

**UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE**

**GUSTAVO HENRIQUE DA SILVA**

**A TRIBUTAÇÃO DO ATO ILÍCITO SOB A PERSPECTIVA DA OPERAÇÃO LAVA  
JATO E SEUS DESDOBRAMENTOS**

**São Paulo**

**2022**

GUSTAVO HENRIQUE DA SILVA

**A TRIBUTAÇÃO DO ATO ILÍCITO SOB A PERSPECTIVA DA OPERAÇÃO LAVA  
JATO E SEUS DESDOBRAMENTOS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à  
Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana  
Mackenzie para obtenção do Título de Bacharel em  
Direito.

Orientador: Prof. Ricardo Cunha Chimenti

São Paulo

2022

GUSTAVO HENRIQUE DA SILVA

**A TRIBUTAÇÃO DO ATO ILÍCITO SOB A PERSPECTIVA DA OPERAÇÃO LAVA  
JATO E SEUS DESDOBRAMENTOS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à  
Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana  
Mackenzie para obtenção do Título de Bacharel em  
Direito.

Aprovado em:

BANCA EXAMINADORA

---

Examinador (a):

---

Examinador (a):

---

Examinador (a):

## **AGRADECIMENTOS**

Em primeiro lugar, a Deus, por ser meu guia, minha luz, proteção em todos os momentos, que jamais me deixou só e sempre me deu forças para continuar

Aos meus pais, Sebastiana e Carlos, base de toda minha vida, por todo o amor, confiança e educação que sempre me deram de sobra. Agradeço por sempre estarem presentes comigo e não medirem esforços para que eu pudesse construir minha vida da melhor forma possível.

Às minhas irmãs, Thais e Flávia, por também estarem ao meu lado, cada qual do seu jeito, por sempre se preocuparem e se importarem comigo nessa longa jornada de estudos e trabalhos.

A todos meus amigos, em especial aqueles de longa data, Lucas, Eduardo, Igor, Lucas, Eric, Matheus, Yuri e Paulo, que nunca me deixaram desistir nas inúmeras adversidades da vida e sempre me passaram mensagens de apoio e carinho. Agradeço a vocês, ainda, por sempre estarem comigo nessa caminhada.

À minha companheira, minha melhor amiga e minha aliada nas lutas diárias, Juliane, por sempre ter me apoiado e jamais me deixado sozinho e sem incentivo, sem sua ajuda, a jornada com certeza seria muito mais difícil.

Aos meus gestores, amigos e companheiros profissionais, Adriano, César, Aurélio, Mauri, Leonardo, Rodrigo, Arthur e Pedro, que me ajudaram no trilha do Direito e por me fazerem desenvolver o gosto por Direito Tributário.

Ao meu respeitável orientador, amigo e professor, Ms. Ricardo Cunha Chimenti, por aceitar a proposta deste trabalho, por entender as adversidades e estar sempre disponível para encaminhar aos melhores trajetos para o desenvolvimento deste projeto, sempre com um sorriso no rosto e alegria ao dar aula. Sem dúvidas, hoje é a minha inspiração como profissional.

## **ABREVIATURAS**

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

RFB – Receita Federal do Brasil

MPF – Ministério Público Federal

PF – Polícia Federal

CADE – Conselho Administrativo de Defesa Econômica

STJ – Superior Tribunal de Justiça

STF – Supremo Tribunal Federal

IR – Imposto sobre a Renda

CTN – Código Tributário Nacional

CF – Constituição Federal

CPC – Código de Processo Civil

Arts. – Artigos

Art. – Artigo

## RESUMO

Este trabalho tem como escopo a análise da possibilidade ou não da tributação de rendimentos originados de atos ilícitos em face do ordenamento jurídico brasileiro, a partir de uma análise doutrinária e jurisprudencial, cujos impactos desta discussão são refletidos em grandes discussões atuais e de grande impacto nacional, como é o caso da Operação Lava Jato, a qual será abordada neste trabalho.

O tema possui grande importância na medida em que faz o intercâmbio entre a esfera penal e a tributária, exigindo a análise de conceitos primários de Direito Tributário, bem como questões principiológicas.

Desta forma, num primeiro momento, aborda-se conceitos tributários iniciais, bem como uma análise principiológica, de modo a possibilitar o entendimento acerca das entrelinhas da temática e as controvérsias que giram em torno da discussão. A partir disso, coloca-se como pauta a Operação Lava Jato e seus efeitos na seara tributária e penal, mormente quanto à tributação pelo Fisco Federal dos rendimentos auferidos ilicitamente e os efeitos da ilicitude no âmbito do Direito Penal.

**Palavras-chave:** Direito Tributário. Operação Lava Jato. Ato Ilícito. Imposto de Renda. Pecunia non olet.

## ABSTRACT

This paper focuses on analyzing the possibility of taxation of income arising from illegal acts opposed to the Brazilian legal system, from a doctrinal and jurisprudential analysis, whose impacts are reflected in major current and impactful national discussions, such as the case “Operação Lava Jato” (Car Wash Operation), which will be further addressed in this paper.

This theme has a major relevance as it involves the criminal and tax areas, requiring the analysis of primary concepts of Tax Law, as well as issues related to its principles.

Thus, at first, initial tax concepts are approached, as well as an analysis of the related tax principles, envisaging the comprehension of the controversies and details of the theme and its discussions. Based on these steps, “Operação Lava Jato” and its tax and criminal effects becomes the focus of the analysis, especially regarding the taxation of the illicitly earned income by the federal tax authorities and its illegality effects in the scope of Criminal Law.

**Keywords:** Tax Law. Car Wash Operation. Illegal Act. Income Tax. *Pecunia non olet* Principle.

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO .....	9
2. CONCEITOS INICIAIS .....	10
2.1. Conceito de tributo.....	11
2.2. Hipótese de incidência e fato gerador .....	16
3. PRINCIPIOLOGIA TRIBUTÁRIA .....	19
3.1. Princípio da isonomia e princípio da capacidade contributiva .....	19
3.2. Princípio do não confisco .....	22
3.3. Princípio da <i>pecunia non olet</i> .....	24
4. OPERAÇÃO LAVA JATO E SEUS DESDOBRAMENTOS NA SEARA TRIBUTÁRIA .....	27
4.1. Entendimento da Receita Federal de tributação dos valores devolvidos pelos delatores da Operação Lava Jato.....	31
CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	35
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	37



## 1. INTRODUÇÃO

O Direito Tributário, assim como o Direito Penal, está intrinsecamente ligado a uma disparidade de forças entre Estado e indivíduo e é a partir dessa desigualdade nas relações, consolidada por um indivíduo, dotado de direitos fundamentais, e um ente político, o Estado, que detém o monopólio da força e possui a premissa do bem comum, que a Constituição Federal tratou de impor freios e contrapesos à atividade do Estado frente ao indivíduo.

Na seara tributária, o ordenamento jurídico, encabeçado pela Carta Magna, entendendo a necessidade de conciliar o financiamento do Estado, determina deveres e obrigações aos contribuintes em relação aos pagamentos de tributos.

De igual modo, como forma de manutenção do Estado de Direito, são impostas limitações ao poder de tributar do Estado, de forma a garantir segurança aos direitos fundamentais dos contribuintes face ao ingresso compulsório do Estado aos patrimônios dos indivíduos.

Nesse sentido, adentram os princípios constitucionais aplicados ao direito tributário, que se apresentam como delimitadores da aplicação da norma jurídica, bem como auxiliam na interpretação destas a luz do ordenamento jurídico e Estado de Direito.

É a partir dessas premissas que se enquadra a discussão do presente trabalho, qual seja, a possibilidade ou não da tributação dos atos ilícitos, porquanto se está diante de dois interesses distintos entre dois agentes da relação jurídico-tributária: (i) ao Estado, a tributação em questão se faz necessária para o atendimento aos interesses públicos, e (ii) ao contribuinte, a impossibilidade do Estado de comprometer seu patrimônio de forma indevida.

Essa discussão ganhou corpo a partir da Operação Lavo Jato, que revelou esquemas fraudulentos de corrupção e lavagem de dinheiro por empresários, agentes públicos, doleiros e políticos, ocasionando impactos em diversas searas, notadamente no âmbito penal, político e tributário.

