

Universidade Presbiteriana Mackenzie
Faculdade de Direito

Vitor Chaves Fernandes¹

Tributação de Renda Decorrente de Ato Ilícito

São Paulo
2021

¹ Vitor Chaves Fernandes, graduando em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie, TIA n.º 41635965. E-mail: vitorchavesfernandes@hotmail.com

Vitor Chaves Fernandes

Tributação de Renda Decorrente de Ato Ilícito

Trabalho de Conclusão de Curso, em formato de artigo científico apresentado à Faculdade de Direito, da Universidade Presbiteriana Mackenzie como requisito para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Professora Ana Flávia Messa

São Paulo

2021

Resumo: O presente artigo busca tratar do entendimento doutrinário e jurisprudencial acerca da tributação de renda gerada por atos ilícitos, sob a ótica do princípio do *pecunia non olet* e seus possíveis conflitos com outros princípios basilares do Direito Tributário como o não confisco, a isonomia e a razoabilidade. Inicialmente, analisa-se qual a função social do tributo e como isto se relaciona à capacidade contributiva, a fim de justificar a tributação de receitas geradas de atividades ilícitas. Em seguida traça-se breves considerações acerca da estrutura do tributo e a impossibilidade jurídica do tributo de atuar como sanção para ato ilícito. Ainda, desenvolve-se estudo acerca da hipótese de incidência e sua divergência do fato gerador, o que é relevante para demonstrar que a ilicitude do ato seria característica periférica à incidência do imposto. Como não poderia deixar de ser, analisa-se ainda o princípio do *non olet* em conjunto com dispositivos de lei tributária, para que fique clara sua aplicação pelos tribunais brasileiros nos casos concretos. Por fim, compila-se os argumentos, doutrinadores e julgados favoráveis e contrários à Tributação da Renda por Ato Ilícito.

Palavras Chaves: Tributação; Renda; Ato Ilícito; *Non olet*; Hipótese de Incidência; Fato Gerador.

Sumário

1. Introdução	5
2. Sociedade e Tributo	5
2.1. Relação Jurídico-Tributária.....	6
2.2. Dever de Pagar de Tributo.....	7
3. Tributo e sua estrutura	8
4. Ilícitude, Fisco e Renda	9
4.1. Ato Ilícito	10
4.2. Impossibilidade Jurídica – Tributo como sanção de ato ilícito.	11
4.3. Conceito de Renda	13
5. Hipótese de Incidência: Imposto de Renda	13
5.1. Hipótese de Incidência e Fato Gerador.	13
5.2. Incidência Tributária.....	14
5.3. Ilícitude como Fato Gerador.....	15
6. Princípio do <i>Non Olet</i>	16
6.1. Conceito.....	17
6.2. Características e Finalidade	17
6.3. Artigo 118 do CTN	18
7. Tributação da Renda por Ato Ilícito:	19
7.1. Argumentos favoráveis à tributação: <i>Non olet</i> e a independência da validade do ato gerador da renda.	19
7.2. Argumentos contrários à tributação: Participação do Estado em proveito criminoso e a Pena de Perdição em favor da União.	23
7.3. Posição Pessoal.	26

1. Introdução

A análise realizada no presente artigo se baseia no cenário legislativo e jurisprudencial acerca da tributação de renda gerada por atividade ilícita. O estudo será abordado à luz de ambas as partes da doutrina, tanto à favorável a tributação, como também a contrária.

A escolha do tema foi baseada inicialmente no princípio *non olet* e suas implicações no âmbito judiciário do Brasil. Durante a elaboração do trabalho, foi necessário aprofundar em diversos outros princípios do Direito Tributário e como estes se envolvem com o *non olet* em cenários concretos.

O principal objetivo do artigo é analisar o posicionamento jurídico e doutrinário sobre o tema, avaliando pontos relevantes para a discussão como conceito de renda, hipótese de incidência do Imposto de Renda, isonomia, razoabilidade e capacidade contributiva. Como não poderia deixar de ser, a metodologia de estudo adotada é análise de acórdãos proferidos pelos tribunais superiores do poder judiciário brasileiro e doutrina de direito de renomados professores e profissionais.

O principal resultado do estudo foi a conclusão de que os tribunais brasileiros aplicam o princípio do *non olet*, afirmando que é dever do agente contribuinte declarar a renda e o recolher o imposto, ainda que se trate de atividade não permitida pelo ordenamento jurídico. Ainda assim, existem críticas à este posicionamento, principalmente quando aplicado em conjunto com penas de perdimento².

2. Sociedade e Tributo

Historicamente os seres humanos tendem a se organizar em formas de sociedades, sendo certo que para a existência do coletivo organizado é necessário que haja o exercício de poder político, a fim de garantir que sejam cumpridas as normas estabelecidas pelo grupo.

Neste ponto é que nasce o direito³, sendo certo que a sociedades democráticas contemporâneas contam com a existência do Estado como organização

2 Cf. Art. 133. do Código Penal Transitada em julgado a sentença condenatória, o juiz, de ofício ou a requerimento do interessado ou do Ministério Público, determinará a avaliação e a venda dos bens em leilão público cujo perdimento tenha sido decretado.

§ 1º Do dinheiro apurado, será recolhido aos cofres públicos o que não couber ao lesado ou a terceiro de boa-fé.

3 Brito, M.S.H. D. **Manual de Direito Tributário**, 11ª edição. Grupo GEN, 2019. 9788597020717. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597020717/>. Acesso em: 13 May 2021

política, sendo responsáveis por tomadas de decisão pela nação, implementação de normas, controle orçamentário, garantias básicas, etc...

Assim, faz-se necessário que exista uma forma de financiar a manutenção do Estado de Direito. A Tributação é exatamente este instrumento, que visa, por meio de arrecadação de capital privado possibilitar que o Estado tenha capacidade financeira suficiente para cumprir com seus deveres.

2.1. Relação Jurídico-Tributária

Como construído até o momento, o tributo é necessário para o custeio e existência do Estado. Nas palavras do Dr. Aliomar Baleeiro o tributo é *“a vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação. Inúmeros testemunhos, desde a Antiguidade até hoje, excluem qualquer dúvida”*⁴.

Veja que Aliomar Baleeiro nesta afirmação, busca demonstrar que a existência da tributação é inerente ao exercício do poder político, sendo que há registros históricos de que sociedade da antiguidade já instituíam a tributação, como o Egito antigo, cerca de 3.000 a.c.⁵

Desta necessidade para a manutenção do “contrato social”, surge a relação entre o Estado e o particular chamado pela doutrina de relação jurídico-tributária.

Ressalta-se que a relação jurídico-tributária cria obrigações que não se limitam ao recolhimento do tributo, sendo que o contribuinte ainda tem deveres como manter escrituração fiscal, apresentar declarações, atender fiscalizações, entre outras, conhecidas como obrigações acessórias.

Não por outro motivo, a competência tributária encontra diversas limitações constitucionais e doutrinárias, como a vedação ao confisco, visando que o tributo alcance seu verdadeiro propósito constitucional de custear o funcionamento da máquina pública para favorecer a sociedade.

