

Universidade Presbiteriana Mackenzie
Henrique Tsuyoshi Inada

Incidência do Imposto de Renda sobre Rendimentos Provenientes do Ilícito

São Paulo
2020

Henrique Tsuyoshi Inada

Incidência do Imposto de Renda sobre Rendimentos Provenientes do Ilícito

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Eduardo de Moraes Sabbag

São Paulo

2020

Nome: INADA, Henrique Tsuyoshi

Título: Incidência do Imposto de Renda sobre Rendimentos Provenientes do Ilícito

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovado em: ____/____/____

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Eduardo de Moraes Sabbag:

Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Mestre em Direito Público e Evolução Social, pela UNESA/RJ. Professor de Direito Tributário (graduação e pós-graduação) da Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Profa. Dra. Ana Flávia Messa

Doutora em Direito Público pela Universidade de Coimbra, Portugal e Doutora em Direito do Estado pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Mestre em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Graduada em Direito pela PUC/SP. Professora da Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Profa. Dra. Irene Patrícia Nohara

Doutora e Mestre em Direito do Estado pela Faculdade de Direito da USP. Professora-Pesquisadora do Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito Político e Econômico da Universidade Presbiteriana Mackenzie.

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais, namorada, amigos e professores, pelo apoio durante o Curso de Direito e, em especial, ao meu professor e orientador Eduardo de Moraes Sabbag, por ser um dos principais responsáveis pelo meu grande interesse em Direito Tributário e pelo tempo dispendido com seus ensinamentos durante o curto tempo na Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Por fim, agradeço especialmente à minha mãe, Rosa Noriko Nishimoto Inada, pela enorme paciência de sempre e valiosas lições que ajudaram no meu crescimento profissional e, principalmente, pessoal.

RESUMO

A presente monográfica busca analisar o conceito da máxima latina conhecida como “*pecunia non olet*”, prevista no artigo 118 da Lei nº 5.172/1996 (Código Tributário Nacional), bem como a relação que este princípio exerce sobre a incidência, ou não, do Imposto de renda sobre rendimentos provenientes do ilícito. Para isso, fez-se necessário conceituar diversos aspectos deste trabalho, como a definição do que é tributo, suas características e conceitos, bem como seus princípios e especificidades.

Após, buscou-se demonstrar o conceito de rendimento ilícito e a possibilidade de o Fisco Federal cobrar o conhecido Imposto de Renda sobre tais rendimentos. Esse estudo foi realizado a partir da análise conjunta de diversas doutrinas e de casos julgados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Palavras-chave: *Pecunia non olet*; artigo 118 do Código Tributário Nacional; Imposto de Renda; Rendimentos Ilícitos; CARF.

ABSTRACT

This monograph seeks to analyze the concept of the Latin quote known as “*pecunia non olet*”, foreseen in article 118 of Law nº 5.172 / 1996 (National Tax Code), as well as the relationship that this principle has on the incidence, or not, of the Income Tax on incomes from the illicit. For that, it was necessary to conceptualize several aspects of this work, such as the definition of what is tribute, its characteristics and concepts, as well as its principles and specificities.

Afterwards, the study sought to demonstrate the concept of illicit income and the possibility of the Receita Federal do Brasil charging the well-known Income Tax on such income. This study was carried out based on the joint analysis of several doctrines and cases judged by the Administrative Council for Tax Appeals.

Key-words: Pecunia non olet; article 118 of Law 5.172 / 1996; Income Tax; CARF.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	8
2. O CONCEITO DE TRIBUTO	9
2.1. Tributo é uma prestação	10
2.2. Prestação pecuniária em moeda, ou cujo valor nela se possa exprimir.....	10
2.3. Prestação compulsória	11
2.4. Tributo deve ser instituído em lei	12
2.5. Tributo não constitui sanção por ato ilícito	12
2.5. A cobrança do tributo deve ser feita mediante atividade administrativa plenamente vinculada	12
3. ESPÉCIES DE TRIBUTO	14
3.1. Taxas.....	14
3.1.1. Taxa de polícia.....	15
3.1.2. Taxa de serviço	16
3.2. Contribuições de melhoria.....	17
3.3. Empréstimo Compulsório.....	18
3.4. Contribuições sociais	19
3.5. Contribuições Especiais.....	19
3.6. Impostos	20
4. IMPOSTO DE RENDA	22
5. PRINCÍPIO DA IGUALDADE	25
6. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	27
6.2. A relação entre o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva sob o ponto de vista do imposto de renda.....	28
7. Princípio do não confisco	31
8. Princípio do “ <i>pecunia non olet</i> ”	34
8.1. Origem e contexto histórico	34

8.2. Conceito.....	34
8.3. Positivação do <i>pecunia non olet</i> no ordenamento jurídico brasileiro e sua aplicabilidade	35
8.4. <i>Pecunia non olet</i> e o Imposto de Renda	37
9. BREVE CONCEITO DE RENDIMENTO ILÍCITO.....	39
9.1. Conceito de “renda”.....	39
9.2. Conceito de “ilicitude”	42
10. Caso concreto	43
10.1. Acórdão nº 2301005.112	43
10.2. Acórdão nº 2401-007.558.....	46
11. CONCLUSÃO.....	50
REFERÊNCIAS	51

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho visa discutir a incidência, ou não, do Imposto de Renda sobre rendimentos provenientes do ilícito sob a perspectiva do aclamado princípio do *pecunia non olet*, previsto no artigo 118 do Código Tributário Nacional.

Em um primeiro momento, será realizado uma análise sobre o conceito de tributo, um breve estudo sobre as espécies tributárias e uma análise mais aprofundada sobre o Imposto de Renda e suas especificidades, como seu fato gerador, alíquota, base de cálculo e o sujeito passivo desta obrigação tributária.

Após conceituar tributo e estudar mais a fundo o Imposto de Renda, serão apresentadas análises e explicações sobre os princípios que estão diretamente relacionados ao tema principal desta monográfica, tais quais o princípio da Isonomia; o princípio da Capacidade Tributária e o princípio do *Pecunia non Olet*, sendo que, em atenção a este último, será apresentado um estudo mais aprofundado sobre o tema, desde sua origem e contexto histórico ao seu conceito, aplicabilidade, e sua importância frente à relação entre o Fisco e Contribuinte. Em seguida, buscar-se-á explicar o conceito de “rendimento ilícito” sob a perspectiva penal e tributária.

Por fim, a partir das premissas estabelecidas no decorrer deste trabalho, serão analisados casos concretos envolvendo a tributação de rendimentos provenientes do ilícito a fim de demonstrar de que maneira o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem se comportando perante este tema.

2. O CONCEITO DE TRIBUTO

Antes de se adentrar no conceito de tributo propriamente dito, é de extrema importância destacar brevemente a relevância constitucional deste instituto. Isso porque a tributação, em outras palavras, significa a transferência de patrimônio privado, neste caso, dos contribuintes, ao patrimônio público. Esse fenômeno ocorre conforme expressamente previu o constituinte, uma vez que foi este que o autorizou a fim de proporcionar ao Estado uma forma de financiamento e um meio de obter rendimentos necessários à manutenção de suas atividades, não podendo a tributação ser interpretada como uma ofensa ou limitação ao direito de propriedade.

Entretanto, a Constituição Federal brasileira, apesar de citar a palavra “tributo” em diversas ocasiões, em nenhum momento traz ao leitor a definição do que seria um tributo. A tarefa de defini-la coube à lei complementar, conforme determina o artigo 146, inciso III, alínea *a*, da CF/88, *in verbis*:

Art. 146. Cabe à lei complementar:
I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

Assim, à lei complementar foi imposta a obrigação de definir o que seria tributo, de modo que esta definição não se daria por questões meramente didáticas, mas por mandamento próprio da Constituição, abrindo-se a possibilidade ao legislador infraconstitucional determinar o conceito de tributo.

Importante destacar que à lei complementar não cabe reinventar ou redefinir o que consta na Constituição, pois sua competência se extrai daquela, de sorte que coube ao legislador, com base nas premissas constitucionais, definir o que seria o tributo, e não inaugurar uma nova ordem jurídica.

Vale destacar também a importância de uma única lei como meio de uniformizar o sistema tributário nacional. Isso porque os Município, Estados, Distrito Federal e União necessitam de uma definição única e universal do que seja um tributo e suas peculiaridades, a fim de evitar que em uma unidade federativa uma situação hipotética seja sujeita a um regime

de natureza tributária e, em outra, a um regime de natureza diversa, o que conseqüentemente traria uma enorme insegurança jurídica ao Contribuinte.

Feito essas observações, foi na Lei nº 5.172/66, mas conhecida como Código Tributário Nacional, que se definiu o que seria tributo, conforme exigido pela Constituição Federal. Observe-se a redação de seu artigo 3º:

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

Para melhor interpretar e compreender o conceito de tributo, passa-se adiante a analisar, pormenorizadamente, algumas palavras e expressões utilizadas pelo legislador complementar para definir tributo.

2.1. Tributo é uma prestação

A primeira expressão que devemos observar na leitura da definição de tributo é que este se trata de uma prestação. Significa dizer que o tributo não é devido simplesmente porque o Fisco e a Lei assim o determinam, mas sim porque existe uma relação jurídica e uma obrigação entre Estado e o contribuinte que legitimam a cobrança.

Conseqüentemente, pode-se concluir que uma vez feito o pagamento do tributo pelo contribuinte, ou seja, o cumprimento da prestação, restará encerrado o vínculo obrigacional entre Fisco e sujeito passivo. Assim, não há que se falar em uma relação infinita, mas em uma relação que tem fim quando o sujeito passivo cumprir com sua obrigação perante o Fisco.

2.2. Prestação pecuniária em moeda, ou cujo valor nela se possa exprimir

Nesta expressão, extrai-se que somente é tributo aquilo cuja prestação pode se dar através de pecúnia, como a moeda, por exemplo. Assim, não pode ser considerado tributo aquelas obrigações prestadas ao Estado que não possuem natureza pecuniária, como as requisições em caso de guerra e o serviço militar, uma vez que não se tratam de obrigações de “dar”, mas obrigações de “fazer”.

Além disso, existem casos em que o tributo não é pago em moeda propriamente dita, mas com um selo ou estampilha que, ao serem utilizados, são considerados meio de pagamento de tributo. Como exemplo, pode-se citar os selos que são colocados nas embalagens de cigarro

e bebidas. Assim, a estampilha, que tem seu valor expresso em moeda, é uma das formas de pagamento do tributo, conforme determina o artigo 162 do Código Tributário Nacional:

Art. 162. O pagamento é efetuado:

I - em moeda corrente, cheque ou vale postal;

II - nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico.

