

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

ANA JULIA BUSO PICCINALLI MARIETTO

A TRIBUTAÇÃO DO ILÍCITO:

Uma análise sobre a possibilidade, ou não, da tributação sobre rendimentos auferidos de
atividades ilícitas

São Paulo

2023

ANA JULIA BUSO PICCINALLI MARIETTO

A TRIBUTAÇÃO DO ILÍCITO:

Uma análise sobre a possibilidade, ou não, da tributação sobre rendimentos auferidos de atividades ilícitas

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

ORIENTADOR: Prof. Me. Ricardo da Cunha Chimenti

São Paulo
2022

ANA JULIA BUSO PICCINALLI MARIETTO

A TRIBUTAÇÃO DO ILÍCITO:

Uma análise sobre a possibilidade, ou não, da tributação sobre rendimentos auferidos de atividades ilícitas

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

Aprovada em:

BANCA EXAMINADORA

Examinador: Prof. Me. Ricardo Cunha Chimenti
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Examinadora: Profa. Dra. Fulvia Helena de Gioia
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Examinador: Prof. Me. Denis Sarak.

Dedico esse trabalho à minha família, especialmente, à minha mãe, Fabiana, pelo apoio incondicional ao longo dos últimos cinco anos.

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar a viabilidade da tributação de rendimentos provenientes de atividades ilícitas a partir do que está previsto no ordenamento jurídico brasileiro. A tributação de atos ilícitos se tornou um assunto de destaque com operações como a "Lava Jato". Como resultado, a Receita Federal do Brasil passou a dar mais atenção e a tributar o acréscimo de renda/receita e patrimônio oriundos de atividades ilícitas dos sujeitos passivos, como atos de corrupção. Como a doutrina se divide, o presente estudo irá analisar os principais argumentos acerca da possibilidade da tributação dos atos ilícitos, principalmente pelo artigo 118, inciso, I, do Código Tributário Nacional e o princípio da *pecunia non olet*. Para a análise da impossibilidade desse tipo de tributação será considerado o conceito de tributo que foi definido pelo artigo 3º, do Código Tributário Nacional, os efeitos trazidos pela condenação penal, como a pena de perdimento, e sua consequência na aplicação do princípio da capacidade contributiva. Além disso, será analisada a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e dos Tribunais Superiores Judiciais.

Palavras-chave: Direito Tributário. Tributação do Ilícito. *Pecunia Non Olet*. Artigo 118 do CTN.

ABSTRACT

This paper has the objective analyze the viability of income's taxation from the practice of illicit activities based on what is provided in the Brazilian legal system. The illicit acts taxation gained notoriety with the "Lava Jato" Operations. As a result, the Receita Federal do Brasil began to pay more attention and tax the increase in income/revenue and assets arising from illicit activities of taxpayers, such as acts of corruption. As the doctrine is divided, the present study will analyze the main arguments about the possibility of taxation of unlawful acts, mainly by article 118, I of the Brazilian National Tax Code, the principle of pecunia non olet and the impossibility of this type of taxation. For the analysis of the impossibility of this type of taxation will be considered the concept of tribute that was defined in article 3 of the National Tax Code, the effects brought by criminal conviction, such as the penalty of forfeiture, and its consequence in the application of the principle of ability to pay. Besides, among the theses on the theme, for an effective conclusion, the jurisprudence of the Superior Courts.

Keywords: Tax Law. Taxation of Illicit. Non Olet. Article 118, CTN.

LISTA DE ABREVIATURAS, SIGLAS E SÍMBOLOS

ART.	Artigo
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
CF/88	Constituição Federal de 1988
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
II	Imposto de Importação
IPI	Imposto sobre Produto Industrializado
IR	Imposto de Renda
IRPF	Imposto de Renda de Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
MPF	Ministério Público Federal
PIS	Programa de Integração Social
RFB	Receita Federal do Brasil
STF	Supremo Tribunal de Justiça
STJ	Superior Tribunal de Justiça
§	Parágrafo