Destaca-se neste ponto que a Constituição Federal de 1988 possui um título tratando somente de tributação, além de delimitar de maneira específica como deve

4 BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 1.

5 SILVA, Luiz Felipe Scholante. *Breves Apontamentos Históricos sobre Tributação no Mundo e no Brasil*. Acesso em: 13 May 2021

ser o Sistema Tributário Nacional adotado, instituindo diversos deveres e garantias para a os contribuintes.

2.2. Dever de Pagar de Tributo

O dever de recolher os impostos devidos ao Estado é considerado um dever fundamental, a fim de custear o funcionamento da máquina estatal. Ora, impossível falarmos de Estado Social e Democrático de direito, sem que haja impostos para financiar as prestações sociais.

Isto também é reconhecido pelo doutrinador Flávio Galdino ao dispor:

“na medida em que o Estado é indispensável ao reconhecimento e efetivação dos direitos, e considerando que o Estado somente funciona em razão das contingências de recursos econômico-financeiros captadas junto aos indivíduos singularmente considerados, chega-se à conclusão de que os direitos só existem onde há fluxo orçamentário que permita”⁶.

Ainda assim, como já tratado anteriormente, o dever de pagar tributo não é universal, de forma que o Estado, entidade que estipula e recolhe os tributos, deve atender à diversas garantias e imunidade limitadoras à competência tributária.

Também neste sentido, Luís Eduardo Schoueri⁷ também é patente ao afirmar:

“o Estado do século XXI à construção de que o tributo seria um “dever fundamental, por ser o meio para que o Estado assegure direitos fundamentais: se estes também são garantidos pela sociedade, não se justifica a tributação que impede o florescimento de oportunidades para que a justiça social – objetivo da Ordem Econômica, nos termos do artigo 170 da Constituição Federal – seja construída a partir da valorização do trabalho e da livre-iniciativa. Em síntese, se o tributo é o preço da liberdade, esse preço não é ilimitado.”

Entre os principais princípios limitadores para a tributação está a vedação ao confisco, ao passo que a ferramenta do tributo não pode ofender o princípio da proteção da propriedade privada, sob pena do Estado de Direito contrariar a liberdade individual do indivíduo.⁸

Outro princípio de extrema importância, inclusive para o presente estudo, é a chamada Capacidade Contributiva. Destaca-se que a Constituição Federal

6 GALDINO, Flávio. **O custo dos direitos**. in: **Legitimação dos Direitos Humanos**. Ricardo Lobo Torres (org.). Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 188.

7 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário, 9ª Edição**. SaraivaJus. 2019 p. 68

8 Neste sentido Brito, M.S.H. **D. Manual de Direito Tributário, 11ª edição**. Grupo GEN, 2019. 9788597020717. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597020717/>.

estipulou em seu artigo 145, §1º que sempre que possível os impostos devem possuir caráter pessoal.⁹

Isto demonstra que o constituinte determinou que os impostos atendam a capacidade contributiva individual de cada contribuinte, por este motivo existem alíquotas progressivas para o Imposto de Renda. Quanto maior a renda tributável do indivíduo, maior será a alíquota utilizada para calcular o imposto devido.

As considerações tecidas acerca da capacidade contributiva e o dever fundamental de pagar impostos foram necessárias para que seja possível compreender a posição doutrinária daqueles que defendem a tributação de atos ilícitos, ao passo de que tributar aqueles que auferiram renda com atos criminosos não possui caráter de sanção, mas sim de cumprimento de um encargo como contribuinte do Estado Social de Direito.

3. Tributo e sua estrutura

Como já introduzido, a obrigação de pagar tributo decorre da relação-jurídica que estabelece que é dever jurídico do contribuinte transferir para o Estado um certo valor expresso em moeda. Neste sentido, artigo 3º do Código Tributário Nacional é claro ao afirmar que o 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”*.

Ao falarmos da estrutura do tributo, o artigo 113 do Código Tributário Nacional¹⁰ demonstra a existência da divisão entre obrigações principais e acessórias que decorrem da relação-jurídica tributária.

De uma leitura do dispositivo, conclui-se que a obrigação principal consiste em obrigação de *“dar”*, ou seja, realizar o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. A obrigação acessória, por sua vez, consiste em uma obrigação de *“fazer”* conforme previsto em legislação tributária.

9 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.

10 Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Ao analisar a interdependência da obrigação acessória e a obrigação principal, o professor Luís Eduardo Schoueri¹¹, ensina que existem casos em que haverá obrigação acessória ainda que não haja o dever de pagar tributo:

“Assim, é claro que o dever de preencher uma guia de recolhimento do tributo só existe se este é devido (e, nesse caso, o “fazer” - preenchimento de guia é decorrência da própria obrigação “principal”). Por outro lado, mesmo entidades imunes (que não devem qualquer imposto) podem estar sujeitas a uma série de deveres, também denominados “obrigações acessórias”. Ou seja: algumas “obrigações acessórias” só surgem se houver uma “obrigação principal” (integrando a própria relação jurídico-tributária) e outras independem daquela.

Veja que a separação entre a obrigação principal e acessória é de extrema importância para analisarmos o tributo como um todo. Como afirma o Código Tributário Nacional o tributo é uma *“prestação pecuniária compulsória”* que se relaciona ao dever fundamental de pagar tributos, já tratado anteriormente no presente artigo.

Existem diversas espécies tributárias, como impostos, taxas, contribuições etc. Uma vez que o presente artigo visa a discussão de tributação de renda, o Imposto de Renda será o principal foco do estudo, bem como sua estrutura e como isto se relaciona com a ilicitude da atividade.

Isto porque, como será tratado adiante, o imposto será devido quando verificada a ocorrência de fato gerador prescrito em lei. Uma vez auferida renda, ocorre o fato gerador do Imposto de Renda. Os tópicos a seguir tratarão de como a ilicitude da atividade concreta influência na tributação por parte do Estado.

4. Ilicitude, Fisco e Renda

Após breve elucidação do conceito de tributo e suas características, faz-se necessário assentar o que é de fato um ato ilícito, a fim de compor um conclusão doutrinária concreta acerca da Tributação da Renda Gerada por Ato Ilícito.

Neste ponto, ressalta-se também que o tema em questão tem ganhado extrema relevância no cenário político e jurídico brasileiro, não por outro motivo o

¹¹ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. **Direito Tributário, 9ª Edição**. SaraivaJus. 2019. p.929

combate à corrupção e à lavagem de dinheiro receberam inovações legislativas em 2012 e 2013¹².

O Brasil possui em suas raízes históricas grandes escândalos de corrupção, o que gera grande insatisfação popular com a estrutura política do país. Deste inconformismo surgem os movimentos sociais de combate à corrupção, como por exemplo o conhecido “*movimento caras pintadas*”¹³ em que a sociedade civil foi as ruas contra o esquema de corrupção do ex-presidente Fernando Collor.

Este movimento é um dos que demonstram a revolta da população contribuinte com o desvio de verbas estatais que deveriam ser utilizadas em prol da justiça e bem-estar social.

Destaca-se que o presente artigo não visa analisar única e exclusivamente a renda advinda de prática de corrupção, todavia, no atual cenário brasileiro investigações e ações penais como a Operação Lava Jato buscam, além da condenação dos agentes do crime, a reparação dos danos sofridos pelo Estado em razão do desvio de verba.