§ 1º A legislação tributária pode determinar as garantias exigidas para o pagamento por cheque ou vale postal, desde que não o torne impossível ou mais oneroso que o pagamento em moeda corrente.

§ 2º O crédito pago por cheque somente se considera extinto com o resgate deste pelo sacado.

§ 3º O crédito pagável em estampilha considera-se extinto com a inutilização regular daquela, ressalvado o disposto no artigo 150.

§ 4º A perda ou destruição da estampilha, ou o erro no pagamento por esta modalidade, não dão direito a restituição, salvo nos casos expressamente previstos na legislação tributária, ou naquelas em que o erro seja imputável à autoridade administrativa.

§ 5º O pagamento em papel selado ou por processo mecânico equipara-se ao pagamento em estampilha.

Além disso, há ainda no ordenamento jurídico brasileiro a possibilidade de se entregar bens para liquidar uma obrigação tributária, ou seja, avalia-se o bem a partir de seu valor em moeda e este é, em seguida, entregue ao Fisco, caso seja de seu interesse. Assim, nesses casos, apesar de a obrigação tributária nascer com natureza pecuniária, a sua prestação ou pagamento não se faz através de moeda, mas sim através da entrega de um bem, por conta da conveniência e acordo entre as partes.

2.3. Prestação compulsória

Por prestação compulsória, tem-se que o tributo não foi criado para ser pago por um ato de vontade própria do contribuinte, de modo que tal dever surge a partir de uma determinação legal. Assim, não cabe ao contribuinte qualquer juízo de escolha entre pagar ou não o tributo, pois uma vez instituído um determinado tributo, o contribuinte tem a obrigação de pagá-lo e adimplir com sua obrigação, caso contrário poderá ser imposta uma multa em seu desfavor.

2.4. Tributo deve ser instituído em lei

Conforme se extrai do conceito de tributo presente no Código Tributário Nacional, o tributo deve ser instituído em lei. Em outras palavras, significa dizer que um certo tributo somente poderá ser cobrado caso haja previsão legal, em estrito cumprimento ao princípio tributário da legalidade.

De igual modo, os demais elementos intrínsecos para o surgimento da obrigação tributária, bem como a descrição de seu fato gerador, base de cálculo, sujeito passivo e demais requisitos, devem estar previstos na lei, caso contrário não haverá tributo válido.

2.5. Tributo não constitui sanção por ato ilícito

Por este trecho da definição do conceito de tributo, extrai-se que este não pode ser imposto a alguém por descumprimento de um mandamento legal, devendo tal sanção ser aplicada mediante a aplicação de multa.

Ademais, não se pode confundir o tributo como sanção por ato ilícito e a possibilidade de se tributar um ato ilícito. Na doutrina e jurisprudência pátria, como se verá mais adiante, é pacificado o entendimento de que o resultado econômico auferido decorrente da prática de um ato ilícito não pode deixar de ser tributado, de modo que o tributo será cobrado em razão da riqueza/renda/proveito econômico, e não por conta da ilicitude do ato que as gerou. Em outras palavras, o tributo não terá seu fato gerador um ato ilícito, entretanto, este último, ao implicar um efeito econômico, será alcançado pela legislação tributária.

Assim, pouco importa, do ponto de vista tributário, a causa ou o ato (ilícito ou não) que deu origem a um proveito econômico (efeito), uma vez que o que se tributará é o efeito, e não o que o deu causa.

Demais questões relacionadas a este tema, que é de extrema importância para o presente trabalho, serão abordadas em tópico próprio mais adiante.

2.5. A cobrança do tributo deve ser feita mediante atividade administrativa plenamente vinculada

Como anteriormente dito, assim como o fato gerador, base de cálculo e alíquota, a cobrança do tributo também deve estar prevista na lei. Assim, em decorrência de uma obrigação

presente na lei, não pode a Administração Tributária escolher se um determinado tributo será cobrado ou não, nem de quem ela o fará, não podendo, por vontade própria, dispor da sua obrigação de cobrar o pagamento de um tributo.

Em resumo, à Administração Tributária cabe seguir a determinação legal, não podendo exercer qualquer juízo de conveniência e oportunidade em sua atividade de cobrança de tributo.

3. ESPÉCIES DE TRIBUTO

Fala-se em espécies tributárias porque não é possível reunir todas em um único conceito, dado que possuem características e qualidades próprias que as distinguem. Entretanto, todas elas enquadram-se no gênero “tributos”, ou seja, o regime jurídico dos tributos aplica-se a todas as espécies tributárias, sendo este o fator comum dentre elas.

Deste modo, mesmo havendo características em comum que possibilitam reunir as diversas espécies de tributo em um mesmo gênero comum, por óbvio, existem peculiaridades que as diferenciam, conforme será abordado no decorrer deste tópico.

3.1. Taxas

O conceito de taxa, bem como as possíveis hipóteses para sua cobrança e instituição foram definidas pelo constituinte, de acordo com o artigo 145, inciso II, da Constituição Federal. Observe-se:

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

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

Assim, a partir de uma atividade Estatal que pode caracterizar uma prestação de serviço público específico e divisível ou caracterizar o exercício de poder de polícia, é que se pode cobrar as taxas.

Ambas as hipóteses preveem situações em que houve uma despesa estatal causada por algum indivíduo, de modo que não se pode cobrar de toda a coletividade um serviço prestado a um contribuinte apenas. Conclui-se, também, que a taxa é cobrada em decorrência de um serviço prestado pelo Estado, podendo-se dizer que as taxas são as contraprestações que o contribuinte deve pagar ao Estado em razão de sua atuação em função do primeiro.

A seguir, serão estudadas as espécies de taxa existentes no ordenamento jurídico brasileiro.

3.1.1. Taxa de polícia

Apesar de sugerir uma relação com o Direito Penal, o conceito jurídico de poder de polícia não se confunde com a polícia atuante no ramo penal. Para o Direito Tributário, o conceito de taxa de polícia se extrai do artigo 78 do Código Tributário Nacional:

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

Pode-se observar que o Código Tributário Nacional trouxe um conceito bem amplo sobre o que seria poder de polícia. Um estudo mais aprofundado, no entanto, permite definir como “poder de polícia” o poder de fiscalização que a Administração Pública exerce sobre todos os administrados, com o intuito de disciplinar o exercício da liberdade e da propriedade, atuando como agente fiscalizador em harmonia com o interesse coletivo, não se podendo confundir tal conceito com as atividades de segurança pública ou manutenção da ordem.

Assim, em prol de toda a coletividade e visando sua segurança, a Administração Pública pode limitar certos direitos individuais que de certa forma afetem essa coletividade. A título de exemplo, pode-se citar a taxa de licença para funcionamento de atividades comerciais e industriais, que decorre do exercício do poder de polícia. Tal taxa é imposta em razão da atividade estatal de zelar pela manutenção da ordem pública, inspeção e fiscalização do ambiente, bem como as condições de higiene, segurança e licitude da atividade.

Em outras palavras, sempre que a Administração Pública efetuar atos relacionados à autorização, dispensa, isenção, fiscalização e autorização de funcionamento, tais atos ensejarão cobrança de taxa de polícia.

É relevante também destacar a redação dada pelo legislador ao parágrafo único do artigo 78 do Código Tributário Nacional:

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

Portanto, a partir do quanto aqui demonstrado e pela norma acima citada, é possível fazer uma importante conclusão a respeito da taxa de polícia: somente pode ser cobrada a partir do momento que se der um efetivo exercício do poder de polícia por parte da Administração Pública, não havendo que se falar em uso potencial ou disponibilidade do serviço.

3.1.2. Taxa de serviço

Conforme se extrai do conceito de taxa, sua cobrança também pode se dar através da prestação de serviços públicos específicos e divisíveis ou a partir de sua disposição ao contribuinte. Os serviços públicos vêm disciplinados no artigo 79 do Código Tributário Nacional:

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas;

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

Algumas considerações devem ser tecidas a respeito das características presentes no serviço público. A primeira delas, refere-se à ideia da utilização potencial de um serviço. Como muito bem explica o jurista Luís Eduardo Schoueri:

“Tal ideia apenas se explica quando se lê que a taxa não é cobrada na hipótese em que o contribuinte não utiliza um serviço, dentro do exercício de sua liberdade; a taxa é cobrada se o contribuinte não utilizou o serviço mas deveria tê-lo utilizado, já que a utilização deste era compulsória”¹

Assim, quando o Código Tributário Nacional trata da utilização em potencial, estar-se-á diante de uma situação em que o serviço foi oferecido ao contribuinte, mas este deixou de utilizá-lo. Neste ponto, é importante destacar que o serviço deve ser disponibilizado pela Administração Pública ao contribuinte de maneira efetiva, de modo que a utilização potencial ou efetiva deve caber a este último.

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. Editora Saraiva Jur, 9ª edição, p. 190.

A característica da especificidade trata da possibilidade de se medir em unidades o serviço público prestado. Significa dizer que deve ser possível realizar a identificação do serviço prestado singularmente a um determinado usuário, sendo possível determinar seu começo e seu fim. Como exemplo, pode-se citar a emissão de um passaporte, onde uma taxa é cobrada para cada serviço utilizado pelo contribuinte, sendo que cada taxa é cobrada para um serviço específico.

Já pela característica da divisibilidade extrai-se a ideia que os serviços a serem remunerados por meio de uma taxa devem ser impostos ao contribuinte que utilizou o serviço, e não à coletividade. Assim, os serviços divisíveis são aqueles que são suscetíveis de utilização, de maneira separada, por cada um dos usuários.

Um dos exemplos clássicos utilizados pela doutrina para tratar de um dos casos em que não se pode instituir a cobrança de taxa, é a taxa de iluminação pública. Por meio desta, pretendia-se cobrar pelo serviço de iluminação pública dos respectivos moradores das ruas beneficiadas. Entretanto, justamente por não se tratar de serviço divisível, ou seja, não é possível determinar o proveito da iluminação pública de cada usuário individualmente, o Poder Judiciário, por meio da Súmula Vinculante 41², determinou que o serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.

3.2. Contribuições de melhoria

A contribuição de melhoria vem compreendida no artigo 145, inciso III, da Constituição Federal, que assim dispõe:

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Tal espécie tributária foi instituída no ordenamento jurídico brasileiro tendo em vista que, em certas ocasiões, a realização de obras públicas por conta da Administração Pública pode beneficiar a certos grupos que residem em localidades próximas à obra.

