

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKEZIE

IZABELLA LETÍCIA RODRIGUES SAMPAIO

TRIBUTAÇÃO DOS ATOS ILÍCITOS

SÃO PAULO

2020

IZABELLA LETÍCIA RODRIGUES SAMPAIO

TRIBUTAÇÃO DOS ATOS ILÍCITOS

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

ORIENTADOR: Professor Dr. Eduardo de Moraes Sabbag

São Paulo

2020

IZABELLA LETÍCIA RODRIGUES SAMPAIO

TRIBUTAÇÃO DOS ATOS ILÍCITOS

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

Aprovada em ___/___/___

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Eduardo de Moraes Sabbag
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Dedico esse trabalho à minha família, principalmente, à minha mãe, Fabiana, e à minha avó, Eliza, por sempre estarem comigo e me fazerem ser a mulher que sou hoje.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por guiar meus passos e por me dar coragem e força para eu realizar meus sonhos, como esse de efetuar a graduação no curso de Direito em uma prestigiada universidade.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Eduardo de Moraes Sabbag, por me escolher como orientanda, por possibilitar a realização deste trabalho e por me inspirar para ser uma discente aplicada que almeja a carreira acadêmica no futuro.

Aos docentes da Faculdade de Direito Mackenzie, por possibilitar essa incrível trajetória e por me moldar, na medida do possível, para ser uma profissional ética e capacitada.

Aos meus colegas de turma, por me ajudarem nessa trajetória acadêmica.

RESUMO

O presente estudo trata de averiguar a viabilidade de se tributar um fato jurídico tributário que tenha sido praticado com a utilização de meios ilícitos, de modo que a ilicitude não contamine o fato, podendo, assim, ser desconsiderada para fins fiscais. Em outras palavras, analisar-se-á a viabilidade de "tributar-se 'apesar' do ilícito"¹.

Por anos, a jurisprudência e a doutrina está dividida entre a tributação ou não dos atos ilícitos, diante da suposta antinomia com artigo 3º do Código de Tributário Nacional, imoralidade em se tributar algo que o Estado prevê em outras legislações como proibido, entre outros argumentos.

Diante da existência de uma gama de teses a favor e contra, será demonstrado a possibilidade de tributação de atos ilícitos, seja através do IR, seja através do ISS, por exemplo, desde que observada determinadas condições, como os rendimentos e proventos não terem sido submetidos ao confisco.

Palavras-chave: Ilicitude, Princípio do *Non Olet*, Tributação, Impostos

¹ ANDRADE, Paulo Roberto. **Tributação de Atos Ilícitos e Inválidos**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p.124

ABSTRACT

This study deals with the feasibility of taxing a legal tax fact that has been practiced with the use of illicit means, so that the illegality does not contaminate the fact, and can therefore be disregarded for tax purposes. In other words, the feasibility of "taxing yourself" despite "the illicit" will be analyzed.

For years, jurisprudence and doctrine has been divided between the taxation or not of illicit acts, given the alleged antinomy with article 3 of the National Tax Code ("CTN"), immorality in taxing something that the government provides for in other legislation as prohibited, among other arguments.

In view of this range of theses for and against, the possibility of taxing illegal acts will be demonstrated, either through the IR or through the ISS, for example, provided certain conditions are observed, such as income and earnings not having been subject to confiscation.

Keywords: Illicitness, Non Olet Principle, Assessment, Taxes

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	PRINCÍPIO DO <i>PECUNIA NON OLET</i>	11
2.1	Anteprojeto do Código Tributário Nacional <i>versus</i> Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966)	13
2.2	Teses sobre a possibilidade de haver incidência de tributos sobre os atos ilícitos sob perspectiva do <i>pecunia non olet</i>	15
3	PRINCÍPIOS DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SEUS REFLEXOS PERANTE O PRINCÍPIO DO <i>PECUNIA NON OLET</i>	22
3.1	Princípio da isonomia tributária e princípio do <i>pecunia non olet</i>	22
3.2	Princípio da capacidade contributiva e o princípio do <i>pecunia non olet</i>	26
3.3	Análise do artigo 118 do Código Tributário Nacional à luz do princípio do <i>pecunia non olet</i>	27
3.4	Princípio do <i>pecunia non olet</i> e o artigo 126 do Código Tributário Nacional	29
4	ILICITUDE PARA FINS TRIBUTÁRIOS	30
5	CRITÉRIOS DE TRIBUTAÇÃO DE ATIVIDADE ILÍCITAS	32
6	<i>BIS IN IDEM</i> DA APLICAÇÃO DA MULTA E SANÇÃO PENAL	34
7	ANÁLISE DE QUAIS TRIBUTOS PODEM OU NÃO RECAIR SOBRE ATIVIDADE ILÍCITA	36
7.1	Imposto de renda e proventos de qualquer natureza (IR)	36
7.2	Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS)	41
7.3	Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS)	42
7.4	Imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA)	44
8	JURISPRUDÊNCIA	45
8.1	CARF – IRPF – operação dilúvio – rendimentos omitidos – perdimento de bens	45
8.2	CARF – IRPF – sinais exteriores de riqueza – gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte – custódia policial de valores	47

8.3	CARF – IRPF – rendimentos de atividades ilícitas	48
8.4	TRF-4º – sonegação fiscal – corretagem de valores e câmbio.....	49
8.5	TRF-4º – sonegação fiscal – aquisição de automóveis	51
8.6	STJ e STF – sonegação fiscal – tráfico de substâncias entorpecentes	52
8.7	STJ – sonegação fiscal – peculato – <i>bis in idem</i>	55
8.8	STJ – sonegação fiscal – trancamento da ação penal.....	56
8.9	STJ – importação irregular – pena de perdimento – Decreto-Lei nº 37/66.....	57
8.10	STJ – sonegação fiscal – depósitos bancários de origem não comprovada	59
8.11	STF – Imposto imobiliário sobre imóveis – construção irregulares	60
8.12	STF – sonegação fiscal – jogo do bicho	62
9	CONCLUSÃO	64

REFERÊNCIAS

1 INTRODUÇÃO

De acordo com Charles Adams, citado por Arthur M. Ferreira Neto, “a tributação é o motor primeiro da história”². A partir dessa afirmação, Arthur M. Ferreira Neto interpretou a referida frase no sentido de que a tributação representaria “um fator inerente à experiência humana, sendo um instrumento indispensável para o estabelecimento da sociedade civil, bem como para a articulação de todas as mudanças sociais relevantes.”³

Além disso, o Arthur M. Ferreira Neto apresenta ainda mais duas concepções acerca da tributação, uma se pautando em uma visão contratualista e outra por uma visão comunitarista.⁴

Na visão contratualista, os tributos seriam contraprestações arcadas pelos cidadãos-contratantes, os quais se comprometeram a assumir os custos transacionais, de maneira autônoma, ao passo que o Estado se comprometeria a viabilizar vantagens sociais, que fundamentariam o fato pelo qual cada um desses cidadãos-contratantes abdicariam de parte de seu patrimônio, a fim de cooperarem com o projeto de bem comum.

Já na visão comunitarista, o tributo seria um modo de se atingir a efetivação de critérios de justiça distributiva entre os membros de uma sociedade, uma vez que os tributos seriam as receitas tributárias arrecadas por um Estado que arcaria com as despesas provenientes das atividades, nas quais são de interesse de todos os membros de uma comunidade política e, por conseguinte, estes teriam a possibilidade de possuir uma vida ordenada e harmônica.⁵

A partir dessas concepções, Arthur Ferreira Neto alega que, ao não pagar tributo, surgem relações involuntária entre o particular e o Estado, uma vez que o primeiro deixou de cumprir com sua responsabilidade perante os gastos públicos e, por consequência, cria uma relação anti-isonômica perante os demais contribuintes, bem como fará com o último imponha uma medida reparatória, diante desse ilícito, a fim de resguardar a igualdade que teria sido desfeita.⁶

Sendo assim, o indivíduo que comete ilícito e que deixa de pagar os devidos tributos estaria afrontando a lei duas vezes, uma vez que não observar seu compromisso social, que assume perante uma sociedade, isto é, não cumpre com seu dever de contribuir com os custos

² FERREIRA NETO, Arthur M. **Tributação e Punição como Pressupostos Civilizatórios**. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (org.). Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do instituto de estudos tributários - IET. estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET. São Paulo: Malheiros, 2018. p.15.

³ Ibid., p.16.

⁴ Ibid., p.22 e 25.

⁵ Ibid., p.29.

⁶ Ibid., p. 33.

de viver nessa comunidade política, também denominado como “dever fundamental de pagar tributos”, bem como ele estaria excedendo com seu livre arbítrio ao cometer um ato ilícito que resulta na sua vantagem econômica.

2 PRINCÍPIO DO *PECUNIA NON OLET*

O princípio do *pecunia non olet* (“o tributo não cheira”) originou-se nos tempos da Roma Antiga, nos quais o Imperador Vespasiano censurou seu filho, empunhando-o uma moeda, vez que o último indagou acerca do porquê da decisão de cobrar o tributo sobre uso de banheiros públicos. Diante disso, ao replicá-lo, o Imperador se utilizou da frase “o dinheiro não tem cheiro”, no sentido de que o odor proveniente dos banheiros públicos não é transmitido através do tributo pago para a utilização dos mictórios.

Nesse sentido, pode-se utilizar desse princípio para explicar acerca da tributação sobre o resultado advindo das atividades ilícitas, ou seja, o tributo não se contamina pela ilicitude do ato praticado pelo contribuinte. Em outros termos, pode-se afirmar que o Direito Tributário volta-se apenas no tocante à relação econômica criada em um negócio jurídico.

Diante disso, Ricardo Torres Lobo define o princípio do *non olet* como sendo um princípio de justiça, no qual tem como pressuposto a cobrança de tributos daqueles que manifestem capacidade contributiva, mesmo que advindo de atividades proibidas, como lenocínio, sob pena de se privilegiar os autores de ilícitos em relação aos contribuintes, que praticaram atividades lícitas e possuem fontes honestas de rendimentos.⁷

Na lei, este princípio estaria evidenciado nos artigos 3º e 118, inciso I, ambos contidos no Código Tributário Nacional, uma vez que, segundo Leandro Paulsen, “[...] princípio segundo o qual a ilicitude subjacente não retira dos fatos econômicos a revelação da capacidade tributável, de modo que não afeta nem prejudica a tributação dos fatos geradores efetivamente ocorridos ou praticados[...].”⁸

À luz do artigo 3º do Código Tributário Nacional, o conceito de tributo é constituído, basicamente, de 6 elementos: "toda prestação pecuniária", "em moeda ou cujo valor nela se

⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 15. ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 102.

⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553616282/>>. Acesso em: 06 mai 2020. p. 254.

possa exprimir", "compulsória", "não constituir sanção de ato ilícito", "criado por lei" e "cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Diante desses elementos constituidores do conceito de tributo, observa-se que há expressamente na lei a previsão de que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, isto é, não se presta para punir. Desse modo, a hipótese de incidência de um imposto ou contribuição jamais conteria um ato ilícito descrito na sua definição.

Ademais, vale destacar ainda o artigo 126 do Código Tributário Nacional, em que dispõe que, para fins de tributação, a capacidade civil da pessoa natural ou a plena e regular constituição da pessoa jurídica é irrelevante, vez que não obstará na ocorrência dos fatos geradores e seus efeitos.

Nessa linha, vale destacar o entendimento de Claudio Carneiro acerca da possibilidade de tributação dos atos ilícitos em razão da licitude dos fatos geradores como determinante para incidência dos tributos, vejamos:

Ocorre que, com base no citado princípio do *pecunia non olet*, se admite que as riquezas auferidas com as atividades ilícitas sejam tributadas, desde que os seus fatos geradores, subsequentes a essa atividade, sejam lícitos. Vale dizer que, nesse caso, a atividade ilícita em si é que não pode ser tributada, como a venda de drogas, mas o dinheiro depositado em conta-corrente oriundo da venda dessas drogas era objeto de incidência de CPMF e será objeto do imposto sobre a renda, embora não se possa tributar o ICMS da venda da cocaína⁹.

Com base nos referidos dispositivos do Código Tributário Nacional, há precedentes dos Tribunais Superiores, os quais tem posicionamento antagônicos, isto é, por um lado entende-se como tributáveis as operações ou atividades ilícitas ou imorais, e há posicionamento contrário a tributação dos resultados econômicos provenientes dessas operações, vez que estaria afrontado princípios constitucionais, quais sejam da moralidade e da isonomia fiscal.¹⁰

⁹ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9. ed. São Paulo; Saraiva, 2020. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553615872/>>. Acesso em: 14 abr. 2020. p.237.

¹⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 182.563/RJ**, Rel. Ministro José Arnaldo Da Fonseca. Quinta Turma, julgado em 27/10/1998. DJ: 23/11/1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus 77530/RS**, Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Primeira Turma, julgado em: 25/08/1998. DJ: 18/09/1998.

2.1 Anteprojeto do Código Tributário Nacional *versus* Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966)

Para análise da tributação dos atos ilícitos, faz-se necessário, inicialmente, realizar o exame de como este assunto foi planejado para ser tratado na legislação e como efetivamente foi legislado.

Diante disso, passa-se a análise dos artigos 84, 85 e 130, alínea IV, do Anteprojeto do Código Tributário Nacional, *vide*:

Art. 84. Na conceituação de determinado ato, fato, ou situação jurídica, para efeito de verificar se configura ou não o fato gerador e de definir a alíquota aplicável, ter-se-á diretamente em vista o seu resultado efetivo, ainda quando não corresponda ao normal em razão da sua natureza jurídica, com o objetivo de que a resultados idênticos ou equivalentes corresponda tratamento tributário igual.

Parágrafo único. Por exceção ao disposto neste artigo, são devidos independentemente da efetividade ou permanência dos resultados do respectivo fato gerador:

I. As taxas;

II. Os impostos cujo fato gerador seja a celebração de negócio, a prática de ato, ou a expedição de instrumento, formalmente caracterizados na conformidade do direito aplicável segundo a sua natureza própria.

Art. 85. A circunstância dos negócios ou atos jurídicos celebrados ou praticados serem inexistentes, nulos ou anuláveis, ou terem objeto impossível, ilegal, ilícito ou imoral não exclui, modifica ou difere a tributação, desde que os seus resultados efetivos sejam idênticos aos normalmente decorrentes do estado de fato ou situação jurídica que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal, observado, porém, o disposto na alínea IV do art. 130.

Art. 130. O contribuinte tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual fôr a modalidade de seu pagamento, nos seguintes casos:

IV. Ulterior desaparecimento, modificação, ou redução dos resultados efetivos do negócio ou ato jurídico que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal, em conseqüência:

- a) De nulidade declarada por decisão judicial definitiva;
- b) Do inadimplemento de condição suspensiva;
- c) Do implemento de condição resolutória.

Parágrafo único. O disposto na alínea IV dêste artigo não se aplica às taxas, nem aos impostos cujo fato gerador seja a celebração de negócio, a prática de ato, ou a expedição de instrumento, formalmente caracterizados na conformidade do direito aplicável segundo a sua natureza própria.¹¹

Diante desses dispositivos, devem-se ser realizados apontamentos acerca do relatório da Comissão elaborado por Rubens Gomes de Sousa, que dispunha dos propósitos que foram basilares para a criação do Código Tributário Nacional. Neste documento, dispôs-se o critério básico da aplicação da lei fiscal em função dos resultados econômicos dos atos tributados, de modo que o alcance do direito tributário estaria restrito à extensão dos efeitos econômicos das hipóteses materiais ou jurídicas dispostas na lei como fato gerador e a função do Direito Tributário, ou seja, "a de atribuir fundamento jurídico ao tratamento conferido pela Fazenda Pública às atividades dos contribuintes, consideradas estas com meras situações de fato evidenciadas de capacidade econômica."¹²

Já no artigo 118 do Código Tributário Nacional dispõe que:

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.

Ao realizar a leitura dos dispositivos tanto do Anteprojeto quanto do Código Tributário Nacional, é possível verificar que, desde o anteprojeto do Código Tributário Nacional, há a preocupação sobre o princípio do *pecunia non olet* e sobre a interpretação econômica no Direito Tributário. Entretanto, no Código Tributário Nacional, a tributação de atividades ilícitas ou imorais deixou de constar expressamente como possível, diferentemente da interpretação econômica, como se observa no artigo 118.

Diante disso, o Professor Luís Eduardo Schoueri dispõe que, ao retirar as referências à ilegalidade e à imoralidade, o Congresso Nacional permitiu que a tributação dos efeitos de atos ilegais ou imorais não fosse pacífica.¹³

Nesse sentido, prossegue o Professor Luís Eduardo Schoueri elucidando que se faz necessário analisar o contexto no qual Rubens Gomes de Souza se baseou para fazer essa

¹¹ FAZENDA, Ministério da. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: 1954. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>>. Acesso em: 30 set. 2020. p. p.45/46/58/59.

¹² Ibid., p.134.

¹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553610174/>>. Acesso em: 12 out.2020. p.152.

afirmação. Nas palavras do Professo, Rubens Gomes de Souza “quis criar um modelo de tributação baseado no efeito econômico do ato. Em outros termos, se tributo o efeito e não o ato, pouco interessa se ele é lícito ou ilícito, interessa que o efeito existia e esse efeito sim que será tributado.”¹⁴

Outrossim, Luís Eduardo Schoueri explana que não houve o aproveitamento dos dispositivos que demonstram que a ilicitude, imoralidade e ilegalidade não importam para fins tributário, mas sim há o artigo 118, no qual há duas modalidades de fato gerador, um fato gerador que apresenta situação jurídica e outro que seria o fato gerador que dispõe da situação econômica, o qual demonstra que é irrelevante aquilo que levou aquela situação econômica, vez que, se ela existe, há tributação. Além disso, combinado o artigo 118 do CTN com o artigo 3º do mesmo código, verifica-se que este último dispositivo exige que o legislador tributário descreva as circunstâncias lícitas e caso essas situações se tornem realidade, há um fato jurídico tributário, ainda que existam ao redor dessas circunstâncias ilicitudes.

Portanto, verifica-se que, apesar de não constado expressamente como no Anteprojeto, o Código Tributário Nacional dá abertura para que se realize a tributação dos resultados econômicos advindos da prática do ato ilícito.

2.2 Teses sobre a possibilidade de haver incidência de tributos sobre os atos ilícitos sob perspectiva do *pecunia non olet*

No que tange à possibilidade de incidência de tributos sobre os resultados dos atos ilícitos, existem três correntes: a corrente que acredita ser devida a tributação dos atos ilícitos, de forma irrestrita; a corrente que não poderia incidir tributos sobre estes atos ilícitos; por fim, a corrente que defende ser possível a incidência de tributos sobre essas atividades ilícitas, sob determinadas circunstâncias.