É precisamente por este motivo que o presente estudo abordará o conceito de “*ato ilícito*”, também analisando a vedação do tributo como forma de sanção pela ilicitude do ato.

4.1. Ato Ilícito

Um ato jurídico *lato sensu* é aquele que deriva da vontade humana e produz efeitos jurídicos expressos, sendo estes os mais variados desde uma conduta individual até um negócio jurídico formado entre partes.

O ato ilícito por sua vez, é aquele que vai na contramão do ordenamento jurídico pátrio, indo diretamente contra a legalidade e causando danos a terceiros.

Neste sentido, destaca-se que há grande discussão acadêmica acerca classificação do “ato ilícito” como um “ato jurídico”. Diversos doutrinadores defendem que a ilicitude do fato impossibilita que o ato seja considerado jurídico, isto porque

12 Lei n.º 12.846, 1º de agosto de 2013 – Lei de Combate à Corrupção e a Lei n.º 12.683, de julho de 2012 que alterou a Lei n.º 9.613, de março de 1998, para “tornar mais eficiente a persecução penal dos crimes de lavagem de dinheiro”.

13 QUINTÃO, Thales Torres, **Mídia e a Construção dos Caras-Pintadas**, Revista Anagrama: Revista Científica Interdisciplinar da Graduação USP, 2010.

para que a ação possa ser considerada jurídica ela precisaria estar em conformidade com as normas estipuladas.

Todavia, há aquela corrente que acredita que o ato ilícito é uma espécie de ato jurídico, posto que parte da vontade de agente e produz efeitos jurídicos no plano concreto conforme previsto em lei.

Neste sentido o doutrinador Silvio Venosa¹⁴ dispõe:

“Os atos jurídicos dividem-se em atos lícitos e ilícitos. Afasta-se, de plano, a crítica de que o ato ilícito não seja jurídico. Nessa classificação, como levamos em conta os efeitos dos atos para melhor entendimento, consideramos os atos ilícitos como parte da categoria de atos jurídicos, não considerando o sentido intrínseco da palavra, pois o ilícito não pode ser jurídico. Daí por que se qualificam melhor como atos humanos ou jurígenos, embora não seja essa a denominação usual dos doutrinadores”

Destaca-se ainda que o ato ilícito pode atuar em diferentes esferas do direito, como por exemplo Civil, Administrativo e Penal.

Veja que todas as esferas, embora relacionadas entre si, possuem brutais diferenças para caracterizar a ilicitude de um ato, tanto é assim que o Direito Penal, com sua aplicação *ultima ratio*, depende de uma lei anterior que proíba e defina a conduta, daí surge o brocardo jurídico: *“nullum crimen, nulla poena sine lege”*.

4.2. Impossibilidade Jurídica – Tributo como sanção de ato ilícito.

Como já demonstrado anteriormente, não é juridicamente possível a instituição de tributo que constitua sanção de ato ilícito, sob pena de tornar-se multa, como ensina o artigo 3º do Código Tributário Nacional¹⁵.

Isto porque, não seria possível conceber à um Estado de Direito que institua como hipótese de incidência de tributos o exercício de atividade ilícita, pois seria uma convalidação com uma atividade anti-jurídica, o que fere completamente o próprio ordenamento pátrio.

Conforme salientado, a “obrigação principal” da relação jurídico-tributária *“surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou*

14 VENOSA, Sílvio de Salvo, **Direito Civil – Parte Geral**. Editora Atlas, 13ª Edição, 2013.

15 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.

penalidade pecuniária". Verifica-se portanto, que o legislador incluiu a chamadas "multas" como possível objeto da obrigação principal.

Nota-se que há clara diferença entre multas e tributos, uma vez que as multas decorrem de penalidade, e o tributo é uma obrigação de "dar" inerte a qualidade de contribuinte do Estado Social de Direito. De acordo com entendimento do professor Luís Eduardo Schoueri:

*"o legislador complementar quis assegurar-se de que a instituição e cobrança de multas estaria sujeita à mesma rigidez dos tributos. Assim, ao incluir a penalidade pecuniária na obrigação tributária, nada mais houve que remissão da disciplina jurídica da obrigação tributária às penalidades pecuniárias."*¹⁶

Destaca-se, todavia, que isto não significa ser impossível tributar a renda advinda da atividade ilícita, posto que a obrigação de pagar tributo surge com a ocorrência de fato gerador previsto em lei. Existem diversos doutrinadores e julgados que defendem que o indivíduo que auferiu renda de atividades criminosas, como tráfico de drogas e a corrupção, devem recolher o Imposto de Renda nos termos do artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Novamente, faz-se necessário frisar que a tributação descrita acima diverge do Confisco previsto no Código Penal. Ao tratar dos Efeitos da Condenação Penal, o legislador dispõe que *"Na hipótese de condenação por infrações às quais a lei comine pena máxima superior a 6 (seis) anos de reclusão, poderá ser decretada a perda, como produto ou proveito do crime, dos bens correspondentes à diferença entre o valor do patrimônio do condenado e aquele que seja compatível com o seu rendimento lícito"*¹⁷.

A análise da tributação de renda gerada por ato ilícito torna-se ainda mais interessante ao analisarmos esta hipótese em conjunto com o confisco penal previsto no art. 91-A do Código Penal colacionado acima.

Isto porque há uma parte da doutrina que acredite que a tributação de renda que já foi alvo do confisco penal seria uma espécie de *bis in idem*, que consiste na repetição de uma sanção sobre o mesmo ato jurídico.

O outro lado da doutrina, por sua vez, afirma que este pensamento está eivado de um equívoco fundamental: a tributação da renda, conforme preconiza o

16 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário, 9ª Edição**. SaraivaJus. 2019. p.933

17 Cf. art. 1º da Lei n.º 13.964, de 24 de dezembro de 2019 – chamado de "Pacote Anticrime"

artigo 3º do CTN, não possui caráter de sanção, trata-se somente de um dever do indivíduo como contribuinte perante o Estado de Direito.

4.3. Conceito de Renda

A Constituição Federal em seu artigo 153, III outorga competência à União para instituir imposto sobre “renda e proventos de qualquer natureza”, de maneira que a interpretação destes termos é ponto chave para desvendarmos acerca do que a tributação incidirá.

Neste sentido o doutrinador Roque Antonio Carraza descreve:

“renda é disponibilidade de riqueza nova, havida em dois momentos distintos. [...] é o acréscimo patrimonial experimentado pelo contribuinte, ao longo de um determinado período de tempo. Ou, ainda, é o resultado positivo de uma subtração que tem, por minuendo, os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte, entre dois marcos temporais, e, por subtraendo, o total das deduções e abatimentos, que a Constituição e as leis que com ela se afinam permitem fazer. [...] tanto a renda quanto os proventos de qualquer natureza pressupõem ações que revelem mais-valias, isto é, incrementos na capacidade contributiva. Só diante de realidades econômicas novas, que se incorporam ao patrimônio da pessoa [...], é que podemos juridicamente falar em renda ou proventos de qualquer natureza.”¹⁸

Seguindo o exposto acima, vemos que a “renda” será um acréscimo patrimonial ao longo do tempo, também podendo ser verificado pelo chamados “signos de riqueza”, como bens materiais ou até mesmo dinheiro em espécie.