Assim, apesar de a realização de uma obra pública visar um benefício coletivo da sociedade como um todo, o que, em tese, justificaria a cobrança igualitária entre todos, seria

² Súmula Vinculante nº 41: O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.

injusto fazê-lo sendo que somente alguns se beneficiariam diretamente da obra. Ora, é o que ocorre nos casos em que a Administração realiza uma obra criando uma nova estação de metrô. Por óbvio, tal obra beneficiaria imediatamente os moradores que vivem ao redor desta nova estação, com a valorização de seus imóveis, sendo a estes moradores imposta a contribuição de melhoria.

Importante, por fim, frisar que o limite da contribuição de melhoria imposta aos proprietários de imóveis beneficiados por uma obra pública é o valor correspondente à valorização do imóvel e cujo limite total é o custo da obra.

3.3. Empréstimo Compulsório

Essa espécie tributária encontra sua previsão legal no artigo 148 da Constituição Federal:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

De início, lê-se que se trata de um tributo de competência federal, uma vez que somente a União pode instituir o empréstimo compulsório.

Tal tributo foi criado para atender, conforme o texto constitucional, a necessidades extraordinárias e urgentes da União, ou seja, não há um ato do contribuinte ou do Estado que enseje tal cobrança, sendo que a simples necessidade deste último é suficiente para que se institua um empréstimo compulsório, caso presente uma das situações previstas nos incisos I e II do artigo 148.

Por fim, deve-se destacar que a lei complementar que instituir o empréstimo compulsório deve prever sua finalidade, os motivos que o ensejaram, o modo que ocorrerá a devolução (uma vez que se trata de empréstimo) e o momento de devolução do valor.

3.4. Contribuições sociais

As contribuições sociais são um instrumento de atuação da União na esfera social, se prestando aos custeios da Seguridade Social (caráter arrecadador) e dos Serviços Sociais Autônomos (caráter parafiscal), o que, *per si*, justificam serem cobradas de toda a sociedade.

Tal espécie de tributo está previsto no artigo 149 da Constituição Federal:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Assim, as contribuições sociais são um tributo que tem destino próprio, uma vez que sua arrecadação é obrigatoriamente direcionada para o financiamento da atuação do Estado em determinado setor da sociedade.

3.5. Contribuições Especiais

As contribuições especiais, assim como as contribuições sociais, estão previstas no artigo 149 da Constituição Federal, acima transcrita, e são de competência da União. De igual modo, as contribuições especiais também tem um destino próprio, ou seja, há um vínculo entre a receita e a causa da criação da contribuição.

Assim, as CIDEs (Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico) fornecem recursos para a União para que este efetue intervenções no universo econômico do país. Além disso, para se adotar uma CIDE, a União deve delimitar seu campo de atuação e o motivo de o estar fazendo, bem como definir a destinação dos recursos arrecadados, de modo que os sujeitos passivos desta obrigação devem estar relacionados ao setor econômico atingido.

Por outro lado, as contribuições de interesse de categoria profissional ou econômica, são uma espécie de contribuição especial que é voltada para prover recursos para a União atuar no interesse das respectivas categorias. Por óbvio, os custos para manter as autarquias responsáveis pela fiscalização do exercício de determinadas profissões (como a CRM, CREA, CRP, entre outros) devem ser suportados por aqueles profissionais de cada categoria, não sendo cabível opor tal obrigação perante terceiros estranhos à profissão.

3.6. Impostos

Feitas breves considerações a respeito das demais espécies tributárias, passa-se agora a analisar o imposto, que é de extrema importância para o presente trabalho.

Apesar de a Constituição Federal, em seu artigo 145, inciso I, estabelecer que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir impostos, observadas as respectivas competências de cada ente federativo, é o artigo 16 do CTN que apresenta o conceito deste tributo:

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

Extraí-se deste trecho que a principal característica do imposto é que seu fato gerador independe de uma contraprestação estatal, ou seja, há de se pagar imposto mesmo em situações desvinculadas de qualquer atividade ou serviço do Estado em relação ao contribuinte. É por essa razão que o imposto é um tributo não vinculado, uma vez que para sua cobrança, pouco importa se houve atuação direta do Estado ou não.

Deste modo, diferentemente das taxas, o fato gerador do imposto não será um ato ou atividade prestada pelo Estado, mas sim uma situação que o próprio contribuinte deu causa, como ocorre, a título de exemplo, no Imposto de Renda (cujo fato gerador é auferir renda), no Imposto de Importação (cujo fato gerador é importar mercadorias), dentre outros exemplos.

O §1º do artigo 145 da Constituição Federal, ainda dispõe que, sempre que a estrutura jurídica do imposto permitir, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo o princípio da capacidade econômica do contribuinte, ou seja, a tributação por meio do imposto deve respeitar as diferenças econômicas entre os contribuintes.

Quanto à classificação, os impostos podem ser divididos em *i*) diretos e indiretos; *ii*) federais, estaduais e municipais; *iii*) fiscal ou extrafiscal; *iv*) reais e pessoais; *v*) seletivos e não seletivos; e *vi*) cumulativos ou não cumulativos.

Imposto direto é aquele em que o sujeito passivo não tem a possibilidade de repassar para outrem o ônus tributário, como é o caso do Imposto de Renda. Já o indireto é aquele em que o sujeito passivo, neste caso, o contribuinte de direito, tem a possibilidade de transferir a obrigação tributária a outrem, denominado contribuinte de fato, como é o que ocorre com o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

Os impostos podem ser federais, municipais ou estaduais, de acordo com a competência que cada ente federativo possui para instituí-los.

Outra classificação é em relação à finalidade do imposto. Fiscal, é aquele imposto que tem como principal objetivo a arrecadação de recurso ao Estado, enquanto o imposto extrafiscal tem como finalidade estimular ou desestimular certos comportamentos dos sujeitos passivos.

Os impostos pessoais são aqueles que estabelecem diferenças tributárias em razão de condições de cada sujeito passivo, em especial atenção à sua capacidade econômica. Já o imposto real se baseia em bens físicos e aspectos objetivos do sujeito passivo.

Os impostos também podem ser classificados como seletivos e não seletivos. Os primeiros são aqueles em que a alíquota varia de acordo com a essencialidade do bem, enquanto os segundos são aqueles em que não existe diferença entre alíquotas em razão de sua essencialidade.

Por fim, o imposto cumulativo é aquele em que incidirá sobre todas as etapas de uma cadeia de circulação de determinado bem, enquanto o imposto não cumulativo é aquele em que o valor pago em etapa anterior pode ser abatido na etapa seguinte.

Feitas essas considerações a respeito do imposto, a seguir será tratado mais especificamente do Imposto de Renda, uma vez que sua compreensão é essencial para se entender o tema principal deste trabalho.

4. IMPOSTO DE RENDA

Inicialmente, explorar-se-á os aspectos do Imposto de Renda, como sua competência, sujeição passiva, alíquotas e fato gerador.

Tal imposto está previsto no inciso III do artigo 153 da Constituição Federal, que assim dispõe:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
III - renda e proventos de qualquer natureza;

A partir da simples leitura deste artigo, facilmente extrai-se que o Imposto de Renda é de competência da União Federal e que seu critério material é o fato de “auferir renda e proventos de qualquer natureza”.

Entretanto, tal expressão gerou bastante questionamentos sobre sua abrangência, de modo que é importante entender o conceito de renda e de proventos de qualquer natureza.

Foi no artigo 43 do Código Tributário Nacional que o legislador complementar tratou deste assunto, além de determinar o fato gerador do Imposto de Renda, observe-se:

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.

Vê-se que o legislador foi muito abrangente em sua definição de renda e proveitos de qualquer natureza, uma vez que a leitura deste artigo permite concluir que qualquer acréscimo patrimonial pode ser atingido pelo Imposto de Renda, ou seja, a diferença entre a receita e a despesa, independentemente se o contribuinte for pessoa física ou jurídica.

Este, inclusive, é o entendimento do tributarista Roque Carrazza, que conceitua renda como “os ganhos econômicos do contribuinte gerados por seu capital, por seu trabalho ou pela combinação de ambos e apurados após o confronto das entradas e saídas verificadas em seu patrimônio, num certo lapso de tempo”.³

Quanto ao fato gerador do Imposto de Renda, pode-se dizer que não é a renda em si, mas sim a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Tal disponibilidade se

3CARRAZZA, Roque Antônio. *Imposto sobre a Renda (perfi l constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 70.

observa quando se sabe o momento que o patrimônio do sujeito passivo foi acrescido, podendo ocorrer com o efetivo aumento patrimonial ou pela obtenção de crédito passível de ser convertido em moeda.

Superada a questão acerca do conceito de renda e do fato gerador do IR, a Constituição Federal ainda prevê os critérios constitucionais que devem reger o Imposto de Renda, quais sejam a generalidade, a universalidade e a progressividade, ambos na forma determinada em lei, de acordo com seu artigo 153, §2º, inciso I:

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

Primeiramente, o critério da generalidade visa assegurar que o Imposto de Renda abranja todos as pessoas (físicas e jurídicas) que praticarem a hipótese de incidência do imposto, ou seja, aquelas pessoas que auferirem renda ou proventos de qualquer natureza. Em outras palavras, este critério visa assegurar que não exista privilégios ou isenção a este tributo, independentemente do sujeito passivo ou situação.

O critério da universalidade impõe que todo e qualquer ganho auferido pelo sujeito passivo seja atingido pelo Imposto de Renda, inexistindo qualquer distinção de nome, origem, tipo ou espécie de ganho. Ou seja, tal critério visa impedir a exclusão ou a desconsideração de certas categorias de rendimentos da tributação, não podendo nenhuma renda ser ignorada na base de cálculo do imposto. O critério da universalidade também está implicitamente contido no artigo 43, §1º, do Código Tributário Nacional:

§ 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.

Assim, conforme se extrai da norma acima, não são somente os rendimentos produzidos em território nacional que estão sujeitos ao imposto de renda, dado que os rendimentos auferidos no exterior também devem ser tributados, salvo casos em que haja acordos de bitributação.

Por fim, o critério da progressividade estipula que quanto maior for a renda auferida, ou seja, a base de cálculo do IR, maior será a alíquota que deverá ser aplicada. Este critério estipulado pela Constituição Federal faz com que o IR tenha um caráter extremamente pessoal,

uma vez que tem estrita ligação com os princípios tributário da isonomia e capacidade contributiva, que serão estudados em capítulos próprios.