A linha argumentativa que defende a inviabilidade da incidência tributária recaía sobre os atos ilícitos, tem como um dos principais argumento que, caso houvesse essa incidência de tributos sobre resultados econômicos das atividades ilícita, seria provocada a antinomia ao disposto no artigo 3º do Código Tributário Nacional.

¹⁴ ABRADT - XXI CONGRESSO - Luís Eduardo Schoueri. Belo Horizonte/MG: Associação Brasileira de Direito Tributário, 2017. (19 min.), P&B. Disponível em: < <https://www.youtube.com/watch?v=cwUtrGuFvbg>>. Acesso em: 30 ago. 2020.

Dessa forma, com base no referido dispositivo legal, o tributo não pode ser meio para sancionar um ato ilícito, por conseguinte, subtende-se que a tributação somente poderia incidir sobre atividades lícitas. Portanto, caso houvesse a tributação dos atos ilícitos, haveria a contaminação dos efeitos e da própria incidência tributária em razão da ilicitude do ato. Nesse sentido, traz-se a lume o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coelho e Paulo de Barros Carvalho, no qual o primeiro doutrinador entende que o tributo tem por causa um fato lícito, diferentemente da multa, a qual se caracteriza por ela decorrer de um fato ilícito¹⁵. Já o segundo doutrinador elucida que não seria admissível a imposição de tributos sobre sanção de atos ilícitos, uma vez que os “acontecimentos ilícitos vêm sempre atrelados a uma providência sancionatória”.¹⁶

Outrossim, argumenta-se ainda pela ocorrência *bis in idem* entre a norma tributária e a norma penal. Entretanto, deve-se salientar que Paulo Roberto Andrade traz à baila como contraponto, no sentido de que o argumento do *bis in idem* seria imprestável para a inviabilidade de tributação em atos ilícitos, uma vez que, nas palavras de Paulo Roberto Andrade, não haveria ofensa ao princípio do *bis in idem*, ou seja, “(...) não se trataria de dupla incidência sucessiva de uma mesma norma, mas de duas incidências independentes de duas normas, o que é coisa bem diversa.”¹⁷

Já de maneira diversa pensam os autores Andrei Zenkner Schmidt e Cezar Roberto Bitencourt, citados por Douglas Fisher, que diferenciam a origem ilícita da origem criminosa, de modo que um crime não poderia se envolver com o fato gerador de um tributo, uma vez que, caso isso fosse possível, segundo os autores, o Estado estaria tributando um “dinheiro sujo”.¹⁸

Ademais, destaca-se que, no entendimento desta corrente, que seria inadmissível que um tributo contivesse uma hipótese de incidência que tem como um dos elementos essenciais,

¹⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530979935/>>. Acesso em: 05 out. 2020. p.298.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. São Paulo: Saraiva, 2019. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553610150/>>. Acesso em: 20 out. 2020. p.61.

¹⁷ ANDRADE, Paulo Roberto. **Tributação de Atos Ilícitos e Inválidos**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p.148.

¹⁸ FISCHER, Douglas. **A Possibilidade De Tributação de Valores Auferidos de Forma Ilícita, inclusive com Repercussão na Esfera Penal-Tributária**. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (org.). **Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do instituto de estudos tributários - IET**. São Paulo: Malheiros, 2018. p.252.

a ilicitude. Por consequência, somente seria possível a tributação de um fato no qual, *a priori*, é lícito, no entanto, sua prática estaria envolta em circunstâncias que o tornam ilícito.¹⁹

Nesse sentido, deve-se destacar o entendimento do doutrinador Hugo de Brito Machado, citado por Douglas Fischer, que dispõe que o legislador não pode determinar como hipótese de incidência de um tributo um fato que seja ao mesmo tempo ilícito, porque a definição de tributo disposta no artigo 3º do Código Tributário Nacional não contém como um dos elementos a ilicitude, no entanto, esta estaria presente na hipótese de incidência da norma punitiva.²⁰

Diante desse entendimento, é de suma importância trazer à tona que o tributo tem finalidade arrecadatória, isto é, trata-se de um meio de arrecadar receita frente às despesas públicas. Já sanção, para fins tributários, tem por finalidade preservar a ordem pública, de modo que a prática do ato ilícito fiscal seja combatido.²¹

Além disso, outro argumento utilizado pela referida corrente dispõe que, sob perspectiva de ocorrência de choques entre os ramos do Direito, seria incoerente que por um lado houvesse reprovação de um determinado fato, no qual foi revestido como crime, e por outro houvesse a utilização deste mesmo fato para tributação. Em outras palavras, para Bernardo Ribeiro de Moraes, pode-se entender que, através da tributação dos atos ilícitos, haveria a criação de um pacto entre o tributo, o crime e o criminoso.²²

Para exemplificar a inviabilidade da tributação dos atos ilícitos, segundo Luciano Amaro, se "A" furtar uma quantia de dinheiro de "B", não pode haver, em razão do furto, a tributação sob "A", com fundamento de que "A" teria adquirido renda, isto é, tenha havido um acréscimo patrimonial, vez que para a referida situação cabem as sanções civis e penais, mas não tributo. Dessa forma, Luciano Amaro entende que ato ilícito não faria parte do fato gerador de tributo, e sim trata-se de um suporte fático de sanção, isto é, infração tributária.²³

¹⁹ FISCHER, Douglas. **A Possibilidade De Tributação de Valores Auferidos de Forma Ilícita, inclusive com Repercussão na Esfera Penal-Tributária**. In: ADAMY, Pedro Augustín; FERREIRA NETO, Arthur M. (org.). Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do instituto de estudos tributários - IET. São Paulo: Malheiros, 2018. p.249.

²⁰ FISCHER, loc.cit.

²¹ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9. ed. São Paulo; Saraiva, 2020. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553615872/>>. Acesso em: 14 de abril de 2020. p. 237.

²² MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 3. ed. rev., aum. e atual. v.2. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p.352.

²³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. São Paulo; Saraiva, 2017. 9788547221744. Disponível em:<<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547221744/>>. Acesso em: 20 de abril de 2020. p. 306.

Diante desse descompasso criado entre estes dois ramos do direito, esta corrente propõe determinadas soluções previstas na legislação, como sequestro de bens imóveis ou móveis provenientes de atividades criminosas e “perdimento de bens e recurso, frutos da infração”²⁴. Assim, a administração tributária somente tributaria essas mercadorias, através da preço, no momento da arrematação em leilões promovidos pela Fazenda.

Além disso, deve-se destacar que outro argumento forte utilizado pela corrente que discorda da tributação dos atos ilícitos é a afronta à moralidade que a tributação ocasionaria, ou seja, “tributo incidente sobre [dinheiro sujo]”²⁵. Segundo essa corrente, deve-se prezar pelas garantias dispostas nos artigos 145, §1º e 37, ambas da Constituição Federal.

Diametralmente oposta a referida corrente, têm-se a linha argumentativa que sustenta a tributação dos atos ilícitos, de forma irrestrita, como Amílcar Falcão e outros que defendem que a tributação deve observar determinados critérios. Essas duas correntes tem como primazia a “natureza do fato gerador da obrigação tributária como um fato jurídico de consistência econômica ou um fato econômico de relevância jurídica”²⁶.

Ademais, para essas correntes defensoras da tributação dos atos ilícitos, a compatibilidade com os princípios bons costumes e a ética, ou seja, a moral, não pode sobrepor o aspecto econômico, uma vez que isso seria uma afronta aos princípios democráticos previstos na Constituição Federal.

Desse modo, segundo Amílcar Falcão, defensor da tributação irrestrita, para o Direito Tributário, é indiferente que a atividade que faz nascer a obrigação tributária seja civil ou penalmente ilícita, não sob o fundamento de que há uma concepção ética diversa, mas sim porque o Direito Tributário se interessa primordialmente pela relação econômica/efeitos econômicos, a qual demonstra concretamente a configuração da capacidade contributiva.²⁷

Nesta linha, vale destacar que Amílcar Falcão ainda dispõe que:

A validade da ação, da atividade ou do ato em Direito Privado, a sua juridicidade ou antijuridicidade em Direito Penal, disciplinar ou, em geral,

24 BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro; Forense, 2018. 9788530980726. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530980726/>>. Acesso em: 19 de abril de 2020. p. 1106.

25 FISCHER, Douglas. **A Possibilidade De Tributação de Valores Auferidos de Forma Ilícita, inclusive com Repercussão na Esfera Penal-Tributária**. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (org.). *Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do instituto de estudos tributários - IET*. São Paulo: Malheiros, 2018. p.252.

26 *Ibid.*, p. 253.

27 FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 6. ed., 3. tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 39 e 94.

punitivo, enfim, a sua compatibilidade ou não com os princípios da ética ou com os bons costumes não importam para o problema da incidência tributária, por isso que ela é indiferente a validade ou nulidade do ato privado através do qual se manifesta o fato gerador: desde que a capacidade econômica legalmente prevista esteja configurada, a incidência há de inevitavelmente ocorrer.²⁸

A corrente que entendemos como a mais adequada é a adotada pelos autores, Douglas Fischer e Natanael Martins, por exemplo, ou seja, a corrente intermediária entre a possibilidade e inviabilidade de tributação de atos ilícitos. Nessa linha de pensamento, é possível a tributação de atos ilícitos, no entanto, diferentemente de Amílcar Falcão, de forma restrita. Além disso, concordamos com o entendimento de alguns autores, como Luis Henrique Marotti Toselli, no sentido de que o status do patrimônio é irrelevante para fins tributários, isto é, mesmo que o patrimônio seja confiscado ou deteriorado, não há a anulação ou desconstituição dos fatos geradores já consumados.²⁹

Deve-se mencionar que há autores, como Douglas Fischer, que entendem como viável a tributação sobre ato ilícito, desde que ele não configure também crime, sob pena de dupla imposição sobre o mesmo fato. Logo, caso um fato que seria tributável for considerado também crime, ou seja, haja uma condenação criminal em definitivo cominada com o perdimento de bens e quantias em favor do Estado, não haveria a revelação da capacidade contributiva, sendo assim, não seria caso de tributação.

Um dos argumentos trazidos pela corrente intermediária é a de que o Estado não estaria oferecendo qualquer forma de enriquecimento ilícito ou ofertando proteção à prática delituosa, mas, na verdade, através da cobrança de tributos, estaria desestimulando a busca dessas atividades irregulares, vez que a iniciativa estatal estaria, nas palavras de Eduardo Sabbag, “atacando o cerne do interesse recalcitrante – o lucro da atividade, que se verá reduzido.”³⁰

²⁸ Ibid., p. 45.

²⁹ TOSELLI, Luis Henrique Marotti. **A Tributação da Propina**: efeitos penais e as práticas adotadas pela fiscalização. Jota. 14 fev. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-tributacao-da-propina-14022019>. Acesso em: 25 ago. 2020.

³⁰ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 160.

Um dos defensores dessa corrente é Alfredo Augusto Becker, o qual entende que a tributação dos atos ilícitos deve ser analisada em dois momentos distintos. No primeiro momento, deve-se analisar se é possível que a lei preveja a ilicitude como um dos elementos integradores da composição do fato gerador. Já no segundo momento, deve-se investigar se a autoridade, responsável pelos lançamentos tributários, poderia abstrair ou ignorar a ilicitude em determinado aperfeiçoamento da hipótese de incidência, isto é, determinada prática do fato gerador.

Segundo o autor, essas análises não seriam realizadas por aqueles que entendem que o Direito Tributário recebe os atos e atos jurídicos apenas como fatos econômicos, ou seja, seria possível a tributação dos atos ilícitos independentemente da análise dos momentos trazidos pelo autor. Este posicionamento, para Alfredo Augusto Becker, trata-se de um esvaziamento do Direito Tributário de toda a praticabilidade e certeza, de modo que destrói o que há de jurídico no Direito Tributário.

No tocante a análise da tributação dos atos ilícitos no momento da lei, Alfredo Augusto Becker propõe que a obrigação teria natureza de sanção e não de natureza tributária, dessa forma, desde o nascimento até sua extinção tal obrigação deverão ser disciplinadas por regras jurídicas específicas de sanções.

Já no que tange ao exame da tributação dos atos ilícitos, quando autoridade, responsável pelo lançamento tributário, constatasse a ilicitude e pudesse abstrair ou ignorar a ilicitude, o entendimento de Alfredo Augusto Becker, nesse ponto, é de que caso o dever tributário apresente todos os elementos, previstos em lei, da hipótese de incidência se configurassem, ou seja, fossem preenchidos, seria possível a tributação.

Destarte, o autor analisa diferentes situações em que, apesar de haver a ilicitude, pode ou não afetar a tributação dos atos ilícitos. A primeira situação é caso a ilicitude fosse encontrada no fato econômico ou no ato humano, não haveria qualquer óbice proceder com a tributação deste ato ilícito, uma vez que, para fins de aperfeiçoamento da hipótese de incidência, o legislador voltou-se para o fato econômico ou ato humano, sem assim considerar a natureza jurídica destes.

Nesse sentido, Alfredo Becker elucida que na hipótese de um fato econômico consistente na renda, no qual a ilicitude ponha em risco o negócio jurídico, nas palavras do próprio autor, “ocorrendo aquela ilicitude não poderá haver a realização da hipótese de incidência tributária porque embora exista um dos elementos (a renda), falta ainda um elemento: negócio jurídico eficaz causador daquela renda.”³¹

Outra situação apresentada pelo referido autor é caso o ato humano fosse elemento integrante da hipótese de incidência, vez que este faria com que mesmo que o ato fosse ilícito, a tributação ainda seria possível. Para exemplificar tal possibilidade, Alfredo Augusto Becker propõe que caso haja o exercício ilícito da advocacia ou medicina ainda seria possível a incidência tributária do imposto de renda.³²

Além disso, o referido autor propõe que, caso o fato jurídico seja um elemento integrante da hipótese de incidência, a ilicitude não seria óbice para irradiação do efeito jurídico. Nesta perspectiva, o Alfredo Augusto Becker traz a lume a título de exemplificação a situação em que ocorre um suicídio. Para o autor, a ocorrência deste fato jurídico ilícito não impede que se proceda com a transmissão e propriedade para os herdeiros do *de cuius* e seja recolhido o ITCMD (Imposto de Transmissão de Propriedade *Causa Mortis*).

Outra hipótese proposta por Alfredo Augusto Becker é caso o efeito jurídico ou efeito econômico, este último causado por um fato jurídico, seja um elemento integrante da hipótese de incidência. Nesse caso, o autor afirma que a ilicitude determina a sua nulidade ou ineficácia. Para esta situação, o autor propõe como exemplo morte por assassinato, sendo o assassino o único herdeiro. Nesta situação, Alfredo Augusto Becker entende que não haveria efeito jurídico consistente na transmissão de bens, de modo que a ausência de transmissão de propriedade não geraria o aperfeiçoamento da hipótese de incidência do ITCMD.

³¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. xviii, p.613.

³² *Ibid.*, p. 614.

A última hipótese trazida por Alfredo Augusto Becker é no caso de um fato jurídico ilícito for elemento integrante da hipótese de incidência. Nessa possibilidade, o autor afirma que, caso haja uma compra e venda lícita e ilícita, ou seja, compra e venda de natureza jurídica distinta, a que for ilícita não aperfeiçoa a hipótese de incidência tributária que esteja integrada com aquele fato jurídico, sob fundamento de que a regra jurídica tributária escolhe, implicitamente, o fato jurídico lícito como sendo parte da composição de sua hipótese de incidência.³³

Diante das teses apresentadas, frisa-se que o trabalho seguirá a corrente intermediária, isto é, a da tributação sobre resultados econômicos advindos da prática de atos ilícitos, cujos fatos geradores sejam anteriores à condenação criminal em definitivo cominada com o perdimento de bens e quantias em favor do Estado.

3 PRINCÍPIOS DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SEUS REFLEXOS PERANTE O PRINCÍPIO DO *PECUNIA NON OLET*

3.1 Princípio da isonomia tributária e princípio do *pecunia non olet*

O princípio da isonomia tributária, também denominado como princípio da igualdade jurídica tributária, decorre do princípio genérico disposto no artigo 5º da Constituição Federal, o qual prevê que todos são iguais perante a lei. Desse modo, o princípio da igualdade, em seu sentido genérico, permite que todos os direitos assegurados pela Constituição são de todas as pessoas, independentemente de serem grandes ou pequenas, ricas ou pobres, fortes ou fracas³⁴.

Em outros termos, a Constituição garante que todos gozam de igualdade de direitos, vedada qualquer discriminação no que tange ao gozo de direitos, tanto entre brasileiros, quanto entre nacionais e estrangeiros. Assim, a Carta Magna prevê a igualdade na lei e perante a lei.³⁵

Nessa toada, deve-se salientar ainda que, apesar do princípio da igualdade genérica, assegurar que todos são igual perante a lei, no entanto, devem-se observar as diferenças existentes. Dessa forma, conclui-se que o princípio da igualdade é relativo e que somente as pessoas nas mesmas condições devem receber o mesmo tratamento. Para melhor compreensão

³³ Ibid. p. 615.

³⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 3. ed. rev., aum. e atual. v.2. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p.112.

³⁵ Ibid., 116.

acerca do princípio da igualdade, traz-se a lume o exemplo dado por Bernardo Ribeiro de Moraes: um civil não detém dos mesmos direitos que um magistrado. No entanto, este cidadão será titular dos mesmos direitos que outro cidadão e o magistrado terá os mesmo direito que outros magistrados.³⁶

Ademais, no que tange ao princípio da igualdade, a Professora Ana Flávia MESSA dispõe que o Fisco deverá observar este princípio constitucional da seguinte forma:

(...) 1. contribuintes que estão na mesma situação, receberão o mesmo tratamento tributário; 2. dar tratamento tributário desigual aos desigual, na medida de sua desigualdade; 3. não dar tratamento tributário desigual em razão da ocupação profissional ou da função exercida pelo contribuinte, pouco importando a denominação jurídica de seus rendimentos, títulos ou direitos; 4. dar tratamento tributário favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte.³⁷

Já nas palavras de Eduardo Sabbag, “o princípio da isonomia, como é sabido, é postulado vazio, recebendo o conteúdo de outros valores”³⁸. Diante disso, faz-se necessário que a interpretação deste princípio seja acompanhada de outros pressupostos, como os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Além disso, a partir do princípio da isonomia tributária (ou princípio da igualdade tributária), observa-se a existência de dois outros subprincípios, o princípio da interpretação objetiva do fato gerador e o princípio da capacidade contributiva.