Conforme será exposto adiante no presente artigo, o conceito de renda é essencial para dissecarmos à “hipótese de incidência” do Imposto de Renda e como sua diferenciação do “fato gerador” é necessária para compreender o cerne da discussão acerca da tributação de renda advinda de ato ilícito.

5. Hipótese de Incidência: Imposto de Renda

Uma vez já superado a definição de ato ilícito e renda, faz-se necessário traçarmos considerações acerca da Hipótese de Incidência do Imposto de Renda e qual a importância de diferenciá-la do Fato Gerador.

5.1. Hipótese de Incidência e Fato Gerador.

O Código Tributário Nacional estipulou em seu artigo 114 que o fato gerador é “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua [do tributo]

18 CARRAZZA, Roque Antonio. A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei 11.196/05, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais. RDDT, 154, jul. 2008, p. 109.

ocorrência”, ao passo que o artigo 118, dá a “*definição legal do fato gerador*”. Disto podemos verificar que existe o fato gerador e existe “*a situação definida em lei*”, de modo abstrato, sendo chamada de “Hipótese de Incidência”.

Tanto existe esta diferença que a hipótese de incidência definida em lei também estipulará o sujeito ativo e passivo da obrigação tributária, também criando circunstâncias e critérios para a efetiva ocorrência do fato gerador.

Neste sentido, destaca-se comentário do Prof. Luís Eduardo Schoueri acerca da terminologia “fato gerador” e sua bivalência entre o plano material e abstrato:

“Distingue-se a hipótese da norma (abstrata) da situação concreta, do mesmo modo como a consequência abstrata não é a consequência jurídica concreta. Para uma hipótese abstrata, pode haver infinitas situações concretas, que a ela correspondem. Do mesmo modo, cada uma destas terá a sua consequência concreta, que deverá tomar por base a consequência abstratamente prevista pelo legislador.

A bivalência concernente à expressão “fato gerador” é notória no texto constitucional de 1988. De um lado, a expressão é empregada no sentido da previsão abstrata na norma, como é o caso do artigo 154, I, que, tratando da competência residual, impede que por ela se institua impostos cujo “fato gerador” seja próprio de impostos já previstos no texto constitucional. Ainda no sentido abstrato, encontra-se o comando do artigo 146, III, que, versando sobre a lei complementar, determina ser ela o instrumento para a definição do “fato gerador” dos impostos previstos constitucionalmente”¹⁹

A distinção entre o fato concreto gerador e a hipótese de incidência é crucial para que se possa compreender a “incidência tributária” e estudar a (im)possibilidade de tributação da renda de ato ilícito.

5.2. Incidência Tributária.

Os artigos 116 à 118 tratam da ocorrência dos fatos geradores, *i.e.*, quando ocorrerá a chamada “incidência tributária”. Em decorrência lógica da discussão criada acerca da hipótese de incidência, o artigo 116 afirma que terá ocorrido o fato gerador (i) “*desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios*”, ou (ii) “*desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável*”, no caso de negócios jurídicos em que haja incidência.

19 SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª Edição. SaraivaJus. 2019. p.962

Ainda, o já mencionado artigo 118 do Código Tributário Nacional dispõe que a validade jurídica dos atos praticados pelos contribuintes é abstraída para fins da definição legal do fato gerador²⁰.

Assim, constata-se que para a incidência do tributo, é dispensável a validade da ação, da atividade ou do ato em Direito Privado. Este artigo colacionado é um dos principais argumentos daqueles doutrinadores que defendem a tributação da renda advinda de ato ilícito.

Nesta linha de raciocínio, a hipótese de incidência e a ilicitude do ato que gerou a renda são completamente divisíveis, não sendo anti-jurídico ao Estado tributar valores recebidos de um crime, uma vez que havendo o “acréscimo patrimonial” deverá haver tributação, independentemente da atividade praticada pelo contribuinte.

5.3. Ilicitude como Fato Gerador

Volta-se novamente à discussão acerca da impossibilidade do tributo constituir sanção de ato ilícito. Conforme já abordado, o ordenamento jurídico brasileiro proíbe a instituição de tributo que tenha como hipótese de incidência ato ilícito.

Logo, instituir um tributo como especificadamente sobre a prática de um crime, não é permitido ao legislador brasileiro. Porém, como vimos, é possível que uma hipótese de incidência desencadeie em diversos fatos geradores diferentes.

Sendo a hipótese de incidência “auferir renda”, o fato que ocasionou na ocorrência concreta do acréscimo patrimonial pode variar entre diferentes condutas, como por exemplo, trabalho, venda de um imóvel, bonificações. Mas e se este fato que gerou a enriquecimento foi um ato ilícito como o tráfico de drogas?

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 118, I afirma que a ocorrência do fato gerador independe de validade de direito civil ou penal. Ou seja, caso o ato ilícito foi “acidental” à norma de tributação, mas acarretar na hipótese de

20 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.

incidência descrita em lei, surgirá a obrigação tributária e todas as consequências que lhe são inerentes.

Exatamente esta distinção entre fato e hipótese se pauta um dos principais raciocínios daqueles que defendem a tributação do resultado econômico de práticas ilícitas. Neste sentido, coleciono trecho da obra do professor Hugo de Brito Machado:

“Quando se diz que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, isto quer dizer que a lei não pode incluir na hipótese de incidência tributária o elemento ilicitude. Não pode estabelecer como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação de pagar um tributo uma situação que não seja lícita. Se o faz, não está instituindo um tributo, mas uma penalidade. Todavia, um fato gerador de tributo pode ocorrer em circunstâncias ilícitas, mas essas circunstâncias são estranhas à hipótese de incidência do tributo, e por isso mesmo irrelevantes do ponto de vista tributário.

Demonstrando o dito acima, 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 isso. 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, art. 43). Não importa como. Se decorrente de atividade lícita ou ilícita, isto não está dito na descrição normativa, vale dizer, isto não está na hipótese de incidência, sendo, portanto, irrelevante.”²¹

Veja que esta linha de raciocínio é clara: verificada no plano material a ocorrência do fato descrito na hipótese de incidência, será devido o tributo, independente da licitude da atividade.

Ainda assim, novamente ressalta-se que não é juridicamente possível que o ato ou negócio ilícito figure como elemento essencial da norma de tributação, sob pena de afrontar o disposto no art. 3º do CTN.

O tópico seguinte dispõe acerca do princípio do *Non Olet* que tem sido outro argumento favorável à tributação da renda de atividade ilícitas e que se relaciona diretamente ao exposto até o momento.

6. Princípio do *Non Olet*

O princípio do *non olet* é um dos principais argumentos e objeto de estudo daqueles que defendem a tributação da renda advinda por ato ilícito, neste

21 Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 38. ed. revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 59-60.

tópico abordaremos seu conceito, evolução histórica e aplicação no ordenamento jurídico brasileiro.

6.1. Conceito

A expressão “*pecunia non olet*” é atribuída historicamente ao Imperador Romano Vespasiano, que quando questionado acerca da necessidade da cobrança de tributos para a utilização das latrinas públicas respondeu: “o dinheiro não tem cheiro”²², como forma de afirmar que não se importava com a atividade tributada, desde que efetivamente contribuísse aos cofres públicos.