Em relação à sujeição passiva do Imposto de Renda, conforme determina o artigo 45 do CTN, o sujeito passivo desta obrigação tributária será aquele (pessoa física ou jurídica) que realizar o fato descrito no critério material do IR, ou seja, auferir renda:

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.
Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Já em relação ao critério quantitativo, a base de cálculo do IR será o valor total da renda auferida pela pessoa a cada exercício financeiro, nos termos do artigo 44 do CTN:

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Desta forma, como o conceito de renda significa acréscimo patrimonial, a base de cálculo do IR pode ser obtida através do confronto das receitas (acréscimos) auferidas pelo contribuinte com as despesas (saídas), nos termos da lei.

Quanto às alíquotas, conforme tratado acima, serão diferentes de acordo com a base de cálculo, de modo que quanto maior esta última, maior será a alíquota.

5. PRINCÍPIO DA IGUALDADE

O princípio da igualdade, também conhecido como princípio da isonomia ou equidade, é de extrema importância ao Direito Tributário e vem previsto genericamente no caput do artigo 5º da Constituição Federal, ao determinar que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, observe-se:

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:

Tem-se, então, a determinação de que todos os indivíduos serão tratados igualmente perante à lei, também conhecida como igualdade formal, não sendo observada qualquer característica distintiva entre os indivíduos.

Entretanto, no mundo real, nem todas as pessoas, de fato, são iguais, uma vez que existem indivíduos que estão em determinada situação, permanente ou não, que faz com que estes indivíduos exijam uma abordagem diferente da lei. Por esse motivo, especificamente no Direito Tributário, o princípio da igualdade vem positivado no artigo 150, inciso II da Constituição Federal:

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

Percebe-se, assim, que para o Direito Tributário, o que é levado em consideração não é aquela igualdade formal estampada no artigo 5º da Constituição Federal, mas sim a igualdade material, onde se deve tratar todos de forma igual e os desiguais de forma desigual, na medida de suas desigualdades. Assim, indivíduos que se encontram em determinadas situações merecem um tratamento diferenciado em razão da sua própria diferenciação, conforme preceitua o jurista Rui Barbosa:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desiguam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da

igualdade... Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real.

Caso não houvesse esse tratamento desigual para os indivíduos desiguais, estar-se-ia perpetuando as desigualdades, o que é vedado por lei. Por esta razão, é necessário que a isonomia também esteja presente no Direito Tributário, uma vez que quando o Fisco for exercer seus poderes e atribuições perante os contribuintes, não poderá exercê-lo na mesma forma perante todos, devendo observar as diferenças materiais existentes.

Assim, ao vedar tratamento desigual para contribuintes que estejam em situações equivalentes, a Constituição Federal também proíbe que seja dado tratamento igual aos contribuintes que se encontrem em situações diversas. Entretanto, deve-se atentar ao fato de que esta desigualdade (que ensejaria um tratamento desigual), não pode ser considerada no campo da ocupação profissional ou função exercida.

6. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva, assim como o princípio da igualdade, está intimamente ligado e aplicado ao imposto de renda.

Este princípio pode ser considerado um subprincípio, uma vez que é um desdobramento do princípio da igualdade, dado que ambos buscam uma sociedade mais igualitária, menos injusta, impondo uma tributação mais pesada sobre aqueles que têm mais riqueza, ou seja, objetivam uma certa justiça fiscal.

Para o Professor Luís Eduardo Schoueri, o princípio da Capacidade Contributiva pode ser considerado o centro do qual irradiam o princípio da igualdade na tributação:

O Princípio da Capacidade Contributiva é o corolário, em matéria dos impostos, empréstimos compulsórios e contribuições sociais, do Princípio da Igualdade. Como este exige um parâmetro, a Capacidade Contributiva vem preencher a exigência do Princípio da Igualdade, conferindo critério para a comparação de contribuintes.⁴

Na Constituição Federal, tal princípio está previsto no artigo 145, §1º:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Nestes termos, a capacidade contributiva pode ser conceituada como sendo a capacidade, relativa ao contribuinte, de arcar com o pagamento de tributos. Por outras palavras, é a capacidade econômica do indivíduo de suportar o ônus tributário. Observe-se o conceito atribuído a este princípio pelo jurista Fernando Aurelio Zilveti:

A capacidade contributiva é o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica. Isso significa que as despesas públicas devem ser rateadas proporcionalmente entre os cidadãos, uma vez que esses tenham, potencial ou efetivamente, usufruído a riqueza garantida pelo Estado. Também aceita-se como definição equitativa das despesas na medida da capacidade contributiva: a divisão equitativa das despesas na medida da capacidade individual de suportar o encargo fiscal. Serve, esse princípio, de instrumento para realizar a igualdade na tributação, atribuindo tratamento desigual aos desiguais, segundo a capacidade individual para arcar com o ônus tributário, daí ser o

⁴CHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. Ed. Saraiva Jur, 9ª edição. 2019, p. 357.

princípio da capacidade contributiva considerado um corolário do princípio da igualdade.⁵

Assim, por óbvio, aquele que possui mais renda, ou seja, maior capacidade econômica, pode e deve suportar maior tributação, como é o caso do Imposto de Renda e suas alíquotas progressivas, que acompanham a base de cálculo do imposto, ou seja, a riqueza de cada contribuinte.

A aplicação deste princípio ao caso concreto visa o um tratamento fiscal mais justo, uma vez que ao se considerar as diferenças e o poder econômico entre os contribuintes, deverá a tributação ser compatível e proporcional à essas diferenças em todas as situações.

Por esse motivo, pode-se dizer que o texto constitucional não foi feliz ao incluir a expressão “sempre que possível” na aplicação do princípio da capacidade contributiva. Isso, porque muito pelo contrário, a doutrina predominante entende pela aplicação de caráter obrigatório deste princípio aos casos concretos.

Ainda, conforme Schoueri, “*a tributação segundo a capacidade contributiva pode assumir duas feições: a absoluta e a relativa*”⁶. Resumidamente, em seu aspecto absoluto (objetivo), a capacidade contributiva é um pressuposto de que o sujeito passivo tem a capacidade de suportar o ônus tributário, ou seja, é a aptidão genérica para pagar tributos, enquanto em sua acepção relativa (subjativa), a capacidade contributiva é a efetiva e concreta capacidade de cada contribuinte individualmente de arcar com tributos.

Em suma, a capacidade contributiva relativa é observada quando se opera uma verdadeira individualização do tributo, valorando-se as distintas circunstâncias pessoais de cada contribuinte, ao passo que a capacidade contributiva absoluta é verificada nos casos em que o legislador mira as manifestações objetivas de riqueza do contribuinte.

6.2. A relação entre o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva sob o ponto de vista do imposto de renda

Como anteriormente dito, a capacidade tributária está intimamente ligada ao princípio da igualdade. Este último visa o tratamento desigual aos contribuintes desiguais, na medida em

⁵CHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. Ed. Saraiva Jur, 9ª edição. 2019, p. 357.

⁶ILVETI, Fernando Aurelio. *Princípio de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 134.

que se desigualam, de modo que o tratamento diferencial se dá a partir do reconhecimento de suas diferenças.

Já pelo princípio da capacidade contributiva, como também visto, deve o Fisco tratar cada contribuinte segundo a sua capacidade de arcar com o ônus tributário, ou seja, as desigualdades existentes entre o cada contribuinte é fator decisivo no momento de se atribuir e escolher o tratamento diferencial a cada um, permitindo a distribuição do encargo fiscal a partir de um critério justo de igualdade.

Portanto, a capacidade contributiva, ou em outras palavras, a aptidão de um indivíduo de suportar o ônus tributário, pode ser considerada com um verdadeiro critério de discriminação adotado para estabelecer as diferenças entre os indivíduos, sendo a concretização do princípio da igualdade no direito tributário.

Em relação ao Imposto de Renda, como já estudado, um dos critérios presentes e aplicáveis a este imposto é a progressividade. E é exatamente através deste critério que a capacidade contributiva se expressa, dado que a progressividade do imposto existe exatamente com o objetivo de reduzir as desigualdades sociais.

Com o intuito de onerar diferentemente cada contribuinte de acordo com suas diferentes capacidades contributivas, as alíquotas aplicadas são graduadas, de modo que aquele que possui mais rendimentos deve proporcionalmente ser mais tributado. Em outras palavras, afirma Paulo César Baria de Castilho acerca da progressividade:

na aplicação de alíquotas diferenciadas, que se tornam mais elevadas na medida em que se aumenta a base imponible.⁷

Assim, as alíquotas progressivas do Imposto de Renda, como forma de exteriorização ao caso concreto do princípio da capacidade contributiva e, conseqüentemente, do princípio da igualdade, é uma das formas mais evidentes de se promover a justiça fiscal.

Entretanto, cumpre ressaltar que conforme afirma o jurista Roque Antônio Carrazza⁸, a progressividade presente no Imposto de Renda através da sistemática das alíquotas diferenciadas atende, no máximo, uma parcial progressividade. Isso, porque ainda é necessário aperfeiçoar a abordagem que se dá às diferenças de riquezas existentes entre os contribuintes.

Para tanto, seria necessário que fossem implementadas novas faixas de isenção e um maior número de alíquotas, bem como legislações que conferissem aos contribuintes maiores

⁷CASTILHO, Paulo César Baria de. *Confisco tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 93.

⁸CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 117.

deduções da base de cálculo de IR. Atualmente, pode-se realizar tais deduções com gastos referentes à saúde, educação, instrução e etc., entretanto, na prática, os gastos são muito superiores às parcelas passíveis de dedução.

Por fim, destaca-se brevemente que a tributação progressiva deve respeitar o limite de outro princípio constitucional: o princípio do não confisco, de modo que não se deve tributar o contribuinte de tal maneira que este não seja capaz de arcar com os encargos fiscais. Ou seja, as alíquotas progressivas devem sim estar presentes no ordenamento jurídico tributário, entretanto, devem ser aplicadas de modo que não gerem prejuízos no desenvolvimento de cada indivíduo, respeitando os limites daquilo que é justo e evitando exageros.

7. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO

Outro princípio tributário que também deve ser observado pelo Fisco no momento de se tributar o contribuinte, é o princípio do não confisco. Muitos estudiosos vêm debatendo sobre o real significado e a abrangência deste princípio. Para o presente estudo, no entanto, serão demonstradas suas principais características e sua relevância para a ordem jurídico-tributário nacional.