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1. TRIBUTO.....	10
1.1. Conceito de Tributo e Sanção – Art. 3º, do Código Tributário Nacional.....	10
1.2. Obrigação Tributária: Hipóteses de Incidência e Fato Gerador.....	11
2. PRINCÍPIOS LIMITADORES AO PODER DE TRIBUTAR	13
2.1. Princípio da Legalidade.....	13
2.2. Princípio da Isonomia	14
2.3. Princípio da Capacidade Contributiva	15
2.4. Princípio do Não-Confisco.....	16
3. ILICITUDE NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	17
4. TRIBUTAÇÃO DO ATO ILÍCITO.....	18
4.1. Art. 118, CTN e o Princípio da <i>Pecunia Non Olet</i>	20
4.2. Entendimento Jurisprudencial	24
4.3. Princípios Limitadores ao Poder de Tributar e o <i>Pecunia Non Olet</i>	26
5. TRIBUTAÇÃO DOS EFEITOS DO ATO ILÍCITO	29
5.1. Pena de Perdimento	29
6. ACORDO DE COLABORAÇÃO PREMIADA	34
6.1. Entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.....	36
7. ANÁLISE JURISPRUDENCIAL	39
7.1. Superior Tribunal de Justiça	39
7.1.1. <i>Habeas Corpus 7444/RS</i>	39
7.1.2. <i>Recurso Especial nº 984.607/PR</i>	40
7.2. Supremo Tribunal Federal.....	42
7.2.1. <i>Habeas Corpus nº 94.240/SP</i>	42
CONCLUSÃO.....	43
REFERÊNCIAS.....	45

INTRODUÇÃO

A tributação de atos ilícitos tem sido um assunto que tem gerado grandes discussões na doutrina nacional. Uma grande parte defende que não é possível considerar um ato ilícito como hipótese de incidência tributária. Essa posição se baseia, sobretudo, no conceito de tributo estabelecido pela Constituição Federal de 1988 e pelo artigo 3º, do Código Tributário Nacional. Todavia, há divergência acerca da possibilidade, ou não, em relação aos tributos incidentes sobre a renda e sobre a propriedade, influenciados pelo quanto dispõe o artigo 118, do CTN, a aplicação do princípio da *pecunia non olet*, que sugerem, em síntese, que a tributação de rendimentos independentemente de sua origem, e pelos impactos da condenação criminal sobre o tema.

Preliminarmente, serão analisadas, nos primeiros capítulos, algumas importantes questões iniciais que estão vinculadas ao tema central do presente estudo relativas ao conceito de tributo e sanção, as hipóteses de incidência de um tributo e seu fato gerador, para entender se o tributo, como núcleo da relação jurídico-tributária, pode, ou não, ter uma atividade ilícita como hipótese de incidência. Ainda, será feita uma análise acerca dos princípios limitadores ao poder de tributar para entender a influência deles na temática, e a ilicitude no Direito Tributário.

Após a análise da tributação “no” ato ilícito por meio do artigo 118, do CTN e dos princípios limitadores ao poder de tributar, bem como o da *pecunia non olet*, será analisada a tributação dos “efeitos” do ilícito. Ou seja, a possibilidade da tributação ao considerar os efeitos que determinado ato ilícito praticado pode trazer na esfera penal, cujo resultado é a diminuição da capacidade contributiva do sujeito passivo. Ainda, para a aplicação dessa teoria na prática, será analisada a colaboração premiada no caso da Lava-Jato e seus efeitos penais na tributação. Isso porque, por meio de informações confidenciais que foram obtidas pelas delações, a Receita Federal do Brasil lavrou autuações visando cobrar tributos devidos sobre os próprios atos ilícitos que foram confessados no acordo, como por exemplo, lavagem de dinheiro e pagamento de propina.

Por fim, serão analisadas decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Superior Tribunal Federal, com o intuito de entender a posição da jurisprudência sobre o tema, diante das diferentes abordagens acadêmicas e da sua importância no cenário nacional.

1. TRIBUTO

1.1. Conceito de Tributo e Sanção – Art. 3º, do Código Tributário Nacional

A principal fonte do Direito Tributário é a Constituição Federal (CF/88). Nela ficam definidas as competências tributárias, as espécies tributárias, a repartição de receitas, as atribuições ao poder de tributar e suas limitações e estabelece os princípios norteadores do Direito Tributário, os quais são vitais, pois é por meio deles que os contribuintes ficam protegidos de abusos fiscais. Além disso, reserva um estatuto jurídico específico para os tributos. Em seu art. 146, inciso III, “a” prevê que cabe a uma Lei Complementar definir o conceito de tributo.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 3º, define tributo:

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 vinculada¹.

O tributo é o núcleo de uma relação jurídico-tributária e para ser possível compreender se um fato ilícito pode, ou não, ser contemplado na hipótese de incidência da norma tributária, é necessário analisar quais são os fatos passíveis, ou não, dessa incidência².