Em operação conjunta dos órgãos fiscais (RFB, MPF e PF), na medida em que as ilicitudes eram descobertas, principalmente através de acordos de leniência<sup>1</sup> e colaborações premiadas,

---

<sup>1</sup> Acordos previstos na Lei 12.529/2011, que, por intermédio do CADE, visa a colaboração de pessoas jurídicas ou físicas, autoras de infração à ordem econômica, nas investigações e processos administrativos, em troca da extinção da ação punitiva ou a redução da penalidade aplicada.

comumente conhecida como “delações premiadas”<sup>2</sup>, valores expressivos eram recuperados aos cofres públicos. Em decorrência dos crimes cometidos, montantes auferidos de maneira ilícita inicialmente passaram incólumes de serem tributados, o que levantou o questionamento sobre a possibilidade de tributação de tais valores pelo Imposto de Renda.

Nesse cenário, a Receita Federal do Brasil entendeu por tributar os valores auferidos de forma ilícita, sob a justificativa de se prestigiar o princípio da igualdade, bem como a existência da relação jurídico-tributária ante a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, de modo a prevalecer o princípio do *pecúnia non olet*, o qual determina que “o dinheiro não tem cheiro”, isto é, independe da origem do valor, seja ela lícita ou ilícita.

Noutra análise, em razão dos acordos de colaboração realizados durante a Operação Lava Jato, os delatores devolveram aos cofres públicos os valores obtidos ilicitamente, caso análogo à pena de perdimento ou confisco. Nesse sentido, muitos contribuintes entendem que a tributação dos valores obtidos ilicitamente e que foram devolvidos aos cofres públicos através apontaria para a discussão acerca da inexistência de capacidade contributiva por parte desses indivíduos, o que desnaturizaria a própria relação jurídico-tributária.

Assim, o presente trabalho visa identificar as correntes doutrinárias que permeiam a discussão acerca da possibilidade de tributação pelo Imposto de Renda de rendimentos ou receitas obtidas de forma ilícita, a partir da análise da Operação Lava Jato e seus desdobramentos na seara tributária, com a análise dos entendimentos proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nos casos de delatores da operação.

## 2. CONCEITOS INICIAIS

Para melhor elucidação da temática abordada, mister a explanação de conceitos iniciais de Direito Tributário, aos quais recebem papel primordial na discussão da temática, uma vez que serão utilizados como norteadores para a validade e compatibilidade da tributação de atos ilícitos com o ordenamento jurídico brasileiro.

---

<sup>2</sup> Consistem em acordos no âmbito da esfera penal entre o Ministério Público e o acusado para a colaboração deste com as investigações em troca de benefícios judiciais. As colaborações premiadas estão previstas na Lei nº 12.850/2013.

## 2.1. Conceito de tributo

Sabe-se que arrecadação de tributos possui o escopo central de custeio de atividades estatais, isto é, o financiamento para que o Estado possa garantir à sociedade o bem comum. Segundo leciona Ricardo Bernd Glasenapp<sup>3</sup>:

“De forma mais geral concreta, isso significa que os tributos são usados para pagar as despesas da Administração Pública, manter os serviços públicos prestados à sociedade e, também, para atender às necessidades de investimento do setor público”

A análise do sistema tributário brasileiro, em especial a exigência dos tributos, levam à compreensão de que, para além da função fiscal de arrecadação e financiamento da atividade do Estado, há também funções (i) extrafiscais e (ii) parafiscais.

A finalidade extrafiscal do tributo é compreendida para além da função arrecadatória de recursos ao Estado, trata-se de efetiva utilização do tributo como meio de intervenção nos diversos aspectos da sociedade, notadamente através de interesses econômicos, sociais, políticos. Não por outro motivo, no art. 146, III, “d”, a Constituição Federal estabelece o tratamento diferenciado para microempresas e empresas de pequeno porte, evidenciando, portanto, a extrafiscalidade do tributo.

O tributo também possui a função parafiscal, assim entendida quando *“ele se presta para obter recursos para orçamentos de entidades que atuam como “prolongamentos” da entidade estatal, mas que não se confundem com ela”*<sup>4</sup>. É o caso, por exemplo, dos conselhos profissionais e categorias econômicas que são custeados por tributos destinados a eles.

A partir dessas premissas, a Constituição Federal outorgou ao legislador complementar em seu art. 146, III, “a”, a competência para a definição de tributos, de tal modo que o art. 3º, do CTN, assim o faz ao estabelecer o conceito de tributo. Veja-se:

Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]  
III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

---

<sup>3</sup> GLASENAPP, Ricardo Bernd. Direito Tributário. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2016.

<sup>4</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito M. Manual de Direito Tributário. Grupo GEN, 2022, p. 51

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; [...]

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

Define-se, portanto, o tributo como uma composição de características necessárias para o enquadramento na seara tributária, quais sejam, (i) prestação pecuniária, (ii) compulsória, (iii) instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada e (iv) que não constitua sanção por ato ilícito – esta última, objeto do presente trabalho.

A prestação pecuniária presume a existência de uma relação jurídica que ocasionou uma obrigação tributária, sendo ela de natureza pecuniária. Assim, conforme ensina Luis Eduardo Schoeuri, conclui-se que *“o tributo não é pago porque o Fisco assim determina, mas porque existe uma relação jurídica, uma obrigação, surgida entre Estado e sujeito passivo”*<sup>5</sup>.

Ao determinar que o tributo será uma prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, o legislador faz uma distinção daquelas obrigações do Estado que não se configuram como tributo, como é o caso dos serviços militares, cujo dever não é expresso em pecúnia, mas sim em obrigação de fazer<sup>6</sup>. Nesse ínterim, a necessidade da prestação se dar em moeda está intrinsecamente ligada à função dos tributos em financiar as atividades do Estado. É a lição de Érico Hack:

Isso ocorre porque, conforme vimos, o Estado moderno tem como principal fonte de recursos os tributos arrecadados, além de ter a necessidade de obter grandes somas em dinheiro para cumprir seus compromissos, como o pagamento da remuneração dos servidores públicos e dos fornecedores de bens e serviços e a realização de investimentos, como obras públicas e aquisição de equipamentos. Por esse motivo, não interessa ao Estado moderno deter a propriedade de bens móveis (gado, milho, soja, eletrodomésticos etc.) ou imóveis (terrenos, fazendas, casas etc.), uma vez que tais bens não podem ser utilizados para o pagamento das despesas públicas, que se realizam em dinheiro. Com isso, ao Estado interessa a arrecadação de moeda, de dinheiro que possa ser utilizado de imediato na satisfação de suas obrigações. Mesmo quando o Estado, no processo judicial de cobrança de um tributo (execução "fiscal"), obtém a penhora de bens móveis ou imóveis do devedor, ele sempre os leva a leilão, para converter tais bens em dinheiro.<sup>7</sup>

---

<sup>5</sup> SCHOEURI, Luis Eduardo. Direito Tributário. 9ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

<sup>6</sup> Ibidem, p. 283

<sup>7</sup> HACK, Érico. Direito Tributário brasileiro. 1. ed. Curitiba: Intersaberes, 2015. E-book. ISBN 978-85-443-0243-9. Disponível em: <https://plataforma.bvirtual.com.br/Leitor/Publicacao/30473/epub/0>. Acesso em: 24 ago. 2022.

Além disso, o tributo, em consonância com o vínculo obrigacional existente na relação jurídico-tributária, constitui uma prestação compulsória, isto é, segundo os ditames do ordenamento jurídico, de modo que não dá margem à discricionariedade das partes para seu cumprimento. É dizer que não advém de um acordo ou até mesmo um contrato entre partes que possuem vontades autônomas, trata-se de uma obrigação determinada em lei e que exige o cumprimento por parte do sujeito passivo.

Não por outro motivo, Hugo de Brito Machado Segundo assim elucida:

Quando se diz que a prestação tributária é compulsória, não se está referindo ao seu cumprimento. Afinal, o adimplemento de qualquer obrigação, nesse sentido, é compulsório. Na verdade, a referência feita, no caso, pelo art. 3º do CTN significa que a prestação tributária não depende da vontade para nascer. Não se trata de obrigação contratual, decorrente da vontade, (ex voluntate), mas de obrigação que decorre diretamente da lei, ou da incidência da lei sobre o fato, considerado em sua pura faticidade. Ao contrário da obrigação contratual, a obrigação tributária não tem a vontade como ingrediente formador. Não é “gerada” por uma manifestação de vontade. Isso faz com que a capacidade tributária passiva (capacidade para ser contribuinte ou responsável pelo tributo) independa da capacidade civil (CTN, art. 126). Daí serem devidos tributos mesmo por pessoas físicas incapazes, ou por pessoas jurídicas constituídas de forma irregular, por exemplo<sup>8</sup>

É, inclusive, por essa relação jurídica estabelecida pelo ordenamento jurídico que o tributo também possui como característica a sua instituição em lei e a cobrança mediante atividade administrativa plenamente vinculada, em respeito ao dizeres da Constituição Federal em seu art. 146, III, “a”:

Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; [...]