Por “confisco”, pode-se entender como o ato pelo qual se apreendem ao Fisco os bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou judicial, fundados em lei, ou seja, possui um caráter penalizante por conta da prática de um ato contrário à lei.

Para o Direito Tributário, “confisco” pode ser conceituado como o ato por parte do Estado em que ocorre a injusta transferência da totalidade ou parcialidade da propriedade de determinado contribuinte ao respectivo ente tributante, sem qualquer contraprestação financeira por este ato.

Tal entendimento pode ser extraído do artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, onde se prevê o seguinte:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Assim, vê-se que o confisco é constitucionalmente vedado, uma vez que não seria cabível permitir ao Estado, em um ato praticado na seara tributária, se apropriar injustamente de bens, patrimônio e renda do contribuinte, de forma a comprometer sua própria capacidade contributiva. Em outras palavras, não pode o Estado, através da tributação, comprometer o exercício do direito a uma existência digna do contribuinte, comprometendo a sua aptidão de suportar a carga tributária.

O que é proibido pela Constituição não é o confisco, mas sim o efeito de confisco, visto que o tributo não é uma sanção de ato ilícito, conforme já estudado. Ou seja, pode existir efeito de confisco como forma de sanção, o que não se pode admitir é o excesso de tributação que venha a configurar confisco, pois, desta forma sim, seria considerado punição ao contribuinte.

Nos brilhantes ensinamentos de Fabio Brun Goldschmidt, tal princípio:

tem a precípua função de estabelecer um marco às limitações ao direito de propriedade através da tributação, para indicar (e barrar) o momento em que a tributação deixar de lubrificar e construir o direito de propriedade (viabilizando a sua manutenção), para inviabilizá-lo. Graficamente, poderíamos dizer que a limitação via tributação termina onde começa a privação, o efeito de confisco.⁹

Nestes termos, respeitar a capacidade contributiva de cada contribuinte, ao se observar a proporcionalidade e razoabilidade na retirada do patrimônio de cada indivíduo pela tributação, é não promover o efeito de confisco, uma vez que assim será também respeitado o princípio da igualdade.

Em relação ao Imposto de Renda, a observação do princípio do não confisco também é de extrema importância. Tal imposto não pode ser tamanho a ponto que o contribuinte, seja pessoa física ou jurídica, tenha seu patrimônio ou renda mínima absorvidos pelo Fisco, mas tão somente uma parcela razoável de seus rendimentos e lucros.

Quanto à multa, cabe aqui fazer uma breve observação: é entendimento pacificado no Supremo Tribunal Federal que o princípio da vedação ao confisco também alcança as multas confiscatórias, pois apesar de não estarem inclusas no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, as multas excessivamente onerosas ferem o direito de propriedade, direito este previsto constitucionalmente, e o princípio da proporcionalidade.

Observe-se a ementa do acórdão proferido nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 551/RJ:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal.¹⁰

Posto isso, seja através da observância do princípio do não confisco ou do princípio da proporcionalidade, devem as multas confiscatórias serem consideradas ilegais, por configurarem sanção desproporcional aos contribuintes a eles imposta.

⁹GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: RT, 2003, p. 39.

¹⁰Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 551/RJ. Relator: Min. Ilmar Galvão. Brasília, 24 de outubro de 2002. DJ em 14.02.2003

Conclui-se, portanto, que o não confisco é um princípio garantidor da segurança jurídica, sendo um verdadeiro limitador constitucional ao poder de tributar conferido aos entes federativos, de modo que, com o devido zelo ao contribuinte e à sua capacidade tributária, é que será possível alcançar a proporção ideal entre o confisco e a tributação.

8. PRINCÍPIO DO “*PECUNIA NON OLET*”

Feitos estes breves estudos sobre o conceito de tributo, as espécies tributárias e mais especificamente sobre o Imposto de Renda, suas peculiaridades e os princípios que o norteiam, passa-se agora a estudar um dos princípios tributários mais importantes para a presente monográfica: o princípio do *pecunia non olet*.

O estudo desta máxima latina se dará, primeiramente, a partir de sua origem e contexto histórico, seu conceito, posituação no ordenamento jurídico tributário brasileiro, sua aplicabilidade e, por fim, sua relação com o Imposto de Renda.

8.1. Origem e contexto histórico

A expressão *pecunia non olet* originou-se na Roma Antiga. Diz-se que o antigo Imperador Romano Tito Flávio Vespasiano (traduzido do latim), visando reduzir a sujeira, o lixo e o desagradável cheiro que estavam fortemente presentes nas ruas da cidade de Roma, construiu mictórios públicos a serem utilizados pelos romanos.

Como forma de reaver o investimento despendido, o Imperador instituiu a cobrança de um tributo, extremamente semelhante à taxa de nosso ordenamento jurídico, sobre a utilização dos banheiros públicos. Seu filho, Tito, por sua vez, indignado questionou Vespasiano sobre tal exigência, dado seu caráter “malcheiroso” e esdrúxulo. Como resposta, o Imperador Vespasiano rebateu as críticas com a célebre frase: *Pecunia non olet*.

8.2. Conceito

Em português, a famosa expressão pode ser traduzida como “o dinheiro não tem cheiro” ou “o tributo não tem cheiro”. Para o tributarista Amílcar de Araújo Falcão:

Quis o imperador romano desse modo significar que o dinheiro não tem cheiro, importando essencialmente ao Estado o emprego que faça dos seus tributos e não a circunstância de reputar-se ridícula ou repugnante a fonte de que provenham.¹¹

Nesta mesma toada, o brilhante tributarista Eduardo Sabbag afirma:

¹¹FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 91.

Insta frisar que a indigitada máxima latina foi-nos apresentada pela pena de Amílcar de Araújo Falcão, lembrado por Aliomar Baleeiro, que nos conta o contexto histórico do qual emanou a conhecida expressão. Baleeiro, referindo-se ao diálogo ocorrido entre o Imperador Vespasiano e seu filho Tito, narra que este, indagando o pai sobre o porquê da tributação dos usuários de banheiros ou mictórios públicos na Roma Antiga, foi levado a crê pelo genitor que a moeda não exalava odor como as cloacas públicas, e, portanto, dever-se-ia relevar todos os aspectos extrínsecos ao fato gerador, aceitando-se, sim, a tributação sobre aqueles que utilizavam tais recintos.¹²

Em outras palavras, pouco importa se o dinheiro é “limpo”, podendo ser entendido como lícito, ou “sujo”, podendo ser entendido como ilícito. Ao afirmar que o dinheiro “não tem cheiro”, o Imperador Vespasiano pretendia dizer que o odor do que era feito nos banheiros públicos não se transmitia ao tributo pago pelo seu uso. Daí, extrai-se a ideia de que o resultado ou a vantagem obtida pela prática de atividades ilícitas pode e deve ser tributado, não se contaminando por essa ilicitude.

Assim, o que importa, de fato, é o pagamento do tributo, ou seja, o produto (ou proveito) decorrente da prática de uma atividade ilícita deve ser tributado, desde que realizado, no mundo dos fatos, a hipótese de incidência da obrigação tributária.

8.3. Positivção do *pecunia non olet* no ordenamento jurídico brasileiro e sua aplicabilidade

O consagrado princípio do *pecunia non olet* está positivado no artigo 118 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:
I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;
II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Observa-se que, apesar de não conter a expressão *pecunia non olet* em sua redação, o artigo 118 expressa exatamente a mesma ideia transmitida pelo Imperador Vespasiano séculos atrás: uma vez praticado o fato gerador (utilização do banheiro público/auferir renda provenientes de atividades ilícitas), deve-se abstrair a validade jurídica dos atos praticados pelos contribuintes, a natureza do seu objeto e os efeitos dos fatos ocorridos. Ou seja, analisa-se

¹²SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4. Ed. São Paulo, 2012, p.141.

somente a ocorrência ou não do fato gerador, pouco importando as características subjetivas que o rodeiam.

Sobre esse assunto, leciona o Professor Schoueri:

É corrente o entendimento de que o ato ilícito não pode ficar livre de tributação. Sustenta--se que a tributação incidirá em virtude de uma riqueza presente, não por conta da ilicitude, em si. Invoca-se o princípio *non olet*, que relembra frase atribuída a Vespasiano (o dinheiro não cheira), quando questionado acerca de tributo sobre o uso de latrinas públicas, implicando a irrelevância da atividade de onde provém o tributo, pois a circunstância de um ato, contrato ou negócio ser juridicamente nulo, ou mesmo ilícito, não impede que seja tributado, desde que tenha produzido efeitos econômicos (...) a lei fiscal tributa uma determinada situação econômica, e, portanto, desde que esta se verifique, é devido o imposto, pouco importando as circunstâncias jurídicas em que se tenha verificado.¹³

Em suma, as normas e legislações tributárias não podem prever hipóteses de incidência que envolvam a descrição de fatos ilícitos ou imorais, entretanto, tais comandos podem alcançar fatos que, embora sejam lícitos, foram praticados em circunstâncias que os tornam ilícitos.

A título exemplificativo, pode-se citar os serviços médicos prestados por indivíduo que não concluiu o curso de Medicina e que não possui habilitação junto ao Conselho de Medicina. Em tese, a prestação de serviço médico é atividade totalmente lícita e sua prática é descrita na hipótese de incidência da norma tributária relativa ao Imposto Sobre Serviços, ou seja, prestar serviços médicos gera a obrigação tributária de recolher ISS ao respectivo município. Neste caso, apesar de praticar ato lícito, a circunstância adicional em que o serviço médico foi prestado torna a atividade ilícita, dado que o suposto médico não possui habilitação para prestar tais serviços. Entretanto, tal circunstância adicional, que contamina a licitude do fato, é irrelevante para o Direito Tributário, de modo que o ISS ainda será devido, sem prejuízo de eventuais ações penais em face do falso médico.

Outro exemplo que pode se dar é o da clínica de abortos, onde se realizam atividades ilícitas. O serviço médico que, em tese, é lícito, se torna ilícito em razão das características do procedimento médico ali praticados. De igual modo, a ilicitude que reveste a prestação de um serviço médico não afasta a incidência de ISS. Ainda, também serão devidos os impostos sobre a renda auferida pela clínica e os profissionais que a integram, bem como os impostos patrimoniais IPTU e IPVA sobre os bens que venham a ser adquiridos por estes com a riqueza proveniente dos serviços médicos ilegais.