Diante disso, deve-se trazer à baila que o princípio da igualdade tributária trata-se de uma garantia constitucional, a qual é consagrada em vários momentos da Constituição Federal, conforme se observa, por exemplo, nos artigos 5º e 150, inciso II da Carta Magna.

À luz do artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal, todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se tanto aos brasileiros quanto aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade.

Já o artigo 150, inciso II, da Carta Magna disciplina a vedação da instituição de tratamento desigual pelos entes federativos entre os contribuintes que estejam em situação

³⁶ Ibid., p.113 -114.

³⁷ MESSA, Ana Flávia. **Direito Tributário e Financeiro**. 7. ed., rev. e atual. São Paulo: Rideel, 2016. Disponível em: <<https://plataforma.bvirtual.com.br/Leitor/Publicacao/182493/pdf/0>>. Acesso em: 20 out. 2020.p.130.

³⁸ SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado**, 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2018. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530980214/>>. Acesso em: 20 maio 2020. p.34.

equivalente, bem como se veda a criação de distinções com base na ocupação profissional ou função exercida pelos contribuintes, independentemente do *nomen iuris* dos rendimentos, títulos ou direitos. Ainda que estas diferenciações forem fundadas, estas devem observar a razoabilidade e proporcionalidade, assim, justificando sua existência.

Deve-se ressaltar que a isonomia deve ser observada tanto no seu aspecto formal, através do atendimento da mera generalidade da lei tributária, como também sob aspecto substancial, ou seja, tratar igualmente os iguais, e desigualmente os desiguais, na medida de em que se desiguam.³⁹

Desse modo, como regra geral, caso dois contribuintes estejam "em situações equivalentes", isto é, possuam a mesma capacidade econômica para contribuir com o financiamento do orçamento público para custeio das despesas públicas, logo, estes devem receber o mesmo tratamento tributário.

Além disso, Bernardo Ribeiro de Moraes afirma que é vedado a criação de exceções e privilégios, que permitam a criação de empecilhos ou favorecimento de um contribuinte em relação ao outro que estejam em mesma condições sobre aquilo que não reserva tratamento diferenciado.⁴⁰

Entretanto, apesar da existência da referida vedação, ressalta-se que é permitido que se crie uma divisão de contribuintes em categorias ou classes, desde que o critério utilizado seja razoável e que dentro de cada grupo de contribuintes o tratamento dos que a compõem seja idêntico. Outrossim, caso exista uma desigualdade de condições, a lei tributária deverá oferecer tratamento diferenciado a medida da desigualdade dos contribuintes.⁴¹

No que tange à correlação existente entre o princípio da isonomia tributária e o princípio do *pecunia non olet*, deve-se esclarecer, inicialmente, que o último pressupõe que a hipótese de incidência tributária não deve se ater quanto à licitude ou ilicitude de uma atividade exercida, mas sim observar a ocorrência ou não do fato gerador, que, por consequência, criará a obrigação tributária.

39 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597020717/>>. Acesso em: 02 nov. 2020. p.68.

⁴⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 3. ed. rev., aum. e atual. v.2. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p.117.

⁴¹ *Ibid.*, p. 118.

Além disso, deve-se destacar que, apesar do aparente conflito entre Direito Penal e Direito Tributário, ainda é possível a tributação, uma vez que, nas palavras do Professor Ricardo Lobo Torres, este conflito “se resolve com a consideração da justiça, que aponta para a igualdade de tratamento no pagamento de impostos pelos contribuintes que praticam atos lícitos e ilícitos.”⁴²

Dessa forma, toda atividade, inclusive a ilícita, deve ser tributada, uma vez que, praticado o fato gerador do tributo, haverá como consequência a composição da relação jurídico-tributária, sendo que o Fisco estaria no polo ativo, já a pessoa que praticou o fato gerador integraria o polo passivo, independentemente do *nomen iuris* dos rendimentos, títulos ou direito gerados pela prática do fato gerador.

Nessa toada, segundo Ricardo Lobo Torres, citado por Eduardo Sabbag, se há prática de uma atividade ilícita que detenha uma consistência econômica, deve-se haver o pagamento do tributo sobre essa renda auferida, sob pena de criar um tratamento desigual e favorecido frente às pessoas que, através de trabalho honesto ou que tenham uma propriedade legítima, devam observar a incidência dos tributos sobre seus ganhos⁴³.

Além do entendimento do Ricardo Lobo Torres, deve-se ressaltar o entendimento de Amílcar Falcão nesta mesma linha argumentativa, no qual o último afirma que, caso não houvesse a tributação sobre os fatos econômicos provenientes das atividades ilícitas, criminosas ou imorais, haveria a exoneração tributária, de modo que, nas palavras de Amílcar Falcão,

(...) estaria abrindo aos contraventores, aos marginais, aos ladrões, aos que lucram com o furto, o crime, o jogo de azar, o proxenetismo etc., a vantagem adicional da exoneração tributária, de que não gozam os contribuintes com igual capacidade contributiva decorrente da prática de atividades, profissões ou atos lícitos.⁴⁴

Diante disso, verifica-se que poderá haver a incidência do imposto de renda sobre os resultados advindos da atividade ilícita que detenham consistência econômica. Portanto, tanto as atividades lícitas quanto ilícitas que expressarem fatos econômicos para que haja a incidência de tributos, como o IR, estão em consonância ao princípio da isonomia tributária.

⁴² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 15. ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p.250.

⁴³ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 148.

⁴⁴ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 6. ed., 3. tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 45.

3.2 Princípio da capacidade contributiva e o princípio do *pecunia non olet*

A capacidade contributiva trata-se de um princípio que tem como base o critério de justiça fiscal e é um orientador para toda tributação, de modo que, a maior parte da doutrina, o configura como princípio de sobredireito ou metajurídico, que deve delimitar o exercício da tributação independentemente de ser apresentado na Constituição de maneira explícita. Em outros termos, o princípio da capacidade contributiva se presta a orientar o exercício da tributação, de modo que inspira e orienta o legislador e os aplicadores das normas tributárias.⁴⁵

Nesse sentido, traz-se à baila o conceito do princípio da capacidade contributiva, para Bernardo Ribeiro de Moraes, isto é, trata-se do princípio pelo qual se permite que cada contribuinte contribua para as despesas da coletividade, proporcionalmente a sua aptidão econômica, concretizando, assim, a justiça distributiva⁴⁶.

Nessa linha de raciocínio, prossegue Bernardo Ribeiro de Moraes dispondo que o tributo será considerado justo, desde que este esteja adequado à capacidade econômica do contribuinte. Desse modo, não bastaria que o imposto fosse legal, deve ser, cumulativamente, justo, em consideração ao princípio da capacidade contributiva,

O princípio da capacidade contributiva tem como principais características a vinculação ao postulado no princípio da isonomia, isto é, evidencia uma das dimensões da isonomia, bem como tem como finalidade a coibição das discriminações arbitrárias, ou seja, atém-se ao princípio da justiça tributária, a fim de haver uma justa tributação.

A partir disso, pode-se afirmar que a capacidade contributiva tem uma correlação com a extrafiscalidade, uma vez que a última observa a riqueza tributável do contribuinte que ultrapasse o mínimo vital, noutras palavras, mínimo imponible que assegura a dignidade humana, de modo que tudo que for acima do mínimo vital pode ser reputado pela capacidade contributiva, ao passo que se for abaixo deste "patamar", o contribuinte está isento de tributação, para fins de capacidade contributiva aferível.⁴⁷

Nesse sentido, Ana Flávia Messa assevera que, à luz do artigo 145, §1º, da Constituição Federal, o princípio da capacidade contributiva proporciona que a exigência dos impostos sejam de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, de modo que a administração tributária

⁴⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. São Paulo: Saraiva, 2020. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553616282/>>. Acesso em: 06 de maio de 2020. p. 75.

⁴⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 3. ed. rev., aum. e atual. v.2. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 118.

⁴⁷ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 160-166.

tem a faculdade de identificar o patrimônio, as atividades econômicas e os rendimentos do contribuinte, observando as formalidades legais e os direitos individuais.⁴⁸

Nos moldes do artigo 126 do Código Tributário Nacional, as situações descritas no referido dispositivo demonstram a plena capacidade tributária passiva tanto para “deveres” quanto para “direito” dos contribuintes. Além disso, demonstra que, de maneira universal, evita-se a burla da tributação e o tratamento favorecido dos autores de ilícitos em detrimento daqueles que, de maneira lícita, auferiram renda, por exemplo.⁴⁹

Diante disso, em razão da demonstração de plena capacidade contributiva e acréscimo patrimonial, será possível ter a incidência do imposto de renda sobre os resultados provenientes das atividades ilícitas, isto é, dos fatos econômicos.

Nessa linha, vale destacar o entendimento de Luís Eduardo Schoueri acerca da tributação, além daquele que auferiu a renda, mas também de quem consome, *in verbis*:

Por exemplo, numa transação envolvendo drogas, não há como negar a existência de um consumo, por parte do usuário, que revela sua capacidade contributiva (renda consumida). Afastar a tributação implicaria deixar de lado uma manifestação de riqueza.

Assim, conclui o Professor Luís Eduardo Schoueri no sentido de que tanto o consumo desejável de um bem quanto o consumo reprovável haverá o consumo de uma renda, por consequência, os dois devem ser tributados, não podendo assim, tributar a primeira e deixar de tributar a segunda, sob pena de incentivar a conduta reprovável.⁵⁰

3.3 Análise do artigo 118 do Código Tributário Nacional à luz do princípio do *pecunia non olet*

À luz do artigo 145 do Código Civil, são nulos os atos jurídicos quando for verificado que: forem praticados por pessoa absolutamente incapaz; quando o ato for ilícito ou seu objeto for impossível; quando sua forma não estiver nos moldes previsto em lei; quando preterida solenidade considerada como elemento essencial para reconhecimento da validade do ato e quando a lei determinar que o ato seja declarado nulo ou lhe negar efeito.

⁴⁸ MESSA, Ana Flávia. **Direito Tributário e Financeiro**. 7. ed., rev. e atual. São Paulo: Rideel, 2016. Disponível em: <<https://plataforma.bvirtual.com.br/Leitor/Publicacao/182493/pdf/0>>. Acesso em: 20 out. 2020. p.131.

⁴⁹ *Ibid.*, p. 154.

⁵⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553610174/>>. Acesso em: 12 out.2020. p.157.

A partir da leitura do referido dispositivo legal em conjunto do artigo 118 do Código Tributário Nacional, observa-se que a invalidade, nulidade, anulabilidade, invalidez, inclusive, a anulação de um ato jurídico não são relevantes para o Direito Tributário, uma vez que, desde que praticado o fato gerador de um determinado tributo, nasce a obrigação tributária para o Fisco, na qual irá subsistir, independentemente, da validade ou não do ato que fez nascer essa obrigação. Destarte, pode-se afirmar que o fato gerador não dependerá da declaração de nulidade ou não para que ele exista, do ponto de vista fiscal. Logo, para fins de tributação, não importa se o ato jurídico estiver eivado de legalidade, imoralidade, ilicitude, ou afronte aos bons costumes ou mesmo se o próprio objeto for criminoso haverá a incidência da tributação, desde que não haja previsão em contrário.⁵¹

Em consonância ao disposto, ressalta-se o entendimento do doutrinador Luciano Amaro no sentido da irrelevância da regularidade jurídica dos fatos para incidência do tributo e para os efeitos criados pela tributação, *in verbis*:

O dispositivo firma o princípio de que, para a incidência do tributo, não é relevante a regularidade jurídica dos atos, ou a licitude do seu objeto ou dos seus efeitos, nem é decisivo indagar dos efeitos reais dos fatos ocorridos.⁵²

Sendo assim, nas palavras de Aliomar Baleeiro, "de qualquer modo, na interpretação do fato gerador, não considerará a autoridade ou o juiz a alegação da ilicitude ou imoralidade do objeto do ato jurídico ou do malogro de seus efeitos."⁵³

Nessa linha, destaca-se o entendimento do Professor Luiz Emydio Franco da Rosa Junior no sentido de que "o fato de o Estado cobrar imposto de renda da pessoa que aufera rendimentos da exploração do jogo do bicho, ou de uma casa de prostituição, não tem condão de legitimar tais atividades."⁵⁴

Destarte, o Professor Luiz Emydio Franco da Rosa Junior prossegue no sentido de que:

(...) o artigo 118 do Código Tributário Nacional reconhece a autonomia do Direito Tributário em relação ao Direito Privado, bem como consagra, embora não de forma expressa, a adoção pelo Direito Tributário da denominada interpretação econômica, ao fazer prevalecer os efeitos econômicos dos atos sobre a sua validade jurídica e sobre a natureza de seu objeto.

⁵¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro; Forense, 2018. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530980726/>>. Acesso em: 19 abr. 2020. p.1105.

⁵² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. São Paulo; Saraiva, 2017. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547221744/>. Acesso em: 20 de abril de 2020.p.305.

⁵³ BALEEIRO, Aliomar, loc. cit.

⁵⁴ ROSA JUNIOR, Luiz Emydio Franco da. **Manual De Direito Financeiro & Direito Tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p.539.

Outrossim, é de suma relevância destacar o entendimento do doutrinador Hugo de Brito Machado Segundo, no sentido de que a leitura a ser feita do artigo 118 do Código Tributário Nacional, deve se pautar no fato de que “o tributo é devido independentemente da validade jurídica dos atos ou negócios que lhe servem de fato gerador, em sintonia com a definição constante no artigo 3º do mesmo Código.”⁵⁵

Dessa forma, para Hugo de Brito Machado, o que é relevante é o fato de terem sido praticados os fatos geradores do tributo, assim revelando capacidade contributiva, nos moldes da norma tributária, logo, se for praticado fato tributável que contenha algum vício que o torna ilícito, este vício será irrelevante para fins tributários.⁵⁶

Sendo assim, para fins de exemplificação, o doutrinador propõe a seguinte situação: se um automóvel fosse adquirido, de modo que o comprador soubesse que o carro foi roubado, seus documentos foram forjados e assim ele passou a ser proprietário desse automóvel por três anos. No entanto, a polícia o intercepta e condena, criminalmente, pelos crimes cometidos e, por consequência, este sujeito perde o automóvel e o bem passa para seu verdadeiro proprietário. Diante disso, para Hugo de Brito Machado, seria viável a cobrança do IPVA sobre os três anos em que o receptor tinha usufruído indevidamente o automóvel, mas ao perder o imóvel e este ser devolvido ao verdadeiro dono, não seria devido o IPVA para o receptor e sim para o verdadeiro dono do automóvel.

Nesse caso exemplificado, não haveria a relativização do princípio do *pecunia non olet*, pois somente está se observando os artigos 3º e 118, ambos do Código Tributário Nacional, vez que se praticou o fato gerador independentemente da validade jurídica destes.⁵⁷

3.4 Princípio do *pecunia non olet* e o artigo 126 do Código Tributário Nacional

À luz do artigo 126 do Código Tributário Nacional, a capacidade tributária passiva independe de capacidade civil das pessoas naturais e de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando a configuração de uma unidade econômica ou profissional. Destarte, a

⁵⁵ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **O Princípio do *Non Olet* e a Dimensão da Riqueza Projetada da Ilícitude**. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (org.). Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do instituto de estudos tributários - IET. estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 42.

⁵⁶ Ibid., p. 43.

⁵⁷ Ibid., p. 45.

regularidade forma do contribuinte, tanto pessoa física quanto pessoa jurídica, não é óbice para a existência dos efeitos tributários dos atos praticados por ele.

Nesse sentido, no tocante ao inciso II do referido dispositivo do Código Tributário Nacional, vale destacar o entendimento do Professor Eduardo Sabbag, *ipsis litteris*:

A pessoa natural que, a despeito de sofrer limitações no exercício de suas atividades civis, comerciais ou profissionais, não está dispensada do pagamento de exações. À guisa de exemplificação, temos: o falido, o interditado, o réu preso, o inabilitado para o exercício de certa profissão (v.g o advogado suspenso pela OAB; o transportador autônomo com habilitação para dirigir suspensa; o financista com empresa sob intervenção do Banco Central).⁵⁸

Diante desse entendimento, verifica-se a possibilidade da tributação da atividade do advogado com OAB suspensa, ou seja, este sujeito deveria recolher ISS pela prestação de serviço de advocacia, conforme disciplinado no item 17.14 da Lista Anexa da Lei Complementar 116/2003, independentemente da suspensão aplicada por órgão competente. A questão do ISS será melhor abordada no capítulo 7.3 deste trabalho.

4 ILCITUDE PARA FINS TRIBUTÁRIOS

Diante do fato de estar inserido em sociedade, o homem tem tanto direitos quanto deveres. Dentro do espectro desses deveres, ressalta-se o dever de respeitar o ordenamento jurídico, no qual, caso não seja cumprido, a pessoa se comportará, de modo contrário à ordem jurídica, ou seja, será praticado uma conduta, antijurídica, ilícita ou contrária ao Direito.⁵⁹

Nessa linha argumenta, traz-se à baila o entendimento de Ives Gandra acerca do Direito Tributário, trata-se de “um instrumento hábil que permite a reorientação dos costumes e o combate efetivo das atividades indesejáveis e corrosíveis da convivência social”.⁶⁰

⁵⁸ SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado**. 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2018. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530980214/>>. Acesso em: 05 out. 2020. p. 359.

⁵⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 3. ed. rev., aum. e atual. v.2. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 530.

⁶⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Conceito de Tributo e a Participação do Estado no Produto da Atividade Ilícita: As Atividades Ilícitas e o Direito Tributário**. : As atividades ilícitas e o Direito Tributário. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (org.). **Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do instituto de estudos tributários - IET. estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET**. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 51.

Segundo o doutrinador, para configuração da ilicitude, faz-se necessário a conjugação de dois elementos, quais sejam, comportamento em desacordo com a lei e a ação que aperfeiçoa o ilícito deve violar uma norma.

Dessa forma, um ação só será considerada como um ilícito jurídico, a depender do ramo do Direito. Para melhor entendimento dessa afirmação, observa-se o seguinte exemplo: um fato ilícito, para fins tributários, pode não ser para o Direito Civil. Em outras palavras, o ato ilícito trata-se de um problema relativo à infração às normas jurídicas que permeia todos os ramos da Ciência Jurídica e que engloba tanto a questão da legalidade quanto a da moralidade.⁶¹

Nessa linha, Ives Gandra afirma que a ilicitude pode ser destrinchada em três situações, quais sejam: ilícito para outros ramos e lícito para o Direito Tributário, como é o caso do estelionato; ilícito para outros ramos e ilícito para o Direito Tributário, por exemplo, contrabando; por fim, o lícito para os demais ramos do Direito e ilícito para o Direito Tributário.⁶²

Diametralmente oposta a linha argumentativa de Ives Gandra, tem-se o entendimento de Bernardo Ribeiro de Moraes, no qual entende, *a priori*, que o ilícito, para fins tributário, como sendo uma "ação ou omissão antijurídica, tipificada nas normas jurídicas tributárias", no entanto, diferentemente de Ives Gandra, Bernardo Ribeiro de Moraes consagra que não há antijuridicidade civil, administrativa e tributária, uma vez que o ilícito não se diferenciaria a depender de uma denominação de disciplina, pois este se tratam unicamente de violação ao Direito. Entretanto, deve-se ressaltar que a afirmação supra não exclui ou inviabiliza a aplicação de sanções de naturezas diversas.