Por meio do dispositivo supracitado é possível identificar que o Código estabeleceu a distinção entre os conceitos de tributo e sanção. É o que explica Hugo de Brito Machado Segundo, *ipsis litteris*:

Para bem compreender a definição legal de tributo é de grande importância definir o que se deve entender por sanção. Como disse Gomes de Sousa³, a definição contida no art. 3º do Código Tributário Nacional, sem a ressalva de que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, abrangeria igualmente tributo e pena pecuniária. A expressão “que não constitua sanção de ato ilícito”, inserida na definição legal de tributo, significa que a prestação pecuniária compulsória, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, em função de determinado fato, não pelo fato em si, mas pela circunstância de ser o mesmo ilícito, não é tributo⁴.

¹ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 27 de outubro de 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm Acesso em: 18 mar. 2023.

² MIGUEL, Bruna Dias. *A tributação de atos ilícitos e aspectos processuais relevantes*. 2020. Dissertação de Mestrado em Direito - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020, p. 63. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/bitstream/handle/23028/2/Bruna%20Dias%20Miguel.pdf>. Acesso em 18 mar. 2023.

³ SOUSA, Rubens Gomes de *et. al. Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 39.

⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 60.

A sanção é uma consequência de uma conduta perante o Direito, ou seja, é o efeito de uma infração à norma jurídica. Nesse sentido, explica Bruna Dias Miguel, *in verbis*:

O ilícito será punível com alguma penalidade, sendo suporte fático das sanções (normas sancionatórias), mas jamais poderá ser objeto de tributação, por não poder integrar o critério material de uma norma tributária. As normas sancionatórias são decorrentes do descumprimento de determinada obrigação tributária, seja ela principal ou acessória⁵.

Posto isto, é possível compreender que no Direito Tributário, não poderá ser incluído no aspecto material de incidência tributária tudo que for proibido por lei, como o ilícito. Além disso, é possível exemplificar que as multas são a representação da sanção de um ato ilícito no Direito Tributário, já que possuem caráter punitivo em caso de descumprimento das obrigações tributárias impostas pela norma, não se submetendo ao regime dos tributos. Como conclui Hugo de Brito Machado Segundo, *in verbis*:

Colocar a sanção como elemento diferenciador entre o tributo e a multa nos leva a afirmar que o ilícito não é um elemento essencial no fato gerador do tributo e por isto mesmo não deve constar da hipótese de incidência da regra de tributação, enquanto é um elemento essencial na hipótese de incidência da norma punitiva, ou norma que estabelece a multa ou penalidade pecuniária⁶.

Finalmente, pela análise do conceito de tributo pode-se concluir que em razão da clara natureza jurídica de sanção, não é possível incluir um fato ilícito na materialidade da norma tributária⁷.

1.2. Obrigação Tributária: Hipóteses de Incidência e Fato Gerador

Para a compreensão do tema, é necessário analisar mais alguns conceitos tributários. Inicialmente, temos a hipótese de incidência de um tributo que é a situação fática descrita em lei que estabelece as condições para que ocorra a obrigação tributária. Em outras palavras, é a descrição legal do fato que enseja a cobrança de determinado tributo, podendo variar de acordo com o tributo em questão⁸. Por exemplo, a hipótese de incidência do Imposto de Renda é a obtenção de renda, ou dos proventos de qualquer natureza.

⁵ MIGUEL, Bruna Dias. *A tributação de atos ilícitos e aspectos processuais relevantes*. 2020. Dissertação de Mestrado em Direito - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020, p. 63. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/bitstream/handle/23028/2/Bruna%20Dias%20Miguel.pdf>. Acesso em 18 mar. 2023.

⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributo e atividade ilícita. *Revista de Direito Recuperacional e Empresa*, Distrito Federal, v. 11, mai./jun. 2009, p. 5-6.

⁷ Op. cit., p. 63.

⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 41. ed. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 102.

A partir da ocorrência do fato descrito na hipótese de incidência surge a obrigação tributária, que é composta pelo sujeito ativo (Fisco), sujeito passivo (contribuinte), base de cálculo (valor sobre o qual o tributo é calculado) e alíquota (percentual aplicado sobre a base de cálculo).