¹³SCHOUERI, Luiz Eduardo. *Direito Tributário*. 2ª. Ed. São Paulo: Saraiva 2012, p. 178.

Ressalta-se, também, que o princípio do *pecunia non olet* também está relacionado com o princípio da isonomia, já estudado ao longo deste trabalho. Assim, os rendimentos e riquezas obtidas através da prática de atividades ilícitas deve ser tributado como se os ganhos fossem provenientes do trabalho honesto e lícito, não podendo aquele que praticou atividades ilícitas invocar sua própria conduta ilegal para deixar de recolher o tributo sob o falso pretexto de que o fato gerador não ocorreu por conta das irregularidades que revestiram o fato.

Desse modo, o artigo 118 do CTN é perfeitamente claro ao dizer que o tributo é devido independentemente da validade jurídica dos atos ou negócios que lhe servem de fato gerador. O importante é que os fatos ou os atos tenham sido efetivamente praticados, de modo que fique demonstrado a capacidade tributária do contribuinte, deixando-se de lado eventuais vícios que os tornem ilícitos.

8.4. *Pecunia non olet* e o Imposto de Renda

Em relação ao Imposto de Renda, assim como para o Direito Tributário, pouco importa se o fato gerador do tributo – auferir renda – decorre de uma fonte lícita ou ilícita, de ato moral ou imoral, nulo ou anulável, deve-se somente analisar objetivamente o fato concreto, ignorando eventuais ilegalidades que levaram ao ganho financeiro.

Nestes termos, conforme amplamente explorado anteriormente, ao Fisco pouco importa se a renda ou o provento seja derivado de atos ilícitos: uma vez praticado a hipótese de incidência da obrigação tributária, estes devem ser obrigatoriamente tributados.

Nas palavras de Luís Eduardo Schoueri:

A circunstância dos negócios ou atos jurídicos celebrados ou praticados serem inexistentes, nulos ou anuláveis, ou terem objeto impossível, ilegal ou imoral não exclui, modifica ou difere a tributação, desde que os seus resultados efetivos sejam idênticos aos normalmente decorrentes do estado de fato ou situação jurídica que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal.¹⁴

A relação entre o princípio do *pecunia non olet* e o Imposto de Renda já foi debatido diversas vezes no ordenamento jurídico brasileiro. Inclusive, o Supremo Tribunal Federal já se

¹⁴SCHOUERI, Luiz Eduardo. *Direito Tributário*. 2ª. Ed. São Paulo: Saraiva 2012, p. 178.

pronunciou sobre o tema nos autos do HC 77.530-RS¹⁵, onde a Corte considerou válida a exigência de tributos sobre os rendimentos obtidos com o tráfico de drogas.

Naquela feita, o indivíduo estava sendo acusado na esfera criminal por tráfico de drogas em razão de comercialização de substâncias ilícitas. Ao perder a ação penal e ser condenado, o indivíduo foi então processado por supressão ou não recolhimento de tributo, em especial o Imposto de Renda, por ter deixado de recolher os tributos incidentes sobre sua atividade de venda de drogas. Em sua defesa, o indivíduo alegou que por ser considerada uma atividade ilícita, não poderia esta sofrer tributação, nos termos do artigo 3º do CTN. Entretanto, o STF, acertadamente, entendeu que a ilicitude da atividade não contamina a obrigação de recolher o IR sobre a renda auferida com o comércio de drogas, ou seja, aplicou ao caso concreto a máxima latina do *pecunia non olet*.

Portanto, pode-se concluir que o recolhimento do Imposto de Renda não está restrito somente aos casos em que a renda ou os proveitos de qualquer natureza foram obtidos através de atividades lícitas ou do trabalho honesto, uma vez que a ocorrência do fato gerador (auferir renda) já é suficiente para gerar a obrigação tributária de recolhimento do IR, independentemente da ilicitude da atividade que gerou a riqueza, nos termos do artigo 118 do CTN.

¹⁵STF, 1ª Turma, HC 77.530-RS, rel. Min. Spúlveda Pertence, j. 25.08.2998, disponibilizado no DJU em 18.09.1998, p. 7.

9. BREVE CONCEITO DE RENDIMENTO ILÍCITO

Apesar de ser um conceito bem amplo e de fácil interpretação, faz-se necessário conceituar o que seria um “rendimento ilícito” ou um “rendimento proveniente do ilícito”. Assim, em um primeiro momento, serão apresentados os conceitos tanto de “renda” como de “ilícito”, a fim de melhor exprimir a ideia da expressão formada pela junção destas palavras.

9.1. Conceito de “renda”

Assim como já abordado neste estudo, o Imposto de Renda vem previsto no artigo 153, inciso III da Constituição Federal, entretanto, não é possível extrair do texto constitucional um conceito expresso sobre o que seria “renda e proventos de qualquer natureza”. Depreende-se, no entanto, que a Carta Magna atribui a esta expressão um tal significado de acréscimo patrimonial. Conforme José Arthur Lima Gonçalves, “renda” seria a diferença entre a receita (entrada) e a despesa (saída) incorridas pelo contribuinte em determinado espaço de tempo.

Ainda, nos termos do jurista Paulo Ayres Barreto:

A expressão renda e proventos de qualquer natureza é de ser interpretada, nos estritos termos em que constitucionalmente plasmada, como acréscimo a um dado conjunto de bens e direitos (patrimônio), pertencente a uma pessoa (física ou jurídica), observado um lapso temporal necessário para que se realize o cotejo entre determinados ingressos, de um lado, e certos desembolsos, de outro. Tomaremos a expressão proventos de qualquer natureza como espécie do gênero renda, pressupondo-se sempre a verificação de efetivo acréscimo patrimonial.¹⁶

Assim, de acordo com a Constituição e entendimentos doutrinários, verificar-se-á “renda” ou “rendimento” somente se estivermos diante de uma situação onde é possível perceber um acréscimo patrimonial em determinado período.

No Código Tributário Nacional, como também já estudado, o Imposto de Renda está previsto em seu artigo 43, rememora-se:

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;

¹⁶BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto de renda e preços de transferência*, São Paulo, Dialética, 2001, p. 72.

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

Aqui, mais precisamente, o legislador tratou de especificar o que seria “renda”, bem como o que deveria se entender por “proventos de qualquer natureza”.

Assim, pela simples leitura dos incisos I e II do artigo 43 do Código Tributário Nacional, observa-se que o CTN de certa forma ratificou o entendimento do que seria “renda” adotado pela Constituição Federal: é tudo aquilo que configura um acréscimo patrimonial, seja através da renda propriamente dita ou através dos proventos de qualquer natureza. Desta forma, a lei complementar trouxe uma mesma abordagem sobre o conceito constitucional de “renda”, no sentido de que o Imposto de Renda teria como materialidade os acréscimos patrimoniais.

Salienta-se, ainda, que o conceito atribuído à “renda” pela Constituição Federal, Código Tributário Nacional e pela majoritária doutrina pátria, é o mesmo adotado pela jurisprudência.

O Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário 117.887/SP¹⁷, de relatoria do Ministro Carlos Velloso, se pronunciou no sentido de conceituar renda como “*existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso.*” Observe-se a ementa do julgado em questão:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RENDA – CONCEITO. Lei 4.506, de 30.11.1964, art. 38, CF/1946, art. 15, IV; CF/1967, art. 22, IV; EC 1/1969, art. 21, IV. CTN, art. 43. I. – Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. CF, 1946, art. 15, IV; CF/1967, art. 22, IV; EC 1/1969, art. 21, IV. CTN, art. 43. II. - Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506/1964, que institui adicional de 7% de imposto de renda sobre lucros distribuídos. III. - R.E. conhecido e provido.

Tal entendimento é o mesmo já exposto pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do Recurso Especial 1116460/SP¹⁸, onde a Corte também afirma que a renda somente se dá quando for possível verificar um aumento de riqueza. Cita-se sua ementa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. IMPOSTO DE RENDA.

¹⁷STF, RE 117887, rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, j. 11.02.1993

¹⁸STJ, REsp 1.116.460/SP, Primeira Seção, rel. Min. Luiz Fux, j. 09.12.2009.

INDENIZAÇÃO DECORRENTE DE DESAPROPRIAÇÃO. VERBA INDENIZATÓRIA. NÃO-INCIDÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. A incidência do imposto de renda tem como fato gerador o acréscimo patrimonial (art. 43, do CTN), sendo, por isso, imperioso perscrutar a natureza jurídica da verba percebida, a fim de verificar se há efetivamente a criação de riqueza nova: a) se indenizatória, que, via de regra, não retrata hipótese de incidência da exação; ou b) se remuneratória, ensejando a tributação. Isto porque a tributação ocorre sobre signos presuntivos de capacidade econômica, sendo a obtenção de renda e proventos de qualquer natureza um deles.

2. Com efeito, a Constituição Federal, em seu art. 5º, assim disciplina o instituto da desapropriação: “XXIV – a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;”

3. Destarte, a interpretação mais consentânea com o comando emanado da Carta Maior é no sentido de que a indenização decorrente de desapropriação não encerra ganho de capital, porquanto a propriedade é transferida ao poder público por valor justo e determinado pela justiça a título de indenização, não ensejando lucro, mas mera reposição do valor do bem expropriado.

4. “Representação. Arguição de Inconstitucionalidade parcial do inciso ii, do §2., do art. 1., do Decreto-lei Federal 1641, de 7.12.1978, que inclui a desapropriação entre as modalidades de alienação de imóveis, suscetíveis de gerar lucro a pessoa física e, assim, rendimento tributável pelo imposto de renda. Não há, na desapropriação, transferência da propriedade, por qualquer negócio jurídico de direito privado. Não sucede, aí, venda do bem ao poder expropriante. Não se configura, outrossim, a noção de preço, como contraprestação pretendida pelo proprietário, “modo privado”. O ‘quantum’ auferido pelo titular da propriedade expropriada é, tão-só, forma de reposição, em seu patrimônio, do justo valor do bem, que perdeu, por necessidade ou utilidade pública ou por interesse social. Tal o sentido da ‘justa indenização’ prevista na Constituição (art. 153, § 22). Não pode, assim, ser reduzida a justa indenização pela incidência do imposto de renda. Representação procedente, para declarar a inconstitucionalidade da expressão “desapropriação”, contida no art. 1., § 2., inciso ii, do Decreto-Lei 1641/1978. (Rp 1260, rel. min. Néri da Silveira, Tribunal Pleno, j. em 13.08.1987). 4. In casu, a ora recorrida percebeu verba decorrente de indenização oriunda de ato expropriatório, o que, manifestamente, consubstancia verba indenizatória, razão pela qual é infensa à incidência do imposto sobre a renda.