Para Hugo de Brito Machado Segundo, as atividades ilícitas não contrariariam a definição legal de tributo, constante no artigo 3º do Código Tributário Nacional, uma vez que a ilicitude não seria um elemento integrante da hipótese de incidência, mas poderia constar como elemento incidental do fato gerador.⁶³

Nessa toada, o doutrinador afirma que as prestações pecuniárias que detém como elemento o ilícito na hipótese de incidência das normas se configuram como multas, as quais são um tipo de penalidade pecuniária, que não se confunde com tributo.

⁶¹ SANTIAGO, Myrian Passos. **Tributação do Ilícito**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005. p.33.

⁶² *Ibid.*, 59.

⁶³ Machado, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**: Artigos 1ª a 95, v. I, 3. ed. São Paulo; Atlas, 2015. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597000313/>>. Acesso em: 12 de maio de 2020. p.71.

Além disso, deve-se ressaltar que não há a ocorrência do *bis in idem* diante da aplicação da norma penal e norma tributária sobre o mesmo fato, pois, nas palavras de Paulo Roberto de Andrade, “ não há ofensa ao postulado, se duas normas prescrevem duas sanções distintas e concomitantes ao mesmo fato. Isso é, aliás, até corriqueiro no âmbito do direito penal, que comina, por exemplo, penas simultâneas de reclusão e multa a um mesmo delito.”⁶⁴

Dessarte, a ilicitude seria irrelevante para fins de determinação da incidência ou não de tributo, ao passo que o essencial seria apenas que não conste na hipótese de incidência normativa, pois, conforme já referenciado, configurar-se-ia em penalidade pecuniária. Assim, tudo o que não estivesse compreendido na hipótese normativa será irrelevante, caso praticado o fato gerador do tributo.

Para concluir, deve-se salientar os efeitos tributários do perdimento dos resultados econômicos, ou seja, do produto e do proveito do crime. Segundo Leandro Paulsen, a fim de recompor o *status quo ante* e impedir a fruição dos proveitos do crime, haverá o perdimento de bens e o ressarcimento da vítima. Em outros termos, caso haja movimentação, consumo, transformação ou utilização do bem, ainda que haja o confisco e eventual perdimento dos proventos do crime, haverá a tributação destes, uma vez que haveria a ocorrência dos fatos geradores, por consequência, não seria possível a restituição ou desconstituição ao *status quo*. Portanto, nas palavras do doutrinador, “para fins de tributação, será irrelevante a ilicitude subjacente ao proveito do crime de que efetivamente se dispôs, inclusive na hipótese de ter ocorrido perdimento subsequente.”⁶⁵

5 CRITÉRIOS DE TRIBUTAÇÃO DE ATIVIDADE ILÍCITAS

Para Ives Gandra, os critérios de tributação de atividades ilícitas podem ser divididos em: critério moral, critério jurídico, critério social, critério político, critério econômico, aspecto financeiro.⁶⁶

⁶⁴ ANDRADE, Paulo Roberto. **Tributação de Atos Ilícitos e Inválidos**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 148.

⁶⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso De Direito Tributário: Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553616282/>>. Acesso em: 12 out. 2020. p. 255/256.

⁶⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Conceito de Tributo e a Participação do Estado no Produto da Atividade Ilícita: As Atividades Ilícitas e o Direito Tributário**. : As atividades ilícitas e o Direito Tributário. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (org.). **Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do instituto de estudos tributários - IET. estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET**. São Paulo: Malheiros, 2018.p. 59-67.

A partir do critério moral, pode-se afirmar que, à luz da Constituição Federal, a tributação sobre as atividades ilícitas por um lado não está vedada pela Carta Magna, já por outro o texto constitucional impõe a referida tributação como um dever ao poder de legislar. Além disso, deve-se ressaltar que o doutrinador entende que a referida tributação não representaria uma resposta conivente com o ilícito moral, mesmo que saiba da sua existência e aplique uma sanção, mas sim a tributação sobre atividade ilícitas representaria uma forma de exterminar e reduzir esses fatos indesejáveis através da norma, assim, em consonância com os princípios maiores.

Já no campo moral, o doutrinador dispõe que uma lei não poderia tributar uma atividade desestabilizadora das estrutura basilar da sociedade, como a incidência de tributo sobre a prática de um homicídio, vez que sua aplicação resultaria na própria destruição da sociedade e estaria se atingindo a vida exterior de um terceiro contra sua própria vontade.

Assim, Ives Gandra, sob ponto de vista moral, admite como possível a tributação de ilícitos e isto estar observando a moralidade. Diante disso, o doutrinador propõe o seguinte exemplo: a incidência de tributos sobre jogos de azar e prostituição, de maneira que seria capaz, através dos mecanismo da tributação, a reorientação desses comportamentos.⁶⁷

No que tange ao campo jurídico, deve-se examinar que a lei tributária pode ter um efeito estimulante, um efeito neutro ou um efeito desestimulador sobre determinada conduta. A tributação sobre atos ilícitos seria uma forma de lei desincentivar a prática de um fato indesejável, de modo que, através de uma pressão de desestímulo, ocasionaria um desinteresse a sua exploração, por não se tornar tão rentável em comparação as outras atividades.

No tocante ao ponto de vista econômico e os aspecto financeiro, Ives Gandra denota a existência de atividades ilícitas ou disfarçadamente ilícitas que são altamente rentáveis, nas quais a última até há o pagamento de tributos, mas não se paga com base no valor real da exploração da ilicitude e sim sobre valores de exploração de uma atividade lícita e permitida utilizado como “disfarce”. Dessarte, Ives Gandra afirma ser necessário a tributação sobre essas atividades, tanto ilícita quanto disfarçadamente ilícita, a fim de realmente se atingir uma maior justiça tributária. Além disso propõe que o Estado, ao não regular uma atividade considerada

⁶⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Conceito de Tributo e a Participação do Estado no Produto da Atividade Ilícita: As Atividades Ilícitas e o Direito Tributário.** : As atividades ilícitas e o Direito Tributário. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (org.). Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do instituto de estudos tributários - IET. estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 61

indesejável e não diga respeito à própria permanência da sociedade, permite que a maior lucratividade dessa atividade ilícita, bem como se vê obrigada a gerar mecanismos repressivos que oneram à máquina pública, como mecanismo de fiscalização.⁶⁸

No tocante aos critérios sociais e políticos, ressalta-se que a imposição tributária sobre as atividades dotadas de ilicitude, nas palavras do Professor Ives Gandra, seria um “anseio da grande massa silenciosa do povo”⁶⁹. Diante disso, caberia aos políticos a compreensão da pertinência e da necessidade atual de se elencar essas atividades e determinar a incidência de tributos sobre elas.

Por fim, Ives Gandra defende que a melhor forma de combate da prática de atividades ilícitas seria a imposição tributária, na qual teria como um dos efeitos, além de maior recolhimento de receita para o Estado, ocasionaria na diminuição da desigualdade, uma vez que seria tributado tanto as atividade lícitas quanto as atividades consideradas desonestas e imorais, bem como as explicitamente ilícitas e as disfarçadamente ilícitas. Além disso, também teria um efeito moralizador, pois criaria um potencial desinteresses dos profissionais da ilicitude continuarem nesse campo de atuação.

Outrossim, não há do que se falar no sentido de que o confisco afastaria a tributação, uma vez que, seguindo a linha argumentativa de Paulo Roberto Andrade, o confisco torna-se relevante para fins tributários no momento da condenação criminal, de modo que a autoridade fica desimpedida para constituir e exigir o crédito tributário até a ocorrência do confisco. Além disso, a autoridade fiscal, nas palavras do Paulo Roberto Andrade, “ (...) poderá e deverá, ela mesma, conhecer da existência da obrigação restitutória e abster-se do lançamento tributário já neste momento.”⁷⁰

6 BIS IN IDEM DA APLICAÇÃO DA MULTA E SANÇÃO PENAL

À luz do entendimento do doutrinador Marco Aurélio Greco, o fenômeno criado com a criação e promulgação da Constituição Federal fez surgir a ideia de que não existiria mais a separação entre um direito penal e um direito administrativo ou entre direito civil e direito penal, por exemplo, uma vez que o texto constitucional faz nascer o entendimento de haver uma base

⁶⁸ Ibid., p. 62-64

⁶⁹ Ibid., p. 65.

⁷⁰ ANDRADE, Paulo Roberto. **Tributação de Atos Ilícitos e Inválidos**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 199.

sancionadora comum, que observa a Carta Magna e se aplica indistintamente a todos os campos da experiência e pressupõe que as leis e suas aplicações devem estar em sintonia.⁷¹

Nessa toada, o doutrinador traz a lume a discussão acerca da duplicação da multa e do crime tributário, de modo que incidirá ou não em *bis in idem*, uma vez que a base material tipificadora é idêntica, como a supressão ou redução dolosa do tributo ou contribuição mediante condutas, por exemplo, as previstas nos artigos 71 da Lei 4.502/1964 e os artigos 1º, incisos I a III, e 2º, inciso I, ambos da Lei 8.137/1990, respectivamente, *ipsis litteris*:

Art . 71. Sonegação é tãda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

- I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;
- II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente⁷²

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

- I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

- I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;⁷³

Diante do exposto, Marco Aurélio Greco alega que as justificativas genéricas, como a independência das instâncias, seria insuficientes para justificar o ensejo conjunto ou não da sanção administrativa e da sanção penal, diante do fenômeno da Constituição Federal de 1988.

⁷¹ GRECO, Marco Aurélio. **Duplicação da Multa e Sanção Penal: Um *Bis in Idem* Vedado?.** In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (org.). Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do instituto de estudos tributários - IET. estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET. São Paulo: Malheiros, 2018. p.74

⁷² BRASIL. Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe Sôbre o Impôsto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. **Lei Nº 4.502, de 30 de Novembro de 1964.** Brasília, 19 jul. 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14502.htm>. Acesso em: 14 maio 2020.

⁷³ BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. **Lei Nº 8.137, de 27 de Dezembro de 1990.** Brasília, 28 dez. 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm>. Acesso em: 14 maio 2020.

Dessarte, o doutrinador explana a discussão o Decreto 592 editado pelo Presidente Da República Federativa no Brasil, no qual promulga o Pacto Internacional sobre Direito Civil e Políticos, dispõe em seu artigo 1, n.7 a vedação do *bis in idem*, de modo a assegurar que ninguém poderia ser processado nem punido duas vezes através de uma sanção de caráter penal em razão da prática de uma só conduta, *in verbis*:

7. Ninguém poderá ser processado ou punido por um delito pelo qual já foi absorvido ou condenado por sentença passada em julgado, em conformidade com a lei e os procedimentos penais de cada país.⁷⁴

Nesse sentido, Marco Aurélio Greco afirma que se trata de uma dupla garantia, na qual a legislação interna vincula uma sanção de caráter penal, não podendo, assim, haver o processamento ou a condenação da pessoa pelo mesmo fato considerado delituoso, independentemente da estruturas jurídico-organizacionais ou legislativas a serem aplicadas⁷⁵.

Portanto, para o referido doutrinador, deve-se optar entre a duplicação da multa e não instauração do processo penal ou inicia um processamento penal, mas não se duplica a multa, vez que a aplicação de ambas seria impor um *bis in idem*.

7 ANÁLISE DE QUAIS TRIBUTOS PODEM OU NÃO RECAIR SOBRE ATIVIDADE ILÍCITA

7.1 Imposto de renda e proventos de qualquer natureza (IR)

À luz do artigo 153, parágrafo segundo (§2º), inciso I da Constituição Federal, o Imposto de Renda sobre os Rendimentos (IR) trata-se de um imposto federal dotado do pressuposto da universalidade, o qual dispõe que incidirá sobre todo e qualquer rendimento auferido pelo contribuinte.

Diante disso, através da leitura conjunta deste dispositivo com o princípio do *pecunia non olet*, pode-se afirmar que a incidência do imposto de renda não considera a licitude ou

⁷⁴ BRASIL. Decreto nº 592, de 06 de julho de 1992. Atos Internacionais. Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos. Promulgação. **Decreto nº 592, de 6 de Julho de 1992**. Brasília, 07 jul. 1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/d0592.htm>. Acesso em: 14 maio 2020.

⁷⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Duplicação da Multa e Sanção Penal: Um Bis in Idem Vedado?**. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (org.). Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do instituto de estudos tributários - IET. estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET. São Paulo: Malheiros, 2018. p.77-78.

ilicitude da obtenção desses rendimentos, bastando que haja a ocorrência do fato gerador e que a ilicitude não esteja inserida no elemento essencial da norma de tributação.⁷⁶

No que tange aos rendimentos originados de ato ilícito transite para econômica invisível, Ricardo Mariz de Oliveira sugere a análise da possibilidade da incidência do imposto de renda sobre produto obtido mediante a prática de atos ilícitos, como ponte de partida e, em seguida, o exame do artigo 61 da Lei 8.981/1995.⁷⁷

À luz do artigo 43, inciso I, do Código Tributário Nacional, renda define-se como sendo o produto do capital, do trabalho ou combinação de ambos. Já proventos de qualquer natureza tratam-se dos acréscimos que não advenham do trabalho nem mesmo do capital ou da combinação de ambos, *ipsis litteris*:

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;

Com base na definição conferida por lei, Ricardo Mariz de Oliveira elucida que o produto econômico obtido através de atos ilícitos estaria contido em um dos referidos conceitos, uma vez que se deve averiguar a disponibilidade econômica do produto de um trabalho.⁷⁸

Nessa toada, caso entendido o referido caso como renda, tal situação pode ser exemplificada pelo autor através do caso de alguém combinar o assassinato de determinado alvo com um matador. Embora haja a possibilidade do agente criminoso não receber o pagamento do serviço realizado e nem possa cobrar o mandante juridicamente, o primeiro, caso receba o valor acertado, irá demonstrar uma disponibilidade econômica, logo, deve ser tributada essa renda, salvo se realizado o confisco, que, nas palavras de Paulo Roberto Andrade, “neutralizará a incidência do imposto sobre a renda”⁷⁹.

⁷⁶ BARTINE, Caio. **Manual de Prática Tributária**. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530987831/>>. Acesso em: 21 de maio de 2020. p. 213.

⁷⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Tributação em Torno de Atos Ilícitos (Noções Gerais e Imposto de Renda)**. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (org.). *Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do instituto de estudos tributários - IET. estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 110-111.

⁷⁸ *Ibid.*, p.111.

⁷⁹ ANDRADE, Paulo Roberto. **Tributação de Atos Ilícitos e Inválidos**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p.262.

Já se o resultado econômico obtido pela prática de ato ilícito for considerado como proventos de qualquer natureza, ainda pode-se alegar a existência de um acréscimo ao seu patrimônio.

Desse modo, Ricardo Mariz de Oliveira assenta que, independentemente do *nomen iuris* dado ao referido resultado, haverá como encaixar o ganho proveniente da prática do ilícito na possibilidade de incidência do IR, pois o que deve considerar é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza pelo infrator.⁸⁰

Para exemplificar tal situação, traz-se à baila o crime de sonegação fiscal e a renda advinda da prática de atividades ilícitas. Para Natael Martins, seria possível a tributação desta renda, pois se trata de um acréscimo que efetivamente incorporou-se ao patrimônio de seu titular, sendo irrelevante que tenha sido cometido um crime contra a ordem tributária.⁸¹

Nessa esteira, é cediço salientar ainda a definição do contribuinte do imposto de renda e a possibilidade de a lei determinar as mesma condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de proventos ou rendas tributáveis, conforme disposto no artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Diante dos artigos supracitados, Ricardo Mariz de Oliveira afirma que o requisito da disponibilidade está configurado, uma vez que o infrator passa a usar e gozar de um produto advindo da prática de algum ato ilícito, até mesmo poderá aliená-lo ou colocá-lo novamente no mercado, com objetivo de lucrar e assim, obter novos ganhos para si.

Ante essa viabilidade de utilizar o produto do ato ilícito da maneira como infrator desejar, ainda que ele tenha que ressarcir ou devolver o referido produto, o fato gerador já terá sido praticado em momento anterior, logo, este infrator deverá se sujeitar as tributações proveniente da propriedade e forma de utilização do produto.⁸²

⁸⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Tributação em Torno de Atos Ilícitos (Noções Gerais e Imposto de Renda)**. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (org.). Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do instituto de estudos tributários - IET. estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET. São Paulo: Malheiros, 2018. p 112.

⁸¹ MARTINS, Natael. **A Tributação Do Ilícito – Limites À Aplicação Do Princípio Do Non Olet**. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/a-tributacao-do-ilicito-limites-a-aplicacao-do-principio-do-non-olet-por-natanael-martins/>>. Acesso em: 30 set. 2020. p.26.

⁸² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Tributação em Torno de Atos Ilícitos (Noções Gerais e Imposto de Renda)**. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (org.). Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do instituto de estudos tributários - IET. estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 114.

Destarte, para Ricardo Mariz de Oliveira, em caso de receptação de dinheiro, por exemplo, o autor do delito detém a posse e titularidade sobre o dinheiro, uma vez que a propriedade da moeda se transfere mediante tradição. Logo, o dinheiro fará parte do patrimônio do autor do delito, até a tradição for anulada por força de lei, assim como o autor do delito teria seu patrimônio aumentado.⁸³

Ainda nesse sentido, Ricardo Mariz de Oliveira propõe a possibilidade de integração irreversível do produto advindo da prática do ato ilícito no patrimônio do violador da lei, diante da prescrição das ações penais e civis, que poderia resultar na perda da posse dos produtos do crime. Nesta hipótese, o autor elucida que haveria a verdadeira incorporação destes bens adquiridos ilicitamente ao patrimônio do infrator.⁸⁴

Por outro lado, para Paulo Roberto Andrade, não poderia haver a tributação pelo Imposto de Renda sobre valores roubados ou furtados, pois mesmo não estando em posse da vítima, ainda pertence a ela, *in verbis*:

Parece-nos desde sempre incabível a tributação pelo IR sobre os valores roubados ou furtados porque estes seguem pertencendo à vítima. Não há, neste caso, título jurídico que legitime a inserção do produtos desses crimes ao patrimônio do infrator, portanto, não se há que falar em acréscimo patrimonial ou disponibilidade jurídica-econômica em seu favor.⁸⁵

Já no tocante à avaliação do 61 da Lei 8.981/1995 e a possibilidade de tributação sobre rendimento que passa para economia invisível, segue, *a priori*, a transcrição deste artigo, *in verbis*:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

⁸³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin: 2008. p.313

⁸⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. loc. cit.