De fato, a necessidade de limitar a atividade do Estado pressupõe que este não impute obrigações aos particulares apenas por seus interesses, mas que esteja vinculado por lei (Princípio

---

<sup>8</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito M. Código Tributário Nacional, 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018. E-book. ISBN 9788597015720. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597015720/>. Acesso em: 24 ago. 2022.

da Legalidade) e, mais do que isso, seja exigido através de atividade da Administração Pública devidamente regida pelo ordenamento jurídico.

É por essa razão que o Código Tributário Nacional determina que as autoridades administrativas responsáveis pelos lançamentos tributários devem seguir estritamente os ditames legais para constituição do crédito tributário, sob pena de nulidade dos atos administrativos e pena de responsabilidade funcional, conforme definido no art. 142 do Códex:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.  
Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Nesse sentido, a própria sistemática do processo administrativo visa garantir ao contribuinte o afastamento de exigências tributárias eivadas de vícios, em linha com a jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal<sup>9</sup>, consolidada nos verbetes sumulares 346<sup>10</sup> e 473<sup>11</sup> da Corte Suprema. Não por outro motivo o CARF costumeiramente reconhece vícios existentes em autos de infração:

Assunto: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF  
Data do fato gerador: 31/01/2010, 28/02/2010, 31/03/2010, 30/04/2010, 31/05/2010, 30/06/2010, 31/07/2010, 31/08/2010, 30/09/2010, 31/10/2010, 30/11/2010, 31/12/2010  
AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR VÍCIO FORMAL. PESSOA JURÍDICA INCORPORADA ANTES DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. É nulo o auto de infração por erro na indicação do sujeito passivo, se a incorporação se deu antes da lavratura do auto de infração. Violação das prescrições dos art. 142 do CTN e art. 10, I, do Decreto n° 70.235/1972. Há nulidade por vício formal, se o defeito for provocado por descumprimento de formalidades indispensáveis à existência do lançamento, mas restar presente a motivação e se não houver prejuízo ao contraditório. Recurso Voluntário provido.

<sup>9</sup> Cita-se o julgamento do RE 594.296 (Tema 138 do STF), da relatoria do Min. Dias Toffoli, ocorrido em 21/09/2011, em que ficou definida a tese de que: “Ao Estado é facultada a revogação de atos que repete ilegalmente praticados; porém, se de tais atos já tiverem decorrido efeitos concretos, seu desfazimento deve ser precedido de regular processo administrativo”.

<sup>10</sup> A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos.

<sup>11</sup> A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

(CARF, Acórdão nº 3301-004.484, Processo nº 10314.726343/2014-21, Recurso Voluntário, Rel. (a) Semiramis de Oliveira Duro, Data da Sessão: 22/03/2018)

Por fim, estabelece o CTN que o tributo não pode constituir sanção por ato ilícito. Ao assim determinar, o legislador, conseqüentemente, restringe o alcance da hipótese de incidência. É dizer que o tributo não poderá ter como hipótese de incidência um ato ilícito, conforme ensina o doutrinador Leandro Paulsen: *“O tributo não é sanção de ato ilícito e, portanto, não poderá o legislador colocar o ilícito, abstratamente, como gerador da obrigação tributária ou dimensionar o montante devido tendo como critério a ilicitude”*<sup>12</sup>

Essa característica é determinante para a diferenciação entre o tributo e a multa, de tal forma que não se pode confundir o papel do tributo, notadamente quanto às funções do tributo (fiscal, extrafiscal e parafiscal), com a das multas na seara tributária, uma vez que, essas últimas, são utilizadas pelo Estado como forma de penalização e desincentivo de uma conduta, com o fito de garantir a preservação da norma jurídica. É dizer, as multas são originadas de um ato ilícito, através de um descumprimento da norma jurídica, sendo enquadradas como uma penalidade, enquanto o tributo não poderá ter em sua hipótese de incidência um ato ilícito.

Nota-se, entretanto, a observação apontada por Luis Eduardo Schoeuri quanto ao art. 182, §4º, da Constituição Federal:

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. [...]

§ 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

I - parcelamento ou edificação compulsórios;

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.

---

<sup>12</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário: completo. 6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014., p.35

Segundo o autor, no caso disposto na norma, a progressividade no tempo do IPTU seria uma “pena” que somente ocorreria após o descumprimento da exigência de parcelamento ou edificação compulsórios, de tal forma que a cobrança do IPTU progressivo no tempo teria nítido caráter sancionatório, mas não desnaturalizaria a natureza de tributo do imposto, cuja cobrança estará limitada ao Princípio do não-confisco (art. 150, IV, da CF)<sup>13</sup>.

Se por um lado o tributo não pode constituir sanção por ato ilícito, isto é, não pode possuir em sua hipótese de incidência a ilicitude, por outro lado, nada impede que o fato gerador de um tributo tenha ocorrido de forma ilícita. Nas palavras de Hugo de Brito Machado:

[...] tomemos o exemplo do imposto de renda: alguém percebe rendimento decorrente da exploração do lenocínio, ou de casa de prostituição, ou de jogo de azar, ou de qualquer outra atividade criminosa ou ilícita. O tributo é devido. Não que incida sobre a atividade ilícita, mas porque a *hipótese de incidência* do tributo, no caso, que é a *aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos*, ocorreu. Só isto. A situação prevista em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária no imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza (CTN,43).”<sup>14</sup>

A essa última característica dos tributos, objeto do presente trabalho, se dará maior atenção e abordagem.

## 2.2. Hipótese de incidência e fato gerador

Para que a relação jurídico-tributária entre o sujeito passivo (contribuinte) e o sujeito ativo (ente capaz de exigir o tributo) possa ser criada, são necessários fatores preliminares e essenciais para a concretização da obrigação tributária.

Nesse sentido, a Constituição Federal atribui competência aos entes federativos para a instituição de tributos, por meio de lei. A partir disso, o ente federativo, exercendo sua competência tributária, institui o tributo mediante lei, estabelecendo a hipótese de incidência tributária.<sup>15</sup>

Em outras palavras, a hipótese de incidência tributária nada mais é do que uma situação no plano abstrato e descrito na norma jurídica que, caso tenha seu correspondente no plano fático, ou

---

<sup>13</sup> SCHOEURI, Luis Eduardo. Op. Cit. p. 303

<sup>14</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 40. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019. 560 p.

<sup>15</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2015



seja, caso ocorra a hipótese descrita no mundo real, ocorrerá a incidência do tributo e, conseqüentemente, iniciará a relação jurídico-tributária entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

A hipótese de incidência aqui descrita possui três critérios que a caracterizam, quais sejam, critério material, temporal e especial.

O critério material é entendido como a descrição de comportamentos de pessoas, sejam elas físicas ou jurídicas, em que ocorrerá a incidência do tributo. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

“O comportamento de uma pessoa, consistência material linguisticamente representada por um verbo e seu complemento, há de estar delimitado por condições espaciais e temporais, para que o perfil típico esteja perfeito e acabado, como descrição normativa de um fato”<sup>16</sup>

O critério temporal, por sua vez, define o momento em que nascerá a obrigação tributária e, por conseguinte, desde quando a relação jurídica entre sujeito ativo e sujeito passivo passará a produzir seus efeitos. Além disso, é o critério temporal que definirá a legislação aplicável na relação jurídica, visto que a norma jurídica a ser aplicada é aquela vigente na ocorrência do fato gerador.

Por fim, o critério espacial da hipótese de incidência tributária delimita o local em que o fato gerador deve ocorrer para que ocorra a incidência tributária. Segundo Paulo de Barros Carvalho, há três formas compositivas da norma jurídico-tributária em relação ao critério espacial, quais sejam:

- a) Hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;
- b) Hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de modo que o acontecimento apenas ocorrerá caso esteja geograficamente contido nessas áreas;
- c) Hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato que ocorra na vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos.

O fato gerador, por sua vez, é entendido como a concretização do evento descrito na norma jurídica no plano fático. Nesse sentido, o Código Tributário Nacional dedicou específico

---

<sup>16</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

tratamento para a definição do fato gerador e de seus efeitos, conforme se verifica no Título II (Obrigação Tributária) e Capítulo II (Fato Gerador).

Nessa linha, destacam-se os artigos 116 e 118 do Código Tributário Nacional, os quais definem e delimitam a ocorrência do fato gerador para produção dos efeitos tributários da norma jurídica:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

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.