5. Deveras, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido da não-incidência da exação sobre as verbas auferidas a título de indenização advinda de desapropriação, seja por necessidade ou utilidade pública ou por interesse social, porquanto não representam acréscimo patrimonial.

Assim, nota-se que a jurisprudência, assim como a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional procederam, é uníssona ao se manifestar no sentido de que o conceito de “renda” pressupõe um ganho patrimonial, ou seja, um acréscimo de riqueza ao contribuinte.

9.2. Conceito de “ilicitude”

Quanto ao termo “ilicitude”, seu conceito é muito mais simples e fácil de se compreender. Por ilicitude, deve-se entender como toda conduta humana que venha a violar ou ferir algum direito, ou seja, a partir do momento em que um indivíduo pratica um ato que venha a violar o direito de outrem, estará aquele cometendo ato ilícito.

Para o Direito Tributário, ilícitos são aqueles atos que estão relacionados com o não cumprimento, por parte do contribuinte, de determinadas obrigações e prestações. Ou seja, sob o aspecto tributário, o ato ilícito ocorre quando, a partir de um comportamento omissivo ou comissivo, o contribuinte deixa de cumprir deveres jurídicos previstos na legislação tributária, prejudicando a arrecadação por parte do Fisco.

A título exemplificativo de ilícitos tributários, podemos citar a sonegação fiscal, a apropriação indébita, a evasão fiscal, a supressão de escrituração e livros, entre outros. Tais crimes são cometidos pelo contribuinte que, ao deixar de recolher em todo ou em parte, ou se negar a recolher determinado tributo – através de atos omissivos ou comissivos –, causa um enorme impacto financeiro ao Estado. Nas palavras de Ives Gandra da Silva Martins:

A descrição do tipo legal se refere tanto ao tributo como à contribuição, assim, duplamente o legislador cuidou de disciplinar o ato ilícito tributário, consubstanciando prática danosa ao fisco, consistente na supressão de documentos, tanto mecânicos, manuais, ou escrituras, impedindo destarte conhecimento pleno da realidade.¹⁹

Por outro lado, para o Direito Penal existem apenas aqueles atos taxativamente determinados na norma legal, ou seja, só poderá ser considerado fato típico aquilo que estiver prescrito em lei.

O objeto de estudo da presente monográfica, portanto, são aqueles rendimentos percebidos pelo contribuinte a partir da prática de atos ilícitos previstos na legislação penal ou na inobservância de obrigações previstas na legislação tributária.

¹⁹MARTINS, Ives Gandra. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva.

10. CASO CONCRETO

Feitas todas essas introduções e explicações necessárias para compreender o conceito de rendimento ilícito e o Imposto de Renda, bem como os princípios que regem tal tributo e suas peculiaridades, passa-se agora a analisar casos concretos envolvendo a principal temática do presente trabalho, a fim de demonstrar como a jurisprudência do CARF vem se comportando perante este tema.

10.1. Acórdão nº 2301005.112

O primeiro acórdão que será analisado será o de nº 2301005.112, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, publicada no dia 21.08.2017, assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano calendário: 2005, 2006, 2007

VERBAS DE GABINETE. PARLAMENTARES. NÃO INCIDÊNCIA CONDICIONADA. AUSÊNCIA DAS CONDIÇÕES.

1. A não incidência de imposto sobre a renda sobre as verbas de gabinete pagas aos parlamentares é condicionada a presença cumulativa dos seguintes elementos: (1) existência de norma prevendo o pagamento; (2) previsão de destinação específica na referida norma; (3) prestação de contas (Parecer PGFN nº 1.084/2007).

2. Deve incidir o imposto sobre a renda em relação aos pagamentos que superaram os limites máximos previstos nas normas regulamentadoras das verbas de gabinete e em relação aos pagamentos para os quais as contas não forma prestadas.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO. SUBSÍDIOS

A base de cálculo do imposto devido no ano calendário será a diferença entre as somas de todos os rendimentos percebidos durante o ano calendário, exceto os isentos, os não tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. INCIDÊNCIA DO PRINCÍPIO PECUNIA NON OLET.

1. A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicável a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

2. À luz do art. 118 do Código Tributário Nacional, que consagra no direito pátrio o vetusto princípio latino do pecunia non olet, 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. Auferida a renda, quer oriunda de atividade lícita ou de ilícita, impõe-se a incidência do imposto sobre a renda, independentemente da origem do rendimento. A

exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso constituiria violação do princípio de isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética e, em relação à atividade ilícita, estar-se-ia outorgando dupla benesse: o enriquecimento proveniente da atividade criminosa e a não incidência do imposto de renda.

3. Ainda que ficasse estabelecido, em ação judicial ou por qualquer outro meio, que houve o recebimento de verbas com origem ilícita, a presunção legal de omissão de rendimentos somente seria elidida caso estabelecida a correlação de cada depósito com a sua origem, com coincidência de datas e valores.

4. Qualquer que seja a origem da renda obtida, eventos futuros, como seu consumo, doação, arresto, penhora ou perdimento, não possuem o condão de descaracterizá-la retroativamente.

SOBRESTAMENTO DO JULGAMENTO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PENDÊNCIA DE JULGAMENTO DE AÇÃO JUDICIAL. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste qualquer regra processual administrativa que possibilite a suspensão do julgamento administrativo fiscal na pendência de feito cível.²⁰

Trata o presente caso de auto de infração lavrado contra o contribuinte Cícero Paes Ferro por meio do qual se buscou a cobrança de Imposto de Renda de Pessoa Física em razão de suposta omissão de rendimentos, no valor total de R\$ 2.374.815,39, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora.

O contribuinte era um dos investigados na Operação Taturana (operação promovida pela Polícia Federal deflagrada em dezembro de 2007, por meio da qual se investigava uma organização criminosa instalada na Assembleia Legislativa de Alagoas que era acusada de praticar fraudes em relação ao Imposto de Renda) e, por meio de autorização judicial, seu sigilo bancário e informações pessoais foram transferidas para a Receita Federal.

Durante o processo de fiscalização, o Fisco Federal solicitou diversas informações junto ao contribuinte, como comprovação da origem dos recursos depositados em suas contas bancárias, documentações referentes às verbas de gabinete recebidas da Assembleia Legislativa de Alagoas e aos rendimentos auferidos e aos bens móveis da propriedade do contribuinte.

Ao ser intimado, o contribuinte se limitou a afirmar que já havia prestado contas quanto à utilização das verbas de gabinete e que era impossível fornecer a documentação comprobatória solicitada em fiscalização.

Após ter sua impugnação julgada improcedente em primeira instância administrativa, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, por meio do qual alegava, no tocante ao que interessa e se relaciona ao presente trabalho, sinteticamente, que as verbas de gabinete pagas

²⁰CARF, Acórdão nº 2301005.112, CARF 1ª Turma, 2ª Seção. Processo nº 14751.002720/2009-78. Relator João Bellini Júnior; Publicação DOU: 21/08/2017.

pela Assembleia Legislativa de Alagoas não se configuram como renda, uma vez que possuem natureza indenizatória, ou seja, não seriam passíveis de serem tributadas pelo Imposto de Renda. Além disso, caso fosse confirmado que houve desvio de verbas do gabinete, o contribuinte afirma que eventual sentença condenatória que o obrigasse a restituir aos cofres públicos os valores adquiridos ilicitamente teria o condão de impedir as consequências tributárias, ou seja, a tributação pelo IRPF, uma vez que não se estaria configurado o acréscimo patrimonial.

Por outro lado, entendeu o nobre relator que os valores recebidos a título de verba de gabinete seriam passíveis de sofrer tributação, uma vez que tais valores ultrapassaram os limites previstos em lei e por não ter havido a adequada prestação de contas dos valores recebidos.

Assim, os rendimentos obtidos a título de verba de gabinete somente poderiam ser classificados como não tributáveis (em razão de seu caráter indenizatório) se realmente destinados a ressarcir os gastos do parlamentar, o que não foi comprovado pelo contribuinte através da prestação de contas. Em outras palavras, os valores obtidos por meio da verba de gabinete perderam seu caráter indenizatório e configuraram um verdadeiro rendimento e acréscimo de riqueza ao patrimônio do contribuinte, passíveis de serem tributados pelo imposto de renda, ainda que obtidos através de ato ilícito.

Para fundamentar seu voto, o ilustre conselheiro assim expôs:

Diga-se de passagem, quanto à possibilidade de tributação da renda auferida em razão de atividade ilícita, que pacífica e profusa jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal a admitem, à luz do art. 118 do Código Tributário Nacional.

Tal dispositivo consagra no direito pátrio o vetusto princípio latino do pecunia non olet, 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.

Auferida a renda, quer oriunda de atividade lícita ou de ilícita, impõe-se a incidência do imposto sobre a renda, independentemente da origem do rendimento.

A exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso constituiria violação do princípio de isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética e, em relação à atividade ilícita, estar-se-ia outorgando dupla benesse: o enriquecimento proveniente da atividade criminosa e a não incidência do imposto de renda.

Ora, a fundamentação utilizada no acórdão é exatamente o objeto de estudo deste trabalho: uma vez ocorrido o fato gerador do Imposto de Renda, ou seja, uma vez auferido renda ou proveitos de qualquer natureza ao patrimônio do contribuinte, incidirá sobre este rendimento o imposto sobre a renda, independentemente se percebido através da prática de atos ilícitos.

Conforme mencionado no acórdão, aplica-se ao caso concreto o princípio do *pecunia non olet*, positivado na legislação pátria no artigo 118 do Código Tributário Nacional. Assim, ao Fisco pouco importa se a renda foi gerada a partir de atividade lícita e trabalho digno ou se através da prática de crime, o que importa é a ocorrência do fato gerador do IR.

Ainda, o acórdão traz à tona um dos princípios que norteiam o Direito Tributário e o Imposto de Renda: isonomia fiscal. Não seria cabível permitir que o contribuinte que auferiu renda por meios ilícitos ficasse isento de recolher o Imposto de Renda simplesmente por ter obtido a riqueza através da prática de condutas ilegais. Agir de modo contrário implicaria em beneficiar e valorizar o crime, pois além de incitar a prática de atos ilícitos, o contribuinte ficaria isento de recolher o IR sobre o rendimento obtido.

