberto. *A Prova no Processo Administrativo. Âmbito jurídico*, 19 jul. 2019.

⁸⁹ *Ibidem*.

ou não do fato jurídico tributário e validando sua posterior cobrança.

Assim, os princípios acima mencionados, são utilizados no processo administrativo como uma forma de impedir a atuação inquisitória da Administração Pública, pois se trata de um processo em que esta é parte e julgadora, podendo ocasionar certos conflitos de interesse entre as partes.

Feitas tais ressalvas iniciais, passamos ao exame dos meios de provas no processo administrativo tributário.

De acordo com o artigo 319, VI, do CPC, as provas são utilizadas pelo autor para comprovar a verdade dos fatos alegados. Em outras palavras, a prova é utilizada pela parte com o objetivo de demonstrar a veracidade do direito pleiteado, buscando a verdade material.

Em que pese a possibilidade de a parte utilizar-se de todos os meios possíveis de prova para a comprovação dos fatos alegados, no âmbito processo administrativo, deve-se notar o limite temporal para apresentação de provas documentais: até a impugnação.

Pontua-se que no processo administrativo tributário, a preclusão de provas é similar ao processo judicial, assim entendido com um fato uma impedição ao avanço progressivo do processo, gerando seu recuo para as fases anteriormente ocorridas. Entretanto, muito se discute quanto à aplicação da prescrição dentro do âmbito do contencioso administrativo.

Um exemplo do lapso temporal para apresentação de provas é o Decreto nº 7.574/2011 que, em seu artigo 57, § 4º, dispõe que as provas documentais devem ser apresentadas juntamente com o protocolo da impugnação, precluindo-se o direito do impugnante fazê-lo em momento processual diverso, salvo em caso de força maior ou fato superveniente.

Entendeu o legislador em limitar o momento temporal para a apresentação de provas concentrado em um determinado momento processual, a fim de evitar o congestionamento e o tumulto processual.

Adriano Ribeiro Caldas entende que a preclusão para a produção de prova no processo administrativo deve ser mitigada, podendo ser admitida a juntada de documento e, até mesmo a realização de perícias, em qualquer fase da instância administrativa, surgindo para a Administração Pública, o dever de analisar o material probatório coligido, em observação aos princípios da verdade material e do devido processo legal.⁹⁰

Nesse sentido, entendeu a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), no julgamento do processo nº 10820.002086/2003-66, pela possibilidade de atenuar-se a aplicação dos

⁹⁰ CALDAS, Adriano Ribeiro. A prova no Processo Administrativo Tributário. *Revista de Direito*, Viçosa, v. 6, p. 13-38, 2015.

Decretos, quando ofenderem aos princípios do contraditório, ampla defesa e verdade material:

A busca da verdade material permite o reconhecimento de provas extemporâneas relativas a recolhimento efetuado, pois não pode ser admitida a cobrança de um débito já pago (CARF, Acórdão 2302-001.028, Recurso 255.615, Sessão de 11.05.2011) Ainda que não sejam provadas nos autos as hipóteses previstas no § 4º, do art. 16 do Dec. 70.235/1972 que justificariam a juntada tardia de documentos, é possível admitir referida juntada tardia em vista da necessidade de busca da verdade material (CARF, Acórdão 1803-000.767, Recurso 511.443, Sessão de 26.01.2011) Como cediço, no processo administrativo predomina o princípio da verdade material, no sentido de que, busca-se descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação, é de se levar em conta, que a preclusão temporal, em razão dos princípios da busca da verdade material, da legalidade e da eficiência pode vir a ter sua aplicação mitigada nos julgamentos administrativos (CARF, Acórdão 198-00.116, Recurso 156.170, Sessão de 30.01.2009).⁹¹

Dessa forma, não restam dúvidas quanto à possibilidade de uma instrução probatória ampla no âmbito do processo administrativo tributário, de modo a garantir que o contribuinte e a Administração Pública possam comprovar a veracidade dos fatos alegados, garantindo que a autuação ou lançamento não foram baseados em meras presunções.

3.2 O ÔNUS DA PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

No decurso dos anos, foi admitida pela doutrina a tese de que o ônus da prova no âmbito do processo administrativo fiscal era de responsabilidade do contribuinte. Porém, com o progresso do pensamento doutrinário, não se compreende mais a inversão da prova, em razão da presunção da legitimidade dos atos administrativo, não sendo possível exonerar a Administração Pública da prova da ocorrência da situação fática que afirma ter existido.

Em linhas gerais, o ônus probatório que está estabelecido no ordenamento jurídico brasileiro possui previsão legal no artigo 333, do CPC, no qual atribui ao autor, o ônus da prova do fato constitutivo de seu direito e, ao réu, o ônus de provar os fatos extintivos, impeditivos ou modificativos deste direito.

Entretanto, não pode-se aplicar o artigo 333, do CPC de forma automática no processo administrativo tributário, sem levar em consideração suas peculiaridades.

Como sabemos, o artigo 113, §1º, do CTN, determina expressamente que a obrigação

⁹¹ BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº 198-00.116. *Diário Oficial da União*. Brasília, 05 maio 2009.

principal “surge com a ocorrência do fato gerador”. No mesmo sentido, em seu artigo 114, o Código dispõe que “[...] o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. E por fim, o artigo 142, prevê que o lançamento é o procedimento destinado a “verificar a ocorrência do fato gerador”.⁹²

Com base na leitura dos mencionados dispositivos, conclui-se que, ao Fisco, atribui-se a responsabilidade de afirmar a ocorrência do fato imponible bem como o ônus de provar a ocorrência deste fato.

Em outras palavras, o lançamento tributário, é considerado incólume, até a prova em contrário, como consequência da presunção da legitimidade do ato administrativo. Assim, o ônus da prova referente a existência do fato gerador da obrigação tributária como alegação constitutiva da pretensão fiscal que é, incumbe à Fazenda Pública. Porém, em virtude da presunção de legitimidade dos atos administrativos, o ônus de provar o fato gerador da obrigação tributária só existe a partir da impugnação ou defesa administrativa.⁹³

Em que pese a obrigatoriedade de provar o a ocorrência do fato jurídico tributário, existem algumas hipóteses de presunções legais em que a fiscalização tributária é dispensada da prova deste fato, sendo necessária apenas a prova de indícios conhecidos que poderá ser deduzido a existência do fato jurídico tributário.

Para Adriano Ribeiro Caldas, a regra legal da presunção não elimina o ônus probatório, mas tão somente, o desloca, razão pela qual não cabe falar em inversão do ônus da prova, mas sim em distribuição do ônus da prova, vez que a parte a quem aproveita a presunção legal relativa permanece com ônus da prova do fato presuntivo (indício).⁹⁴ A demonstração do fato presuntivo é condição *sine qua* para a constituição do fato presumido.

Assim, apenas o mero relato descrito no lançamento tributário ou no auto de infração feito pela Fazenda Pública não é suficiente, bem como não há razoabilidade em exigir que o contribuinte apresente prova contrária a descrição fática dada pela Administração. Nesse sentido, é nulo o lançamento ou auto de infração desprovido de fundamentação ou da prova de sua ocorrência sobre os quais se funda, sendo necessário a prova da ocorrência do fato imponible da obrigação tributária.

Em síntese, cabe à Fazenda Pública comprovar a ocorrência do fato imponible da obrigação da obrigação tributária ou a hipótese de presunção e ao sujeito passivo (contribuinte),

⁹² CALDAS, Adriano Ribeiro. A prova no Processo Administrativo Tributário. *Revista de Direito*, Viçosa, v. 6, p. 13-38, 2015. p. 31.

⁹³ CABRAL, Thales Francisco Amaral. O ônus da prova no Processo Administrativo Tributário. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 120, p. 289-305, 2015.

⁹⁴ CALDAS, op. cit.

os fatos impeditivos, modificativos ou extintivos que alegar, de modo a demonstrar o vício no ato administrativo que resultou na cobrança do tributo.

De qualquer forma, lembra Thales Francisco Amaral Cabral⁹⁵, que o ônus de provar o fato gerador da obrigação, convolvendo-o, em fato jurídico tributário, somente surge a partir da impugnação administrativa, pois neste momento é cabível a produção de provas, inclusive documental em favor da Fazenda Pública, após o contribuinte apresentar formalmente sua resistência à pretensão fiscal.

Dessa maneira, o ônus da prova no processo administrativo referente a ocorrência do fato impositivo da obrigação tributária, como forma constitutiva da pretensão fiscal é de responsabilidade da Fazenda Pública. Entretanto, diante da presunção da legitimidade dos atos administrativos, o ônus de provar a existência do fato impositivo só existe a partir da impugnação administrativa. Em contrapartida ao contribuinte, cabe a prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão fiscal.

3.3 A PROVA EMPRESTADA NA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

É sabido que o Auto de Infração pressupõe duas interpretações possíveis pelo agente fiscal, tal sejam: (i) a compreensão do fato jurídico tributário ocorrido, com base na descrição trazida pela Administração Pública; e (ii) estruturação do fato jurídico tributário, de acordo com a valoração dos documentos que retratam a atividade realizada pelo contribuinte.

Em meio a essa situação, encontra-se a temática da prova emprestada para constituição do crédito tributário, de modo amplo e abrangente: documentos fiscais são partilhados entre os entes políticos tributantes, dados bancários são transferidos de instituições financeiras para agentes fiscais, investigações criminais são encaminhadas para a Receita Federal do Brasil, autuações fiscais e acórdãos das instâncias judiciais e administrativas fundamentam novas exigências, dentre outros.⁹⁶

O Código Tributário Nacional prescreve, em seu artigo 199, a mútua assistência entre as Autoridades para a fiscalização dos tributos e permuta de informações:

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos

⁹⁵ CABRAL, Thales Francisco Amaral. O ônus da prova no Processo Administrativo Tributário. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 120, p. 289-305, 2015.

⁹⁶ FARO, Maurício Pereira; ALMEIDA, Mariana Arita Soares de. A prova emprestada na constituição do crédito tributário: cabimento e limites. In: *XV Congresso Nacional de Estudos Tributários*, 2018, São Paulo.

tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.⁹⁷

No mesmo sentido, dispõe o artigo 37, inciso XXII, da CF/88:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

[...]

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.⁹⁸

Nota-se que, com base na análise dos dispositivos legais supracitados, os Entes, a Fazenda Nacional e as Autoridades Fiscais e Agentes Fiscais de Rendas, podem analisar documentos fiscais e informações visando a arrecadação e fiscalização de tributos.