A partir da análise dos referidos artigos, verifica-se que o legislador tratou de considerar a interpretação do fato gerador de modo objetivo, desconsiderando, inclusive, a “*validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos*” para a ocorrência do fato gerador. É essa aceção sobre o fato gerador que implica o entendimento compartilhado por muitos doutrinadores sobre a possibilidade de se tributar os efeitos da ilicitude.

Cita-se Hugo de Brito Machado, o qual ensina que o ato ilícito não faz parte da relação tributária. Segundo leciona, deve-se haver clara a distinção entre (i) o ato ilícito como hipótese de incidência do tributo e (ii) a ilicitude que eventualmente pode vir a ocorrer no fato gerador do tributo<sup>17</sup>. Naquele caso, o art. 3º do CTN afasta expressamente a possibilidade de um tributo incidir sobre uma hipótese de incidência ilícita, enquanto na segunda hipótese, é possível que ocorra a tributação, uma vez que se considera para a incidência tributária não o ato ilícito, mas sim os efeitos da ilicitude.

---

<sup>17</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op. Cit. p. 131

Esta temática será melhor abordada em tópicos seguintes.

### 3. PRINCIPIOLOGIA TRIBUTÁRIA

Os princípios no Direito Tributário são instrumentos de interpretação de normas jurídicas que visam delimitar os contornos jurídicos existentes, de forma a elucidar a melhor aplicação do direito ao caso a caso. Nos dizeres de Regina Helena Costa, “*princípios jurídicos são normas de maior hierarquia, autênticas sobrenormas que orientam a aplicação das demais*”<sup>18</sup>.

Para a melhor desenvolvimento da temática abordada neste trabalho, faz-se mister o entendimento dos princípios que rodeiam a discussão e são apontados pela doutrina e jurisprudência como delimitadores da tributação nos casos de atos ilícitos.

#### 3.1. Princípio da isonomia e princípio da capacidade contributiva

Um dos resultados do Estado Democrático de Direito, o princípio da isonomia busca estabelecer paridade aos indivíduos, de forma a dirimir desigualdades e situações de injustiças entre os iguais, o que encontra guarida no art. 5º, *caput*, da CF:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes

Em matéria tributária, o constituinte preocupou-se com os iguais que se encontram em situações não equivalentes, como é o caso, e.g., entre pessoas físicas e pessoas jurídicas. Essa distinção pode ser demonstrada no art. 150, II, da CF, *in verbis*:

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

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

---

<sup>18</sup> COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. 3. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 2003. p. 32-33.

Faz-se mister a diferenciação e apontamento realizado pela Constituição Federal, na medida em que a igualdade cunhada no princípio não está ligada friamente a ideia do tratamento igual a todos, na verdade, esse tratamento pode gerar ainda mais desigualdades caso não seja averiguada a condição particular de cada indivíduo. Nas palavras de Rui Barbosa:

Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir a todos, como se todos equivalessem<sup>19</sup>

Para a concretização do princípio é necessário o estabelecimento de um critério comparativo justificado na Constituição Federal. Para tanto, três etapas são necessárias para o atendimento ao Princípio da Isonomia, quais sejam: (i) escolha do critério; (ii) fundamentação constitucional para o critério escolhido e, por fim, (iii) as situações em análise são comparadas a partir do critério utilizado<sup>20</sup>.

Para Ricardo Cunha Chimenti<sup>21</sup>, o princípio da igualdade é complementado pelos princípios da personalização e da capacidade contributiva, esculpidos no art. 145, §1º, da Constituição Federal<sup>22</sup>, os quais determinam que os impostos devem ter caráter pessoal e serem gradativos de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte. Assim também entende Luis Eduardo Schoueri ao apontar que:

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

Nesse sentido, Dino Jarach define a capacidade contributiva como:

---

<sup>19</sup> BARBOSA, Ruy. Oração aos moços. 18. ed. Rio de Janeiro: Ediouro, 2001. p. 55 *apud* Curso de direito tributário / Anis Kfourir Jr. – 4. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

<sup>20</sup> SCHOEURI, Luis Eduardo. Op. Cit., p. 649

<sup>21</sup> CHIMENTI, Ricardo Cunha. Direito tributário. 21º ed. São Paulo: Saraiva, 2019

<sup>22</sup> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

A potencialidade de contribuir com os gastos públicos que o legislador atribui ao sujeito passivo particular. Significa ao mesmo tempo existência de uma riqueza em posse de uma pessoa ou em movimento entre duas pessoas e graduação de obrigação tributária segundo a magnitude da capacidade contributiva que o legislador lhe atribui.<sup>23</sup>

Não por outro motivo que o princípio da capacidade contributiva possui determinantes influências no cenário tributário, na medida em que estabelece parâmetros para que a tributação não seja tamanha a ferir os direitos fundamentais do sujeito passivo. Nesse sentido, o autor Ricardo Cunha Chimenti assim conclui que *“A análise conjunta dos princípios da capacidade contributiva e da dignidade da pessoa humana determina que o mínimo existencial para o bem-estar do ser humano deve ser excluído da tributação”*<sup>24</sup>.

Com base na análise realizada pelo autor, faz-se mister distinguir a capacidade econômica e a capacidade contributiva. Isso porque a capacidade econômica está ligada às riquezas e haveres de uma pessoa, nelas compreendidas, inclusive, seu mínimo existencial, enquanto a capacidade contributiva está estritamente ligada ao seu potencial arrecadatório. Por esse motivo, um contribuinte pode possuir capacidade econômica, no entanto, pode não ser detentora de capacidade contributiva.

No cenário tributário brasileiro, o Imposto de Renda da Pessoa Física pode ser tido como exemplo da busca pelo respeito à capacidade contributiva dos sujeitos passivos e do respeito ao princípio da isonomia, uma vez que prevê a progressividade das alíquotas do imposto com base nas faixas de renda dos contribuintes, inclusive, com a isenção do tributo.

Inclusive, parece ser esse o entendimento de Miguel Delgado Gutierrez:

“Em nossa opinião, um Imposto de Renda proporcional atende ao princípio da capacidade contributiva, pois com sua aplicação os que possuem mais renda pagam mais imposto do que os que possuem menos renda. O princípio da capacidade contributiva refere-se à equidade horizontal, ou seja, contribuintes com a mesma renda devem pagar a mesma quantidade de imposto. Assim, a utilização de um imposto proporcional não fere o princípio da capacidade contributiva.

Ao nosso ver, a progressividade das alíquotas do Imposto de Renda está relacionada a uma política social de redistribuição de riqueza, e não ao princípio da capacidade

---

<sup>23</sup> JARACH, Dino. 1989, p. 97, apud SCHOEURI, 2019, p. 655

<sup>24</sup> CHIMENTI, Ricardo Cunha. Op. Cit, p. 32

contributiva. Assim, não haveria necessidade de um imposto sobre a renda progressivo para ser atendido o princípio da capacidade contributiva.<sup>25</sup>

Compreendidos os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, necessária para a abordagem do tema do presente trabalho a definição do não confisco.

### 3.2. Princípio do não confisco

O princípio do não confisco, corolário das lutas democráticas, é popularmente demonstrado na Constituição Federal através do art. 150, IV, o qual define:

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

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Referido princípio é conferido como uma das limitações do poder de tributar estabelecidos pela Constituição Federal na Seção II, Capítulo I da “Tributação e do orçamento”, de sorte que salta aos olhos a importância do princípio do não confisco ao ordenamento jurídico, notadamente em matéria tributária, além da constituição do Estado Democrático de Direito.

Trata-se de princípio basilar aplicável ao Direito Tributário que visa garantir segurança aos indivíduos frente às condutas do Estado na exigência de tributos, especialmente tomando como base que a tributação colide com o direito de propriedade (art. 5º, XXII, da CF).

Conforme ensinamentos de Roque Antonio Carrazza, o princípio do não confisco impede que as normas tributárias exijam dos contribuintes colaborações maiores do que aquelas que efetivamente podem ser arcadas por eles<sup>26</sup>.

É por essa razão que referido princípio anda alinhado com os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, uma vez que é a partir da análise do contribuinte e da sua capacidade

---

<sup>25</sup> GUTIERREZ, Miguel Delgado. Imposto de Renda: Princípios da Generalidade, da Universalidade e da Progressividade – Série Doutrina Tributária v. XI. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

<sup>26</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015

contributiva que se estabelece um parâmetro para análise de uma tributação confiscatória ou não, com base nos dizeres da Constituição Federal.