⁸⁵ ANDRADE, Paulo Roberto. **Tributação de Atos Ilícitos e Inválidos**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p.261.

A partir da leitura do referido artigo, pode-se esmiuçar os aspectos da tributação, isto é, os elementos constitutivos e as hipóteses de incidência do imposto de renda em cada uma das situações específicas.

No que se refere às hipóteses de incidência, Ricardo Mariz de Oliveira dispõe que, no artigo, apresentam-se duas hipóteses, a primeira se refere ao pagamento feito por pessoa jurídica a beneficiário não identificado, já a segunda é o pagamento efetuado ou recurso entregue por pessoa jurídica a qualquer pessoa, seja ela física ou jurídica, desde que não comprovada a operação a que se refere ou a sua causa, esteja o fato contabilizado ou não.

Além disso, denota-se o consequente da norma, isto é, a obrigação de se recolher o imposto de renda em 35% (trinta e cinco por cento) do valor arrecadado pelo regime de fonte, na data do pagamento, o qual estaria submetido aos reajustes do rendimento – tratando-se ainda do aspectos temporais e quantitativos da norma.

Em suma, Ricardo Mariz de Oliveira entende como sendo possível a incidência do IR sobre recursos econômicos que sejam transferidos para a economia invisível, no momento da sua passagem. Dessa forma, a norma cria uma obrigação tributária de recolhimento do referido imposto sobre pagamento ou entrega irregular do sujeito passivo conhecido, no momento do pagamento ou entrega de recursos e que está sob alcance do Fisco, por consequência, evitar-se a evasão fiscal desses valores obtidos através da prática de um ilícito.⁸⁶

Ressalta-se um dos pontos críticos da referida norma, ou seja, legalidade de propositura de 35% (trinta e cinco por cento) da alíquota. Neste ponto, Ricardo Mariz de Oliveira defende não haver inconstitucionalidade, independentemente desta alíquota ser igual, maior ou menor do que o valor averiguado.

Outrossim, deve-se salientar que o disposto no artigo 61 trata-se de uma presunção relativa, uma vez que há a possibilidade haver um caso em que a hipótese prevista na norma não seja aplicável, se, por exemplo, a renda adquirida por terceiro advir de uma fonte pagadora lícita e este beneficiário comprove que não se trata de um rendimento passível de tributação ou este rendimento tenha um certo tratamento tributário a ser submetido.⁸⁷

⁸⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Tributação em Torno de Atos Ilícitos (Noções Gerais e Imposto de Renda)**. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (org.). Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do instituto de estudos tributários - IET. estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 116-118.

⁸⁷ Ibid., p. 126.

Além disso, o lançamento do Imposto de Renda sobre esses rendimentos somente se configurará no momento em que o Fisco não conseguir exercer sua competência tributária sobre o pagamento ou entrega desse rendimento, sob fundamento de que não seria possível identificar os beneficiários e a comprovação da operação realizada e da sua causa.⁸⁸

Por fim, a fim de melhor elucidar a aplicabilidade da hipótese de incidência de IR sobre a situação descrita no artigo 61 da Lei 8.981/1995, Ricardo Mariz de Oliveira propõe duas 2 situações. A primeira se um agente público que, através de um contrato com nomes falsos, receber propina para que este receba um contrato de prestação de serviços que não ocorreu. Neste caso, o contrato seria nulo, mas mesmo assim o agente público recebeu os valores combinados, devendo, assim, haver a tributação pelo Imposto de Renda. Ou seja, uma vez que foi possível identificar o beneficiário, a autoridade fiscal deverá proceder com o lançamento do IRPF sobre esse agente público infrator, logo, não se aplicando o disposto no artigo referenciado. Já a segunda situação, na qual não seja possível identificar o beneficiário, neste caso aplicar-se-á o disposto no referido artigo, ou seja, caberá a incidência do Imposto de Renda na fonte.⁸⁹

Assim, a partir do entendimento de Luis Henrique Marotti Toselli, conclui-se, "Uma coisa é a prática do ato; outra coisa são seus efeitos econômicos. Tributável pela renda é o salário, mas não o trabalho. Tributáveis são os juros, mas não o capital investido. Tributável é a renda proveniente do crime, não o crime."⁹⁰

7.2 Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS)

O Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS) trata-se de um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, conforme disposto no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, que detém função fiscal e se caracteriza pela seletividade e não cumulatividade. Ademais, tem como fato gerador, conforme elucidado pela Professora Ana Flávia Messa, a circulação de mercadoria, prestação de serviços interestadual ou intermunicipal de transporte e comunicação, ainda que iniciados no exterior. Já no tocante ao base de cálculo,

⁸⁸ Ibid., p. 127.

⁸⁹ Ibid., p. 129.

⁹⁰ TOSELLI, Luis Henrique Marotti. **A Tributação da Propina**: efeitos penais e as práticas adotadas pela fiscalização. Jota. 14 fev. 2019. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-tributacao-da-propina-14022019>>. Acesso em: 25 ago. 2020.

caso o objeto da tributação seja a circulação de mercadoria, a base de cálculo será o valor da operação; já se o objeto for serviço, a base será formada pelo preço do serviço.⁹¹

No que tange à tributação por ICMS sobre comércio de drogas, por exemplo, Paulo Roberto Andrade entende por ser indevida a tributação, uma vez que a definição de “mercadoria”, restringe-se às *res in commercium*⁹².

Dessa forma, o autor elucida que, ressalvada a utilização para fins médicos, os entorpecentes são coisas do “forma do comércio”, cuja circulação não perfaz a materialidade da hipótese de incidência do ICMS.

Já quanto a tributação por ICMS sobre comércio de produtos “piratas”, o doutrinador explana ser possível a incidência deste tributo estadual, salvo se sobrevier condenação judicial e confisco dos proventos, pois estes produtos são “mercadorias”, que fazem concorrência com produtos originais. Dessa forma, para assegurar a neutralidade dos impostos indiretos, faz-se necessária a tributação sobre comércio de produtos “falsificados0”.⁹³

7.3 Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS)

À luz do artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, o Imposto sobre Serviços (ISS) trata-se de um imposto municipal, cujo fato gerador é a prestação de serviços. Estes serviços a serem tributados constam na lista anexa da Lei Complementar nº 116/2003. Para cobrança deste tributo, será considerado o local do estabelecimento do prestador ou, na falta do estabelecimento, considera-se o local do domicílio do prestador, salvo nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII do artigo 3º, da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, no qual se considera o local da prestação do serviço. Deve-se esclarecer ainda que o sujeito passivo do ISS é o prestador de serviço, que pode ser tanto empresa quanto profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo. Além disso, conforme explicado pela Professora Ana Flávia MESSA, deve-se observar que não serão contribuintes do ISS os empregados, trabalhadores avulsos e diretores e membros dos Conselhos Consultivo ou Fiscal de Sociedades⁹⁴. Já no tocante à base de cálculo, esta é composta pelo preço do serviço e a alíquota é fixada mediante

⁹¹ MESSA, Ana Flávia. **Direito Constitucional**. 5. ed. São Paulo: Rideel, 2018. Disponível em: <<https://plataforma.bvirtual.com.br/Leitor/Publicacao/182492/pdf/0>>. Acesso em: 23 out. 2020. p. 466.

⁹² ANDRADE, Paulo Roberto. **Tributação de Atos Ilícitos e Inválidos**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p.261.

⁹³ *Ibid.*, p. 266.

⁹⁴ MESSA, Ana Flávia. **Direito Constitucional**. 5. ed. São Paulo: Rideel, 2018. Disponível em: <<https://plataforma.bvirtual.com.br/Leitor/Publicacao/182492/pdf/0>>. Acesso em: 23 out. 2020. p. 465.

lei ordinária municipal, que estará em consonância com os limites adstritos nas normas gerais dispostas na lei complementar, conforme disciplinado na legislação.

Para Paulo Roberto de Andrade, seria possível a tributação dos serviços médicos prestados por profissional não-médico, uma vez que, a ausência de autorização dos órgãos competentes para exercício regular da medicina trata-se de uma circunstância alheia, diante do fato que há um “agir humano”, circunstância necessária segundo norma do ISS.⁹⁵

A fim de exemplificar essa afirmação, o autor propõe o exemplo do médico com habilitação profissional temporariamente suspensa. Nesta situação, a irregularidade administrativa não deve ser considerada para fins tributários. Entretanto, caso o serviço médico fosse praticado por um “charlatão” sem formação médica e que exerce o serviço como se fosse efetivamente médico, não seria possível a tributação, pois não seria mais um verdadeiro serviço médico, sob análise de aspectos objetivos e subjetivos da atividade médica, *ipsis litteris*:

Assim, nesse caso, a ausência de habilitação profissional desnatura a própria catalogação do serviço prestado, e a atividade do charlatão não poderá ser tributada pela rubricada “serviços médicos” do ISS.⁹⁶

Já, para Sacha Calmon, seria possível a tributação, mesmo que o profissional não esteja diplomado ou tenha certificado profissional, *ipsis litteris*:

Cabe exemplificar com o caso real de Ramon Delgado, argentino de nascimento e de cartório, guapo senhor que se dizia psicanalista (e o era, por autodidatismo). Nesta condição montou consultório, atendeu por anos a uma seleta clientela, principalmente de mulheres. Descoberto o fato de que não era formado aqui ou algures e de que, pois, o exercia ilegalmente a clínica, sobre ele desabou a repressão penal. Mas o ISS pelo exercício de serviço tributado e o IR pela receita auferida tiveram que ser pagos. Para casos tais é que serve o art. 126 ora em comentário. Seria justo que os psicanalistas de ofício e diploma pagassem os tributos, e o exercente ilegal da profissão dele escapasse, arguindo as suas irregularidades? Evidentemente não se trata da tributação dos atos ilícitos tipificados como delituosos, já que o fato gerador dos tributos é sempre um fato lícito. A questão se resolve da seguinte maneira:

- A) são tributáveis os fatos lícitos, embora realizados ilicitamente;
- B) não podem ser tributados os fatos ilícitos, como por exemplo o rufianismo, o jogo do bicho ou o tráfico de drogas.⁹⁷

⁹⁵ Ibid., p. 265.

⁹⁶ ANDRADE, Paulo Roberto. **Tributação de Atos Ilícitos e Inválidos**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p.266.

⁹⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso De Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530979935/>>. Acesso em: 05 out. 2020. p.509

Diante desses posicionamentos, entendemos pela viabilidade da tributação por ISS, desde que o serviço praticado possa ser enquadrado como o serviço, disposto na Lei Complementar 116/2003, sendo irrelevante a existência de ilicitude.

7.4 Imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA)

O Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) trata-se de um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, conforme disciplinado no artigo 155, inciso III, da Constituição Federal. O fato gerador do IPVA é a propriedade de veículo automotor. Já no que se refere ao seu aspecto temporal, conforme explicado pela Professora Ana Flávia Messa, este aspecto variará a depender do tipo do veículo, ou seja, se o veículo for novo, o fato gerador se aperfeiçoará na data da aquisição, ao passo que se for veículo importado, será na data do desembarço aduaneiro, por fim, nos demais casos, considera-se o primeiro de dia de janeiro de cada ano ou na data estabelecida em lei estadual⁹⁸.

Ademais, sua base de cálculo é formada pelo valor venal do veículo ou o preço comercial de tabela e a alíquota é fixada por lei ordinária estadual, conforme elucidado pela Professora Ana Flávia Messa⁹⁹.

Já quanto à viabilidade da tributação por IPVA dos veículos furtados, para Paulo Roberto Andrade, segue-se a mesma lógica do Imposto de Renda sobre valores furtados ou roubados, ou seja, o indivíduo que furta veículo e o utiliza não aperfeiçoa a hipótese de incidência do IPVA, pois, nas palavras do referido autor, “furto não é meio de aquisição de propriedade.”¹⁰⁰

Nesta toada, a vítima continua a realizar periodicamente o fato gerador do IPVA, o que parece injusto à primeira vista, por isso, Paulo Roberto Andrade sugere que o legislador deve equacionar esta situação, por meio de mecanismos, como o da isenção.¹⁰¹

Portanto, diferentemente do defendido por Paulo Roberto Andrade, entendemos como viável a tributação por IPVA do autor do crime até que seja decretado o perdimento ou o veículo seja devolvido ao seu verdadeiro proprietário.

⁹⁸ MESSA, Ana Flávia. **Direito Constitucional**. 5. ed. São Paulo: Rideel, 2018. Disponível em: <<https://plataforma.bvirtual.com.br/Leitor/Publicacao/182492/pdf/0>>. Acesso em: 23 out. 2020. p. 466.

⁹⁹ MESSA, loc. cit.

¹⁰⁰ ANDRADE, Paulo Roberto. **Tributação de Atos Ilícitos e Inválidos**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 266/267.

¹⁰¹ ANDRADE, loc. cit.

8 JURISPRUDÊNCIA

Diante dessa gama de correntes e argumentos que fundamentam estas linhas argumentativas, passa-se à análise da forma como os Tribunais Administrativos e Judiciais trataram da tributação dos atos ilícitos, ao longo dos anos pós advento do Código Tributário Nacional.

8.1 CARF – IRPF – operação dilúvio – rendimentos omitidos – perdimento de bens

A tributação sobre atos ilícitos já foi analisada em diversas oportunidades pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Uma dessas oportunidades foi no Acórdão nº 2301-004.814¹⁰², caso em que se analisou a viabilidade da tributação pelo Imposto de Renda Pessoa Física de suposto acréscimo patrimonial do Recorrente descoberto através de documentos e de recursos financeiros, em moedas nacional e estrangeira, apreendidos em uma operação deflagrada pela Polícia Federal.

Diante dessas informações obtidas, apurou-se o acréscimo patrimonial de R\$ 2.053.942,17 (dois milhões, cinquenta e três mil, novecentos e quarenta e dois reais e dezessete centavos), dedução indevida de dependente de R\$1.516,32 (mil reais e quinhentos e dezesseis mil reais e trinta e dois centavos) dedução indevida de contribuições à previdência privada de R\$ 9.593,04 (nove mil e quinhentos e noventa e três reais e quatro centavos) e ausência de recolhimento do carnê-leão, que gerou multas isoladas, as quais totalizaram no valor de R\$ 225,51 (duzentos e vinte e cinco reais e cinquenta e um centavos).

Em sede de defesa, o Recorrente apresenta diversos argumentos, dentre eles o Recorrente narrou que é réu em uma ação penal que tramita na Justiça Federal de Santa Catarina, na qual já há uma sentença condenatória que determina o perdimento dos bens apreendidos. Diante disso, defendeu que o tributo não pode ser utilizado com efeito de confisco, de modo que não se poderia tributar algo que a justiça já teria reconhecido que não pertence ao acusado. Sustentou que os valores encontrados nas suas residências pertenceriam a uma organização criminosa, por conseguinte, o Recorrente não praticou o fato gerador do Imposto de Renda relativo ao mês de agosto de 2006. Nessa linha, aduziu que o dinheiro apreendido não pertence ao patrimônio pessoal do Recorrente, nem mesmo teria ingressado no seu patrimônio, em decorrência da apreensão e perdimento decretado pelo Poder Judiciário. Alegou que o auto de infração tem natureza confiscatória, pois a Receita Federal não estaria satisfeita com a pena

¹⁰² BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Recurso Voluntário, Processo nº 10980.725451/2010-09, Acórdão nº 2301-004.814, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, 2ª Seção de Julgamento, Data da Sessão: 20/09/2016, Data da Publicação: 11/11/2016.

de perdimento judicial, logo, pretenderia expropriar o resto do patrimônio do Recorrente. Asseverou que somente seria possível que o Recorrente ingressasse no polo passivo da relação jurídico-tributário caso o Poder Judiciário entendesse que o numerário é de propriedade do Recorrente, assim seria concretizado o fato gerador do IR.

Em seu voto vencido, o Conselheiro Relator Fábio Piovesan Bozza alude sobre a necessidade de se averiguar o trânsito em julgado da ação penal promovida em face do Recorrente para se firmar, definitivamente, sobre o destino dos bens apreendidos, ou seja, se estes seriam devolvidos ao Recorrente ou seria decretado sua perda em favor da União. Além disso, dispõe que a mera detenção ou posse de bens não gera acréscimo patrimonial, em regra, assim como reconhece que, enquanto nos ganhos não forem declarados como ilícitos, o Fisco atuaria sob mera presunção de ilicitude dos ganhos, advindos de negócios e atos jurídicos. Desse modo, firma o entendimento de que o Estado não poderia, concomitantemente, decretar a indisponibilidade dos ganhos ilícitos do autor do delito e ainda exigir tributos sobre esses valores. Além disso, consagra que a validade jurídica do negócio ou ato é elemento integrante da norma de incidência, de modo que constitui a situação necessária e suficiente para o nascimento da obrigação tributária. Nesse sentido, reconheceu a nulidade da exigência de imposto de renda sobre os bens apreendidos, mas manteve a exigência fiscal sobre o recebimento de doação de moedas estrangeiras e sobre a aquisição de imóvel.

Já o voto vencedor, elabora pelo conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, reconhece que o lançamento tributário para constituição de crédito tributário relativo ao IRPF decorre da omissão de rendimentos apurados pela fiscalização através da descoberta de acréscimo patrimonial sem lastro do Recorrente, isto é, "acréscimo patrimonial a descoberto"¹⁰³, nos moldes do artigo 43, inciso II, do Código Tributário Nacional e regulamentação no artigo 55, inciso XIII, do RIR. Nesse sentido, consagrou-se que a decisão que decretou o perdimento dos bens apreendidos não altera o lançamento tributário para fins de constituição de crédito do IRPF por omissão de rendimentos verificados mediante procedimento de identificação de patrimônio a descoberto, pois os bens apreendidos não são tributados, e sim a renda apurada quando se verificou que esses bens ou parte deles não foram adquiridos com rendimentos conhecidos do Recorrente.¹⁰⁴

Assim, o voto vencedor conclui no sentido de que:

¹⁰³ Ibid., p.35.

¹⁰⁴ Ibid., p. 41.