Diante desse compartilhamento de informações que nos deparamos com o instituto da prova emprestada e sua força probatória. Para Faro e Almeida, a discussão para sua utilização reside no fato que algumas vezes a prova emprestada, produzida em atenção ao cumprimento de deveres instrumentais diretamente relacionados com a pretensão tributária a que são correlatos, é colacionada no contexto de distinta competência tributária para subsidiar a caracterização do fato jurídico tributário.⁹⁹

Em outras palavras, a prova emprestada não poderá ser empregada única e exclusivamente como para comprovar a ocorrência dos pressupostos do fato imponible da obrigação tributária, devendo valer-se da análise dos demais elementos visando a apuração da existência da hipótese de incidência tributária.

Simultaneamente, a utilização da prova emprestada possui como principal embasamento

⁹⁷ 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. *DOFC*, Brasília, DF, 27 out. 1966, p. 12452.

⁹⁸ BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil*: texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações determinadas pelas Emendas Constitucionais de Revisão nº 1 a 6/94, pelas Emendas Constitucionais nº 1/92 a 91/2016 e pelo Decreto Legislativo nº 186/2008. Brasília, Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2016.

⁹⁹ FARO, Maurício Pereira; ALMEIDA, Mariana Arita Soares de. A prova emprestada na constituição do crédito tributário: cabimento e limites. In: *XV Congresso Nacional de Estudos Tributários*, 2018, São Paulo.

o princípio da eficiência, evitando a repetição de atos processuais e a economia de tempo e recursos.

Esse instituto está regulamentado no Código de Processo Civil, no artigo 372, prevendo que “[...] o juiz poderá admitir a utilização de prova produzida em outro processo, atribuindo-lhe o valor que considerar adequado, observando o contraditório”.¹⁰⁰ No mesmo sentido, o Decreto nº 70.235/72, que regulamento o Processo Administrativo Federal, admite no artigo 30, §3º, o empréstimo de laudos ou pareceres, desde que tenham similaridade fática.

Contudo, a utilização da prova emprestada na esfera do Direito Tributário encontra dois limitadores: (i) a estrita legalidade e tipicidade; e (ii) o devido processo legal.

O princípio da legalidade, possui previsão legal no artigo 5º, inciso II da CF/88, estabelecendo que ninguém será obrigada a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei. Consequentemente, a estrita legalidade e a tipicidade tributário são decorrência desse princípio e podem ser sintetizados como: a cobrança tributária conflita com uma garantia fundamental, pois avança sobre o patrimônio do particular, por isso, a Autoridade Fiscal tem o dever de demarcar rigorosamente o fato jurídico tributário, sendo que a ausência de sintonia do Auto de Infração com a materialidade do fato tido como tributário é cauda de nulidade.¹⁰¹

Portanto, é imprescindível a conexão entre a prova emprestada e o caso concreto, não podendo ser utilizada de forma genérica.

A segunda limitadora da prova empresada é o devido processo legal, ao passo que o contribuinte deve possuir a oportunidade de manifestar-se sobre a prova. A ausência de sua oitiva, viola seu direito de exercer o contraditório e a ampla defesa.

Assim, muito embora o ordenamento jurídico brasileiro admita a utilização da prova emprestada para a lavratura de Auto de Infração e Procedimentos Fiscais, é necessário observar a conexão da prova emprestada e o caso concreto, a estrita legalidade e a tipicidade tributária, bem como assegurar ao contribuinte o direito a manifestar-se sobre a prova emprestada, de forma a garantir o devido processo penal, a ampla defesa e o contraditório.

¹⁰⁰ BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 17 mar. 2015.

¹⁰¹ FARO, Maurício Pereira; ALMEIDA, Mariana Arita Soares de. A prova emprestada na constituição do crédito tributário: cabimento e limites. In: *XV Congresso Nacional de Estudos Tributários*, 2018, São Paulo.

4 DA ANÁLISE JURISPRUDENCIAL

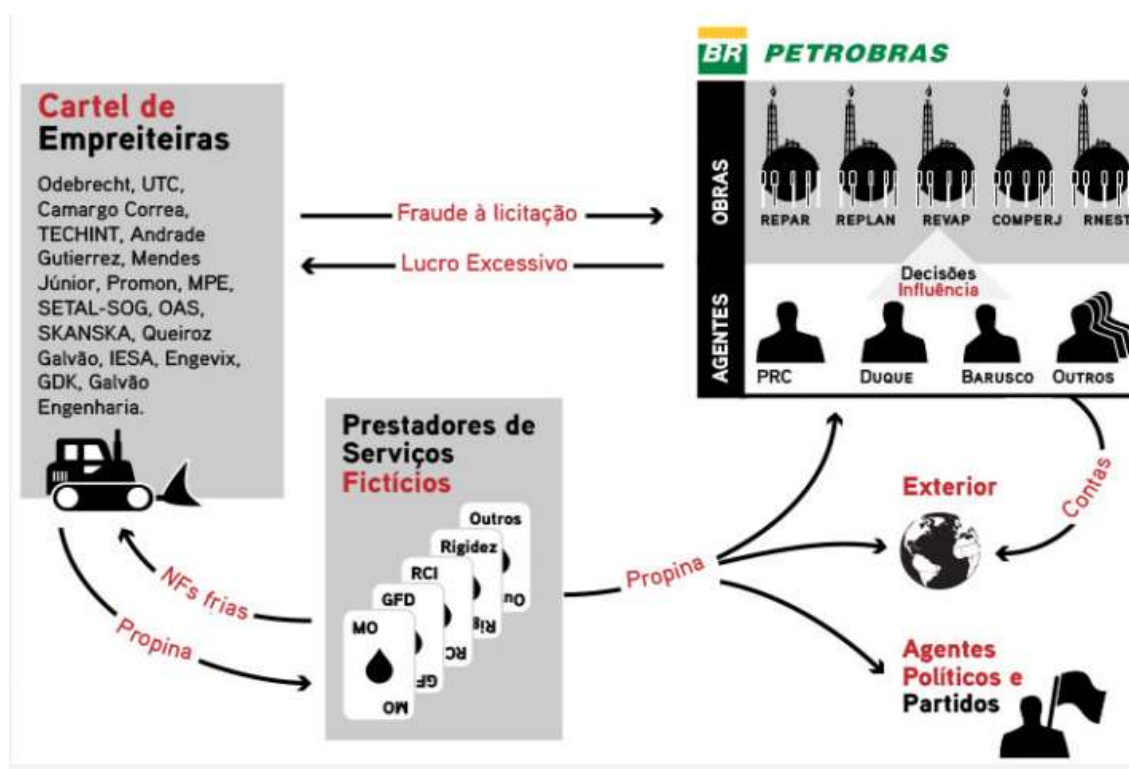
Inicialmente, é necessário tecer breves considerações sobre a Operação Lava Jato, tendo em vista sua relevância política, jurídica e econômica.

A operação teve início em março de 2014, com a investigação perante a Justiça Federal da Subseção Judiciária de Curitiba de quatro organizações criminosas liderados por doleiros, apontando irregularidades na Empresa Petrobras, bem como em contratos vultosos, como, por exemplo, o da construção da Usina Nuclear de Angra 3. Ao longo dos anos, a operação desmembrou-se em diversas etapas, sendo investigadas novas organizações criminosas e, atualmente, a Lava-Jato é considerada a maior iniciativa de combate à corrupção e lavagem de dinheiro da história do Brasil.¹⁰²

Em breve síntese, segundo o MPF, os diretores e funcionários da Empresa Petrobras cobravam vantagens indevidas de empreiteiras e demais fornecedores, com o fim de facilitar seus negócios com a Estatal. Dessa forma, os contratos firmados com a Petrobras eram superfaturados, permitindo o desvio de valores de seus cofres para os beneficiários do esquema corruptivo. Os montantes pagos pelas empreiteiras e fornecedores eram desviados para lobistas, doleiros e para demais operadores encarregados de repassá-los a políticos e funcionários público. Vejamos um fluxograma do esquema criminoso:

¹⁰² OPERAÇÃO Lava Jato. Ministério Público Federal, [201-].

Tabela 3 - Fluxograma da Operação Lava Jato



Fonte: Ministério Público Federal – Caso Lava Jato

Nesse sentido, a Receita Federal do Brasil juntamente com o Ministério Público Federal e a Polícia Federal estão atuando de forma conjunta para cruzar as informações obtidas nas investigações, bem como nos acordos de colaboração premiada firmados. Assim, passaram a surgir os questionamentos sobre a possibilidade de tributar os rendimentos auferidos pela prática de atos delitivos.

Dessa forma, cabe a análise dos acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e Superior Tribunal de Justiça a fim de compreender a importância da tributação dos rendimentos provenientes de atos ilícitos, bem como o embasamento utilizado pelas Autoridade Fiscal para constituição do crédito tributário.

É o que passamos a analisar.

4.1 ENTENDIMENTO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

A Receita Federal do Brasil, visando a recuperação dos valores auferidos de forma ilícita no âmbito da Operação Lava Jato, instaurou até 2019 cerca de 3.230 (três mil, duzentos e trinta) procedimentos fiscais, sendo que 662 (seiscentos e sessenta e dois) procedimentos de

fiscalização, cujo o montante de crédito tributário constituído de ofício pelos Auditores- Fiscais da EEF OLJ, após as fases ostensivas, incluído o principal, juros e multa, perfaz o total de R\$ 19,87 bilhões¹⁰³.

Tabela 3 – Quantidade de Procedimentos Fiscais Instaurados – Operação Lava Jato

Quantidade de Procedimentos Fiscais Instaurados - Operação Lava Jato					
Operação Especial	Atividade Fiscal	Situação Atual TDPF	Em andamento	Encerrado	Total
		Tipo Contribuinte	Qtde Programação Fiscal	Qtde Programação Fiscal	Qtde Programação Fiscal
Operação lava jato	Fiscalização	Pessoa Física	29	287	316
		Pessoa Jurídica	57	289	346
		Total	86	576	662
	Diligência/Perícia	Pessoa Física	101	594	695
		Pessoa Jurídica	356	1.515	1.871
		Total	457	2.109	2.566
	Lançamento de multa	Pessoa Jurídica	0	2	2
		Total	0	2	2
	Total			543	2.687

Extração de 08/06/2019

Fonte: Operações e Ações Realizadas pela Receita Federal – Operação Lava Jato – Ano 2019

Tabela 4 - Crédito Tributário Constituído de Ofício por ano – Operação Lava Jato

Ano Encerramento	Em andamento (Enc. Parcial)	2015	2016	2017	2018	2019	Total
Tipo Contribuinte	Valor Créd. Trib. TDPF	Valor Créd. Trib. TDPF	Valor Créd. Trib. TDPF	Valor Créd. Trib. TDPF	Valor Créd. Trib. TDPF	Valor Créd. Trib. TDPF	Valor Créd. Trib. TDPF
Pessoa Física	25.539.681,48	149.134,50	314.779.626,46	967.954.238,90	462.767.575,91	69.369.831,05	1.840.560.088,30
Pessoa Jurídica	1.673.457.902,45	144.946.859,80	2.910.766.535,82	4.637.590.431,45	7.844.617.780,29	35.747.527,48	17.247.127.037,29
Total	1.698.997.583,93	145.095.994,30	3.225.546.162,28	5.605.544.670,35	8.307.385.356,20	105.117.358,53	19.087.687.125,59

Extração de 08/06/2019

Fonte: Operações e Ações Realizadas pela Receita Federal – Operação Lava Jato – Ano 2019

Até o ano de 2019, foram recuperados de autuações relacionadas à Operação Lava Jato, que apura as irregularidades da Petrobrás, cerca de R\$ 24 bilhões desde o início das investigações em 2014, sendo que R\$ 9,6 bilhões ou 40% (quarenta por cento), ingressaram nos cofres públicos como pagamento à vista ou via parcelamento de débitos¹⁰⁴.