Revela-se importante destacar que o princípio do não confisco também se aplica as multas. Não por outro motivo, o Supremo Tribunal Federal em diversas oportunidades já destacou a necessidade de adequação dos patamares de multa a percentuais não confiscatórios. Nesse sentido, merece destaque o julgamento da ADI 551/RJ, cuja ementa é destacada abaixo:

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

(ADI 551, Relator(a): ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 24/10/2002, DJ 14-02-2003 PP-00058 EMENT VOL-02098-01 PP-00039)

Os Tribunais Pátrios também seguem a aplicação do princípio do não confisco nos casos de multas:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. REVISÃO DE OFÍCIO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. NÃO CONFIGURADA. PERCENTUAL MULTA FIXADO EM PERCENTUAL ACIMA DE 100% DO PRINCIPAL. VALOR DA CAUSA. PARCIAL PROVIMENTO A APELAÇÃO DA AUTORA E DA UF.

- No tocante à necessidade de intimação da parte autora em razão da revisão de ofício do lançamento que reduziu a respectiva penalidade, então fixada em R\$ 35.269.479,70, para a quantia de R\$ 21.161.687,82, a jurisprudência é pacífica no sentido de que a revisão de ofício de lançamento fiscal que simplesmente faz correção de cálculos e, por conseguinte, redução de valores não implica nova constituição de crédito tributário (“novo” lançamento ou “lançamento complementar”), mas apenas e tão-somente adequação ao efetivamente devido, não gerando, por isso, reabertura do prazo de impugnação.

- O não recolhimento do tributo, devido à declaração inexata, enseja a cobrança da multa nos termos preceituados pelo art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

- O art. 18 da Lei 10.833/03 disciplinou a questão no tocante à imposição de multa isolada em razão de não homologação de compensação.

- Quanto ao reconhecimento de caráter confiscatório da multa de ofício aplicada pela autoridade administrativa, o Supremo Tribunal Federal, no Ag. Reg. do Recurso Extraordinário 833.106 pacificou o entendimento de que as multas até o limite de 100% do principal não ofendem o princípio da vedação ao confisco, bem como, a multa tem como pressuposto o ato ilícito, penalizando o infrator e fazendo o papel de prevenção geral, evitando novas infrações. Portanto, somente o percentual acima de 100% é que se denota excessivo e detém caráter confiscatório:

- Nota-se que o pedido cinge-se à suspensão dos processos administrativos n°s 12217.720058/2016-92 e 13839.721143/2016-13; a nulidade dos atos praticados nos referidos feitos posteriormente à revisão de ofício do lançamento tributário. Nesses termos, fixo o valor da causa no valor da multa ora constatada, no percentual de 100% do valor principal (R\$ 14.107.791,88).

- Honorários advocatícios em favor da União Federal fixados em 5% do valor da causa, nos termos em que disciplinado no art., 85, §3º, inc. III do NCPC.

-Parcial provimento a apelação da autora e da UF.

(TRF 3ª Região, 4ª Turma, ApCiv - APELAÇÃO CÍVEL - 5000255-35.2016.4.03.6128, Rel. Desembargador Federal MONICA AUTRAN MACHADO NOBRE, julgado em 06/09/2022, DJEN DATA: 13/09/2022)

Desta forma, o princípio do não confisco determina limites a serem seguidos pelo legislador tributário, bem como na aplicação das normas jurídicas, evitando atos discricionários do Estado frente ao direito de propriedade dos contribuintes (art. 5º, LXII, da CF).

### **3.3.Princípio da *pecunia non olet***

Remonta-se a história da Roma Antiga para explicitar o princípio do *pecunia non olet*. Relata-se que Tito, filho do imperador Vespasiano, ao questionar seu pai sobre a tributação dos usuários de banheiros públicos, recebeu a seguinte resposta: *pecunia non olet*, isto é, o dinheiro não tem cheiro.

A frase em questão, ao apontar que o dinheiro não tem cheiro, traz como significado a indiferença da origem do dinheiro, cuja importância se dá apenas ao seu valor.

O Código Tributário Nacional, notadamente quanto ao seu art. 118, ao definir o fato gerador como sendo aquele interpretado abstraindo-se “*da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos*”, incorpora a ideia do princípio da *pecunia non olet*.

Não é outra a lição de Sacha Calmon:

No ponto, uma indagação: seria possível cobrar imposto de renda dos valores auferidos por um traficante de entorpecentes ou IPVA sobre um automóvel adquirido mediante a prática do crime de receptação? Ora, em tese sim, porque as materialidades tributadas, em si mesmas, não são ilícitas. No primeiro exemplo, cobra-se o imposto sobre a aquisição de disponibilidade econômica de determinado montante, realidade inquestionavelmente lícita; do mesmo modo, no segundo caso, o que se tributa é a propriedade de veículo automotor, fato revestido de plena juridicidade. Com efeito, pouco



importa a “validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes” (art. 118, I, do CTN), pois, como já se afirmava desde a Roma Antiga, pecunia non olet.<sup>27</sup>

O doutrinador Luis Eduardo Schoueri<sup>28</sup>, ao se declinar sobre o tema, faz nota ao art. 85 do Projeto de Código Tributário Nacional, destacando a possibilidade de que não fosse entendimento majoritário e ausente de discussões a tributação dos efeitos de atos imorais ou ilegais. Assim dispunha a norma que deu origem ao art. 118 do CTN:

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.

Em linha com os dizeres de Schoeuri, Luciano Amaro, ao responder o questionamento acerca da possibilidade de ignorar a ilicitude que seja encontrada na ocorrência do fato gerador, assim o faz exemplificando com situações hipotéticas, fundamentando seu entendimento nos arts. 116 e 118 do CTN.

A resposta, dependendo da natureza ou das características dos fatos, pode ser positiva. Desde que a situação material corresponda ao tipo descrito na norma de incidência, o tributo incide. Assim, por exemplo, o exercício de profissão (para a qual o indivíduo não esteja legalmente habilitado) não impede a incidência de tributo sobre a prestação do serviço ou sobre a renda auferida; não se tributa o descumprimento da norma legal que disciplina o exercício regular da profissão, mas o fato de executar o serviço, ou o fato da percepção de renda. O advogado impedido que, não obstante, advogue, ou o indivíduo inabilitado que, apesar disso, clique como médico, não podem invocar tais circunstâncias para furtar-se ao pagamento dos tributos que incidam sobre suas atividades, ou sobre a renda que auferiram, a pretexto de que o fato gerador não se aperfeiçoaria diante das irregularidades apontadas. Se o diretor de uma instituição financeira, legalmente proibido de tomar empréstimo da empresa que dirige, realizar a operação vedada, o imposto sobre operações de crédito incide, não obstante a ilicitude do negócio

O Código Tributário Nacional manda também que se abstraia os efeitos efetivamente ocorridos (art. 118, II). Desse modo, se alguém tomou um empréstimo bancário (fato gerador de imposto), e deixou de sacar os recursos postos à sua disposição, ou pagou ao banco o valor do mútuo sem utilizar os recursos para os fins que objetivava, nem por isso se deverá desconsiderar a ocorrência do fato gerador e o conseqüente nascimento da obrigação tributária.

---

<sup>27</sup> COELHO, Sacha Calmon N. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2020. E-book. ISBN 9788530988357. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530988357/>. Acesso em: 16 ago. 2022.

<sup>28</sup> SCHOEURI, Luis Eduardo. Op. Cit., p. 290

Esse preceito deve ser conciliado com o art. 116, I. Se os efeitos de certo ato integrarem a definição legal do fato gerador, a ausência desses efeitos, no plano concreto, leva, logicamente, a reconhecer o não aperfeiçoamento do próprio fato gerador e, por via de consequência, a inexistência de obrigação tributária<sup>29</sup>

De modo contrário, destaca-se o posicionamento doutrinário de Misabel Derzi realizado em nota à obra de Aliomar Baleeiro. Segundo a autora, teria ocorrido uma evolução no sentido de não mais se tributar os resultados de atividades ilícitas. Para a doutrinadora, o ordenamento jurídico teria estabelecido outros resultados para a atividade ilícita, especialmente aqueles destacadas no Decreto-Lei nº 9.760/46, que incluiu os bens perdidos por criminosos como bens da União, e no Decreto-Lei nº 3.689/41 (CPP), que determinou o sequestro de bens móveis ou imóveis que tenham sido obtidos de maneira ilícita pelo indiciado.<sup>30</sup>

Merece destaque a Lei nº 9.613/98 destacada pela autora, uma vez que, ao dispor sobre crimes de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores, o art. 4º-A, §10º, determina a perda dos bens e valores oriundos da ilicitude. *In verbis*:

Art. 4º-A. A alienação antecipada para preservação de valor de bens sob constrição será decretada pelo juiz, de ofício, a requerimento do Ministério Público ou por solicitação da parte interessada, mediante petição autônoma, que será autuada em apartado e cujos autos terão tramitação em separado em relação ao processo principal. [...]