Já o fato gerador, nas palavras de Hugo de Brito Machado Segundo, *ipsis litteris*:

[...] é a situação do mundo fenomênico que, uma vez concretizada, faz nascer o dever de pagar o tributo. É a concretização da denominada hipótese de incidência tributária. Quando a lei descreve, hipoteticamente, o fato gerador do tributo, na verdade está estabelecendo a sua hipótese de incidência. Está descrevendo aquela situação do mundo fenomênico que, se e quando concretizada, fará nascer a obrigação tributária correspondente, vale dizer, a relação jurídica em virtude da qual a Fazenda Pública, como seu sujeito ativo, tem direito de haver e o particular, como sujeito passivo, tem o dever de pagar o tributo correspondente⁹.

Para que ocorra o fato gerador é necessário que sejam cumpridas todas as condições previstas na hipótese de incidência. No caso do Imposto de Renda, por exemplo, o fato gerador ocorre quando o contribuinte recebe renda ou proventos de qualquer natureza. Assim, a ocorrência do fato gerador, por exemplo, o recebimento de renda no caso do IR, dá origem à obrigação tributária, instaurando a relação jurídico-tributária e é a partir desse momento que o Fisco tem o direito de cobrar o pagamento do tributo correspondente. Esse processo de individualização da obrigação tributária e cobrança do tributo é realizado por meio do lançamento, que é o ato administrativo que consolida a obrigação tributária e constitui o crédito tributário.

Posto isto, será necessário analisar adiante se um tributo, como núcleo da relação jurídico-tributária, pode, ou não, ter uma atividade ilícita como hipótese de incidência.

⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 297.

2. PRINCÍPIOS LIMITADORES AO PODER DE TRIBUTAR

Para a análise acerca dos fundamentos utilizados na defesa da possibilidade e da impossibilidade da tributação dos atos ilícitos, é necessário também compreender importantes princípios constitucionais e a correlação do tema com eles.

A Constituição Federal, além de dispor sobre a competência dos entes federados para instituir e exigir tributos, também assegura, por meio de princípios, limites ao poder de tributar discorrendo sobre os direitos e garantias fundamentais dos cidadãos. Nesse sentido, Regina Helena Costa: “Os princípios nada mais são, no campo do direito tributário, do que limitação ao poder de tributar do Estado, interferindo, portanto, na própria competência outorgada pela Constituição Federal.”¹⁰.

Ainda, como explica Bruna Dias Miguel, *in verbis*: “É o conjunto de normas supremas que protege os cidadãos das arbitrariedades que podem ser impostas pelo Estado.”¹¹.

2.1. Princípio da Legalidade

Disposto no artigo 150, inciso I, da CF/88, determina que “[...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça.”¹².

O princípio da legalidade é um dos princípios fundamentais do Direito Tributário e estabelece que a instituição e a exigência de tributos somente podem ser realizadas com base em lei específica que os estabeleça. Dessa forma, o Estado somente pode exigir tributos dos contribuintes se houver previsão legal específica, ou seja, uma lei que defina quais tributos devem ser pagos, em que situações e por quem. Além disso, a lei que institui os tributos deve ser clara, precisa e objetiva, de modo a permitir que o contribuinte possa conhecer com segurança suas obrigações tributárias.

O autor Hugo de Brito Machado Segundo explica que para a criação de um tributo são indispensáveis alguns elementos como a descrição do fato tributável, sujeito ativo, o critério para a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária e a definição da base de cálculo e da alíquota¹³.

¹⁰ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. 8.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 80

¹¹ MIGUEL, Bruna Dias. *A tributação de atos ilícitos e aspectos processuais relevantes*. 2020. Dissertação de Mestrado em Direito - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020, p. 64. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/bitstream/handle/23028/2/Bruna%20Dias%20Miguel.pdf>. Acesso em 18 mar. 2023.

¹² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Constituição Federal de 1988. Brasília: DF, Senado Federal, 05 de outubro de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 24 mar. 2023.

¹³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 38.

Destarte, o princípio da legalidade tem como objetivo proteger os contribuintes contra o arbítrio do Estado e garantir a segurança jurídica das relações tributárias. Isso significa que, se o Estado exigir tributos sem a devida previsão legal, ou se a lei tributária for obscura ou imprecisa, o contribuinte poderá questionar judicialmente a exigência do tributo e pleitear a sua inexigibilidade ou a sua redução. Logo, o princípio da legalidade é um importante instrumento de proteção dos direitos dos contribuintes e de garantia do Estado de Direito no âmbito tributário.

2.2. Princípio da Isonomia

A Constituição Federal prevê em seu art. 5º, caput, que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”, e, em seu inciso I, que “homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição.”¹⁴.

O princípio da isonomia, também conhecido como princípio da igualdade, em matéria tributária, está postulado no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, e prevê ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

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 direitos¹⁵.