Nesse sentido, passamos a análise dos acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

¹⁰³ OPERAÇÃO Lava Jato. MPF, 28 set. 2019.

¹⁰⁴ OLIVEIRA, Eliane. Lava-Jato já resultou em R\$ 24 bilhões em créditos tributários, diz Receita Federal. *O Globo*, 6 maio 2019.

4.1.1 Acórdão nº 2301-005.989

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por Júlio Faerman, Faercom Energia Ltda (Faercom) e Oildrive Consultoria em Energia e Petróleo Ltda (Oildrive), contra a decisão de primeira instância que manteve o Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM).

Na origem, trata-se de lançamento em face de Júlio Faerman, visando a cobrança de imposto de renda de pessoa física sobre os rendimentos recebidos de pessoa jurídica e de fontes pagadoras localizadas no exterior, referente aos exercícios de 2011 a 2013, bem como foi constituído o crédito tributário relativo às multas por falta de recolhimento do *carne-leão*. Por fim, foram indicadas como responsáveis solidárias as empresas Faercom e Oildrive.

De acordo com a Autoridade Lançadora, Júlio atuava pessoalmente junto à Empresa Petrobras S.A (Petrobras), como representante dos interesses das empresas Single Buoy Mooring Offshore N.V (SBM) e suas subsidiárias, Alusa Engenharia Ltda (Alusa) e Rolls-Royce Energy Systems Incorp. (Rolls-Royce). Parcela dos pagamentos pelas autuações de Júlio eram recebidos, no Brasil, através das Empresas Faercom e Oildrive e outra parcela eram recebidas no exterior, em contas *offshore*.

Dessa maneira, examinaremos o acórdão sob as seguintes perspectivas: (i) análise do Procedimento Fiscal e do Auto de Infração; (ii) análise da impugnação dos recorrentes; e (iii) análise dos fundamentos do voto proferido pela 3ª Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

4.1.1.1 Procedimento Fiscal e Auto de Infração

A ação fiscal teve início pelo em meados de 2016, por meio de Mandado de Procedimento Fiscal na modalidade diligência e fiscalização, com a notificação do contribuinte. Durante o procedimento, foi solicitado a apresentação de planilha relacionando os recebimentos auferidos no exterior, durante o período de 01/01/2010 a 31/12/2012, em nome do próprio Júlio ou por intermédio das pessoas jurídicas das quais era sócio ou possuía qualquer relação.

A Autoridade Fiscal utilizou-se em seu relatório de informações obtidas na denúncia apresentada pelo Ministério Público Federal do Rio de Janeiro decorrentes do Processo Investigatório Criminal (PIC), de informações constantes de diversos Termos de Declaração prestado pelo investigado ao MPF, demais procedimentos correlatos contra o investigado e outros denunciados, bem como as informações apresentadas pelo próprio contribuinte em

respostas às intimações no decurso do procedimento fiscal.

Narrou-se que, a Petrobras, na extração de petróleo utilizava-se de navios plataformas, conhecidos como FPSO (flutuação, produção, armazenamento e carregamentos) afretados de fornecedores, dentre os quais a empresa holandesa Single Buoy Mooring Offshore (SBM), da qual o contribuinte era o representante e consultor no Brasil, recebendo comissões, distribuídas das seguinte formas: quando recebia-se 3% pela contração, 1% eram recebidos no Brasil utilizando a Faercom, com emissão de notas fiscais (NF), e restante em contas localizadas em bancos suíços em nome de empresas *offshores*, pertencentes a eles, constituídas na Ilhas Virgens Britânicas.

Após denúncias, verificou-se o pagamento de vantagens ilícitas pagas pela SBM em contas das empresas *offshores*, constituídas em paraísos fiscais, controladas por Júlio e seu sócio, sem existência de contrato ou emissão de documentos comerciais ou fiscais referentes aos valores recebidos, que eram repassados a funcionários da Petrobras, para obtenção de vantagens em contratos firmados, acesso a informações sigilosas, favorecimento em processo de licitação, tráfico de influência pela autuação dos empregados com poder decisório e o pagamento de aditivos aos serviços contratados.

Com as informações extraídas da denúncia criminal apresentada pelo MPF/RJ e no Termo de Colaboração/Delação, evidenciam a ocorrência de pagamento de vantagens ilícitas de forma endêmica e institucionalizada na Petrobras, por intermédio dos representantes da SBM no Brasil, Júlio e Luís Eduardo, que mantinham relacionamento com diversos funcionários da estatal, a fim de garantir o fechamento de contratos do interesse da SBM, entre outros.

Os valores recebidos no Brasil, por intermédio da Faercom e Oildrive, foram oferecidos à tributação através das pessoas jurídicas, através das notas fiscais e contratos de câmbio, emitidos apenas para atender à legislação brasileira e seguindo as instruções de faturamento envidas pela SBM.

A Autoridade Fiscal, em sua auditoria verificou que os valores recebidos no Brasil, tiveram como beneficiário final o próprio Júlio, usufrutuário das cotas da empresa que recebia os valores pela distribuição dos lucros. Assim, visavam dar legalidade aos serviços prestados à SBM e receber os rendimentos na forma de lucros distribuídos pelas pessoas jurídicas (isentos de tributação), atuando de forma idêntica por intermédio da Faercom e da Oildrive.

Ainda, com base no relatório fiscal, o contribuinte incorreu no crime de sonegação fiscal e fraude, razão pela qual deverá ser observado o prazo decadencial para o lançamento previsto no artigo 173, inciso I, do CTN. Então, para os rendimentos percebidos no ano-calendário de

2010, o lançamento poderia ocorrer a partir de 01/01/2011, assim, o prazo decadencial iniciou-se em 01/01/2012, exaurindo-se em 31/12/2016.

Segundo a Autoridade Lançadora, os montantes pagos pela SBM às empresas Faercom e Oildrive, no Brasil e, no exterior, às empresas *offshore* possuem como origem comum a retribuição pela capacidade de Júlio obter contratos e vantagens para a empresa junto à Petrobras, valendo-se de pagamentos de vantagens ilícitas a funcionários da estatal.

Em outras palavras, o autuado utilizava-se das empresas Faercom e Oildrive para justificar partes dos valores recebidos pelos serviços prestados à SBM, com o fim de beneficiar-se da tributação favorecida na pessoa jurídica em relação à devida pela pessoa física, por essa razão, não foram deduzidos na apuração do imposto devidos os pagamentos realizados em nome das pessoas jurídica.

Apurado, ainda, acerca de rendimentos recebidos pelo fiscalizado no exterior, nos anos-calandários de 2010, 2011 e 2012, não declarados à Autoridade Fiscal, referem-se a pagamentos efetuados pelas empresas estrangeiras, através de depósitos em bancos suíços, em contas cujo titulares eram empresas *offshores*. Dessa forma, entende-se que a base de cálculo para incidência do IR é a totalidade dos valores depositados pelas empresas em contas no exterior, destacando-se que o fato de utilizar parcela deste montante para remunerar funcionários da estatal, não autoriza alteração da base de cálculo do imposto, inclusive devido à ausência de previsão legal para dedução desta despesa.

Além disso, pelo fato de não oferecer os rendimentos recebidos no exterior, passíveis de incidência do imposto mensal (carnê-leão), sujeita-se a multa correspondente a 50% (cinquenta por cento) do valor devido e não recolhido mensalmente, nos termos do artigo 44, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.430/1996.

Inclusive, na denúncia efetuada pelo MPF e apurada pela Autoridade Fiscal, resta claro que o fiscalizado agiu com dolo, ocultando rendimentos, bens e direitos nas declarações de rendimentos prestados à Receita Federal do Brasil, sendo cabível a aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996.

Por fim, a Autoridade Fiscal entende ser aplicável a sujeição passiva solidária, prevista no artigo 124 do CTN, entre Júlio Faerman e as Empresas Faercom e Oildrive, visto que a remuneração devida à pessoa física recebida no Brasil era oferecida à tributação como se fossem receitas das pessoas jurídicas e, posteriormente repassadas à Júlio como lucros distribuídos, que são isentos de tributação.

Notificados, os sujeitos passivos solidários apresentaram impugnação em conjunto, conforme passamos a analisar.