§ 10. Sobrevindo o trânsito em julgado de sentença penal condenatória, o juiz decretará, em favor, conforme o caso, da União ou do Estado:

I - a perda dos valores depositados na conta remunerada e da fiança;

II - a perda dos bens não alienados antecipadamente e daqueles aos quais não foi dada destinação prévia; e

III - a perda dos bens não reclamados no prazo de 90 (noventa) dias após o trânsito em julgado da sentença condenatória, ressalvado o direito de lesado ou terceiro de boa-fé.

Parece ser esse o entendimento compartilhado por Paulo Caliendo ao apontar que admitir a tributação dos resultados da atividade ilícita, exemplificando os rendimentos do furto, estar-se-

---

<sup>29</sup> AMARO, Luciano da S. DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO. 24ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. E-book. ISBN 9786555592993. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555592993/>. Acesso em: 15 ago. 2022.

<sup>30</sup> BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito Tributário Brasileiro, 14ª ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. E-book. ISBN 9788530980726. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530980726/>. Acesso em: 16 ago. 2022.

ia ampliando “o sentido dessa hipótese de incidência para que abrangesse os casos de “auferir os rendimentos de furtos”, o que ao final significa a “tributação do produto dos furtos”<sup>31</sup>.

Demonstrado o entendimento doutrinário que rodeia a discussão da tributação da atividade ilícita, passemos ao enfoque da Operação Lava Jato.

#### **4. OPERAÇÃO LAVA JATO E SEUS DESDOBRAMENTOS NA SEARA TRIBUTÁRIA**

Iniciada em março de 2014, a Operação Lava Jato foi uma das maiores ações contra à corrupção e lavagem de dinheiro do Brasil, contando com mais de 500 denunciados e 4,3 bilhões de valores devolvidos aos cofres públicos. No início da operação, quatro organizações criminosas com participação de empresários, doleiros e agentes públicos foram investigados perante a Justiça Federal em Curitiba, de modo que a operação identificou irregularidades na Petrobras e em contratos de grandes valores, como foi o caso da construção da usina de Angra 3<sup>32</sup>.

A Operação Lava Jato, assim denominada em razão do uso por uma das organizações criminosas investigadas de uma rede de postos de combustíveis e lava a jato de automóveis para movimentação de recursos ilícitos, se avolumou e ampliou suas bases operacionais para Rio de Janeiro, São Paulo e Distrito Federal.

Ao destacar o cenário político das instituições governamentais que culminaram na Operação Lava Jato, Fabio Kerche e Marjorie Marona assim explicitam:

"Para que chegasse ao ponto de ser prolapada pela imprensa como “a maior ação de combate à corrupção da história”, a Lava Jato vinha sendo fabricada nos emaranhados institucionais que interseccionam os poderes da República e a burocracia estatal pelo menos desde a Constituição de 1988. A ampliação sem precedentes da autonomia e da discricionariedade dos membros do Ministério Público, em um primeiro momento, e dos integrantes da Polícia Federal, na sequência, acompanhada da crescente capacidade do Poder Judiciário, compõem o vetor institucional fundamental desse processo. Embora outros órgãos estatais de controle do Estado tenham colaborado para o regime de

---

<sup>31</sup> CALIENDO, Paulo. Curso de direito tributário. 4º ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. E-book. ISBN 9786555599992.

<sup>32</sup> MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. Caso Lava Jato. Disponível em: <https://www.mpf.mp.br/grandes-casos/lava-jato/entenda-o-caso/entenda-o-caso>. Acesso em: 15 ago. 2022

criminalização da política gestado pela Lava Jato, não chegaram a ameaçar o protagonismo dos atores e instituições do sistema de justiça."<sup>33</sup>

Segundo o Ministério Público Federal, o esquema ilícito funcionava da seguinte forma: as empreiteiras, como forma de lucrarem em contratos com a Petrobras, se formavam em uma espécie de cartel, substituindo concorrências reais nos processos licitatórios por concorrências imaginárias. Nesse cartel de empresas, os valores oferecidos à Petrobras e quem ganharia o contrato licitatório eram previamente estipulados.

Para o sucesso do esquema, agentes públicos também foram incluídos no planejamento dessas organizações criminosas. A participação desses agentes garantia o sigilo do cartel e evitava que outras empresas que não fizessem parte da organização fizessem parte da licitação.

O pagamento de propina ficava a cargo dos operadores financeiros ou intermediários. Os valores ilícitos eram transferidos em espécie, a partir de movimentações bancárias no exterior, das empreiteiras para os operadores financeiros. Posteriormente, esses valores eram repassados também em espécie e por movimentações no exterior do operador financeiro até o beneficiário.

Em março de 2015, através de colaborações premiadas (comumente conhecidas de “delações premiadas”), uma nova linha investigativa foi inaugurada, tomando como foco pessoas integrantes ou relacionadas com partidos políticos que mantinham diretores da Petrobrás no comando. Para melhor elucidação, vejamos o fluxograma abaixo:

---

<sup>33</sup> KERCHE, Fabio; MARONA, Marjorie. A política no banco dos réus: A Operação Lava Jato e a erosão da democracia no Brasil. 1. ed. Belo Horizonte: Autêntica, 2022. Disponível em: <https://plataforma.bvirtual.com.br/Leitor/Publicacao/200085/epub/0>. Acesso em: 12 ago. 2022.

Tabela 1 – Fluxograma do Esquema de Desvios de Recursos da Petrobras



Fonte: Ministério Público Federal

A partir da descoberta de envolvimento de políticos em esquemas fraudulentos, o cenário político brasileiro sofreu latentes impactos percebidos até a atualidade. De acordo com Fabio Kerche e Marjorie Marona:

"Em articulação com os principais veículos de imprensa, a Lava Jato mobilizou corações, mentes e plantou na opinião pública a semente da indignação com a corrupção generalizada que, supostamente, caracterizava a política nacional. A expressão pública da luta anticorrupção ganhou as ruas em manifestações que avançavam não apenas contra o Partido dos Trabalhadores (PT) e suas lideranças, mas atingiam todo o sistema político. Partidos e políticos tradicionais sofreram com as consequências de uma nova modelagem da disputa política que negava a própria política como alternativa para a resolução dos problemas sociais"<sup>34</sup>

<sup>34</sup> KERCHE, Fabio; MARONA, Marjorie. Op. Cit. p. 15

A evolução da Operação Lava Jato e os resultados obtidos pela operação podem ser vistos nos números divulgados pelo Ministério Público Federal:

Tabela 2 – Dados sobre a Operação Lava Jato

<b>163</b> Prisão temporária	<b>553</b> Número de denunciados
<b>132</b> Prisão preventiva	<b>723</b> Pedidos de Cooperação Internacional
<b>1.450</b> Busca e apreensão	<b>4,3 bilhões</b> Valores devolvidos aos cofres públicos (Petrobras, União etc)
<b>211</b> Condução coercitiva	<b>2,1 bilhões</b> Valores previstos em multas compensatórias decorrentes de acordos de colaboração
<b>35</b> Ações de improbidade administrativa	<b>12,7 bilhões</b> Valores previstos em multas compensatórias decorrentes de acordos de leniências
<b>2</b> Acordos de colaboração homologados no TRF4	<b>14,7 bilhões</b> Total de valores previstos de recuperação
<b>138</b> Acordos de colaboração homologados no STF em atuação conjunta com a PGR	<b>111,5 milhões</b> Valores de renúncias voluntárias de réus

Fonte: Ministério Público Federal – Caso Lava Jato

A partir da análise dos dados disponibilizados, nota-se o vultoso valor de 4,3 bilhões de reais devolvidos aos cofres públicos. Segundo o MPF, esses valores foram recuperados através de acordos de leniência e de colaboração premiada, renúncias voluntárias de réus ou condenados e termos de ajustamento de conduta (TAC).

Além dos resultados acima destacados, a Operação Lava Jato fortificou a cooperação de órgãos governamentais nos vários destroncamentos da operação, entre elas, a Polícia Federal, o Ministério Público Federal e a Receita Federal do Brasil. Inclusive, em razão do maior contato entre os órgãos, a Operação Lava Jato também resultou em repercussões na esfera tributária. Isso porque, na medida em que os crimes eram descobertos, valores anteriormente inexistentes para a incidência tributária foram reconhecidos pela RFB, notadamente quanto aos valores não pagos a título de Imposto de Renda.