Atualmente, a expressão é utilizada pela doutrina como princípio que justifica a tributação de atos ilícitos. Veja que, como já demonstrado anteriormente, é vedado ao ordenamento jurídico por disposição constitucional a instituição como sanção de ato ilícito.

Logo, não é possível que um ato ilícito seja, por si só, fato gerador de tributo. Todavia, a aplicação do princípio *Non Olet* corrobora com a linha da doutrina que afirma que, caso a conduta ilícita gere efeitos econômicos ao agente, este valor deverá ser objeto de tributação.

6.2. Características e Finalidade

O entendimento que defende o dever do Estado de tributar renda advinda de atos ilícitos deriva de interpretações também do princípio da isonomia, no sentido de que não tributar os atos ilícitos seria como uma espécie de exoneração tributária, como se a máquina estatal estivesse privilegiando os que infringiram a lei, que estariam beneficiando-se da própria torpeza.

O princípio do *non olet* se relaciona com diversos outros princípios do Direito Tributário, como a capacidade contributiva dos agentes, distribuição de renda, desenvolvimento econômico e social, etc.

Ainda, como abordado no tópico “Ato ilícito como fato gerador”, a doutrina acredita que independe para fins fiscais a legalidade e validade do fato que

²² Neste sentido, Luís Eduardo Schoueri *Direito Tributário*, 9ª Edição. SaraivaJus. 2019. p.288 e Jean Lucas Teixeira de Carvalho no artigo “A pecúnia non olet e o adicional de moradia dos magistrados brasileiros (<https://www.olhardireto.com.br/artigos/exibir.asp?id=9807&artigo=a-pecunia-non-olet-e-o-adicional-de-moradia-dos-magistrados-brasileiros>), acessado em 14may2021

ocasionou o auferimento de renda, por se tratar de algo periférico à regra de incidência.

Veja que para esta vertente, afirma-se que não cabe ao Estado, quando representado pela Receita Federal do Brasil, órgão responsável pelo campo de tributação, verificar a validade do ato jurídico do contribuinte que levou ao acréscimo patrimonial.

A fim de facilitar a visualização tome como exemplo o seguinte cenário hipotético em que o Fisco verifica que uma pessoa física está sonegando Imposto de Renda, ocultando diversos valores e patrimônios imobiliários do Estado.

Não é plausível exigir da Receita Federal do Brasil a verificação da legalidade da atividade praticada, sendo que, caso verificado crime cometido pelo contribuinte, caberia ao Fisco somente informar as autoridade policiais e ao Ministério Público, além de tributar quaisquer valores que se constatarem como ocultos.

Há aqueles que defendem que ainda que o contribuinte esteja sendo processado criminalmente, a ciência para o Fisco da ilicitude do fato não altera seu papel de lançar o tributo devido.

6.3. Artigo 118 do CTN

Atualmente, o Código Tributário Nacional em seu artigo 118, ²³ consagra o princípio *non olet* no ordenamento jurídico brasileiro.

Neste sentido, imperioso destacar que o Projeto do Código Tributário Nacional apresentava um dispositivo diferente do incorporado no texto final da lei, sendo que previa uma abstração mais ampla do fato gerador:

“A circunstância dos negócios ou atos jurídicos celebrados ou praticados serem inexistentes, nulos ou anuláveis, ou terem objeto impossível, ilegal ou imoral não exclui, modifica ou difere a tributação, desde que os seus resultados efetivos sejam idênticos aos normalmente decorrentes do estado de fato ou situação jurídica que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal (...)”²⁴

23 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;

24 Cf. consulta realizada em 14maio2021 ao site oficial da Câmara dos Deputados. Artigo 85 do Projeto de Lei n.º 4834/1954

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=224724#:~:text=PL%204834%2F1954&text=INSTITUI%20O%20CODIGO%20TRIBUTARIO%20NACIONAL.&text=CRIA%20O%20CODIGO%20TRIBUTARIO%20NACIONAL.>

Veja que foi retirado do texto legal especificadamente as expressões “*ilegal ou imoral*” o que cria margem de discussão acerca da real possibilidade de tributar a renda advinda de ato ilícito.

Ainda assim, a leitura do artigo 118, I possibilita a seguinte interpretação: tráfico de drogas, à título exemplificativo, é ilícito e deve ser objeto de sanção penal, não de tributo por força do artigo 3º do Código Tributário Nacional. Porém, o acréscimo patrimonial do agente que pratica o crime é fato gerador típico e deverá ser tributado, independe da pena imposta pelo Estado.

É com base neste artigo, em conjunto com a interpretação do princípio da *non olet*, que julgam os tribunais superiores brasileiros, conforme será visto adiante.

7. Tributação da Renda por Ato Ilícito:

Neste tópico estruturam-se os principais argumentos favoráveis e contrários à tributação, analisando julgados dos tribunais pátrios, a doutrina mais atualizada, além de verificar se há a possibilidade de encontrar uma alternativa pondera com base no caso concreto.

7.1. Argumentos favoráveis à tributação: *Non olet* e a independência da validade do ato gerador da renda.

Por todo raciocínio construído até aqui, não é difícil concluir que existe grande parte da doutrina que defende a tributação da renda gerada em decorrência de atividade ilícita. O princípio do *Non Olet*, o art. 118, I do CTN e a separação entre hipótese de incidência e fato gerador são os principais pontos destacados na doutrina.

Os Tribunais Superiores também já se manifestaram de forma favorável a tributação destes rendimentos. Neste sentido, confira-se este trecho julgado do Supremo Tribunal Federal que em 2011 decidiu pela possibilidade de tributar a renda advinda de “*Jogo do Bicho*”, atividade flagrantemente ilegal.

“*Habeas corpus*. Penal. Processual penal. Crime contra a ordem tributária. Artigo 1.º, inciso I, da Lei n.º 8.137/90. Desclassificação para tipo previsto no art. 2.º, inciso I, da indigitada lei. Questão não analisada pelo Superior Tribunal de Justiça. Supressão de instância. Inadmissibilidade. Precedentes. Alegada atipicidade da conduta baseada na circunstância de que os valores movimentados nas contas bancárias do paciente seriam provenientes de

contravenção penal. Artigo 58 do Decreto-lei n.º 6.259/44 – **Jogo do Bicho.** **Possibilidade jurídica de tributação sobre valores oriundos de prática ou atividade ilícita. Princípio do Direito Tributário do non olet. Precedente.** Ordem parcialmente conhecida e denegada. 1. A pretendida desclassificação do tipo previsto no art. 1.º, inciso I, para art. 2.º, inciso I, da Lei n.º 8.137/90 não foi analisada pelo Superior Tribunal de Justiça. Com efeito sua análise neste ensejo configuraria, na linha de precedentes, verdadeira supressão de instância, o que não se admite. **2. A jurisprudência da Corte, à luz do art. 118 do Código Tributário Nacional, assentou entendimento de ser possível a tributação de renda obtida em razão de atividade ilícita, visto que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. Princípio do non olet.** Vide o HC n.º 77.530/RS, Primeira Turma, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 18.09.1998. 3. Ordem parcialmente conhecida e denegada” (HC n.º 94240, Rel. Min. Dias Toffoli, 1.ª Turma, j. 23.08.2011, DJe-196, divulg. 11.10.2011, public. 13.10.2011, Ement. vol. 02606-01, p. 00026).