4.1.1.2 Impugnação

Em sua defesa, os impugnantes requereram o acolhimento integral da impugnação apresentada, com o cancelamento integral do AIIM e o débito nele consubstanciado, alegando, em síntese:

- (i) a necessidade de distinguir os fatos confessados e os fatos apurados nos autos do processo penal referentes à atos de corrupção investigados na Petrobras e a atuação de Júlio, da Faercom e Oildrive no mercado de óleo e gás, sob o comando conjunto de Júlio e Luis Eduardo;
- (ii) O impugnante recebeu valores de empresas vinculadas direta ou indiretamente constante na sua declaração de imposto de renda, recebidos em razão de efetiva prestação de serviços pelas empresas Faercom e Oildrive à Petrobras, decorrentes de cessão parcial de direitos e obrigações dos subcontratos celebrados entre as empresas mencionadas. Dessa forma, as empresas estrangeiras passaram a prestar serviços cabíveis, em contrapartida, sendo remuneradas pela prestação destes, razão pela qual deve ser nulo o AI, uma vez tais valores já teriam sofrido a tributação;
- (iii) Júlio sofreu anteriormente o perdimento do montante de US\$ 54 milhões em favor do Governo Brasileiro, correspondente a parte da quantia recebida pelas sociedades estrangeiras para repasse a agentes da Petrobras, razão pela qual não poderia incidir qualquer tributação sobre o a pessoa física ou sobre as sociedades estrangeiras;
- (iv) a desconsideração da personalidade jurídica da Faercom e Oildrive, viola a legislação, observado que não ocorreu qualquer confusão patrimonial entre as empresas e os respectivos sócios, nem o desvio de suas finalidades que pudesse justificar sua ocorrência, conforme preceitua o artigo 50 do Código Civil (CC). Assim, é cristalina a ilegalidade da tentativa de deslocar ou reclassificar os rendimentos brutos auferidos pela Faercom e Oildrive, em razão dos serviços prestados para atribuí-los a Júlio, aplicando-se as normas tributáveis das pessoas

físicas;

- (v) alternativamente, entende que no caso de os pedidos anteriores forem negados, as Autoridade Fiscal estaria impedida de efetuar o lançamento de ofício do IRPF incidentes sobre todos os rendimentos auferidos (omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica e de fontes no exterior) até a data de 06/12/2011, portanto, devem ser anulados os fatos ocorridos entre 01/01/2010 a 06/12/2011 (ano-calendário de 2010), em razão da decadência do direito de constituição do crédito tributário;
- (vi) a inaplicabilidade da multa qualificada de 150 % (cento e cinquenta por cento) sobre o IRPF lançado, com base no artigo 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, pois a Autoridade Fiscal não fez referência no AI a elementos de prova que comprovassem que Júlio praticou dolosamente o ato ou omissão tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte de autoridades fiscais: a) dos recebimentos das remunerações pagas à Faercom e Oildrive, em razão da prestação de serviços e; b) dos recebimentos de remuneração pelas sociedades estrangeiras pela prestação de serviços no exterior;
- (vii) pede-se a dedução do montante recolhido pela Farcom e Oildrive a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), do valor do IRPF lançado, tendo em vista que tal imputação configura-se *bis in idem*, o que é vedado constitucionalmente;
- (viii) em virtude da pena de perdimento de bens sofrida no âmbito do processo penal, devem ser desconsiderados para fins de computação da base de cálculo do imposto lançado os proventos que Júlio efetivamente perdeu com o acordo de colaboração premiada, visto que o fato gerador do IR é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica por parte do contribuinte, o que não se vislumbra no presente caso.

A impugnação apresentada foi julgada improcedente em decisão de primeira instância, razão pela qual foi interposto o Recurso Voluntário, sem inovações quando às causas de pedir e aos pedidos anteriormente narrados.

4.1.1.3 Entendimento da 3ª Câmara

No emblemático julgamento, os membros do colégio, pela maioria dos votos, rejeitaram a preliminar de nulidade por impossibilidade de reclassificação dos negócios jurídicos, a alegação de decadência e, no mérito, negaram provimento ao Recurso Voluntário, conforme segue:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2011, 2012, 2013

RECEITAS DE SERVIÇOS DE PESSOA JURÍDICA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS. ARTIFÍCIO PARA REGULARIZAR, FRAUDULENTAMENTE, RECURSOS DE ORIGEM ILÍCITA AUFERIDOS POR PESSOA FÍSICA.

A inércia do impugnante em comprovar, de forma inequívoca, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a efetiva prestação de serviços por pessoa jurídica, importa em concluir que se trata de artifício desenvolvido para regularizar, fraudulentamente, recursos de origem ilícita auferidos por pessoa física.

RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA.

A constituição do crédito, como rendimentos recebidos por pessoa física, visa assegurar a correta tributação, nos moldes da legislação do imposto de renda, quando demonstrado que foi o contribuinte o real beneficiário dos valores recebidos.

DECADÊNCIA.

A regra contida no §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional é excepcionada nos casos em que se comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, passando a prevalecer o prazo previsto no inciso I do art. 173, em que o prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a constituição do crédito tributário poderia ter sido efetuada.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. HIPÓTESES DE SONEGAÇÃO E FRAUDE. POSSIBILIDADE.

A omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual, comprovada a ocorrência de sonegação e fraude, hipóteses previstas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, autoriza a qualificação da multa de ofício.

(CARF, Acórdão nº 2301-005.989, Processo nº 12448.729101/2016-61, Sessão de 10/04/2019, 3ª Câmara).¹⁰⁵

No voto, o Conselheiro Relator João Maurício Vital, destacou fragmentos da decisão de primeira instância, com a qual aderiu nos fundamentos de sua decisão, entendendo, conforme a seguir será elencado.

Na impugnação apresentada não houve indicação expressa quais fatos que compuseram o lançamento se tratavam de serviços efetivamente prestados de forma lícita pela Faercom e Oildrive, bem como não houve a apresentação de provas concretas que pudessem fazer a

¹⁰⁵ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2301-005.989. Relator: João Maurício Vital. Julgado em: 10/04/2019. *Diário Oficial da União*: 24/05/2019.

suposta distinção entre os serviços prestados, dos serviços confessados como corrupção na Petrobras.

Nos termos do Decreto nº 70.235/1972, a obrigatoriedade do agente fiscal em comprovar a ocorrência do ilícito fiscal, discriminada no artigo 9º, também impõe ao sujeito passivo o ônus de provar suas alegações, sob pena de, não o fazendo, sujeitar-se à infração apurada no lançamento. Dessa forma, o contribuinte não logrou êxito a comprovar, de forma inequívoca, por meio de documentação hábil e idônea, a efetividade dos serviços prestados pelas pessoas jurídicas. Inclusive, destaca que os contratos celebrados entre a Oildrive e Alusa de prestação de serviços de consultoria comercial na empresa Petrobras e suas afiliadas padecem de registro público, inclusive os aditivos não possuem todas as assinaturas dos signatários.

Destaca que houve a autorização judicial do compartilhamento de informações com a RFB.

Inclusive, nos Termos de Declarações de Júlio Faerman prestadas ao MPF, afirmou-se expressamente que houve o pagamento de vantagens indevidas a funcionários da Petrobras, por favorecimento na celebração de contratos firmados entre a SBM e suas subsidiárias com a estatal.

No tocante à alegação de reclassificação de receitas tributada na pessoa jurídica para rendimentos da pessoa física, nota-se ser ilegal a prática de deslocar os rendimentos brutos auferidos pela Faercom/Oildirve para o atribuir ao sócio Júlio, aplicando as normas tributáveis a pessoa física. Ressalta-se que o AI na desconsiderou a personalidade jurídica das empresas, nem das sociedades estrangeiras das quais o impugnante é socio para aplicar o imposto, a Autoridade constituiu o crédito tributário, imputando ao contribuinte a infração de missão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica e do exterior, a fim de assegurar a correta tributação dos rendimentos recebidos em função dos referidos contratos.

Em outras palavras, apenas se compreendeu que os rendimentos originalmente oferecidos à tributação das pessoas jurídica, eram de fato do sócio das referidas sociedades empresárias, não assistindo razão em se falar de desconsideração da personalidade jurídica.

Com relação as alegações de decadência e inaplicabilidade da multa qualificada, verifica-se que Júlio auferiu no curso dos anos-calendários 2010, 2011 e 2012, rendimentos no exterior que não foram declarados à autoridade tributária brasileira. Tais valores são provenientes de infração penal contra a Administração Pública, cuja origem é dissimulada pela utilização de contas em nome de *offshore*, constituídas em paraísos fiscais.

Assim, o contribuinte agiu conscientemente, omitindo do fisco os numerários recebidos, razão pela qual está caracterizada a aplicação da multa qualificada, conforme extraímos do acórdão:

[...] Assim, no lançamento fiscal em discussão, não se verifica mera inadimplência de tributo, mas, sim, a prática de várias condutas queridas e desejadas com o intuito deliberado de violar a lei tributária e com pleno conhecimento de sua ilicitude – dolo –, de forma a impedir o conhecimento pela administração tributária da ocorrência do fato gerador do imposto de renda, no caso dos rendimentos recebidos no exterior (infração descrita no item X.2) – sonegação –, sem, obviamente, informar os rendimentos tributáveis na declaração de ajuste anual, e evidente intuito de fraude, no caso dos rendimentos recebidos no Brasil com utilização da Faercom e Oildrive (infração descrita no item X.1), subsumindo-se às hipóteses descritas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964, assim como indícios de crimes contra a ordem tributária previstos no art. 1º da Lei nº 8.137/90. [...]

Os fatos anteriormente apontados levam à conclusão de que o sujeito passivo, conscientemente, omitiu do fisco os numerários recebidos no exterior, bem como valeu-se da escrituração e declaração de receitas de prestação de serviços fictícios por pessoa jurídica, com o objetivo de impedir o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda de pessoa física [...].¹⁰⁶

Já no tocante a preliminar de decadência sustentada pelo impugnante, entendeu-se que para todas as infrações lançadas, seja de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, de fontes no exterior e falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, a Fazenda Pública constituiu o crédito tributário respeitando o prazo decadencial disposto no artigo 173, inciso I, do CTN, sendo rejeitada as alegações.

Com relação à possibilidade de deduzir os montantes recolhidos pela Faercom e Oildrive a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS do valor do IRPF lançado, sob pena de configurar-se, *bis in idem*, deve ser afastada, visto que a devolução do tributo pago indevidamente exige a atuação voluntária do contribuinte, conforme previsão do artigo 168 do CTN. Contudo, veda-se a compensação com créditos que seja de terceiros, segundo preceitua a Lei nº 9.430/1996.

Ainda, entendeu-se adequada a atribuição de responsabilidade solidária a Faercom e Oildrive, pela totalidade do crédito tributário, conforme lavrado no AI, conforme segue:

[...] As empresas Faercom (administrada por Júlio, sócia da Oildrive com 51% de participação) e Oildrive foram intimadas a apresentar os referidos subcontratos, para respaldar os valores recebidos no exterior por cessão de direitos dos contratos firmados pelas pessoas jurídicas, termo de intimação,

¹⁰⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2301-005.989. Relator: João Maurício Vital. Julgado em: 10/04/2019. *Diário Oficial da União*: 24/05/2019.

fls.767/772, reposta Faercom de fls. 770/772 e termo de intimação de fls. 1.692/1.696, resposta da Oildrive de fls. 1.694/1.696. No entanto, nada apresentaram, o que evidenciou a existência apenas de acordos verbais entre o fiscalizado e a SBM, em caráter pessoal dos serviços prestados. Ficando patente o interesse comum entre o contribuinte e a Faercom/Oildrive em ocultar, também, os rendimentos recebidos no exterior.

Os fatos narrados anteriormente demonstram que o interesse comum entre as partes (contribuinte e Faercom/Oildrive) não se limitava ao resultado da exploração da atividade econômica ensejadora do fato gerador da obrigação tributária, irrelevante para gerar a responsabilidade solidária, mas, sim, o fato de as partes terem interesse jurídico comum para fugir à tributação do imposto sobre a renda de pessoa física.¹⁰⁷

Por fim, no tocante a alegação de perdimento de bens no âmbito do processo penal, em virtude do Acordo de Colaboração Premiada, não deverá prosperar, uma vez que o fato imponente do imposto de renda surgiu no momento em que as vantagens indevidas recebidas no exterior ou no Brasil tinham como destinatário única e exclusivamente Júlio.