Passemos então a analisar o posicionamento da RFB frente aos valores resultantes da atividade ilícita dos investigados na Operação Lava Jato.

#### 4.1. Entendimento da Receita Federal de tributação dos valores devolvidos pelos delatores da Operação Lava Jato

Em detrimento dos desdobramentos da Operação Lava Jato, em especial os acordos de colaboração realizados na operação que previam a devolução dos valores obtidos ilicitamente aos cofres públicos, as informações confessadas pelos investigados eram compartilhadas com a Receita Federal do Brasil, inclusive, valores advindos de atos ilícitos e supostamente não tributados.

A partir da obtenção dessas informações, a Receita Federal se declinou sobre a possibilidade de se tributar os valores devolvidos pelos delatores da Operação Lava Jato. Internamente, duas correntes se confrontavam: a primeira, que entendia que os valores devolvidos pelos delatores não poderiam mais ser tributados, uma vez que a devolução dos rendimentos obtidos de forma ilícita afastaria o princípio da capacidade contributiva dos sujeitos envolvidos; a segunda corrente e a adotada pela RFB, tomava a própria aceção de fato gerador para fundamentar a tributação, na medida em que, tendo ocorrido o fato gerador, deve haver a tributação.<sup>35</sup>

Foi a partir da adoção da corrente de tributar as receitas obtidas de forma ilícita que a Receita Federal autuou em mais de R\$ 1 bilhão o doleiro e delator da Operação Lava Jato Alberto Youssef, o qual havia feito acordo de colaboração e devolvido aos cofres públicos um montante aproximado de R\$ 55 milhões de reais. De igual modo, a Receita Federal também autuou em R\$ 59,3 milhões o ex-gerente de Serviços da Petrobras Pedro Barusco.<sup>36</sup>

Mais recentemente, o CARF manteve a multa qualificada na atuação de Imposto de Renda contra o doleiro Alberto Youssef<sup>37</sup>, conforme ementa colacionada a seguir:

ASSUNTO:	PROCESSO	ADMINISTRATIVO	FISCAL
Ano-calendário:		2013,	2014
RECURSO	ESPECIAL.		CONHECIMENTO.
MULTA AGRAVADA.	ALCANCE	DO RESPONSÁVEL	TRIBUTÁRIO.
DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL CARACTERIZADA. Deve ser conhecido recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático semelhante, erigido em razão da mesma operação e contra o mesmo responsável tributário, mas concluindo pela solidariedade plena em relação ao			

<sup>35</sup> <https://valor.globo.com/politica/noticia/2015/11/30/receita-decide-tributar-dinheiro-devolvido-por-delatores-da-lava-jato.ghtml>. Acesso em: 20 ago. 2022.

<sup>36</sup> <https://valor.globo.com/politica/noticia/2017/03/27/receita-cobra-tributo-sobre-propina-mesmo-de-dinheiro-devolvido.ghtml>. Acesso em: 20 ago. 2022

<sup>37</sup> <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/carf-mantem-multa-qualificada-sobre-irrf-em-pagamentos-liderados-por-youssef-19092022>. Acesso em: 27 out. 2022.

crédito tributário constituído, independentemente da possibilidade de o responsável atender às intimações que motivaram o agravamento da penalidade. **MULTA QUALIFICADA.** Deve ser conhecido o recurso especial quando regularmente demonstrada a divergência jurisprudencial na forma exposta no exame de admissibilidade.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)  
Ano-calendário: 2013, 2014  
**MULTA AGRAVADA. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO NÃO INTIMADO.** Caracterizada a hipótese de agravamento da penalidade, porque não prestados esclarecimentos no prazo marcado em intimação científica ao representante legal da pessoa jurídica, o gravame integra o crédito tributário devido em conjunto pela pessoa jurídica e pelo responsável tributário vinculado à obrigação tributária por solidariedade (art. 124, I do CTN) e pessoalidade (art. 135, III do CTN). **MULTA QUALIFICADA. PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. CABIMENTO.** Nos pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado, o IRRF deve ser exigido com a multa de ofício de 150 % no caso em que a conduta não se limitou à simples inobservância do dever de recolhimento do IRRF. O complexo modus operandi dos sujeitos passivos com o intuito consciente de esconder a prática do ilícito restou demonstrado pelo trabalho fiscal, indicativo de lavagem de dinheiro e evasão de divisas, onde a pessoa jurídica atuada simulava importações para ocultar a natureza das remessas ao exterior.

Especialmente em relação ao Imposto de Renda, a Constituição Federal, em seu art. 153, III, dá competência à União para instituir o imposto, ficando a cargo do Código Tributário Nacional, no art. 43, definir o fato gerador do tributo:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

III - renda e proventos de qualquer natureza;

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

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

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

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

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

O art. 43 é claro ao definir a hipótese de incidência do Imposto de Renda como a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza. Nesse sentido, leciona Hugo de Brito Machado:



“Não há *renda*, nem *provento*, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o Código Tributário Nacional adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo. Já não é possível, portanto, considerar-se renda uma cessão gratuita do uso de imóvel [...]. Quando afirmamos que o conceito de *renda* envolve acréscimo patrimonial, como o conceito de *proventos* também envolve acréscimo patrimonial, não queremos dizer que escape à tributação a renda consumida. O que não se admite é a tributação de algo que na verdade em momento algum ingressou no patrimônio, implicando incremento do valor líquido deste”

Com base nesse cenário, fica evidente a constatação anteriormente realizada de que o entendimento da Receita Federal ao realizar a tributação pelo Imposto de Renda dos rendimentos obtidos de forma ilícita pelos acusados na Operação Lava Jato leva em consideração a ocorrência do fato gerador do imposto, qual seja, a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza, independentemente dos valores que ensejaram a tributação já não estarem no patrimônio do contribuinte.

Parece ser esse, inclusive, o posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Nesse sentido, cita-se o julgamento do Recurso Voluntário de José Adolfo Pascowitch, o qual devolveu aos cofres públicos R\$ 20 milhões<sup>38</sup>:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF  
 Exercício: 2011, 2012  
 NULIDADE.  
 Inexistindo incompetência ou preterição do direito de defesa, não há como alegar a nulidade do lançamento.  
 DECADÊNCIA.  
 Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação e/ou não antecipação de pagamento de imposto, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (Art. 173, I do CTN).  
 SUJEITO PASSIVO.  
 Na constituição do crédito tributário pelo lançamento, a autoridade administrativa identificou o contribuinte segundo a regra do art. 121, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, atribuiu-se a responsabilidade pela obrigação principal àquele que de fato teve relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato gerador do imposto de renda.  
 RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS. VANTAGENS INDEVIDAS.  
 Os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas, ou percebidos com infração à lei, são sujeitos a tributação, sem prejuízo das sanções que couberem.  
 TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. COMPENSAÇÃO COM O IMPOSTO DE RENDA EXIGIDO NA PESSOA FÍSICA. IMPOSSIBILIDADE.

<sup>38</sup> <https://m.folha.uol.com.br/poder/2015/08/1664613-tres-delatores-vao-devolver-r-247-mi-para-a-petrobras.shtml>. Acesso em: 21 ago. 2022

O art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, não admite a compensação de créditos com débitos de terceiros. O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, somente pode utilizá-lo na compensação de débitos próprios.

Como resultado desse posicionamento da Receita Federal, houve insatisfação por parte dos delatores que pretendem pedir a anulação dos acordos realizados e o recebimento do dinheiro de volta<sup>39</sup>.

A insatisfação se dá, principalmente, em razão dos acordos de colaboração celebrados pelos delatores, que previam entre suas características o sigilo,<sup>40</sup> não os protegerem da esfera tributária, notadamente em razão das confissões realizadas em razão dos acordos terem sido utilizadas para investigações pela Receita Federal.

Em entendimento contraposto ao adotado pela Receita Federal, entende Michell Przepiorka Vieira que, antes do conhecimento do ilícito pelo Estado e durante o processo penal, há a possibilidade de tributação dos rendimentos advindos de atos ilícitos. No entanto, nas situações em que há a pena de perdimento ou nos casos em que há a devolução do valor para fruição dos benefícios de acordos de colaboração, não haveria possibilidade de ocorrer a tributação pelo imposto de renda, uma vez que não existira capacidade contributiva do sujeito passivo<sup>41</sup>.

A partir desse cenário, evidencia-se o intenso impasse sobre a possibilidade de se tributar os resultados das atividades ilícitas, especialmente nos casos dos delatores da Operação Lava Jato que devolveram valores acordados aos cofres públicos.