O princípio da isonomia estabelece que os contribuintes devem ser tratados de forma igual perante a lei, sem nenhum tipo de discriminação e que as diferenças de tratamento tributário devem ser justificadas por critérios objetivos e razoáveis. Conquanto, o princípio da isonomia exige que a carga tributária seja distribuída de forma equitativa entre os contribuintes, considerando as suas capacidades contributivas. Isso significa que, os tributos devem ser instituídos de forma a evitar que os mais pobres suportem um peso maior em relação aos mais ricos¹⁶.

O princípio da isonomia também se aplica à concessão de benefícios fiscais que devem ser concedidos de forma igualitária a todos os contribuintes que preenchem os requisitos legais para a sua concessão. Qualquer tipo de discriminação ou privilégio tributário que não se

¹⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Constituição Federal de 1988. Brasília: DF, Senado Federal, 05 de outubro de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 24 mar. 2023.

¹⁵ *Ibidem*.

¹⁶ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p.142.

justifique, por razões objetivas e razoáveis, é considerado inconstitucional e contrário ao princípio da isonomia. Como explica Bruna Dias Miguel, *ipsis litteris*:

Em sendo assim, tal diretriz impacta intensamente o âmbito tributário, porquanto o legislador e o aplicador da lei terão que analisar as diferenças e particularidades existentes entre os sujeitos, procedendo às necessárias discriminações na modulação das exigências fiscais¹⁷.

Portanto, o princípio da isonomia é um importante instrumento para garantir a justiça e a equidade na tributação, impedindo que os contribuintes sejam tratados de forma desigual perante a lei e que a carga tributária seja distribuída de forma injusta e desproporcional.

2.3. Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva previsto no artigo 145, §1º, da CF/88, determina que, na medida em que for necessário, a tributação será realizada conforme a capacidade econômica do contribuinte. Em outras palavras, os tributos devem ser instituídos de forma a considerar a capacidade financeira de cada contribuinte de arcar com o seu pagamento. *Ipsis litteris*:

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 contribuinte¹⁸.

Bruna Dias Miguel explica que o princípio da capacidade contributiva, *ipsis litteris*:

[...] pode ser sumarizado como aquele que permite a tributação do sujeito passivo de acordo com as suas possibilidades, de forma razoável e proporcional, e sem que isso comprometa o seu mínimo vital para sobrevivência. Nenhum sujeito passivo poderá ser tributado se não revelar capacidade contributiva, isto é, demonstrar a sua capacidade econômica para contribuir com as despesas públicas e a manutenção da máquina estatal¹⁹.

¹⁷ MIGUEL, Bruna Dias. *A tributação de atos ilícitos e aspectos processuais relevantes*. 2020. Dissertação de Mestrado em Direito - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020, p. 89. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/bitstream/handle/23028/2/Bruna%20Dias%20Miguel.pdf>. Acesso em 18 mar. 2023.

¹⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Constituição Federal de 1988. Brasília: DF, Senado Federal, 05 de outubro de 1988. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 24 mar. 2023.

¹⁹ Op. cit., p. 97.

Esse princípio tem como objetivo garantir que a tributação seja justa e equitativa, de modo que não comprometa o mínimo necessário para a sobrevivência do sujeito passivo. Por esse motivo que a tributação é progressiva, ou seja, a alíquota do tributo aumenta à medida que a renda do contribuinte aumenta²⁰.

2.4. Princípio do Não-Confisco

O princípio do não-confisco estabelece que a tributação não pode ter um caráter confiscatório. Isso significa que a carga tributária não pode ser tão elevada a ponto de impedir que o contribuinte exerça suas atividades econômicas ou que tenha sua propriedade expropriada. Esse princípio também é considerado uma limitação ao poder de tributar, previsto no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal: “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.”²¹.

Igualmente, tem como objetivo proteger o direito de propriedade e a livre iniciativa dos contribuintes garantindo que a tributação não impeça o exercício das atividades econômicas e que não se torne uma sanção econômica desproporcional.

O princípio do não-confisco também se relaciona com o princípio da capacidade contributiva, pois a tributação deve ser proporcional à capacidade financeira do contribuinte evitando, assim, que a carga tributária se torne excessiva e se transforme em um confisco indireto dos seus bens ou rendimentos²².

Portanto, o princípio do não-confisco é um importante instrumento para garantir a justiça e a equidade na tributação, impedindo que a carga tributária se torne excessiva e que os contribuintes sejam prejudicados em suas atividades econômicas ou em seu direito de propriedade.