Portanto, os bens e numerários somente se prestaram para a comprovação de um outro fato, a omissão de renda que é exatamente o objeto do lançamento ora examinado. Dessa forma, mantida ou não a decisão de perdimento dos bens eles existem e o recorrente não nega que os possui como proprietário. Tratando-se de tributo incidente sobre a renda auferida para a aquisição desses bens e numerário (imóveis, obras de armas, moedas estrangeiras etc) e não sobre a propriedade deles, o que vier a acontecer com eles não repercute sobre o fato gerador: auferiu-se rendimentos que foram aplicados na aquisição desses bens. Vê-se que o elemento temporal é importante, estão sendo tributados rendimentos auferidos antes da busca e apreensão que revelou a existência desses bens e numerários.

Sob a perspectiva da corrente intermediária da possibilidade de tributação do ilícito, conclui-se que se permitiu a tributação dos rendimentos auferidos antes da busca e apreensão, observando o elemento temporal e o fato de que o IR repercute sobre rendimentos que foram utilizados na aquisição dos bens que podem ser submetidos e não recai sobre os bens em si.

8.2 CARF – IRPF – sinais exteriores de riqueza – gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte – custódia policial de valores

Em 2017, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais proferiu o Acórdão 2402-005.841¹⁰⁵, caso que trata de um auto de infração de IRPF lavrado para cobrança dos anos-calendário 1990 a 1993, vez que se identificou sinais exteriores de riqueza caracterizados pela existência de gastos incompatíveis com a renda disponível.

O contribuinte impugnou o referido auto de infração, que foi julgado parcialmente procedente pela DRJ/BSA, no ano de 1998. Diante do resultado dessa decisão, o contribuinte interpôs recurso voluntário no mesmo ano, com a apresentação de diversas alegações, dentre elas, a inadmissibilidade da tributação dos valores sequestrados em moeda estrangeira, pois se trataria de decréscimo patrimonial, diante do fato de que os dólares e outros bens do Recorrente foram perdidos, diante da existência de uma custódia policial.

No voto do conselheiro-relator João Victor Ribeiro Aldinucci, firmou-se o entendimento de que, à luz do artigo 6º, §1º, da Lei 8.021/90¹⁰⁶, os rendimentos do contribuinte seriam

¹⁰⁵ BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Recurso Voluntário, Processo nº 10166.005397/93-88, **Acórdão nº 2402-005.841**, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, 2ª Seção de Julgamento, Data da Sessão: 06/06/2017, Data da Publicação: 28/06/2017.

¹⁰⁶ Art. 6º O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§ 1º Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

arbitrados com base na renda presumida, a partir da utilização de sinais exteriores de riqueza, que se apresentaram através de gastos incompatíveis com a renda disponível do Recorrente.

Além disso, reconheceu-se como indiferente a destinação da renda para fins de tributação pelo Imposto de Renda, de modo que decréscimo patrimonial posterior não afasta a incidência do IR, assim como se tal decréscimo ocorreu como resultado de operação policial ou qualquer ato volitivo do contribuinte não é óbice para tributação, *vide*:

Expressando-se de outra forma, o contribuinte não infirma que realizou a ação que se constitui como núcleo ou materialidade do fato gerador do imposto de renda (aquisição de renda), limitando sua insurgência em evento posterior à realização do citado fato jurídico (a indisponibilidade decorrente da custódia policial).

Ora, é indubitável que, no caso concreto, o destino da renda não altera em nada a realização do fato gerador. Vale dizer, o posterior decréscimo patrimonial não afasta a possibilidade de tributação, pouco importando se tal decréscimo tenha ocorrido como resultado de operação policial ou mesmo de qualquer ato volitivo do contribuinte.¹⁰⁷

Nesse sentido, concluiu-se pelo conhecimento parcial do recurso voluntário e negativa de provimento, reconhecendo que a indisponibilidade da riqueza posteriormente adquirida não repercute sobre o aperfeiçoamento da hipótese de incidência do IR, por consequência, faz-se necessário o recolhimento do tributo. Assim, independentemente da existência de medida cautelar de sequestro, é possível a tributação, inclusive, diante da independência das esferas penal, cível e administrativa.¹⁰⁸

8.3 CARF – IRPF – rendimentos de atividades ilícitas

Em 2020, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais examinou, no Acórdão nº 2402-008.160¹⁰⁹, um auto de infração e imposição de multa, no qual teve por base a ausência de recolhimento pelo Recorrente do IRPF referente aos exercícios de 2012 a 2014, acrescido de multas, totalizando assim a importância de R\$ 11.166.505,72 (onze milhões, cento e sessenta e seis reais, quinhentos e cinco reais e setenta e dois centavos).

¹⁰⁷ BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Recurso Voluntário, Processo nº 10166.005397/93-88, **Acórdão nº 2402-005.841**, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Data da Sessão: 06/06/2017, Data da Publicação: 28/06/2017. p.10.

¹⁰⁸ *Ibid.*, p. 11.

¹⁰⁹ BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Recurso Voluntário, Processo nº 10880.740302/2018-47, **Acórdão nº 2402-008.160**, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, 2ª Seção de Julgamento, Data da Sessão: 06/02/2020, Data da Publicação: 02/03/2020.

Diante disso, através de um Termo de Verificação Fiscal (TVF), verificou-se que o Recorrente omitiu rendimentos recebidos de fontes pagadoras internacionais, bem como este não procedeu com a apuração e recolhimento do IRPF. Por conseguinte, realizou-se o lançamento em 05 de dezembro de 2018, o qual foi impugnada, no entanto, o procedimento administrativo não obteve êxito, ou seja, reconheceu-se a necessidade de haver o recolhimento do IRPF sobre os rendimentos advindos de fontes situadas no exterior, que não tivessem sido tributados na fonte. Além disso, reconheceu-se que os valores expropriados angariados pelo contribuinte, a partir da prática de um ilícito criminal, sequer alteraria a ocorrência do fato gerador do IRPF, no entanto, resulta em condenação penal.

Irresignada, a Recorrente interpôs o recurso voluntário, ora analisado, apresentando diversas alegações, como: “a) Da Tributação de Atividade Ilícita; b) Da Violação aos Princípios do Não-Confisco, Capacidade Contributiva, Proporcionalidade, Razoabilidade e Direito de Propriedade.”¹¹⁰

O voto do conselheiro-relator Rafael Mazzer de Oliveira Ramos foi no sentido de que o perdimento dos bens objetos do ilícito não alteraria a ocorrência de fato gerador do imposto. Em outras palavras, a realização da devolução ou perda de valores não isenta o contribuinte da sua obrigação de recolher o tributo, uma vez que os rendimentos foram efetivamente recebidos pelo contribuinte.

Também consignou-se, no referido voto, que as sanções propostas, multa e perdimento de valores, acertados mediante acordo de colaboração premiada, teriam finalidade de ressarcimento de danos e de caráter penal, por consequência, não interfeririam na incidência do tributo nem mesmo são óbices para a aplicação de sanções de caráter tributário.

Concluiu-se pelo desprovimento do Recurso Ordinário e reconheceu-se a possibilidade de incidência do IRPF, sob fundamento de que a prática do ilícito criminal não altera a ocorrência do fato gerador do imposto, no entanto, repercute-se no âmbito penal, mediante condenação.

8.4 TRF-4º – sonegação fiscal – corretagem de valores e câmbio

Além do CARF, a tributação sobre atos ilícitos também foi matéria analisada pelos Tribunais Regionais Federais. Em 2002, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região examinou a

¹¹⁰ Ibid., p.03.

Apelação Criminal nº 2000.04.01.089104-3/RS, no qual foram julgadas duas apelações interpostas pela acusação e pela defesa, as quais impugnaram a sentença que condenou os réus pela prática de delitos disciplinados no artigo 1º e incisos da Lei nº 8.137/1990, uma vez que os denunciados, sócios de uma empresa de corretagem de valores e câmbio, captaram recursos de clientes que supostamente seriam destinados à financiamento de operações a termos e ao pagamento de taxas, deixaram de documentar estas operações em livros e documentos contábeis, prestaram declarações falsas aos órgãos fazendários e não contabilizaram as operações ou receitas vindas do exercício das suas atividades de corretagem, para que pagarem menos ou não pagarem tributos.

Dessa forma, asseverou-se que houve uma evasão fraudulenta de IRPJ, Finsocial, Contribuição Social sobre Lucro (CSLL), PIS/Receita Operacional e Imposto de Renda Retido na Fonte. Assim, causando um prejuízo ao Tesouro Nacional o equivalente a 1.130.809,09 UFIRS (um milhão, cento e trinta mil, oitocentos e nove reais e nove centavos), sendo este valor a soma do valor do tributos não recolhidos e seus acréscimos.

Diante desses fatos, a defesa dos denunciados teve como uma das alegações a inviabilidade da incidência de impostos sobre as práticas ilícitas da corretora, de modo que não seria possível a configuração do delito narrado da denúncia, sob fundamento de que haveria impropriedade absoluta do objeto.

No voto do relator, Desembargador Federal José Luiz B. Germano da Silva, admitiu-se a tributação do produto de atividades ilícita, que foram reduzidos ou suprimidos, à margem da lei, com base nos precedentes advindos do STJ, quais sejam HC Nº 7444/RS e REsp nº 182563/RJ, já analisados neste trabalho.

Assim, concluiu-se que "mesmo sobre o produto de atividades ilícitas incidem tributos, os quais reduzidos ou suprimidos, à margem da lei, configuram delitos contra a ordem tributária, pelo que não se está diante de crime impossível".¹¹¹

¹¹¹ BRASIL, Tribunal Regional Federal da 4ª Região, **Apelação Criminal nº 2000.04.01.089104-3/RS**, Sétima Turma, Relator(a): José Luiz Borges Germano da Silva, julgado em 25/06/2002, DJ 31/07/2002.

8.5 TRF-4º – sonegação fiscal – aquisição de automóveis

Já em 2005, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região analisou a Apelação Criminal 2002.71.04.016494-0/RS¹¹². Neste caso, o Ministério Público Federal ofereceu denúncia pela ausência de recolhimento do tributo devido, Imposto de Renda, através do não oferecimento de informações ao Fisco acerca dos rendimentos auferidos nos exercícios de 1997 a 1999. Esta supressão de tributo devido foi descoberta, uma vez que se verificou uma variação patrimonial, em razão do denunciado ter adquirido diversos veículos. Em outros termos, cruzou-se a informação dos valores gastos para compra dos veículos com a dos valores referentes ao ano-calendário de renda tributável não declarada pelo denunciado ao Fisco e estes mostraram-se incompatíveis.

Diante disso, descontente com a ação penal, o denunciado interpôs o presente recurso analisado, sob fundamento de que nunca teria sonegado Imposto de Renda, bem como alegou que praticava como atividade comercial a intermediação de veículos, de modo que seus clientes o procuravam para que ele trouxesse carros do Estado de Bahia e de São Paulo e os valores transacionados eram depositados na conta do denunciado. Ademais, narrou que os veículos foram obtidos com a utilização do seguro de vida mãe e que não declarava Imposto de Renda, pois os valores auferidos se enquadravam na categoria de isenção do IR.

Destarte, no voto do Relator Desembargador Federal Luiz Fernando Wowk Penteadado, reconheceu-se que a atividade de compra e venda de veículos desenvolvida pelo Recorrente era passível tributação pelo IRPF, bem como reconheceu-se que os montantes que transitaram na conta corrente do recorrente são superiores à faixa de isenção prevista em lei, por consequência, o Recorrente tinha obrigatoriamente que declarar estes valores. Além disso, considerou que os valores obtidos mediante indenização do seguro de vida não afasta a imputação tributária e nem mesmo explica os rendimentos obtidos nos exercícios de 1997 a 1999.

Diante disso, a conclusão efetuada Desembargador Federal Luiz Fernando Wowk Penteadado, que, inclusive, foi acatada pela Turma, foi no sentido de que:

Destarte, considero comprovada a materialidade do delito.

No tocante à autoria, além do mencionado à exaustão em momento anterior do voto, as testemunhas arroladas pela defesa, Lieverton Rodrigues (despachante de trânsito) e Claudio Demarchi (comerciante e cliente do réu em uma ocasião) confirmam a atividade alegada por ALTEMIR SEIBEL (fls. 295-296).

¹¹² BRASIL, Tribunal Regional Federal da 4ª Região, **Apelação Criminal nº 2002.71.04.016494-0/RS**, Oitava Turma, Relator(a): Luiz Fernando Wowk Penteadado, julgado em 24/08/2005, DJ 14/09/05.

Entretanto, como referido no exame da materialidade, não importa, para fins de incidência do IRPF, a natureza da atividade laboral/negocial do acusado.

Logo, como os valores considerados pela Receita Federal passaram efetivamente pela conta corrente do recorrente e os veículos adquiridos em 1999 estão em seu nome (fls. 261-264 - informações do Detran/RS), o que, aliás, não foi negado pelo acusado, mas ao contrário, tenho que restou comprovada a autoria da sonegação fiscal.

No tocante à insurgência específica, além do mencionado anteriormente, a alegada isenção do IRPF não prospera, porquanto a teor do art. 11 da Lei nº 9.250 (publicada em 25-12-1995), o limite anual era de R\$ 10.800,00 e os montantes em questão foram superiores.¹¹³

8.6 STJ e STF – sonegação fiscal – tráfico de substâncias entorpecentes

Na mesma linha seguida pelos Tribunais Inferiores, o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal também analisaram a questão da tributação dos produtos da prática da atividade ilícita e concluíram pela viabilidade dessa tributação.

Diante disso, traz-se à baila o HC 7444/RS¹¹⁴, cuja relatoria é do Ministro Edson Vidigal, julgado em que se examinou a tributação dos rendimentos advindos do tráfico de substâncias entorpecentes. Deve-se esclarecer que os pacientes foram denunciados por tráfico de entorpecentes e por sonegação de tributos federais.

Antes da análise das decisões de cada instância, faz-se necessário tecer breves considerações acerca dos fatos: Em Porto Alegre/RS, a Delegacia de Prevenção e Repressão a Entorpecentes da Polícia Federal recebeu uma denúncia anônima indicando que, no Centro de Distribuição do Correio, uma encomenda supostamente continha cocaína. Diante disso, os agentes federais apreenderam duas embalagens contendo remédios naturais para emagrecer, nos quais se verificou que continham substâncias causadoras de dependência química. Diante desses eventos, onze pessoas foram denunciadas pelo crime de tráfico de entorpecentes e dentre elas, duas somente foram denunciadas concomitantemente por crime de sonegação fiscal.

No tocante às operações realizadas, a Polícia Federal averiguou que este negócio ilícito movimentou cerca de R\$3.000.000,00 (três milhões de reais) brutos por mês, sem recolhimento de tributos.

Além disso, examinou-se que sociedades comerciais foram organizadas, a fim de produzir e comercializar cápsulas para emagrecimento com substâncias psicotrópicas, bem

¹¹³ Ibid., p.08.

¹¹⁴ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, *Habeas Corpus* nº 7444/RS, Quinta Turma, Relator(a): Ministro Edson Vidigal, julgado em 23/06/1998, DJ 03/08/1998

como tinham o objetivo de lavar o lucro auferido com a venda dessas cápsulas e assim eximirem-se do recolhimento total ou parcial do Imposto de Renda. Esta atividade resultou em lucros vultuosos, na subtração da contabilização regular das empresas e na omissão destes valores auferidos da declaração de rendimentos

Um dos fatos interessantes contidos neste caso é que as autoridades verificaram que, entre 19 e 26 de dezembro de 1996, foram vendidas 152.000 (cento e cinquenta e dois mil) cápsulas, totalizando um lucro bruto de R\$73.460,68 (setenta e três mil, quatrocentos e sessenta reais e sessenta e oito centavos). Além disso, analisou-se a declaração de rendimentos de um dos denunciados que continha a informação de que havia um valor a ser recebido, que era inferior ao efetivamente recebido, diante disso, foi realizada a restituição do IR.

Em sede de defesa, os impetrantes alegaram que somente seria viável que estes fossem denunciados pelo crime de tráfico de drogas, de modo que deveriam ser julgados pela Justiça Estadual, pois seria inadmissível a conexão deste crime com o crime de sonegação fiscal em face à produção e circulação de substâncias ilícitas.

No Tribunal Regional Federal da 4ª Região, firmou-se a competência da justiça federal para julgar os crimes conexos de tráfico de drogas e o crime de sonegação de tributos federais, bem como se asseverou que a riqueza obtida mediante meios ilícitos não seria óbice para sua tributação nem mesmo afastaria a caracterização do delito contra a ordem tributária.

Já no Superior Tribunal de Justiça, o Ministro-Relator Edson Vidigal, em seu voto, afastou a tese de que não seria possível a tributação de ganhos ilícitos obtidos mediante todo e qualquer crime, diante da existência de envolvimento de pessoas jurídicas, legalmente inscritas como empresas. Além disso, asseverou-se que, a partir do artigo 118 do Código Tributário Nacional, o qual, a partir de uma interpretação lógica e sistemática do dispositivo, permite a tributação dos atos ilícitos, sejam estes de natureza civil ou penal. Outrossim, firmou-se que o pagamento do tributo não se configuraria como sanção a um ato ilícito, e sim trata-se de uma prestação pecuniária advinda de qualquer renda percebida, obtida por meio ilegal. Dessa forma, o lucro obtido pela prática de crime, no caso do tráfico de drogas, deve ser tributado.

Além dos fundamentos propriamente jurídicos, o voto do ministro-relator ainda fez uma reflexão sobre a tributação em geral no país e como seria ilógico não tributar o ilícito, *vide*:

Nesse país, onde o Poder Público é rígido no pagamento de impostos até mesmo por aqueles menos abastados, que trabalham o máximo para conseguir o mínimo suficiente à substância própria e familiar, a mim parece prescindido de lógica jurídica o entendimento de que o ilícito, principalmente o penal, não seja fato gerador de tributação.¹¹⁵

Diante dessa ideia, deve-se observar que o relator, indiretamente, correlacionou a ideia de não tributar o ilícito com desrespeito do princípio da isonomia, ou seja, tributar somente as atividades lícitas seria injusto com os cidadãos menos abastados e que praticam atividades lícitas.

Sendo assim, a Turma concluiu que seria possível a tributação sobre rendimentos advindos da prática de atividade ilícita, tanto de natureza civil quanto penal, assim como se reconheceu que o pagamento de tributo não é uma sanção, mas sim uma arrecadação decorrente de renda ou lucros percebidos, independentemente da forma, lícita ou ilícita.