Assim, a expropriação dos valores angariados pelo recorrente em prol da União nos autos do processo penal, em virtude da prática de ilícitos não poderá ser considerada no âmbito tributário como pagamento de tributo, mas sim, uma das condições aceita por Júlio, durante a negociação do Acordo de Colaboração Premiada.

Dessa forma, diante do acima exposto, negou-se provimento ao Recurso Voluntário interposto, afastando-se a preliminar de nulidade, mantendo-se na íntegra o Auto de Infração.

4.1.2 Acórdão nº 2301-006.062

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por Paulo Roberto da Costa em face do Acórdão nº 02-073.382, prolatado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ), em sessão realizada em 31 de maio de 2017.

Na origem, trata-se de Auto de Infração lavrado em nome do contribuinte acima descrito, relativo aos anos-calendários de 2010 a 2014, referente a: (i) omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos das pessoas jurídicas Brasilinvest Empreendimentos e Participações S/A e Ganero Investimentos, Participações e Consultoria Ltda; (ii) omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas (vantagens indevidas), e; (iii) omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada em contas mantidas em instituições financeiras no Brasil e no exterior - formalizando a exigência

¹⁰⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2301-005.989. Julgado em: 10/04/2019. Relator: João Maurício Vital. *Diário Oficial da União*: 24/05/2019.

do crédito tributário, abaixo discriminado:

Imposto Suplementar (2904)	R\$ 21.606.554,21
Juros de Mora (calculados até 11/2016)	R\$ 8.945.709,31
Multa Proporcional.....	R\$ 32.394.554,24
Total.....	R\$62.946.817,76 ¹⁰⁸

De acordo com o apurado no âmbito da Operação Lava Jato, o contribuinte, no período de maio de 2004 a abril de 2012, exerceu o cargo de Diretor de Abastecimento da Empresa Petróleo Brasileiro S/A (Petrobras), e teria, supostamente, com a participação do cônjuge, filhas e genros, incorrido na prática de crimes contra a ordem econômica, corrupção e lavagem de dinheiro.

Durante o exercício do cargo na estatal, comprometeu-se a desviar recursos financeiros, atendendo os interesses do Partido Progressista (PP), Partido dos Trabalhadores (PT) e Partido do Movimento Democrático Brasileiro (PMDB), recebendo, em contrapartida, vantagens indevidas advindas do rateio que era feito, com envolvimento dos partidos políticos.

Na descrição fiscal, verificou-se que os recebimentos das vantagens indevidas compreendiam quatro modalidades:

1) celebração de contratos simulados, com a indicação de falsos objetos, com empresas de fachada, controladas por ALBERTO YOUSSEF; 2) celebração de contratos simulados diretos com empresas de consultoria de PAULO ROBERTO COSTA, para o pagamento de “atrasados” após a sua saída da empresa; 3) entrega de numerário em espécie no escritório de ALBERTO YOUSSEF ou em outro lugar combinado por ele ou PAULO ROBERTO COSTA; 4) depósito de valores em contas mantidas por ambos no país e no exterior. ¹⁰⁹

No curso da ação penal, o contribuinte foi condenado pelo crimes de corrupção passiva, pelo recebimento de vantagem indevida paga por executivos da Camargo Correa, conforme preceitua o artigo 317 do CP, e por seis crimes de lavagem de dinheiro, nos termos do artigo 1º, *caput*, inciso V, da Lei nº 9.613/1998, consistentes nos repasses, ocultação e dissimulação de recursos criminosos.

Ainda, vislumbra-se o recebimento de vantagens indevidas recebida de operações simuladas com Costa Global Consultoria e Participações Ltda (Costa Global), bem como quantias repassadas por Alberto Youssef, conforme descrito no Termo de Constatação Fiscal.

¹⁰⁸ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário nº 2301-006.062. Relator: Antonio Savio Nastureles. Data da sessão: 09/05/2019. *Diário Oficial da União*: 28/06/2019.

¹⁰⁹ Ibidem.

Assim, examinaremos o acórdão sob as seguintes perspectivas: (i) análise do Procedimento Fiscal e do Auto de Infração; (ii) análise da impugnação dos recorrentes; e (iii) análise dos fundamentos do voto proferido pela 2ª Seção de Julgamento (3ª Câmara) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

4.1.2.1 Procedimento Fiscal e Auto de Infração

O procedimento de fiscalização foi instaurado com o fim de verificar a existência de ilícitos tributários relacionados aos anos de 2010 a 2014.

Em ciência do procedimento em 15/09/2014, o contribuinte foi intimado a apresentar os documentos referentes às suas Declarações de Ajuste Anual, extratos de cartão de crédito, contas bancárias mantidas no Brasil e no exterior, bem como operações de renda variável, o que foram apresentados em parte à Autoridade Fiscal.

Menciona-se que o Juízo da 13ª Vara da Subseção Judiciária de Curitiba, em decisão proferida em 16/04/2015, compartilhou com a RFB os documentos bancários que se encontravam em poder do MPF e da Polícia Federal, sendo o contribuinte devidamente notificado.

Paralelamente à intimação do contribuinte, a Autoridade Fiscal diligenciou às pessoas jurídicas Brasilinvest Empreendimentos e Participações S/A e Garnero Investimentos, Participações e Consultoria Ltda, com o fim de esclarecer a causas das transferências financeiras individualizadas ocorridas na conta do contribuinte, que informaram que correspondiam a pagamentos por serviços prestados por Paulo.

Em que pese parte dos créditos foram considerados justificados, o contribuinte deixou de prestar esclarecimentos quando novamente solicitado pela Autoridade Fiscal. Dessa forma, foi solicitado a comprovação, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, com relação aos anos-calendários de 2010 a 2014, a origem dos montantes creditados e depositados nas contas mantidas no exterior.

Em resposta, o contribuinte afirmou que tais valores correspondem a transferências financeiras feitas pelas Empresas do Grupo Odebrecht, a título de vantagem indevida, sendo impossível a comprovação da origem de parte dos créditos e depósitos individualizados. Portanto, a fiscalização entendeu que embora os valores terem sido depositados em contas de *offshores*, Paulo é o real e único beneficiário econômico.

A fiscalização, detalhou as vantagens indevidas recebidas pelo contribuinte de Alberto

Youssef e outros operadores, na qual eram feitas através de contratos simulados entre as empresas corruptoras e a Costa Global, com o fim de adquirir aparência de legitimidade a recebimento ilícitos recebidos.

Inclusive, foi admitido por Paulo, em seu depoimento nos autos do processo criminal, o recebimento de vantagens indevidas em dinheiro entregues por Alberto Youssef, na qual parte foram destinadas para adquirir o imóvel denominado São Vicente, localizado na cidade de Campos dos Goytacazes/RJ.

A Autoridade Fiscal entende que o acréscimo patrimonial é proveniente de atos praticados diretamente pelo contribuinte, e não pela Costa Global, razão pela qual devem sofrer a incidência das regras do imposto de renda da pessoa física.

Assim, foi aplicada a multa de ofício correspondente a 75% (setenta e cinco por cento), nos termos do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, correspondente à omissão de receita apurada com base nos depósitos bancários sem origem comprovada em contas correntes mantidas no Brasil. Ainda, foi aplicada a penalidade de multa qualificada prevista no §1º do mencionado artigo, em razão do reconhecimento pelo contribuinte, da existência de contas mantidas secretamente no exterior, com o objetivo de receber vantagens indevidas decorrentes da atuação em benefício do Grupo Odebrecht, enquanto exercia o cargo de Diretor de Abastecimento da Petrobras.

Dessa forma, entendeu a fiscalização que:

[...] o sujeito passivo, ao efetuar movimentação bancária por meio de interpostas pessoas (offshores Sygnus Assets, Quinus Services, Sagar Holding), teve o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte do Fisco, da ocorrência do fato gerador do imposto de renda, mais precisamente em decorrência do recebimento de vantagens indevidas milionárias.¹¹⁰

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou, a impugnação, acompanhada de documentos comprobatórios, conforme analisaremos a seguir.

4.1.2.2 Impugnação

Em sua defesa, o impugnante requereu o acolhimento integral da impugnação apresentada, para que seja determinado o cancelamento imediato do AI e o débito nele

¹¹⁰ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário nº 2301-006.062. Relator: Antonio Savio Nastureles. Data da sessão: 09/05/2019. *Diário Oficial da União*: 28/06/2019.

consubstanciado, alegando, em síntese:

- (i) não foram juntadas provas do compromisso de desviar recursos da Petrobras com o aceite do cargo na diretoria. Inclusive, conforme constou no Termo de Colaboração nº 01, utilizado pela fiscalização para instruir o AI, o comando e gerência dos recursos desviados, eram de cargo de José Janene e Alberto Youssef, não podendo imputar tal responsabilidade ao impugnante;
- (ii) não há qualquer comprovação de qualquer transação financeira dos supostos pagamentos realizados em dinheiro por Alberto Youssef, sendo tais alegações baseadas exclusivamente no depoimento deste, não sendo compatível com a realidade;
- (iii) aduz que no tocante ao ano 2011, restou sem a devida justificativa apenas o depósito no valor de R\$ 104.652,29 (cento e quatro mil, seiscentos e cinquenta e dois reais e vinte e nove centavos). Salienta o impugnante, que a fiscalização consignou que não foram apresentados documentos hábeis e idôneos para comprovar parte da origem dos depósitos e créditos bancários relacionados às *offshores*, porém nunca foi dado acesso às referidas informações, inclusive as obtidas exclusivamente pelo MPF;
- (iv) os valores recebidos pelo impugnante da empresa GB Marítimo, depositado em conta situada em Luxemburgo, de titularidade de Humberto Sampaio de Mesquita, correspondente ao montante de R\$ 1.257.884,07 (um milhão, duzentos e cinquenta e sete mil, oitocentos e oitenta e oito reais e sete centavos), referentes à depósitos realizados entre janeiro de 2011 a dezembro de 2013, foram integralmente devolvidos à União, conforme comprova a cláusula sexta do Termo de Colaboração Premiada assinada pelo impugnante, descaracterizando qualquer acréscimo patrimonial;
- (v) no tocante a suposta omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica decorrentes de vantagens indevidas, os valores repassados por Henry Hoyer, no montante de R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais) e os recebidos da Fidens Engenharia S/A, no montante de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), foram integralmente apreendidos pelo MPF. Já com relação aos supostos fatos geradores referentes aos depósitos realizados pelo Grupo Odebrecht, totalizando o montante de R\$ 25.092.798,03 (vinte e cinco milhões, noventa e dois mil, setecentos e noventa e oito reais e três centavos), foram localizados pela própria fiscalização em bancos

na Suíça. Assim, tais depósitos, não devem ser tributados, tendo em vista que foram devolvidos à União;