Há também julgados do Superior Tribunal de Justiça que aplicam expressamente o princípio do *Non Olet*, confira-se:

PROCESSO PENAL. HABEAS CORPUS. RECEBIMENTO DA DENÚNCIA.

POSSIBILIDADE JURÍDICA DE TRIBUTAÇÃO SOBRE VALORES ORIUNDOS DE CRIME. PRINCÍPIO DO DIREITO TRIBUTÁRIO DO NON OLET. EXTRATO BANCÁRIO. LAUDO ECONÔMICO-FINANCEIRO. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO DEFINITIVO. JUSTA CAUSA CONFIGURADA. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. DECISÃO MOTIVADA. ORDEM DENEGADA.

1. Sonegação fiscal de lucro advindo de atividade criminosa: "non olet".

Produto de crime subtraído à declaração de rendimentos: possível caracterização de crime de sonegação fiscal. Precedentes do STF. 2.

Para o recebimento da denúncia é suficiente a existência de justa causa, entendida como lastro mínimo de materialidade e autoria. 3. A ação penal está embasada em lançamento tributário definitivo, e não apenas em extrato bancário e em laudo econômico-financeiro elaborado unilateralmente - os quais poderão ser devidamente contestados em juízo. 4. A decisão judicial de quebra de sigilo bancário está devidamente motivada. Ausência de irregularidade. 5. Ordem denegada.

(HC 351.413/DF, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, SEXTA TURMA, julgado em 19/04/2016, DJe 29/04/2016)

A ementa colacionada acima trata do julgamento do Habeas Corpus n.º 351.413, impetrado em favor de Francisca Aurelina de Medeiros Lima, então deputada estadual de Roraima, que estava sendo denunciada pelo crime de sonegação fiscal.

Em breve síntese, foi constatado pela Receita Federal do Brasil irregularidades na declaração de rendimentos (DIRPF) da deputada, em específico o recebimento de “vultosa receita auferida nos anos de 2000, 2001 e 2003” por meio de depósitos bancários de origem não comprovada.

Durante a instrução do processo surgiu a questão de “autoincriminação”, porém Ministra Relatora Maria Thereza de Assis Moura foi patente ao reafirmar que “A eventual procedência ilícita dos valores recebidos não isenta o sujeito passivo do dever de declaração e tributação desses bens”.

Outro julgamento semelhante ao caso acima, é o Recurso Especial n.º 120.858-3, que também trata de autoincriminação e como se relaciona ao princípio da *non olet*:

RECURSO ESPECIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. SONEGAÇÃO FISCAL. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA NÃO AUTO-INCRIMINAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. 1. O princípio *nemo tenetur se detegere* refere-se à **garantia da não auto-incriminação**, segundo o qual ninguém pode ser forçado, por qualquer autoridade ou particular, a fornecer involuntariamente qualquer tipo de informação ou declaração que o incrimine, direta ou indiretamente. **Trata-se de princípio de caráter processual penal, já que intimamente ligado à produção de provas incriminadoras.** Já o princípio *pecunia non olet* **carrega consigo a idéia de igualdade de tratamento entre as pessoas que tenham capacidade contributiva semelhante, independentemente da maneira utilizada para alcançar essa disponibilidade econômica, isto é, não importa se o rendimentos tributáveis tenham ou não fonte lícita. Cuida-se de princípio de direito tributário. Tais princípios não se contrapõem**, seja pela questão topográfica em que se encontram no direito, seja porque um não limita ou impossibilita a aplicação do outro, **até mesmo porque o princípio pecunia non olet despreza a origem da fonte econômica tributável - se lícita ou ilícita.** 2. **A necessidade de se recolher impostos surge com o fato de se auferir renda, pouco importando se essa renda é lícita ou ilícita**, não ensejando, por isso mesmo, qualquer ingerência no princípio da não auto-incriminação, do contrário dificilmente se vislumbraria a prática de crimes contra a ordem tributária, que geralmente estão ligados ao cometimento de outros delitos, como por exemplo, contra o sistema financeiro nacional. 3. Recurso especial desprovido. (REsp 1208583/ES, Rel. Ministra LAURITA VAZ, QUINTA TURMA, julgado em 04/12/2012, DJe 11/12/2012)

Os dois casos colacionados tratam-se de cenários em que o contribuinte alega não ter o dever de declarar ganho de capital de atividade ilícita, sob pena de produzir prova contra si mesmo.

Porém, como demonstra o STJ, para o fisco pouco importa a origem da renda, de maneira que a declaração dos valores não implica em autoincriminação, podendo no máximo gerar suspeitas, sendo que não competiria ao crivo da Receita Federal do Brasil analisar.

O Superior Tribunal também já se manifestou de maneira expressa acerca da renda advinda de importação irregular, inclusive citando como exemplo o tráfico de drogas.

*“TRIBUTÁRIO. APREENSÃO DE MERCADORIAS. IMPORTAÇÃO IRREGULAR. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM RENDA. (...) 2. **O art. 118 do CTN consagra o princípio do "non olet", segundo o qual o produto da atividade ilícita deve ser tributado, desde que realizado, no mundo dos fatos, a hipótese de incidência da obrigação tributária.** 3. **Se o ato ou negócio ilícito for acidental à norma de tributação (= estiver na periferia da regra de incidência), surgirá a obrigação tributária com todas as conseqüências que lhe são inerentes.** Por outro lado, não se admite que a ilicitude recaia sobre elemento essencial da norma de tributação. 4. Assim, por exemplo, a renda obtida com o tráfico de drogas deve ser tributada, já que o que se tributa é o aumento patrimonial e não o próprio tráfico. Nesse caso, a ilicitude é circunstância acidental à norma de tributação. No caso de importação ilícita, reconhecida a ilicitude e aplicada a pena de perdimento, não poderá ser cobrado o imposto de importação, já que "importar mercadorias" é elemento essencial do tipo tributário. Assim, a ilicitude da importação afeta a própria incidência da regra tributária no caso concreto. (...)*

6. Os demais tributos que incidem sobre produtos importados (IPI, PIS e COFINS) não ensejam o mesmo tratamento, já que o fato de ser irregular a importação em nada altera a incidência desses tributos, que têm por fato gerador o produto industrializado e o faturamento, respectivamente.” (REsp 984.607/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/10/2008, DJe 05/11/2008, destaques nossos)

Este último julgado demonstra claramente a aplicação da doutrina do Professor Hugo de Brito Machado, citando a questão do ato ilícito ser acidental à norma de tributação.

Não restam dúvidas de que a tributação de renda advinda por ato ilícito é defendida nos tribunais brasileiros, bem como na doutrina já consolidada no âmbito tributário.

7.2. Argumentos contrários à tributação: Participação do Estado em proveito criminoso e a Pena de Perdição em favor da União.

Apesar do princípio *Non Olet* ser tese consolidada no meio jurídico brasileiro, há diversos doutrinadores que são contrários a tributação da atividade ilícita, acreditando que não seria cabível ao Estado participar financeiramente de fruto advindo de atividade ilícita.