Já em sede do Supremo Tribunal Federal, os denunciados impetraram o *Habeas Corpus* nº 77.530-4/RS¹¹⁶. O Ministro-Relator Sepúlveda Pertence, em seu voto, concordou com o parecer da Procuradoria-Geral, no qual demonstrou que o Imposto de Renda tem como fator gerador a disponibilidade econômica, dessa forma, não seria relevante, para fins tributários, nas palavras do Ministro, "a origem espúria do aumento patrimonial"¹¹⁷, mas sim se trata de objeto do Direito Penal.

Ademais, o ministro-relator reconheceu que a tributação do resultado econômico da prática do ilícito não causa prejuízo a aplicação de sanção penal, bem como asseverou, com base no entendimento de Ives Gandra Martins, que o artigo 118, inciso I, do Código Tributário Nacional não permite realizar, nas próprias palavras do ministro, "diferenciações quanto à maior ou menor carga de imoralidade da razão da invalidez de determinado ato, para subtrair da tributação o resultado econômico do fato criminoso."¹¹⁸

Nessa toada, é possível observar que o relator também se valeu do princípio da isonomia para demonstrar que a viabilidade da tributação do rendimentos obtidos a partir do tráfico de entorpecentes.

¹¹⁵ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, *Habeas Corpus* nº 7444/RS, Quinta Turma, Relator(a): Ministro Edson Vidigal, julgado em 23/06/1998, DJ 03/08/1998. p.06.

¹¹⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *Habeas Corpus* nº 77.530-4/RS, Primeira Turma, Relator(a): Ministro Sepúlveda Pertence, julgado em 25/08/1998, DJ 18/09/1998.

¹¹⁷ Ibid., p. 07/08.

¹¹⁸ Ibid., p.12.

Sendo assim, diante das conclusões realizadas no voto do relator, a Turma denegou a ordem do *habeas corpus*, reconhecendo como sendo possível a tributação dos produtos advindos da prática de ilícitos.

No julgamento feito pelo Supremo Tribunal Federal, o professor Luís Eduardo Schoueri dispõe que a corrente adotada pelos ministros foi “tributação irrestrita” das rendas de origem ilícita”.¹¹⁹

8.7 STJ – sonegação fiscal – peculato – *bis in idem*

Na mesma linha argumentativa do precedente analisado anteriormente, em outubro de 1998, o Superior Tribunal de Justiça analisou o Recurso Especial nº 182.563/RJ¹²⁰, de relatoria do Ministro José Arnaldo.

O Recorrido foi denunciado pelos crimes de peculato e sonegação fiscal, uma vez que contribuiu para o desvio de recursos destinados à Previdência Social e deixou de comunicar os órgãos fazendários acerca dos bens adquiridos com os recursos desviados, por conseguinte, não apresentou Declarações de Rendimento para fins de cálculo do Imposto de Renda.

No Tribunal Regional Federal da 2ª Região, a Turma deu provimento à apelação e houve a absolvição do réu, vez que se entendeu que o apelante não poderia ser condenado pelo mesmo fato duas vezes, de modo que seria inviável que este fosse processado por sonegação, pois já tinha sido condenado por peculato. Sendo assim, nesta instância, concluiu-se que a sonegação seria um *post factum* não punível, uma vez que estaria absorvido pelo crime de peculato.

Diante desse acórdão prolatado pelo TRF-2ª Região, o Ministério Público Federal propôs o Recurso Especial ora analisado, sob alegação de que os tipos penais são bens jurídicos distintos, mesmo que o acusado esteja sendo acusado pela prática de um só fato delituoso.

No voto do ministro-relator José Arnaldo, asseverou-se que bastaria a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda para a caracterização da obrigação tributária, de modo que seria irrelevante a natureza do objeto, ou seja, se a aquisição foi lícita ou não.

¹¹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553610174/>>. Acesso em: 12 out.2020. p.153.

¹²⁰ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, **Recurso Especial nº 182.563/RJ**, Quinta Turma, Relator(a) José Arnaldo, julgado em 27/10/1998, DJ 23/11/1998.

A Turma julgou inexistente o *bis in idem* na instauração de ação penal para sonegação fiscal de renda proveniente de atuação ilícita e para o peculato. Além disso, firmou-se que as operações ou atividades ilícitas ou imorais seriam tributáveis, à luz do artigo 118 do Código Tributário Nacional.

Por fim, diante desse julgado, Luís Eduardo Schoueri concluiu que a Turma adotou a tributação irrestrita dos resultados econômicos obtidos ilicitamente¹²¹. Além disso, através da perspectiva do Direito Administrativo, pode-se afirmar que houve uma afronta direta aos princípios administrativos da impessoalidade, da finalidade e da moralidade, com base no disposto no artigo 37, da Constituição Federal. Noutras palavras, diante do crime de peculato, verifica-se que houve o desrespeito ao princípio, respectivamente, nas palavras da Professora Irene Nohara, que estipula que “o agente público não pode praticar atos senão para satisfazer interesses públicos, sendo vedado o uso da máquina administrativa, custeada pela *res publica*, para o alcance tão somente de interesses próprios ou de terceiros”¹²², o que determina que o ato do administrador público siga o “objetivo certo e inafastável”¹²³ do interesse público e, por fim, o que exige “do administrador atuação ética, honesta, de boa-fé ou lealdade”¹²⁴.

8.8 STJ – sonegação fiscal – trancamento da ação penal

Diferentemente dos precedentes já analisados, em 2006, o Superior Tribunal de Justiça analisou o *Habeas Corpus* nº 55.217/RR¹²⁵, caso em que a paciente foi denunciada, em razão da Operação Gafanhoto, por sonegação de valores à Receita Federal, no que tange ao recebimento de salários. Em outras palavras, a paciente omitiu informações às autoridades fazendárias, pois teria recebido salários de diversos servidores, no entanto, se apropriou destes valores sem o devido recolhimento do IRPF.

No Tribunal Regional Federal da 1ª Região, a paciente alegou que não deveria haver a persecução, uma vez que ela estaria sendo processada em outra ação penal, que responde pelo

¹²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553610174/>>. Acesso em: 12 out.2020. p.153.

¹²² NOHARA, Irene Patrícia. **Direito Administrativo**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2020. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597025262/>>. Acesso em: 25 out. 2020. p.72.

¹²³ *Ibid.*, p. 105

¹²⁴ *Ibid.*, p. 76.

¹²⁵ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, *Habeas Corpus* nº 55.217/RR, Sexta Turma, Relator(a): Ministro Nilson Naves, julgado em 20/06/2006, DJ 25/09/2006.

mesmo fato, por peculato e formação de quadrilha. Apesar do alegado pela paciente, por maioria de voto, o *habeas corpus* que pretendia o trancamento da ação penal foi denegado.

Já em sede do Superior Tribunal de Justiça, o ministro-relator Nilson Naves entendeu que tanto a denúncia por peculato e por quadrilha ou bando, quanto a denúncia por omissão de informação às autoridades fazendárias teriam o mesmo pano de fundo, de modo que a conduta descrita não poderia ser punida como crime contra a ordem tributária, uma vez que a paciente não tinha o dever jurídico de declarar as quantias recebidas às autoridades fazendárias, pois isto seria autoacusação e, por consequência, sanar-se-ia o caráter ilícito do fato, se recolhido o tributo. Prossegue o ministro-relator elucidando que o caso analisado não trataria de supressão ou redução de tributo, uma vez que não haveria tributo exigível, sob fundamento de que seria inadmissível a tributação sobre o ilícito.

A Sexta Turma do Superior Tribunal de Justiça concluiu pela concessão do *habeas corpus*, por consequência, determinando o não prosseguimento da ação penal, uma vez que o fato narrado não constituiria crime contra a ordem tributária, pois a paciente não tinha o dever jurídico de declarar as quantias obtidas ilicitamente à Receita Federal e não havia tributo exigível.

Por fim, verifica-se que este caso analisado vai em contramão ao entendimento majoritário dos Tribunais Superiores, uma vez que se adotou a corrente minoritária, que defende como inviável a tributação do ilícito.

8.9 STJ – importação irregular – pena de perdimento – Decreto-Lei nº 37/66

No ano de 2008, o Superior Tribunal de Justiça analisou o Recurso Especial nº 984.607/PR¹²⁶, caso em que se analisou um importador que tentou ingressar no território brasileiro, sem devidamente declarar ao posto fiscal suas mercadorias trazidas, que excederam o conceito de bagagem e configuraram destinação comercial.

Em primeira instância, o Recorrente buscou a anulação da pena de perdimento imposta, em razão da importação irregular de mercadoria, através de ação ordinária movida em face da União. Diante disso, o Douto Juízo de 1ª instância julgou improcedente os pedidos formulados na inicial.

¹²⁶ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, **Recurso Especial nº 984.607/PR**, Segunda Turma, Relator(a): Ministro Castro Meira, julgado em 07/10/2008, DJ 05/11/2008

Já o Tribunal Regional Federal da 4ª Região deu parcial provimento ao apelo, entendendo pela possibilidade de aplicação da pena de perdimento e cobrança do tributo simultaneamente, mas reduziu o montante da verba honorária.

Em sede de defesa no STJ, o Recorrente alega não ser admissível a cobrança de tributo e a aplicação concomitante da pena de perdimento, sob pena de enriquecimento sem causa do Poder Público e de configuração de dupla penalização do contribuinte sob mesmo fato. Defende que a pena de perdimento somente poderia ser aplicada às mercadorias destinadas à venda, depositadas ou em circulação comercial no Brasil, no entanto, esta situação não se enquadraria ao caso em questão, pois as mercadorias foram apreendidas.

O ministro-relator Castro Meira reconheceu que os bens importados tinham natureza comercial, diante dos fortes indícios, de modo que é possível a aplicação da pena de perdimento. Já no que tange a cumulação da pena de perdimento com a cobrança de tributos, o ministro entende ser possível, inicialmente, uma vez que somente não seria possível que a atividade ilícita fosse prevista como hipótese para incidência do tributo para fins de regra de tributação. Em outros termos, firmou-se que é viável a tributação do negócio ilícito, desde que este seja acidental à norma tributária e não se configure como elemento essencial da norma de tributação. Desse modo, o ministro exemplifica com o seguinte caso: "a renda obtida com o tráfico de drogas deve ser tributada, já que o que se tributa é o aumento patrimonial e não o próprio tráfico. Nesse caso, a ilicitude é circunstância acidental à norma de tributação".¹²⁷

Entretanto, no caso em questão, a ilicitude a aplicação da pena de perdimento afasta a cobrança do Imposto de Importação (II), uma vez que, nas palavras do ministro, "'importar mercadorias" é elemento essencial do tipo tributário. Assim, a ilicitude da importação afeta a própria incidência da regra tributária no caso concerto."¹²⁸

A não incidência do Imposto sobre a Importação também se baseia no fato de que o artigo 1º do Decreto-Lei 37/66 prevê expressamente a autorização para não tributação pelo referido imposto federal, diante da pena de perdimento, salvo hipótese em que não seja localizada a mercadoria estrangeira, esta tenha sido consumida ou revendida, *ipsis litteris*:

Art.1º - O Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional
§ 4º. O imposto não incide sobre mercadoria estrangeira:

¹²⁷ Ibid., p.08.

¹²⁸ Recurso Especial nº 984.607/PR, loc. cit.

- I - avariada ou que se revele imprestável para os fins a que se destinava, desde que seja destruída sob controle aduaneiro, antes de despachada para consumo, sem ônus para a Fazenda Nacional;
- II - em trânsito aduaneiro de passagem, acidentalmente destruída; ou
- III - que tenha sido objeto de pena de perdimento, exceto na hipótese em que não seja localizada, tenha sido consumida ou revendida

No tocante aos tributos que incidem sobre produtos importados (IPI, PIS e COFINS), estes podem incidir sobre estes produtos importados irregularmente, uma vez que, nas palavras do ministro,

O IPI incide sobre produtos industrializados (sejam nacionais ou estrangeiros). Assim, o fato de ser irregular a importação não atinge a materialidade da hipótese de incidência tributária, já que a importação é algo não essencial à norma, mas apenas aspecto accidental.

Já a contribuição ao PIS e à COFINS incidem, via de regra, sobre o faturamento. Mais uma vez, o fato de ser irregular a importação em nada abala a aplicação dessas normas tributárias.

Portanto, em relação a esses tributos, não se pode aplicar a mesma conclusão adotada para o imposto de importação.

Nesses termos, a aplicação da pena de perdimento, em face da ilicitude da importação, não afeta a incidência do IPI e das contribuições sociais (PIS e COFINS).

Assim, a Turma concluiu, por unanimidade, pelo parcial provimento ao recurso especial, liberando o recorrente do valor relativo ao Imposto sobre a Importação, determinando a conversão em renda dos valores relativos ao IPI, PIS e COFINS e afastando a devolução do valor da mercadoria, diante da pena de perdimento aplicada e mercadorias já terem sido liberadas em razão do depósito.

8.10 STJ – sonegação fiscal – depósitos bancários de origem não comprovada

No ano de 2016, a Sexta Turma do Superior Tribunal de Justiça analisou, dentre várias outras questões, a possibilidade de caracterização de crime de sonegação fiscal de lucro advindo de atividade criminosa, no *Habeas Corpus* nº 351.413/DF¹²⁹.

Os pacientes impetraram *habeas corpus* buscando o trancamento da ação penal movida contra ele, em razão da suposta existência de nulidade processual e de atipicidade da conduta descrita na denúncia. Eles foram denunciados pela prática do crime de sonegação fiscal, nos termos do artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/1990 cominada com artigo 71 do Código Penal,

¹²⁹ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, *Habeas Corpus* nº 351.413/DF, Sexta Turma, Relator(a): Ministra Maria Thereza de Assis Moura, julgado em 19/04/2016, DJe: 29/04/2016.

ou seja, a ausência de comunicação obrigatória à Receita Federal acerca do recebimento de vultosos valores auferidos anos de 2000, 2001 e 2003. Em sede de defesa, os pacientes apresentaram, dentre várias outras alegações, a ausência de cometimento de delito por ele, pois seria um privilégio contra a autoincriminação.

No seu voto, a ministra-relatora Maria Thereza de Assis Moura elucida que não haveria privilégio contra a autoincriminação, pois, nas palavras da ministra-relatora, "a eventual procedência ilícita dos valores recebidos não isenta o sujeito passivo do dever de declaração e tributação desses bens."¹³⁰

Concluiu-se, portanto, a partir da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, pela legitimidade da imputação de sonegação fiscal por omissão de rendimentos provenientes de atividade ilícita.¹³¹

8.11 STF – Imposto imobiliário sobre imóveis – construção irregulares

A discussão acerca da possibilidade de tributação dos atos ilícitos ocorria, desde antes da Constituição Federal de 1988. Diante disso, traz-se a lume o RE 94.001-4/SP¹³², julgado em que se analisou a constitucionalidade da Lei nº 6.989/66 que estipula o acréscimo de 200% (duzentos por cento) ao Imposto Imobiliário sobre Imóveis, sobre imóveis que tinham sido construídos irregularmente e, assim, induzir os proprietários a regularizarem seus imóveis.

Os contribuintes do Imposto Predial, proprietários de imóveis urbanos da cidade de São Paulo, impetraram mandado de segurança impugnando o lançamento do tributo, que continha com o acréscimo de 200% (duzentos por cento) sobre o valor do imposto de imóveis que não possuíam "habite-se", "auto de vistoria" ou "alvará de conservação", nos moldes da Lei Municipal nº 6.989/1966. A sentença denegou a segurança. Já em sede da Quinta Câmara do Primeiro Tribunal de Alçada Civil, julgou-se pela negativa de provimento ao recurso, reconhecendo como legítimo o acréscimo, isto é, não haveria ilegalidade na utilização dos meios tributários para fins não fiscais, como o estímulo à regularização dos imóveis. Diante dessa decisão contrária aos contribuintes, interpôs-se o recurso extraordinário ora em análise.

¹³⁰ Ibid., p.05.

¹³¹ *Habeas Corpus* nº 351.413/DF, loc.cit.

¹³² BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário nº 94.001-4/SP**, Sessão Plenária, Relator(a): Ministro Moreira Alves, julgado em 11/03/1982, DJ 11/06/1982.

Em sede de defesa, os Recorrentes defendem que o Município não pode instituir tributo como se fosse sanção por ilícito administrativo e aduzem que a Lei Municipal nº 6.989/1966 instituiu multa sem vinculação à obrigação principal relacionada ao IPTU.

Em seu voto, o ministro-relator Moreira Alves dispôs que o artigo 3º do Código Tributário Nacional não é óbice para a tributação do ato ilícito, desde que se demonstre a capacidade tributária do contribuinte. Além disso, consagrou-se que o artigo 118, inciso I, do Código Tributário Nacional se aplica a quaisquer atividades imorais ou ilícitas, *ipsis litteris*:

Com o artigo 118, I, do Código Tributário Nacional, orientou-se a legislação brasileira pela doutrina que admite a tributação de atividades ilícitas, criminosas ou imorais. Nesse caso, não se tributa uma atividade ilícita como tal, mas o efeito econômico dela resultante, sem se levar em consideração o caráter lícito ou ilícito da atividade de que ele decorreu.¹³³

Nessa esteira, o ministro-relator prossegue, a partir do entendimento de Amílcar de Araújo Falcão, no sentido de que “não se leva em consideração a vontade negocial do agente (o negócio jurídico), nem se dá relevo à licitude ou ilicitude da atividade que se enquadra na hipótese de incidência da lei tributária.”¹³⁴

Além disso, firmou-se, em seu voto, o entendimento de que não há antinomia entre o disposto no artigo 3º e no artigo 118, inciso I, ambos do Código Tributário Nacional, uma vez que tratariam de hipóteses diversas.¹³⁵

Diante disso, elucidou-se que é vedado que tributo tenha finalidade extrafiscal de penalizar a ilicitude, por consequência, nas palavras do ministro-relator Moreira Alves, “tributo não é multa, nem pode ser usado como se fosse”¹³⁶.

Nesse sentido, o ministro-relator Moreira Alves explana que poderia recair Imposto de Renda sobre rendimentos resultantes do jogo do bicho, estando assim em consonância com o artigo 118, inciso I, do Código Tributário Nacional. No entanto, à luz do artigo 3º do CTN, não se poderia acrescer ao IR um adicional de X%, a ser cobrado nos exercícios em que for praticada a atividade ilícita que gera rendimentos tributáveis, uma vez que a extrafiscalidade por

¹³³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário nº 94.001-4/SP**, Sessão Plenária, Relator(a): Ministro Moreira Alves, julgado em 11/03/1982, DJ 11/06/1982. p.24

¹³⁴ Ibid., p.25.