- (vi) no tocante ao imóvel de Campos dos Goytacazes adquirido, o impugnante informa que o valor de compra totalizou R\$ 1.700.000,00 (um milhão e setecentos mil), e não R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) conforme afirmado por Fernando Soares. Afirma ainda, que a fiscalização pretende equivocadamente tributar duas vezes, o mesmo fato gerador: a compra do imóvel e valores considerados como omissão de rendimentos recebidos da pessoa jurídica Estre Ambiental S/A;
- (vii) sustenta a decadência dos rendimentos recebidos em 2010, uma vez que a intimação efetivada em 16/11/2016, já teria ultrapassado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, previstos no artigo 150, § 4º do CTN;
- (viii) argumenta que todos os valores relacionados à variação patrimonial a descoberto foram devolvidos ao MPF, não havendo o acréscimo patrimonial e, por conseguinte, o fato gerador do imposto de renda. Inclusive, a própria Autoridade Fiscal mencionou a inexistência de uma presunção legal relativa à variação patrimonial a descoberto, ou seja, não há qualquer caráter absoluto de verdade, afrontando o princípio da verdade material;
- (ix) os valores devolvidos pelo impugnante à União correspondem a mero ingresso, não acrescentando seu patrimônio como elemento novo e positivo, razão pela qual não espelham a capacidade contributiva do contribuinte, não podendo ser considerado receita;
- (x) salienta que o caso pode ser comparado ao instituto da denúncia espontânea, uma vez que as declarações de imposto de renda foram regularmente entregues pelo impugnante, ou seja, a Receita Federal teve conhecimento do recebimento de valores e bens relacionados às vantagens indevidas, pelo fato de o contribuinte ter a informado espontaneamente. Dessa forma, ainda que os valores tivessem gerado rendimento, a fiscalização deveria se limitar às regras estabelecidas pelo instituto da denúncia espontânea, sem a incidência de multa moratória ou punitiva;
- (xi) sustenta a inexistência de condições para aplicação da multa qualificada, visto a não ocorrência da vontade (dolo) de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador. Assim, a aplicação da penalidade sem a existência de qualquer tipo de fraude ou falsificação de documentos para fins de inibir a falsificação possui o claramente o caráter confiscatório, o que é vedado pelo ordenamento jurídico;

- (xii) defende a impossibilidade de tributação como sanção, pois de acordo com o artigo 3º do CTN, a sanção por ato ilícito não poderá ser enquadrada como tributo, sob pena de assumir caráter de multa. Portanto, como os valores recebidos ilicitamente foram devolvidos inexistente a possibilidade de cobrança de exação tributária sobre as consequência ou efeitos da atividade ilícita, e por fim;
- (xiii) alega que todos os valores que são objeto de tributação em nome do impugnante, já foram previamente tributados na pessoa jurídica Costa Global Consultoria Ltda, resultando em uma dupla cobrança do mesmo fato gerador.

A impugnação apresentada foi julgada improcedente em decisão de primeira instância, razão pela qual foi interposto o Recurso Voluntario, sem inovações quando às causas de pedir e aos pedidos anteriormente narrados.

4.1.2.3 Entendimento da 3ª Câmara

No emblemático julgamento, os membros do colégio, pela unanimidade de votos, rejeitaram as preliminares, denegaram pedido de diligência e, no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário, conforme segue:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013, 2014

PRELIMINAR. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

As alegações de nulidade são improcedentes quando a autuação se efetivou dentro dos estritos limites legais e foi facultado ao sujeito passivo o exercício do contraditório e da ampla defesa.

RECEITAS DE SERVIÇOS DE PESSOA JURÍDICA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS. ARTIFÍCIO PARA REGULARIZAR, FRAUDULENTAMENTE, RECURSOS DE ORIGEM ILÍCITA AUFERIDOS POR PESSOA FÍSICA.

A inércia do impugnante em comprovar, de forma inequívoca, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a efetiva prestação de serviços por pessoa jurídica, importa em concluir que se trata de artifício desenvolvido para regularizar, fraudulentamente, recursos de origem ilícita auferidos por pessoa física.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. HIPÓTESES DE SONEGAÇÃO, FRAUDE E CONLUIO. POSSIBILIDADE. CABIMENTO. ARGUIÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO.

É cabível a imposição da multa qualificada de 150%, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

A vedação constitucional de confisco se refere aos tributos e não às multas e se dirige ao legislador, e não ao aplicador da lei. A cobrança de multa decorre de previsão legal, não merecendo prosperar a tese de que é confiscatória.

(CARF, Acórdão nº 2301-006.062, Processo nº 18470.726356/2016-71, Sessão de 09/05/2019, 2º Seção de Julgamento -3ª Câmara).¹¹¹

No voto, o Conselheiro Relator Antonio Sávio Nastureles, inicialmente analisou o pedido de nulidade formulado pelo impugnante, entendendo pelo seu não conhecimento, pois (i) em decisão proferida em 16/04/2015, o Sr. Juiz Federal Sérgio Fernando Moro, autorização o compartilhamento de informações (documentos bancários) que estavam em poder do MPF e Polícia Federal com a RFB, inclusive para fins de abertura de execução de procedimento fiscal, e; (ii) o contribuinte não especificou em seu recurso os reais motivos para o pleito de nulidade, visto que todas as alegações apresentadas para esse fim tratam-se de questões de mérito.

Nas demais questões recursais, destacou fragmentos da decisão de primeira instância, com a qual aderiu nos fundamentos de sua decisão, entendendo conforme a seguir será elencado.

A alegação de decadência do lançamento relativo ao ano-calendário de 2010 deve ser afastada, uma vez que aplica-se a regra prevista no artigo 173, inciso I, do CTN, devido à existência de dolo e fraude pelo contribuinte. Dessa forma, a contagem do prazo decadencial inicia a partir do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento, exaurindo-se em 31/12/2016.

Sobre as alegações que, segundo o recorrente, não espelham a realidade dos fatos, entende-se que o fato de a fiscalização ter incluído em seu relatório que o contribuinte comprometeu-se a desviar os recursos, ao aceitar o cargo de Diretor de Abastecimento da Petrobras, não possui relevância para constituição do débito.

Ainda, o contribuinte recorrente sustenta que os valores recebidos não correspondem ao apresentado no auto de infração e que tais valores foram destinados a compra de um imóvel e uma lancha. Contudo, as alegações são desacompanhadas de provas hábil e idônea capaz de afastar as infrações imputadas, razão pela qual não produzem efeitos frente aos elementos colacionados no processo pela Autoridade Fiscal.

Com relação ao imóvel de Campos dos Goytacazes, foi considerado o montante de R\$ 1.400.000,00 (um milhão e quatrocentos mil reais) recebidos em três parcelas para o lançamento, conforme declarações e documentos. Assim, também não devem ser acolhidas a alegação de que teria havido a bitributação desse valor e do que foi lançado como recebimento da Empresa Estre Ambiental, pois constaram que tais valores foram recebidos posteriormente.

¹¹¹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário nº 2301-006.062. Relator: Antonio Savio Nastureles. Data da sessão: 09/05/2019. *Diário Oficial da União*: 28/06/2019.

Afastou-se a alegação da defesa pela impossibilidade de tributação sobre o produto obtido pela atividade ilícita, por não serem de propriedade da impugnante, além da inexistência do fato jurídico tributário, uma vez que foram devolvidos à União os recursos obtidos ilicitamente, pois a decretação da pena de perdimento do bem, não modifica o fato jurídico tributário do IR, conforme aponta o trecho em destaque:

[...] Ocorre que a decretação de pena de perdimento de bem, por ser oriundo de suposta atividade ilícita, em decorrência de processo penal, não modifica o fato gerador do imposto de renda. A Lei Federal n. 12.850, de 2013, que trata da colaboração premiada e de suas consequências jurídicas, é um instituto do direito penal e não prevê em seus dispositivos o afastamento da responsabilização civil e tributária.

No caso, o contribuinte omitiu do Fisco recurso derivado de vantagem indevida, proveniente do esquema de corrupção apurado na denominada "Operação Lava-Jato", configurando-se, assim, uma situação concreta, do mundo dos fatos, que autoriza a aplicação da hipótese legal do artigo 43, do Código Tributário Nacional (...)

O Direito Tributário, ao contrário do que sustenta o impugnante, preocupa-se em saber tão somente sobre a relação econômica relativa a um determinado negócio jurídico. Ainda que a origem seja fruto de uma atividade ilícita, o tributo é devido, visto que é indiferente para a relação jurídica tributária a licitude ou não do recurso obtido. Ocorrido o fato gerador, suas consequências tributárias se mantêm no tempo e no espaço. Com efeito, impera na tributação a regra do *Pecunia Non Olet*, consubstanciado pelo art. 118, I, do CTN, que ao preceituar sobre a hermenêutica, dispõe que a interpretação a ser dada à definição legal do fato gerador independe da validade jurídica dos atos praticados, inclusive de terceiros [...].¹¹²

Percebe-se que não há autorização legal para o afastamento da responsabilidade tributária parcial ou total de quem auferir renda fruto de vantagem ilícita e corrupção. Além disso, eventual e posterior perda da titularidade do produto do crime não elide a constatação de que, à data do recebimento do quantum fruto do ato ilícito, tinha a titularidade econômica e jurídica sobre tais valores. Dessa forma, deverá ser afastada a alegação do recorrente, pois não há possibilidade de reverter o princípio da *pecunia non olet* a fim de evitar a tributação dos rendimentos auferidos indevidamente, deixando-se onerar apenas os contribuintes que pratiquem atos lícitos.

No tocante a omissão de rendimento caracterizada por depósitos sem origem comprovada, não merecem prosperar as alegações do contribuinte, uma vez que não foi comprovada por documentação hábil e idônea que estabeleça uma relação lógica, objetiva e cabal, entre as datas e valores do crédito bancário e sua origem.

¹¹² BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário nº 2301-006.062. Relator: Antonio Savio Nastureles. Data da sessão: 09/05/2019. *Diário Oficial da União*: 28/06/2019.

Verificou-se também, durante o procedimento fiscal que a empresa Costa Global passou a ser utilizada pelo contribuinte como meio para recebimento de vantagens indevidas pendentes, que futuramente seriam utilizadas para ocultação de patrimônio familiar e sonegação fiscal. Em suas alegações, Paulo sustenta que os valores foram recebidos pela efetiva prestação de serviços técnicos, contudo, não foram comprovados a prestação inequívoca dos serviços, como, por exemplo, a apresentação de contratos ou de planilhas.