Assim, nesse primeiro acórdão, vê-se que os nobres conselheiros se posicionaram no mesmo sentido daquilo que vem sendo exposto ao longo deste trabalho.

10.2. Acórdão nº 2401-007.558

O segundo acórdão que será analisado será o de número 2401-007.558, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, de relatoria do Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro e publicada no dia 27.03.2020, cuja ementa segue transcrita:

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

Ano-calendário: 2010, 2011

PRAZO DECADENCIAL. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 72

Diante da caracterização da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial desloca-se para art. 173, I, do CTN, por força da parte final do art. 150, § 4º, do CTN.

PRAZO DECADENCIAL. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. SÚMULA CARF Nº 123.

Imposto de renda retido na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional.

PRAZO DECADENCIAL. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. SÚMULA CARF Nº 38.

Os rendimentos tributáveis omitidos de declaração de ajuste anual têm seu fato gerador a ocorrer no dia 31 de dezembro do ano-calendário e esse entendimento se aplica inclusive ao fato gerador do imposto sobre a renda da pessoa física pertinente à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada.

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. PROVAS EMPRESTADAS.

A ausência de transitado em julgado no processo judicial do qual foram colhidas provas não é fato impeditivo ao lançamento tributário, ante a inexistência de qualquer norma em tal sentido.

EMPRESAS NO EXTERIOR. OPERAÇÃO EFETIVAMENTE REALIZADA. RECLASSIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS. PESSOA FÍSICA.

Sendo os valores percebidos pelo autuado, desde o nascedouro, retribuição por negócio ilícito, ainda que eventualmente a legislação do local de constituição das empresas por meio das quais o recorrente recebeu no exterior os valores ilícitos admita a criação de empresas meramente formais, isso não altera a constatação de que o real titular dos rendimentos era o autuado, impondo-se o reconhecimento do cabimento da reclassificação empreendida pela fiscalização e o lançamento com base na operação ilícita realizada efetivamente pela pessoa física.

RENDIMENTOS ILÍCITOS. PERDA. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. EFEITOS.

Os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas ou percebidos com infração à lei são tributáveis (pecunia non olet) e o posterior consumo, deterioração, bloqueio ou expropriação em ação penal não descaracteriza a anterior existência de renda e acréscimo patrimonial.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

O art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, estabeleceu presunção legal de omissão de rendimentos a autorizar o lançamento do imposto correspondente sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 2.

Não cabe ao CARF afastar aplicação de multa de ofício qualificada sob a alegação de inconstitucionalidade da legislação de regência.²¹

Desta feita, o contribuinte, sr. Renato de Souza Duque, foi um dos investigados em uma das operações promovidas pela Polícia Federal mais conhecidas nacionalmente e internacionalmente: a Operação Lava Jato²². Nas palavras do ilustre conselheiro relator, “*O fiscalizado omitiu, de forma consciente e voluntária, rendimentos recebidos nos anos-calendário de 2010 e 2011, decorrentes de vantagens indevidas, recebidas em espécie, em obras de arte, pagamentos de reforma e compra de imóvel e depósitos em contas no exterior com o objetivo de ocultação e dissimulação dos valores, em conluio com os operadores de esquema de corrupção na PETROBRÁS*”.

Em sua defesa, e no que concerne ao presente estudo, o contribuinte alegou que as vantagens e rendimentos obtidos ilicitamente não eram passíveis de serem tributados sequer

²¹CARF, Acórdão nº 2401-007.558, CARF 1ª Turma, 2ª Seção. Processo nº 14751.002720/2009-78. Relator José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro; Publicação DOU: 27/03/2020.

²²<http://www.mpf.mp.br/grandes-casos/lava-jato/entenda-o-caso>. Acessado em 15/05/2020.

chegaram a integrar seu patrimônio. Além disso, alega que quase a totalidade da base tributável atuada já fora integralmente confiscada pelo Estado.

Entretanto, o acórdão posicionou-se em sentido diametralmente oposto. Observe-se o trecho em que o ilustre relator tratou sobre a possibilidade de se tributar os rendimentos percebidos pelo contribuinte através da prática de ilícitos:

Possibilidade de tributação. O próprio recorrente reconhece expressamente que os valores omitidos foram subtraídos indevidamente da Petrobrás, mas no seu entender estariam apenas “hipoteticamente” na sua esfera de poder.

A alegada precariedade da titularidade dos rendimentos em razão de terem sido obtidos por conta da corrupção havida na Petrobrás não descaracteriza o fato gerador do imposto sobre a renda, eis que efetivamente existiu renda, ainda que ilícita (*pecunia non olet*), caracterizada pela ilegal apropriação pelo atuado de valores pertencentes à Petrobrás, a configurar a disponibilidade econômica/jurídica.

O posterior consumo, deterioração, bloqueio ou expropriação em ação penal não descaracteriza a anterior existência de renda e acréscimo patrimonial, não havendo que se falar em confisco em razão da constituição do crédito tributário (CTN, arts. 3º, 43, 116 e 118; Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º; Lei nº 4.506, de 1964, art. 26; e RIR/99, art. 55).

Novamente, nota-se que o CARF se posicionou contra a postura ilegal adotada pelo contribuinte e pela falha tentativa de se esquivar de suas obrigações tributárias, com a escusa de que os rendimentos obtidos de forma ilícita não seriam tributáveis.

A aplicação do artigo 118 do Código Tributário Nacional, ou em outras palavras, o princípio do *pecunia non olet*, é evidente e obrigatória ao presente caso. Ora, conforme tratado em capítulo próprio, para o Fisco pouco importa a natureza da renda ou do proveito de qualquer natureza obtido pelo contribuinte, o que importa, ao final das contas, é a ocorrência ou não do fato gerador que, no caso do Imposto de Renda, é o fato de auferir renda ou o acréscimo de riqueza ao patrimônio do contribuinte.

Assim, mesmo que a renda do sr. Renato Duque tenha sido obtida através de apropriação indevida de valores pertencentes à Petrobrás, fato é que esses valores chegaram a ficar disponíveis ao contribuinte atuado, ou seja, foi auferida renda, o que, *per si*, é suficiente para gerar a tributação pelo Imposto de Renda.

Ainda, o acórdão vai além e afirma que a posterior consumação, deterioração, bloqueio ou expropriação da renda e do acréscimo patrimonial auferidas pelo contribuinte não possui o condão de descaracterizar o fato gerador do Imposto de Renda, dado que a renda já fora auferida e o crédito tributário já constituído, independentemente do que ocorreu com a riqueza posteriormente.

Tal conclusão está completamente em harmonia com o quanto explorado ao longo deste trabalho, dado que em atenção ao princípio da isonomia, não se poderia cogitar a ideia de se não tributar a renda auferida ilegalmente enquanto a renda auferida de forma lícita é tributada pelo Imposto de Renda. Além disso, o caso tratado no acórdão envolve a vultosa quantia de R\$ 11.729.820,17 a título de Imposto de Renda, o que evidencia a sua enorme capacidade contributiva, princípio também já estudado aqui.

Portanto, percebe-se que, novamente, o CARF acertadamente decidiu pela tributação através do Imposto de Renda sobre a renda e acréscimos patrimoniais auferidos mediante a prática de atos ilícitos por parte dos contribuintes.

11. CONCLUSÃO

Conclui-se, portanto, que independentemente da natureza da renda ou dos proventos de qualquer natureza que o contribuinte auferir, serão estes alvos de tributação pelo Imposto de Renda pela Receita Federal do Brasil.

Deve-se manter em mente um dos princípios do Direito Tributário de origem mais antiga: o *pecunia non olet*. Conforme demonstrado, este princípio visa proporcionar um tratamento equitativo entre os contribuintes perante o Fisco, uma vez que ela não permitirá que os rendimentos obtidos de forma ilícita sejam isentos de tributação, evitando uma verdadeira forma de promover a criminalidade.

Nesse sentido, é importante observar que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem se comportando adequadamente quando o assunto é tributação dos rendimentos ilícitos, dado que é pacificado o entendimento de que o Imposto de Renda incidirá sobre os rendimentos e riquezas obtidos tanto de maneira lícita, através do trabalho honesto, quanto de maneira ilícita, através da corrupção, desvio de verbas e etc.

Assim, o princípio do *pecunia no olet*, positivado no artigo 118 do Código Tributário Nacional, vem mostrando ser um importantíssimo mecanismo para o combate à criminalidade, dado que muitas vezes é através das fiscalizações promovidas pela Receita Federal que se descobrem esquemas de corrupção, de omissão de rendimentos, desvio de verbas, etc. Assim, ao verificar os rendimentos de certo contribuinte, caso a Receita Federal não enxergar a origem e a natureza de tais rendimentos e acréscimos patrimoniais quando do cruzamento de informações, muitas vezes serão instauradas investigações que gerarão ações cíveis e penais, além das questões tributárias.

Do mesmo modo, investigações policiais na esfera penal tem consequências na esfera tributária, pois a descoberta da prática de atos ilícitos, como exploração do jogo do bicho, tráfico de drogas, corrupção e etc., será de extrema importância tanto para a justiça em si quanto para o Fisco. Isso, porque a prática de tais atividades ilegais com certeza envolve e objetiva a obtenção de riqueza, ou seja, renda. Esta, por sua vez, é objeto de tributação pelo Imposto de Renda e será tributada ignorando-se sua origem, natureza, ou a forma pelo qual foi auferida.

Desse modo, o presente estudo procurou demonstrar a importância deste princípio na atualidade em que vivemos, dado que a prática de crimes visando a obtenção de riqueza vêm sendo cada vez mais comuns e rotineiros.

REFERÊNCIAS

BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto de renda e preços de transferência**, São Paulo, Dialética, 2001.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a Renda (perfi I constitucional e temas específicos)**. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CASTILHO, Paulo César Baria de. **Confisco tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: RT, 2003.

MARTINS, Ives Gandra. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4. Ed. São Paulo, 2012.

SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Direito Tributário**. 2ª. Ed. São Paulo: Saraiva 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. Editora Saraiva Jur, 9ª edição.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípio de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Henrique Tsuyoshi Inada,

aluno(a), regularmente matriculado(a), no Curso de Direito, na disciplina do TCC da 10ª etapa, matrícula nº 4152111-0, Período Matutino, Turma D,

tendo realizado o TCC com o título: Incidência do Imposto de Renda sobre rendimentos provenientes do ilícito

sob a orientação do(a) professor(a): Eduardo de Moraes Sabbag

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.

Henrique Tsuyoshi Inada

Assinatura do discente