¹³⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário nº 94.001-4/SP**, Sessão Plenária, Relator(a): Ministro Moreira Alves, julgado em 11/03/1982, DJ 11/06/1982. p.25

¹³⁶ Ibid., p.26.

agravamento de imposto não pode ser utilizada como afastamento do ato ilícito já praticado, sob pena de se configurar como multa e assim violar o artigo 3º do CTN.¹³⁷

Diante desses argumentos, o ministro-relator reconheceu que as construção irregulares seriam atos ilícitos sujeitos a multas específicas, sob determinadas condições e que o acréscimo trata-se de uma segunda sanção pecuniária administrativa, dessa forma o poder público não poderia ter criado um adicional para "fazer as vezes de sanção pecuniária de ato ilícito"¹³⁸.

Assim, o Plenário deu provimento ao recurso extraordinário, reconhecendo a inconstitucionalidade do inciso I do artigo 15 da Lei Municipal nº 6.989/1966, que majorava em 200% (duzentos por cento) tributo sobre propriedade de construção irregular.

8.12 STF – sonegação fiscal – jogo do bicho

Em 2011, o Supremo Tribunal Federal analisou a possibilidade de realizar a tributação dos rendimentos obtidos a partir da atividade ilícita, jogo do bicho, no *Habeas Corpus* nº 94.240/SP¹³⁹.

No processo penal, verificou-se que um dos denunciados era microempresário do ramo de comércio de frios, que depositava em sua conta corrente o dinheiro proveniente das vendas realizadas, no entanto, através de prova testemunhal, averiguou-se que a receita decorreria de um empreendimento comercial irregular envolvido na atividade ilícita denominada “jogo do bicho”. Além disso, através da fiscalização da vida pessoal do réu, observou-se que existiam diversas movimentações bancárias acima da renda declarada entre os anos de 1996 e 1999.

Em números, estavam sendo realizadas movimentações que totalizavam R\$924.539,73 (novecentos e vinte e quatro mil, quinhentos e trinta e nove reais e setenta e três centavos), entretanto, declarou-se para fins de cálculo de Imposto de Renda rendimento de R\$ 14.246,77 (catorze mil, duzentos e quarenta e seis reais e setenta e sete centavos), em 1997, já no ano 1998, declarou-se o valor de R\$ 12.765 (doze mil, setecentos e sessenta e cinco reais).

Antes da impetração de *habeas corpus* perante o Supremo Tribunal Federal, impetrou-se anteriormente um *habeas corpus* no Superior Tribunal de Justiça, o qual teve sua ordem denegada, uma vez que o STJ entendeu que seria possível a tributação sobre rendimentos

¹³⁷ Ibid., p.26/27.

¹³⁸ Ibid., p.29.

¹³⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *Habeas Corpus* nº 94.240/SP, Primeira Turma, Relator(a): Ministro Dias Toffoli, julgado em 23/08/2011, DJ 13/10/2011.

aufertos de atividade ilícita, pois o pagamento de tributo não se trata de uma sanção, nos moldes do artigo 4º do Código Tributário Nacional, e sim uma arrecadação decorrente de lucros percebidos ou rendas, não devendo ser considerado, para fins tributários, a forma de obtenção destes. Além disso, adotou-se um entendimento prevalecente no próprio STJ, no sentido que a não tributação afrontaria diretamente o princípio da isonomia fiscal, antes mesmo do princípio da moralidade. Também se considerou que, à luz do artigo 118 do Código Tributário Nacional, a definição de fato gerador é interpretada sem a consideração da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, terceiros ou responsáveis, nem mesmo a natureza do seu objeto ou seus efeitos.

Já perante o Supremo Tribunal Federal, umas das principais alegações apresentadas no *habeas corpus* foi a impossibilidade de tributação destes rendimentos, uma vez que a sonegação fiscal e contravenção penal "jogo do bicho" são figuras delitivas diferentes e que não decorrem uma da outra, bem como se alegou que um dos pressupostos para cobrança de tributos é a existência de uma atividade lícita, diante disso, a contravenção penal "jogo do bicho", por ser um ato ilícito, não se enquadraria nos requisitos para haver a tributação.¹⁴⁰

Através de parecer, o Ministério Público manifestou-se nesse caso no sentido que o Imposto de Renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, sendo esta lícita ou ilícita. Também dispôs que o artigo 118 do Código Tributário Nacional permite que as operações ou atividades ilícitas ou imorais sejam tributáveis, uma vez que, para fins de definição de fato gerador, deve-se interpretar, independentemente dos efeitos, natureza e validade dos atos praticados pelo contribuinte. Destarte, mesmo a aquisição de renda tenha sido por meios ilícitos, se houver a prática do fato gerador e esta renda não for declarada, logo, não se proceder com o recolhimento do tributo, será configurado, assim, o crime de sonegação fiscal.

Em seu voto, o Ministro-Relator Dias Toffoli reconhece ser possível a tributação dos rendimentos obtidos através do jogo do bicho, com base nos fundamentos utilizados no AI nº 625.419/SP, interposto pelo paciente, que tinha como objetivo dar seguimento ao recurso extraordinário interposto em face do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, e HC 77.530/RS, já analisado em tópico anterior¹⁴¹.

¹⁴⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *Habeas Corpus* nº 94.240/SP, Primeira Turma, Relator(a): Ministro Dias Toffoli, julgado em 23/08/2011, DJ 13/10/2011. p. 05/06.

¹⁴¹ Vide tópico 8.6

Acompanhando o entendimento do ministro-relator Dias Toffoli, o Ministro Lux entendeu por ser possível a tributação, sob fundamento de que a Teoria Geral do Direito Tributário, nas palavras do ministro, "é uma teoria *sui generis*"¹⁴². Diante disso, o tributo tem um efeito fiscal, o qual deve atender as necessidades coletivas, desse modo, é indiferente a atividade que dá origem à obrigação tributária, pois há a prevalência do interesse público sobre essa operação.

Concluiu-se, por maioria, por conhecer o *habeas corpus* em parte, e esta parte foi denegada, de modo que se reconheceu a possibilidade de tributação de rendimentos obtidos por meios ilícitos, como jogo do bicho.

9 CONCLUSÃO

No tocante à tributação dos atos ilícitos, existem três correntes que demonstram a viabilidade ou não desse tipo de tributação: a primeira entende como não sendo possível a tributação dos atos ilícitos, sob pena de desrespeitar o texto constitucional e a legislação infraconstitucional, já a segunda corrente defende como possível a tributação irrestrita dos atos ilícitos; e, por fim, a terceira corrente que demonstra como possível a tributação dos atos ilícitos, observadas determinadas condições. Neste trabalho, demonstramos através da terceira corrente que a tributação dos atos ilícitos é possível e se faz necessária.

Nesse sentido, a partir da corrente intermediária da tributação do ilícito, deve haver a tributação dos resultados econômicos obtidos ilicitamente, pois a ilicitude, para fins tributário, é irrelevante para o aperfeiçoamento da hipótese de incidência dos tributos. Além disso, a tributação dos atos ilícitos deverá ocorrer, caso seja praticado algum fato gerador previsto na Constituição Federal, independentemente da decretação de perdimento dos bens pelo processo penal, pois o Direito Penal e do Direito Tributário podem repercutir sobre o mesmo fato sem que haja a criação de qualquer conflito, sem ocorrência de *bis in idem*, e principalmente sem a violação dos princípios constitucionais, pois a tributação e a responsabilização penal são bens jurídicos diversos, que não são incompatíveis.

¹⁴² BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *Habeas Corpus* nº 94.240/SP, Primeira turma, Relator(a): Ministro Dias Toffoli, julgado em 23/08/2011, DJ 13/10/2011. p.22.

Dessa forma, a tributação mostra-se viável, uma vez que o Direito Tributário se restringe ao fato econômico e não a ilicitude em si, que deverá ser observada pelo Direito Penal. Em outras palavras, desde que seja demonstrada a capacidade contributiva e que seja praticado determinado fato gerador previsto no texto constitucional, a ilicitude não se torna óbice para a tributação do resultado econômico obtido pela prática de uma atividade ilícita.

Ademais, caso não se proceda com a tributação do ilícito, haveria uma afronta direta ao princípio constitucional da isonomia tributária, pois a não tributação do ilícito seria um favorecimento para os autores de práticas ilícitas em detrimento dos cidadãos que praticaram o mesmo fato gerador, no entanto, mediante um ato lícito.

Nesse sentido, ainda deve-se trazer a questão de a tributação dos atos ilícitos não ser uma forma do Estado participar e incentivar a prática do ilícito, de modo imoral, uma vez que a tributação justamente cria um desestímulo para prática do ilícito, pois torna a prática do ato ilícito desinteressante sob a perspectiva econômica, e até mesmo é uma forma de reorientação desses comportamentos.

Deve-se ressaltar ainda que a tributação do ilícito pode não ocorrer a depender de determinado tributo, como o ICMS e ISS. No que tange ao ICMS, não poderia haver a tributação sobre o comércio de droga, por exemplo, pois a materialidade da hipótese de incidência do ICMS seria contaminada pela ilicitude, logo, não sendo possível haver o aperfeiçoamento da hipótese de incidência do ICMS. Nessa linha, não há do que se falar em tributação do ISS pelo "serviços médicos" prestados por um "charlatão", ou seja, um agente que não tem formação médica, uma vez que não há a concretização de um real serviço médico, em conformidade com as normas médicas.

Já no tocante à jurisprudência, verifica-se que a maioria dos Tribunais Judiciais e Administrativos vêm adotando a tese da viabilidade da tributação dos atos ilícitos, com base nos argumentos já elencados ao transcorrer deste trabalho, principalmente no que se refere a existência da compatibilidade entre a aplicação da pena de perdimento e a tributação, sem a ocorrência do *bis in idem*.

Portanto, além da doutrina, a jurisprudência vêm se posicionando no sentido de ser viável a tributação do ilícito, sem que isso resulte na lesão à Constituição Federal e a legislação infraconstitucional.

REFERÊNCIAS

ABRADT - XXI CONGRESSO - Luís Eduardo Schoueri. Belo Horizonte/MG: Associação Brasileira de Direito Tributário, 2017. (19 min.), P&B. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=cwUtrGuFvbg>>. Acesso em: 30 ago. 2020.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22.ed. São Paulo; Saraiva, 2017. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547221744/>>. Acesso em: 20 abr. 2020.

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

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530980726/>>. Acesso em: 19 abr. 2020.

BARTINE, Caio. **Manual de Prática Tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530987831/>>. Acesso em: 21 maio 2020.

Brasil, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 02 nov.2020.

_____. Decreto nº 592, de 06 de julho de 1992. Atos Internacionais. Pacto Internacional sobre Direitos Cíveis e Políticos. Promulgação. **Decreto nº 592, de 6 de Julho de 1992**. Brasília, 07 jul. 1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/d0592.htm>. Acesso em: 14 maio 2020.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966**. Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 19 maio 2020.

_____. Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. **Lei nº 4.502, de 30 de Novembro de 1964**. Brasília, 19 jul. 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm>. Acesso em: 14 maio 2020.

_____. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. **Lei nº 8.137, de 27 de Dezembro de 1990**. Brasília, 28 dez. 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. Acesso em: 14 maio 2020.

_____. Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. **Lei Nº 8.981, de 20 de Janeiro de 1995**. Senado Federal, 23 jan. 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm>. Acesso em: 19 maio 2020.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Recurso Voluntário, Processo nº 10980.725451/2010-09, **Acórdão nº 2301-004.814**, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, 2ª Seção de Julgamento, Data da Sessão: 20/09/2016, Data da Publicação: 11/11/2016. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf>>. Acesso em 02 nov.2020.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Recurso Voluntário, Processo nº 10166.005397/93-88, **Acórdão nº 2402-005.841**, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, 2ª Seção de Julgamento, Data da Sessão: 06/06/2017, Data da Publicação: 28/06/2017. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf>>. Acesso em 02 nov.2020.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Recurso Voluntário, Processo nº 10880.740302/2018-47, **Acórdão nº 2402-008.160**, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, 2ª Seção de Julgamento, julgado em: 06/02/2020, Data da Publicação: 02/03/2020. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf>>. Acesso em 02 nov.2020.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, **Apelação Criminal nº 2000.04.01.089104-3/RS**, Sétima Turma, Relator(a): José Luiz Borges Germano da Silva, julgado em 25/06/2002, DJ: 31/07/2002. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?arquivo=/trf4/volumes2/VOL0034/20020731/ST7/1242002/200004010891043A.0361.PDF>. Acesso em 02 nov.2020.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, **Apelação Criminal nº 2002.71.04.016494-0/RS**, Oitava Turma, Relator(a): Luiz Fernando Wowk Penteado, julgado em 24/08/2005, DJ: 14/09/05. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numeroProcesso=200271040164940&dataPublicacao=14/09/2005>. Acesso em 02 nov.2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça, **Habeas Corpus nº 7444/RS**, Quinta Turma, Relator(a): Ministro Edson Vidigal, julgado em 23/06/1998, DJ: 03/08/1998. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199800322442&dt_publicacao=03-08-1998&cod_tipo_documento=>>. Acesso em 02 nov.2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça, **Recurso Especial nº 182.563/RJ**, Quinta Turma, Relator(a) José Arnaldo, julgado em 27/10/1998, DJ: 23/11/1998. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199800535560&dt_publicacao=23-11-1998&cod_tipo_documento=>>. Acesso em 02 nov.2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça, **Habeas Corpus nº 55.217/RR**, Sexta Turma, Relator(a): Ministro Nilson Naves, julgado em 20/06/2006, DJ: 25/09/2006. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200600401158&dt_publicacao=25/09/2006>. Acesso em 02 nov.2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça, **Recurso Especial nº 984.607/PR**, Segunda Turma, Relator(a): Ministro Castro Meira, julgado em 07/10/2008, DJ: 05/11/2008. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200702105714&dt_publicacao=05/11/2008>. Acesso em 02 nov.2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça, **Habeas Corpus nº 351.413/DF**, Sexta Turma, Relator(a): Ministra Maria Thereza de Assis Moura, julgado em 19/04/2016, DJe: 29/04/2016. Disponível em:

<https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201600678900&dt_publicacao=29/04/2016>. Acesso em 02 nov.2020.

_____. Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário nº 94.001-4/SP**, Sessão Plenária, Relator(a): Ministro Moreira Alves, julgado em 11/03/1982, DJ: 11/06/1982. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=187487>>. Acesso em 02 nov.2020.

_____. Supremo Tribunal Federal, **Habeas Corpus nº 77.530-4/RS**, Primeira Turma, Relator(a): Ministro Sepúlveda Pertence, julgado em 25/08/1998, DJ:18/09/1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=77385>>. Acesso em 02 nov.2020.

_____. Supremo Tribunal Federal, **Habeas Corpus nº 94.240/SP**, Primeira Turma, Relator(a): Ministro Dias Toffoli, julgado em 23/08/2011, DJ: 13/10/2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628534>>. Acesso em 02 nov.2020.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. xviii, 686 p.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. Disponível em: < <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553615872/>>. Acesso em: 14 abr. 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva,2019. Disponível em :<<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553610150/>>. Acesso em: 20 out. 2020.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso De Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530979935/>>. Acesso em: 05 out. 2020.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 6. ed., 3. tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

FAZENDA, Ministério da. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: 1954. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>>. Acesso em: 30 set. 2020.

FERREIRA NETO, Arthur M. **Tributação e Punição como Pressupostos Civilizatórios**. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (org.). Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do instituto de estudos tributários - IET. São Paulo: Malheiros, 2018. p.15-33.

FISCHER, Douglas. **A Possibilidade De Tributação de Valores Auferidos de Forma Ilícita, inclusive com Repercussão na Esfera Penal-Tributária**. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (org.). Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do instituto de estudos tributários - IET. São Paulo: Malheiros, 2018. p.240-264.

GRECO, Marco Aurélio. **Duplicação da Multa e Sanção Penal: Um Bis in Idem Vedado?**. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (org.). Tributação do ilícito:

estudos em comemoração aos 25 anos do instituto de estudos tributários - IET. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 70-80.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597020717/>>. Acesso em: 02 nov. 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional: Artigos 1ª a 95, v. I, 3. ed.** São Paulo; Atlas, 2015. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597000313/>>. Acesso em: 12 maio 2020.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Conceito de Tributo e a Participação do Estado no Produto da Atividade Ilícita: As Atividades Ilícitas e o Direito Tributário**. : As atividades ilícitas e o Direito Tributário. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (org.). Tributação do ilícito: estudos em comemora o aos 25 anos do instituto de estudos tributários - IET. São Paulo: Malheiros, 2018. p.51-69.

MARTINS, Natanael. **A Tributa o Do Ilícito – Limites   Aplica o Do Princípio Do Non Olet**. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/a-tributacao-do-ilicito-limites-a-aplicacao-do-principio-do-non-olet-por-natanael-martins/>>. Acesso em: 30 set. 2020

MESSA, Ana Flávia. **Direito Constitucional**. 5. ed. São Paulo: Rideel, 2018. Disponível em: <<https://plataforma.bvirtual.com.br/Leitor/Publicacao/182492/pdf/0>>. Acesso em: 23 out. 2020.

MESSA, Ana Flávia. **Direito Tributário e Financeiro**. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Rideel, 2016. Disponível em: <<https://plataforma.bvirtual.com.br/Leitor/Publicacao/182493/pdf/0>>. Acesso em: 20 out. 2020.

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

NOHARA, Irene Patrícia. **Direito Administrativo**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2020. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597025262/>>. Acesso em: 25 out. 2020.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin: 2008.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Tributa o em Torno de Atos Ilícitos (No es Gerais e Imposto de Renda)**. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (org.). Tributa o do ilícito: estudos em comemora o aos 25 anos do instituto de estudos tributários - IET. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 104-133.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553616282/>>. Acesso em: 12 out. 2020.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio Franco da. **Manual De Direito Financeiro & Direito Tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado**, 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2018. Disponível em:

<<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530980214/>>. Acesso em: 20 maio 2020.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

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

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553610174/>>. Acesso em: 12 out.2020.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **O Princípio do *Non Olet* e a Dimensão da Riqueza Projetada da Ilicitude**. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (org.). *Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do instituto de estudos tributários - IET*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 35-48.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 15. ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

TOSELLI, Luis Henrique Marotti. **A Tributação da Propina: efeitos penais e as práticas adotadas pela fiscalização**. Jota. 14 fev. 2019. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-tributacao-da-propina-14022019>>. Acesso em: 25 ago. 2020.

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Izabella Letícia Rodrigues Sampaio

Aluno(a), regularmente matriculado(a), no Curso de Direito, na disciplina do TCC da 10ª etapa, matrícula nº 31606271, Período 10, Turma B,

tendo realizado o TCC com o título: Tributação dos Atos Ilícitos

sob a orientação do(a) professor(a): Dr. 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, 03 de novembro de 2020 .



Assinatura do discente