Ainda, não pode ser acolhida a possibilidade de compensar os valores recolhidos na pessoa jurídica, a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, tendo em vista que trata-se de contribuintes distintos. Inclusive, o instituto da compensação previsto no artigo 170 do CTN, preceitua que somente podem ser utilizados líquidos e certos, sendo vedada a compensação com créditos de terceiros, como dispõe a Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012.

Já as alegações de inexistência de condições para aplicação da multa, devido seu caráter confiscatório, não merecem prosperar, uma vez que:

[...] O art. 71, inciso I, definiu que sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais. A Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, em seu art. 1º, inciso I, explicitou melhor esse conceito ao dispor que constitui crime de sonegação fiscal prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes da pessoa jurídica de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei.

[...] A fiscalização constatou que o contribuinte, por meio do Termo de Colaboração Premiada, reconheceu ser o beneficiário econômico de diversas contas no exterior, citadas no relatório desse voto utilizadas, principalmente, para receber vantagens indevidas decorrentes da atuação em benefício do Grupo Odebrecht, enquanto Diretor de Abastecimento da Petrobrás.

Assim o sujeito passivo, ao efetuar movimentação bancária por meio de interpostas pessoas (offshores Sygnus Assets, Quinus Services, Sagar Holding), teve o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte do Fisco, da ocorrência do fato gerador do imposto de renda, mais precisamente em decorrência do recebimento de vantagens indevidas milionárias [...].¹¹³

Assim, a multa deverá ser mantida em 150% (cento e cinquenta por cento), pois a aplicação de multa de ofício não comporta qualquer discricionariedade pela Autoridade Fiscal, ou seja, devendo ser aplicada quando vislumbrar-se os requisitos autorizadores previsto na legislação.

¹¹³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário nº 2301-006.062. Relator: Antonio Savio Nastureles. Data da sessão: 09/05/2019. *Diário Oficial da União*: 28/06/2019.

Dessa forma, diante do acima exposto, negou-se provimento ao Recurso Voluntário interposto, afastando-se a preliminar de nulidade, mantendo-se na íntegra o Auto de Infração.

4.2 ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

A seguir, passaremos a análise do Recurso Especial nº 1.434.784/ES, de relatoria do Ministro Felix Fischer, publicado em 16/08/2017, que por decisão monocrática não conheceu do Recurso Especial.

Em síntese, trata-se de recurso especial interposto pelo Ministério Público Federal, em face do acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região (TRF2), que deu provimento a apelação da ré Ilma Chrizóstomo Siqueira, para absolver a imputação da prática do crime contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º da Lei nº 8.137/1990, por três vezes.

A Recorrente sustentou a violação do artigo 118 do CTN e artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/1990, uma vez que sobre a prática do ato de apropriação de recursos públicos, correspondente ao crime de peculato, previsto no artigo 312 do CP, incide o imposto de renda pelo fato de configurar disponibilidade econômica. Pontua, que não poderá ser alegada violação ao princípio da não incriminação, visto que o "[...]Fisco não aufere a origem da renda, mas tão somente sua existência".¹¹⁴

Verifica-se que, o acórdão recorrido não está apenas fundamentado no entendimento de que não seria possível a incidência do IR sobre o acréscimo patrimonial do produto de atividade essencialmente criminosa, mas também respalda-se no fato de que a exigência da declaração dos mencionados valores afrontariam o princípio da não incriminação:

Além dos argumentos mencionados em tópicos anteriores, não se olvide que, inclusive, ao adotarmos a tese da legitimidade de se tributar atos criminosos, haveria ofensa aos princípios da legalidade, da segurança jurídica, da unidade e harmonia do ordenamento jurídico pois coexistiriam duas normas antagônicas, uma permissiva (prevendo o tributo, admite-se a ocorrência do ato criminoso) e uma proibitiva, sobre o mesmo fato; violar-se-ia o princípio da proibição da autoincriminação, na medida em que surgiria uma situação curiosa e paradoxal. Observa-se que na nova Lei n.º 12.683/12, qualquer infração penal, crime ou contravenção, poderá se configurar como antecedente da lavagem de dinheiro. Então, vejamos: ao não declarar os recursos provenientes da infração penal cometida, o agente pratica o tipo penal sonegação; ao declará-los, pratica o tipo penal lavagem de dinheiro. Com efeito, como não lhe é concedida a opção de praticar qualquer conduta ilícita, perde o sentido a função de prevenção da norma penal, uma vez que,

¹¹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1434784. Relator: Min. Felix Fischer. Julgado em: 07/08/2017. DJ: 16/08/2017.

necessariamente, ele cometerá um dos dois crimes, independentemente, da sanção a lhe ser aplicada. [...]

Ora, o agente criminoso, para declarar o dinheiro ilícito, não praticando o crime de sonegação fiscal, tem que apresentá-lo em uma roupagem 'limpa' ('lavá-lo'); e se declará-lo, no formulário do IR, sem dissimulação, para não praticar o delito de lavagem (no item 'assaltos, desvios e outras condutas afins?'), estaria sendo obrigado a se autoincriminar, o que é vedado no nosso ordenamento jurídico.¹¹⁵

Em outras palavras, a tributação, a título de IR sobre o produto de atividades essencialmente delituosas, para que haja a configuração da sonegação fiscal, seria necessário a autoincriminação da recorrida, o que não é permitido pela jurisprudência pacífica do STJ:

[...] De fato, mesmo que se reconhecesse a violação apontada pelo recorrente, ao que dispõem o art. 118 do Código Tributário Nacional e o art. 1º, inciso I, da Lei n.º 8.137/1990, bem como a desconformidade do que restou decidido pela instância a quo com a jurisprudência pacífica deste Superior Tribunal de Justiça, daí não decorreria o restabelecimento da sentença condenatória, visto que ainda restaria a proibição da autoincriminação como fundamento autônomo apto a autorizar a absolvição da recorrida (atipicidade da conduta). Ademais, a matéria relacionada à garantia de não autoincriminação é eminentemente constitucional, derivada do art. 5º, incisos LIV ('ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal') e LXIII ('o preso será informado de seus direitos, entre os quais o de permanecer calado, sendo-lhe assegurada a assistência da família e de advogado') [...].¹¹⁶

Assim, em atenção ao direito do investigado ou acusado não produzir provas contra si, as alegações da recorrente não merecem prosperar, restando evidente a impossibilidade de tributar os valores obtidos da prática de atividades ilícitas.

Dessa forma, conforme acima exposto, o Relator negou provimento ao recurso especial, confirmando a absolvição da recorrida da prática do delito previsto no art. 1º, inciso I, da Lei n. 8.137/1990.

¹¹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1434784. Relator: Min. Felix Fischer. Julgado em: 07/08/2017. DJ: 16/08/2017.

¹¹⁶ Ibidem.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

No decurso deste trabalho enfrentou-se as principais questões relacionadas a tributação dos atos ilícitos, perpassando pela discussão sobre a possibilidade de incidir o imposto de renda e proventos de qualquer natureza, sobretudo sobre os valores devolvidos pelos delatores no âmbito da Operação Lava Jato, demonstrando-se os posicionamentos da doutrina e da jurisprudência.

Dessa forma, conclui-se que embora a doutrina e jurisprudência majoritária defendam a possibilidade de tributar tais atos, visto que para o Direito Tributário, independe a origem do rendimento, devendo ser tributado toda e qualquer renda líquida do contribuinte, por menor que seja o acréscimo patrimonial, não deve incidir a tributação sobre os valores devolvidos pelos delatores no âmbito da Operação Lava-Jato.

Assim, caso se permita a tributação de tais valores, estaríamos diante de uma hipótese de violação do princípio da capacidade contributiva objetiva, uma vez que já houve o perdimento de todo produto do crime. Inclusive, tem-se que a hipótese de incidência do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica por parte do contribuinte, o que não é vislumbrado nesses casos.

Em que pese, a tributação dos atos ilícitos seja autorizada a partir da leitura do artigo 118 do CTN e do princípio da *pecunia non olet*, conforme entendimento pacificado pelo Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, estes não poderiam ser aplicados de forma abstrata pela Autoridade Fiscal, uma vez que gerariam a tributação desproporcional do patrimônio do contribuinte.

Assim sendo, em decorrência dos acordos de colaboração premiada firmados na esfera penal, os contribuintes comprometeram-se a devolver a totalidade das quantias auferidas da prática de atos ilícitos. Dessa forma, ao decretar o confisco, descabe a incidência do imposto de renda pela supressão de seu critério material, tal seja a renda, pelo fato de a capacidade contributiva estar reduzida.

Observou-se que com base no princípio da verdade material, a Autoridade deverá comprovar o a ocorrência do fato imponible do tributo, podendo para tanto utilizar-se de compartilhamento de informações e documentação, com prévia autorização judicial. De tal forma, para que as provas acostadas no processo criminal possa ser utilizadas como embasamento do procedimentos fiscal e para a lavratura do auto de infração, necessariamente devem ser acompanhadas de prévia autorização judicial, sob pena de violação do princípio do

contraditório e ampla defesa.

Além disso, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, deve atentar-se ao tributar os valores provenientes de ato ilícito, os limites da capacidade contributiva exalada pelo contribuinte, visto a inexistência do mesmo patrimônio à época da ocorrência dos fatos. Dessa forma, a devolução espontânea dos montantes produtos do crime, por meio do instituto da colaboração premiada, possui o condão de suprimir o fato imponible do IR e proventos de qualquer natureza, sobretudo sobre a incompatibilidade com a aplicação da pena de confisco, de modo a reduzir a capacidade efetiva do contribuinte de suportar a tributação nesses casos.

Assim, entende-se que os efeitos dos atos ilícitos deverão ser levados em consideração pela Autoridade Fiscal para a tributação dos montantes provenientes da prática destes atos, visto que estes impactam de forma direta na capacidade contributiva exalada pelo contribuinte desde o momento da ocorrência do fato imponible até a devolução dos valores para União Federal.

Por fim, ficou evidenciado que em diversas operações realizadas pela Receita Federal, entendeu-se pela tributação dos rendimentos nos termos do artigo 118 do CTN, porém se deve delimitar o alcance de sua aplicação com o fim de garantir a segurança jurídica aos contribuintes.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Paulo Roberto. *Tributação de Atos Ilícitos e Inválidos*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2008. 295 p.