Neste sentido, o doutrinador clássico acerca da matéria, Doutor Alfredo Augusto Becker que em sua obra *“Teoria Geral do Direito Tributário”* publicada em 1972, acreditava ser impossível para a autoridade tributária (fisco) ignorar a ilicitude da atividade quando ocorrer a hipótese de incidência.

Becker defendia não ser possível essa separação, afirmando que somente haverá hipótese de incidência sobre fato jurídico lícito:

“ocorrência ilícita de um fato jurídico não realiza a hipótese de incidência tributária que esteja integrada com aquele fato jurídico, porque a regra jurídica tributária quando escolhe para composição de sua hipótese de incidência, um fato jurídico, refere-se implicitamente a fato jurídico lícito.”²⁵

Imperioso destacar também que uma visão mais atualizada da matéria vem sendo fomentada junto à doutrina, trazendo para a discussão a possibilidade de ocorrer perda dos proveitos do crime em favor da União, em razão de sentença penal condenatória transitada em julgado, como disposto no artigo 133 do Código de Processo Penal²⁶.

A obra atualizada de Aliomar Baleeiro - que anteriormente era favorável a tributação de ilícitos – atualmente defende a intributabilidade dos bens, valores e direitos oriundos de atividades ilícitas. Destaca-se o seguinte trecho:

“Imposto poderá incidir sobre a ostentação de riqueza ou o crescimento patrimonial incompatíveis com a renda declarada, no pressuposto de ter havido anterior omissão de receita. Receita, em tese, de origem lícita, porém nunca comprovadamente criminosa. Não seria ética, conhecendo o Estado, a origem criminosa dos bens e direitos, que legitimasse a ilicitude, associando-se ao delinquente e dele cobrando

25 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998, p.615

26 Art. 133. Transitada em julgado a sentença condenatória, o juiz, de ofício ou a requerimento do interessado ou do Ministério Público, determinará a avaliação e a venda dos bens em leilão público cujo perdimento tenha sido decretado.

§ 1º Do dinheiro apurado, será recolhido aos cofres públicos o que não couber ao lesado ou a terceiro de boa-fé.

uma quota, a título de tributo. Portanto, põem-se alternativas excludentes, ou a origem dos recursos é lícita, cobrando-se em consequência o tributo devido e sonegado, por meio da execução fiscal, ou é ilícita, sendo cabível o perdimento dos bens e recursos, fruto da infração. Não obstante existe jurisprudência em contrário, que não nos parece conciliável nem com o princípio da capacidade econômica, tampouco com o grau de eticidade jurídica contemporânea.”²⁷

O principal argumento da nova obra de Aliomar Baleeiro é a pena de sequestro de bens imóveis ou móveis adquiridos pelo agente como proventos do crime, o que seria diametralmente conflitante com a tributação de valores que já seriam confiscados em sua integralidade pelo Estado.

É um pensamento lógico que parte da base da tributação da renda. O Imposto de Renda visa trazer ao Estado parte da renda individual de cada cidadão, aplicando uma alíquota sob uma base de cálculo. Considerando que o agente perdeu 100% do proveito do crime ao Estado, não é lógico que o Estado exija mais nenhuma porcentagem, posto que não existe mais renda para ser tributada.

Também refletindo sobre a tributação de ilícitos quando há perda de bens, o professor Schoueri ensina que:

“Final, se o ordenamento brasileiro dispõe acerca do produto do crime, determinando sua expropriação, não há espaço para a tributação. Qualquer tributo iria além da totalidade do próprio produto do crime, revelando confisco, vedado pela Constituição. Não é possível, no ordenamento jurídico brasileiro, o emprego do tributo com efeito de confisco (artigo 150, IV, da Constituição Federal). Vê-se que não prosperam os argumentos daqueles que defendem, com base na igualdade, aquela tributação, já que não está correta a premissa de que, ao não se tributarem aqueles resultados, colocar-se-iam em situação privilegiada os que cometeram ilícitos; estes, como visto, perdem a totalidade dos frutos do ilícito. Assim, não obstante o posicionamento doutrinário e jurisprudencial favorável à tributação do produto do ilícito, essa linha argumentativa aponta dever o tributo encontrar seu limite nos casos em que o próprio ordenamento exigir a

*expropriação daquele produto, não havendo, então, espaço para a tributação.”*²⁸

Este posicionamento traz uma alternativa ponderada para a discussão. Conforme demonstrado, não seria possível a tributação de renda advinda de ato ilícito caso este fosse objeto de pena de perdimento em favor do Estado, posto que haveria quebra ao princípio da isonomia e do não confisco.

Esta também é a conclusão que chegou Douglas Fischer, Procurador Regional da República na 4ª Região, em seu artigo *“A Possibilidade de tributação de valores auferidos de forma ilícita, inclusive com repercussão na esfera Penal-Tributária”*:

*“Noutras palavras: se houver a apreensão de valores que sejam auferidos com a prática criminosa (e que, nos termos da legislação, possam se caracterizar como “renda”) com condenação criminal definitiva, necessariamente haverá o perdimento dessas quantias ou equivalentes em prol da União. Nessa hipótese, compreendemos que não poderá haver a tributação sobre os valores (ou equivalentes, segundo previsto na legislação penal), pois em casos tais não houve o incremento patrimonial injustificável, na medida em que, de fato, a disponibilidade dos valores nem fática nem juridicamente existiu com a perda decretada. Nessa situação, realmente, significaria impor uma dupla imposição sobre o mesmo fato, violando-se, aí sim os Princípios da Igualdade, Justiça Fiscal e da Moralidade. É claro que não há se esperar o desfecho de um feito para resolver o outro. Mas se verificada a situação referida, pensa-se, não mais como noutras vezes, que ambos não podem persistir.”*²⁹

Não é demais reiterar que existem outros dispositivos de lei, além do art. 133 do Código Penal, que também aplicam a pena de perda de bens, sendo que a Constituição Federal prevê, em seu artigo 5º, XLVI que *“a lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes: (...) b) perda de bens”*.

Entre estes dispositivos, a Lei n.º 9.613/98, que dispõe sobre os crimes de lavagem ou ocultação de bens, possui em seu artigo 7º³⁰ a aplicação da pena de

²⁸ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª Edição. SaraivaJus. 2019. p.298/299

²⁹ FISCHER, Douglas, *A Possibilidade de tributação de valores auferidos de forma ilícita, inclusive com repercussão na esfera Penal-Tributária*, 2018

³⁰ Art. 7º São efeitos da condenação, além dos previstos no Código Penal:

pena de perda em favor da União ou dos Estados de todos os bens relacionado à prática do crime.

Neste sentido, destaca-se que a Lei de Lavagem de Dinheiro, em seu artigo 4^o³¹, possui medida constritiva para evitar que o agente do crime se desfaça de seus bens, posto que serão objeto da perda de perda ao final do processo.

Nessa hipótese haverá constrição e eventual alienação antecipada dos valores em nome de “*laranjas*”, a fim de garantir o bom andamento do processo penal e garantir que será aplicada a pena de perda dos bens, conforme o §10^o do artigo 4^o-A.