---

<sup>39</sup> <https://exame.com/brasil/delatores-da-lava-jato-querem-anular-acordos-e-receber-dinheiro-de-volta/>. Acesso em: 21 ago. 2022

<sup>40</sup> Assim dispõe o art. 3ºB da Lei 12.850/13: O recebimento da proposta para formalização de acordo de colaboração demarca o início das negociações e constitui também marco de confidencialidade, configurando violação de sigilo e quebra da confiança e da boa-fé a divulgação de tais tratativas iniciais ou de documento que as formalize, até o levantamento de sigilo por decisão judicial.

<sup>41</sup> PRZEPIORKA, M. A Tributação de Rendimentos Provenientes de Atos Ilícitos. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 35, p. 467-484, 2016. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1514>. Acesso em: 21 ago. 2022.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir de todo cenário jurídico-tributário exposto, bem como os desdobramentos da intitulada maior operação de combate à corrupção e lavagem de dinheiro da história do Brasil, verifica-se que a discussão sobre a possibilidade de tributação dos efeitos da atividade ilícita perfaz longínquas análises dos fundamentos mais basilares do direito tributário e está longe de ser finalizada tanto na doutrina, quanto na jurisprudência,

É por essa razão que o estudo da temática é de grande relevância no cenário tributário, especialmente levando em consideração a abordagem trazida por este trabalho referente aos desdobramentos da Operação Lava Jato na seara tributária, tema de alta importância tanto no cenário jurídico, como também no cenário político, econômico e social.

Os objetivos deste trabalho foram todos cumpridos, na medida em que a situação posta em discussão, qual seja, a possibilidade de tributação das atividades ilícitas, foi desenvolvida e, por fim, concluída com base nos entendimentos identificados no desenvolvimento do escopo do trabalho.

No decorrer do presente trabalho, pode-se concluir que o ordenamento jurídico brasileiro afasta a possibilidade de que o tributo constitua sanção por ato ilícito. É dizer, não haverá na hipótese de incidência tributária uma situação ilícita. No entanto, é possível que os efeitos de uma atividade ilícita sejam tributáveis, uma vez ocorrido o fato gerador do tributo.

Verificou-se que essa assertiva é averiguada e confirmada na seara tributária a partir do fato de que o legislador tributário, notadamente no artigo 118 do Código Tributário Nacional, desconsidera para a definição do fato gerador e, por conseguinte, da concretização da incidência tributária, a validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros. Inclusive, esse é o argumento utilizado pela Receita Federal do Brasil para autuação dos delatores da Operação Lava Jato, conforme ficou demonstrado na evolução deste trabalho ficou demonstrado.

Conclui-se o presente trabalho que o posicionamento da Receita Federal do Brasil não encontra guarida nos princípios basilares do direito tributário, uma vez que a mera fundamentação com base no fato gerador do tributo deixa de lado a análise principiológica do direito tributário.

Isso porque ao se tributar pelo Imposto de Renda valores obtidos de formas ilícitas e que já foram objeto de devolução pelo sujeito passivo, há nítida violação ao princípio da capacidade contributiva, porquanto o contribuinte não possui o signo presuntivo de riqueza. Por conseguinte, viola-se o princípio do não confisco, na medida em que há a exigência de tributo com mero fito punitivo.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

GLASENAPP, Ricardo Bernd. Direito Tributário. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2016.

SEGUNDO, Hugo de Brito M. Manual de Direito Tributário. Grupo GEN, 2022, p. 51

BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3301-004.484. Brasília, 03 maio 2018.

Disponível em:

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 21 ago. 2022.

SCHOEURI, Luis Eduardo. Direito Tributário. 9ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

HACK, Érico. Direito Tributário brasileiro. 1. ed. Curitiba: Intersaberes, 2015. E-book. ISBN 978-85-443-0243-9. Disponível em:

<https://plataforma.bvirtual.com.br/Leitor/Publicacao/30473/epub/0>. Acesso em: 24 ago. 2022.

SEGUNDO, Hugo de Brito M. Código Tributário Nacional, 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018. E-book. ISBN 9788597015720. Disponível em:

<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597015720/>. Acesso em: 24 ago. 2022.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário: completo. 6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014., p.35

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 40. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019. 560 p.

MACHADO, Hugo de Brito. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2015

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. 3. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 2003. p. 32-33.

BARBOSA, Ruy. Oração aos moços. 18. ed. Rio de Janeiro: Ediouro, 2001. p. 55 apud Curso de direito tributário / Anis Kfoury Jr. – 4. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018

CHIMENTI, Ricardo Cunha. Direito tributário. 21º ed. São Paulo: Saraiva, 2019

GUTIERREZ, Miguel Delgado. Imposto de Renda: Princípios da Generalidade, da Universalidade e da Progressividade – Série Doutrina Tributária v. XI. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). ADI 551/RJ. Relator: Min. Ilmar Galvão, 14 fevereiro 2003. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266412> Acesso em: 21 ago. 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região (4ª Turma). Apelação Cível: 5000255-35.2016.4.03.6128. Relatora: Desa. Monica Autran Machado Nobre, 13 setembro 2022. Disponível em:

<https://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/PesquisarDocumento?processo=5000255352016403612>  
8 Acesso em: 27 out. 2022.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015

COÊLHO, Sacha Calmon N. Curso de Direito Tributário Brasileiro . Rio de Janeiro: Forense, 2020. E-book. ISBN 9788530988357. Disponível em:  
<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530988357/>. Acesso em: 16 ago. 2022.

AMARO, Luciano da S. DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO. 24ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. E-book. ISBN 9786555592993. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555592993/>. Acesso em: 15 ago. 2022.

BALEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito Tributário Brasileiro, 14ª ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. E-book. ISBN 9788530980726. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530980726/>. Acesso em: 16 ago. 2022.

CALIENDO, Paulo. Curso de direito tributário. 4º ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. E-book. ISBN 9786555599992.

MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. Caso Lava Jato. Disponível em: <https://www.mpf.mp.br/grandes-casos/lava-jato/entenda-o-caso/entenda-o-caso>. Acesso em: 15 ago. 2022

KERCHE, Fabio; MARONA, Marjorie. A política no banco dos réus: A Operação Lava Jato e a erosão da democracia no Brasil. 1. ed. Belo Horizonte: Autêntica, 2022. Disponível em: <https://plataforma.bvirtual.com.br/Leitor/Publicacao/200085/epub/0>. Acesso em: 12 ago. 2022.

<https://valor.globo.com/politica/noticia/2015/11/30/receita-decide-tributar-dinheiro-devolvido-por-delatores-da-lava-jato.ghtml>. Acesso em: 20 ago. 2022.

<https://valor.globo.com/politica/noticia/2017/03/27/receita-cobra-tributo-sobre-propina-mesmo-de-dinheiro-devolvido.ghtml>. Acesso em: 20 ago. 2022

<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/carf-mantem-multa-qualificada-sobre-irrf-em-pagamentos-liderados-por-youssef-19092022>. Acesso em: 27 out. 2022.

BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-006.307. Brasília, 20 de outubro de 2022. Disponível em:

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 27 out. 2022.

<https://m.folha.uol.com.br/poder/2015/08/1664613-tres-delatores-vaio-devolver-r-247-mi-para-a-petrobras.shtml>. Acesso em: 21 ago. 2022

BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2301-005.781. Brasília, 08 de fevereiro de 2019. Disponível em:

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 21 ago. 2022.

<https://exame.com/brasil/delatores-da-lava-jato-querem-anular-acordos-e-receber-dinheiro-de-volta/>. Acesso em: 21 ago. 2022

PRZEPIORKA, M. A Tributação de Rendimentos Provenientes de Atos Ilícitos. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 35, p. 467–484, 2016. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1514>. Acesso em: 21 ago. 2022.



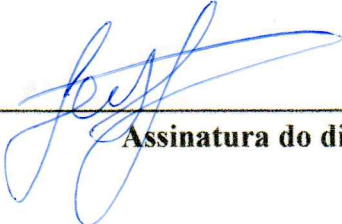


## TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Gustavo Henrique da Silva, TIA 31894B11, matutino, 10º B  
discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito,  
matrícula nº (inserir TIA), período (inserir período), turma (inserir turma), tendo realizado o  
TCC com o título: A tributação do ato ilícito sob a perspectiva da Operação Lava Jato e seus  
sob a orientação do(a) Professor(a) Ricardo Cunha Chimenti <sup>desdobramentos</sup>  
declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para  
confeção 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 confeção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de  
natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a  
conclusão do curso.

São Paulo, 11 de ~~de~~ novembro de 2022

  
\_\_\_\_\_  
Assinatura do discente