ASSIS, Lucas Calafiori Catharino de. A operação lava jato e a (im)possibilidade de se tributar valores restituídos. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, v. 21, n. 121, p. 24-31, maio 2018. Bimestral. Disponível em: <https://www.tjdft.jus.br/institucional/biblioteca/conteudo-revistas-juridicas/revista-de-estudos-tributarios/2018-v-21-n-121-maio-jun>. Acesso em: 12 abr. 2020.

BOTTINO, Thiago. Colaboração Premiada e incentivos à cooperação no processo penal: uma análise crítica dos acordos firmados na "operação lava jato": uma análise crítica dos acordos firmados na "operação lava jato". *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, v. 122, p. 359-390, out. 2016.

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. *D.O.*, Rio de Janeiro, 31 dez. 1940, p. 2391. Disponível em: https://legislacao.presidencia.gov.br/ficha/?/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/DEL%202.848-1940&OpenDocument. Acesso em: 2 jun. 2020.

BRASIL. Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o impôsto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. *DOFC*, Brasília, DF, 30 nov. 1964, p. 10879. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4506.htm. Acesso em: 2 jun 2020.

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. *DOFC*, Brasília, DF, 27 out. 1966, p. 12452. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 2 jun 2020.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil*: texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações determinadas pelas Emendas Constitucionais de Revisão nº 1 a 6/94, pelas Emendas Constitucionais nº 1/92 a 91/2016 e pelo Decreto Legislativo nº 186/2008. Brasília, Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2016.

BRASIL. Lei nº 8.429, de 2 de julho de 1992. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. *D.O.*, Rio de Janeiro, 3 jun. 1992, p. 6993. Disponível em: https://legislacao.presidencia.gov.br/ficha/?/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lei%208.429-1992&OpenDocument. Acesso em: 2 jun. 2020.

BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. *D.O.*, Brasília, DF, 1 fev. 1999. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm. Acesso em: 2 jun. 2020.

BRASIL. Lei nº 11.343, de 23 de agosto de 2006. Institui o Sistema Nacional de Políticas Públicas sobre Drogas - Sisnad; prescreve medidas para prevenção do uso indevido, atenção e

reinserção social de usuários e dependentes de drogas; estabelece normas para repressão à produção não autorizada e ao tráfico ilícito de drogas; define crimes e dá outras providências. *D.O.U.*, Brasília, DF, 24 ago. 2006, p. 2. Disponível em: https://legislacao.presidencia.gov.br/ficha/?/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lei%201.343-2006&OpenDocument. Acesso em: 2 jun. 2020.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 17 mar. 2015. Disponível em: https://legislacao.presidencia.gov.br/ficha/?/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lei%2013.105-2015&OpenDocument. Acesso em: 2 jun. 2020.

BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº 198-00.116. *Diário Oficial da União*. Brasília, 05 maio 2009. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 21 abr. 2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2301-005.989. Relator: João Maurício Vital. Julgado em: 10/04/2019. *Diário Oficial da União*: 24/05/2019. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 08 maio 2020

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário nº 2301-006.062. Relator: Antonio Savio Nastureles. Data da sessão: 09/05/2019. *Diário Oficial da União*: 28/06/2019. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 07 maio 2020.

BRASIL. Ministério Público Federal. Valor devolvido pela Lava Jato já ultrapassa os R\$ 4 bilhões. 2019. *MPF*, 2 dez. 2019. Disponível em: <http://www.mpf.mp.br/pr/sala-de-imprensa/noticias-pr/valor-devolvido-pela-lava-jato-ja-ultrapassa-os-r-4-bilhoes>. Acesso em: 23 fev. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 984.607. Segunda Turma. Relator: Ministro Castro Meira. Julgado em: 7/10/2008. *DJe*: 05/11/2008. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=821140&num_registro=200702105714&data=20081105&formato=PDF. Acesso em: 14 abr. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1434784. Relator: Min. Felix Fischer. Julgado em: 07/08/2017. *DJ*: 16/08/2017. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/index.jsp?novaPesquisa>. Acesso em: 08 maio 2020.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 94001. Tribunal Pleno. Relator(a): Min. MOREIRA ALVES. Julgado em: 11/03/1982. *DJ*: 11/06/1982 PP-05680 EMENT VOL-0125802 PP-00537 RTJ VOL-00104-03 PP-01129.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 94240. Primeira Turma. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgado em: 23/08/2011. *DJe*: 13/10/2011. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628534>. Acesso em: 14 abr. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 77530. Primeira Turma. Relator: Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Julgado em: 04/12/2012. *DJe*: 11/12/2012. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=77385>. Acesso em: 14 abr. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 127.483. Plenário. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgado em: 2 fev. 2016. *DJe*: 04/02/2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10199666>. Acesso em: 19 abr. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Inquérito nº 4.074. Relator: Min. Edson Fachin. Julgado em: 14/08/2018. *DJe*: 17/10/2018. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=748451691>. Acesso em: 19 abr. 2020.

CABRAL, Thales Francisco Amaral. O ônus da prova no Processo Administrativo Tributário. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 120, p. 289-305, 2015.

CALDAS, Adriano Ribeiro. A prova no Processo Administrativo Tributário. *Revista de Direito*, Viçosa, v. 6, p. 13-38, 2015. Disponível em: <https://periodicos.ufv.br/ojs/revistadir/article/download/1407/702>. Acesso em: 21 abr. 2020.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda: Perfil constitucional e temas específicos*. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

CASTILHO, Paulo César Baria de. Infrações e sanções tributárias no Estado Democrático de Direito. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 66, p. 203-213, 2006. Disponível em: <https://revistadoatribunais.com.br/maf/api/tocectory?nnd=2&tocguid=brdoct&stnew=true>. Acesso em: 12 abr. 2020.

ESSADO, Tiago Cintra. Delação premiada e idoneidade probatória. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, v. 101, p. 203-227, abr. 2020.

FARO, Maurício Pereira; ALMEIDA, Mariana Arita Soares de. A prova emprestada na constituição do crédito tributário: cabimento e limites. In: *XV Congresso Nacional de Estudos Tributários*, 2018, São Paulo. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/05/Mauricio-Faro-e-Mariana-Arita.pdf>. Acesso em: 21 abr. 2020.

FRUGIS, Natália; BRITO, Bruno Limberto. A Prova no Processo Administrativo. *Âmbito jurídico*, 19 jul. 2019. Disponível em: https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-ensino-juridico/a-prova-no-processo-administrativo/#_ftn10. Acesso em: 21 abr. 2020.

GONÇALVES, Antonio Baptista. Limites na Tributação de Valores Ilícitos Recuperados da Operação Lava Jato. *Revista de Estudos Tributários*, [s. l.], ano XXI, ed. 121, p. 9-23, Maio/Junho 2018. Disponível em: http://www.bdr.sintese.com/AnexosPDF/RET_121_miolo.pdf. Acesso em: 9 fev. 2020.

HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de Renda das Empresas: interpretação e prática*. [S.l.]: Ir Publicações Ltda, 2017. Disponível em:

<http://www.crcsp.org.br/portal/publicacoes/livros/imposto-de-renda-das-empresas.pdf>. Acesso em: 20 maio 2020. p. 275.

LORENZI, Felipe da Costa de. A determinação da pena de colaboração premiada: análise da fixação dos benefícios conforme a lei nº 12.850/2013 e o supremo tribunal federal.: Análise da fixação dos benefícios conforme a Lei nº 12.850/2013 e o Supremo Tribunal Federal. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, v. 155, p. 293-337, maio 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 36. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. Tributo e atividade ilícita. *Revista de Direito Recuperacional e Empresa*, v. 3. 2017. Disponível em: <https://revistadoatribunais.com.br/maf/api/tocectory?nnd=2&tocguid=brdoct&stnew=true>. Acesso em: 14 abr. 2020.

MARRAFON, Marco Aurélio; DAYAN, Thiago. Aplicação dos efeitos tributários da denúncia espontânea na delação premiada. *Consultor Jurídico*, 13 mar. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-mar-13/opiniao-efeitos-tributarios-denuncia-espontanea-delacao>. Acesso em: 19 abr. 2020.

NOBREGA, Cristóvão Barcelos da. *História do Imposto de Renda no Brasil: Um enfoque da Pessoa Física*. Brasília: Receita Federal do Brasil, 2014. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/05/Imp.-Renda.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2020.

NUCCI, Guilherme de Souza. Código Penal comentado. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2003.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Princípios Fundamentais do Imposto de Renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (org.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a brandão machado*. Estudos em Homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998. p. 197-227.

OPERAÇÃO Lava Jato. Ministério Público Federal, [201-]. Disponível em: <http://www.mpf.mp.br/grandes-casos/lava-jato>. Acesso em: 26 abr. 2020.

OPERAÇÃO Lava Jato. *MPF*, 28 set. 2019. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/sobre/acoes-e-programas/simplificacao-tributaria/operacao-deflagrada/operacoes-e-acoes-realizadas/operacao-lava-jato>. Acesso em: 21 abr. 2020.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *O Conceito Constitucional de Renda*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 52, p. 174-185, set. 2003. Disponível em: <https://revistadoatribunais.com.br>. Acesso em: 30 maio 2020.

RIBEIRO, Fernanda Medeiros e. Análise da tributação em relação às quantias devolvidas pelos delatores da Operação Lava Jato. *Conteúdo Jurídico*, Brasília, DF, 19 abr 2020. 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: 19 abr. 2020.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2019.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Imposto sobre a renda das pessoas físicas. In: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira et al. *Tributos em Espécie: fundamentos e elementos*. Fundamentos e Elementos. Desconhecida: Campus, 2010. p. 1-26.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SEERIG, Letícia Silveira. A colaboração premiada no direito brasileiro à luz da doutrina e da jurisprudência. *Conteúdo Jurídico*, Brasília-DF, 19 abr. 2020. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/53159/a-colaboracao-premiada-no-direito-brasileiro-a-luz-da-doutrina-e-da-jurisprudencia>. Acesso em: 19 abr 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2004.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. IRPF: Regra Matriz do Imposto de Renda Pessoa Física Ano 2000. *Thomson Reuters*, São Paulo, SP, 20 jun 2020. Disponível em: <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/1val/irpf-regra-matriz-do-imposto-de-renda-pessoa-fisica-ano-2000marcelo-magalhaes-peixoto>. Acesso em: 09 jun. 2020.

COORDENADORIA DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO (TCC)

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, **Avany Eggerling de Oliveira**, aluna, regularmente matriculada, no Curso de Direito, na disciplina do TCC da 10ª etapa, matrícula nº 4153826-9, período matutino, Turma 10º D, tendo realizado o TCC com o título: “**A Tributação das Atividades Ilícitas: uma análise à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e Superior Tribunal de Justiça**”, sob a orientação do professor Rangel Perrucci Fiorin, 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, 15 de junho de 2020.



Assinatura do discente