7.3. Posição Pessoal.

Como demonstrado ao longo do artigo, existem posicionamentos favoráveis e contrários à tributação da renda gerada por ato ilícito, com base em diversos princípios basilares do direito tributário como a isonomia, capacidade contributiva, não confisco, entre outros.

Acredito que a visão de tributar renda advinda de ato ilícito toma uma proporção diferente quando se analisa a possibilidade da criação de grandes fortunas feitas por agentes criminosos em atividade.

O Direito Tributário deve, sempre que possível, atender ao princípio da capacidade contributiva. Seria justo que o indivíduo que está praticando crime se ver isento de obrigação tributária? A linha argumentativa de que o agente criminoso estaria se beneficiando da própria torpeza é ainda mais factível sob à ótica da isonomia, da capacidade contributiva e da *tax morality*.

Exatamente por isso surge o princípio do *non olet*, afirmando que a ilicitude da atividade independe para o direito tributário que deve se manter limitado à hipótese de incidência.

I - a perda, em favor da União - e dos Estados, nos casos de competência da Justiça Estadual -, de todos os bens, direitos e valores relacionados, direta ou indiretamente, à prática dos crimes previstos nesta Lei, inclusive aqueles utilizados para prestar a fiança, ressalvado o direito do lesado ou de terceiro de boa-fé;

II - a interdição do exercício de cargo ou função pública de qualquer natureza e de diretor, de membro de conselho de administração ou de gerência das pessoas jurídicas referidas no art. 9^o, pelo dobro do tempo da pena privativa de liberdade aplicada.

31 Art. 4^o O juiz, de ofício, a requerimento do Ministério Público ou mediante representação do delegado de polícia, ouvido o Ministério Público em 24 (vinte e quatro) horas, havendo indícios suficientes de infração penal, poderá decretar medidas assecuratórias de bens, direitos ou valores do investigado ou acusado, ou existentes em nome de interpostas pessoas, que sejam instrumento, produto ou proveito dos crimes previstos nesta Lei ou das infrações penais antecedentes

Não obstante todo o raciocínio construído até o momento, não parece correto para o Estado de Direito obter proveito econômico de atividade que ele mesmo julga como ilícita e que não deve ser praticada.

Há claramente um conflito de princípios do direito, ao passo que a não tributação acarreta em violação aos princípios da capacidade contributiva e a isonomia, porém a tributação da renda ilícita gera uma legitimação indireta do crime pelo Estado.

O cenário ideal para solucionar esse conflito é a aplicação das penas de perdição em favor do Estado quando houver proveito econômico do crime, como vemos no art. 133, I do Código Penal e os demais dispositivos já colacionado no tópico anterior.

Todavia, existe um principal empecilho para a perfeita aplicação destes dispositivos. Via de regra, a pena de perdimento somente ocorre no final de um processo penal.

Tanto professor Schoueri, como o Procurador Douglas Fischer demonstram preocupação com o fato de ser necessário a trânsito em julgado da sentença penal condenatória, posto que a ação penal pode se alongar em diversas instâncias até que transite em julgado.

“Dilema que surge é que, mesmo prevista a pena de perdimento, ela não ocorre senão no final de um processo penal. Até então, o fato é que o delinquente terá a propriedade (posto que sujeita a cassação) e, mais ainda, fruirá do produto de sua conduta reprovável. Sob tal perspectiva, pode-se contestar o raciocínio dos doutrinadores acima apresentados, para evidenciar que, no momento da tributação, existirá, sim, riqueza que poderá ser alvo da tributação. Daí, pois, concluir-se que a menos que se tenha configurado o perdimento, não são definitivos os argumentos dos doutrinadores acima citados. Havendo riqueza fruída pelo delinquente, nada impede a incidência do imposto sobre esta.”³²

32 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª Edição. SaraivaJus. 2019. p.299

Mais uma vez, hei de concordar com professor Luís Eduardo Schoueri. De fato o processo penal pode durar anos à depender da complexidade da matéria, além de haver a possibilidade de recorrer diversas vezes a fim de obstar o trânsito em julgado do processo.

Destaca-se que neste período é possível que o agente acusado se desfaça dos bens proveitos do crime, utilizando de terceiros para ocultar os valores do Estado, assim cometendo outro crime que precisará ser processado.

Como já abordado anteriormente, a Lei de Lavagem de Dinheiro dispõe de uma medida constritiva, similar à uma arresto de direito civil, a fim de garantir que o agente sofrerá a pena de perda ao final do processo.

Embora a medida constritiva pareça uma solução adequada, ela não está livre de críticas, ao passo de que um agente ainda não condenado sofrerá uma sanção por parte do Estado sem que seja processado judicialmente até o final. Discussão análoga à prisão em segunda instância.

Isto posto, o cenário atual legislativo e processual criminal não possibilitam uma aplicação ideal da Pena de Perdimento, posto que somente será aplicada ao agente com o trânsito em julgado da sentença penal condenatória.

Portanto, acredito que a Receita Federal deve tributar o agente do crime quando verificar que há uma diferença entre o patrimônio declarado e o verdadeiro patrimônio da pessoa física, desde que não tenha sofrido a pena de perda ao Estado por perda do objeto de tributação, sob pena de violação ao princípio da capacidade contributiva, da isonomia e da razoabilidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Brito, M.S.H. D. **Manual de Direito Tributário, 11ª edição**. Grupo GEN, 2019. 9788597020717. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597020717/>. Acesso em: 13 May 2021

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 1.

SILVA, Luiz Felipe Scholante. **Breves Apontamentos Históricos sobre Tributação no Mundo e no Brasil**. Acesso em: 13 May 2021

GALDINO, Flávio. **O custo dos direitos**. in: **Legitimação dos Direitos Humanos**. Ricardo Lobo Torres (org.). Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 188.

SCHOUREI, Luís Eduardo. **Direito Tributário, 9ª Edição**. SaraivaJus. 2019 p. 68

VENOSA, Sílvio de Salvo, **Direito Civil – Parte Geral**. Editora Atlas, 13ª Edição, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. **A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei 11.196/05, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais**. RDDT, 154, jul. 2008, p. 109.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38. ed. revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 59-60.

Aliomar, B. **Direito Tributário Brasileiro, 14ª edição**. Grupo GEN, 2018. 9788530980726. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530980726/>. Acesso em: 14 May 2021

FISCHER, Douglas, **A Possibilidade de tributação de valores auferidos de forma ilícita, inclusive com repercussão na esfera Penal-Tributário**, 2018.



TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Vitor Chaves Fernandes

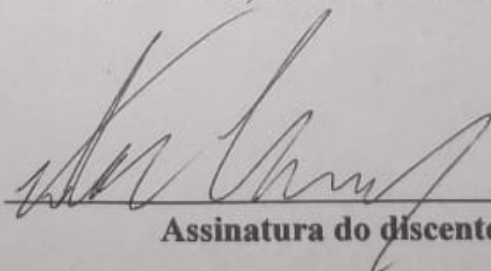
discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº (inserir TIA), período (inserir período), turma (inserir turma), tendo realizado o TCC com o título: 4163596-5

sob a orientação do(a) Professor(a) Ana Flávia Messa

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, 18 de maio de 2021 .



Assinatura do discente