²⁰ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 238.

²¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Constituição Federal de 1988. Brasília: DF, Senado Federal, 05 de outubro de 1988. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 24 mar. 2023.

²² Op. cit., p. 100.

3. ILICITUDE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A ilicitude de uma ação está no procedimento contrário a um dever preexistente, sendo uma conduta violadora da ordem jurídica. Como a ilicitude está em muitos ramos do Direito, a sanção aplicada em consequência de um ato ilícito varia conforme a natureza da norma violada. Em outras palavras, no ordenamento jurídico a ilicitude está normalmente atrelada à aplicação de uma penalidade podendo estar prevista no direito civil, penal, administrativo e, como no presente caso, no Direito Tributário²³.

Nesse sentido, Ives Gandra explicou que para uma ação ser considerada um ilícito irá depender do ramo do Direito na qual ela está sendo analisada. Nessa linha, a ilicitude pode aparecer em três situações: i) ilícito para outros ramos e ilícito para o Direito Tributário, como o contrabando; ii) ilícito para outros ramos e lícito para o Direito Tributário, como o estelionato; e iii) lícito para os demais ramos do Direito e ilícito para o Direito Tributário²⁴.

Em uma linha de entendimento oposta, Bernardo Ribeiro de Moraes explica, *in verbis*:

Não há, em verdade, uma antijuridicidade civil, penal, financeira, administrativa, tributária ou de outra denominação de disciplina, Antijuridicidade é relação entre o ordenamento jurídico e a conduta humana. Os ilícitos não se distinguem, pois traduzem unicamente violações ao Direito. Quando muito, admite-se, dogmaticamente, distinções das sanções (consequências do ilícito)²⁵.

Essa afirmação do doutrinador não exclui a aplicação de sanções de diferentes naturezas. O ponto, para ele, seria a natureza do ato ilícito.

Desse modo, explica Hugo de Brito Machado que a ilicitude não é um elemento integrante da hipótese de incidência, embora possa ser um elemento accidental do fato gerador²⁶.

²³ MIGUEL, Bruna Dias. *A tributação de atos ilícitos e aspectos processuais relevantes*. 2020. Dissertação de Mestrado em Direito - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020, p. 61. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/bitstream/handle/23028/2/Bruna%20Dias%20Miguel.pdf>. Acesso em 18 mar. 2023.

²⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Conceito de Tributo e a Participação do Estado no Produto da Atividade Ilícita: As Atividades Ilícitas e o Direito Tributário: As atividades ilícitas e o Direito Tributário. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). *Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do instituto de estudos tributários. IET. estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 51-62.

²⁵ MORAES, Bernardo, R. de. *Compêndio de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 694.

²⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 71.

4. TRIBUTAÇÃO DO ATO ILÍCITO

Conforme mostrado anteriormente, a tributação de atos ilícitos, apesar de não ser um tema novo no ordenamento jurídico brasileiro, ganhou relevância com Operações como a “Lava Jato” realizada pela Polícia Federal em conjunto com o Ministério Público Federal, na qual investigou crimes como o de corrupção, lavagem de dinheiro, recebimento de vantagem indevida, entre outros, praticados por políticos e empresários. Como resultado dessas operações, a Receita Federal do Brasil passou a dar mais atenção e a tributar pelo IRPJ, IRPF, CSLL, (e pelo PIS e pela COFINS) o acréscimo de renda/receita e patrimônio oriundos de atividades ilícitas dos sujeitos passivos, como atos de corrupção. Desse modo, tornou-se possível a verificação desse tema na prática, o que não, a partir da lavratura de autos de infração pela Receita Federal do Brasil²⁷.

A doutrina, nestes casos, se divide quanto à possibilidade ou impossibilidade da tributação dos atos ilícitos e é um tema que ainda não foi pacificado nos Tribunais Superiores. Assim, existem muitos argumentos acerca da temática, entre eles, argumentos “jurídicos” e “não jurídicos”. Os argumentos não jurídicos são aqueles que não se baseiam no direito, sendo de natureza ética, política, econômica e moral. Os argumentos jurídicos, que serão analisados mais detalhadamente no presente trabalho, são aqueles retirados do próprio ordenamento jurídico, tendo como natureza apenas o direito²⁸.

Pela perspectiva dos argumentos jurídicos, Alfredo Augusto Becker²⁹ explica que a possibilidade da tributação dos atos ilícitos é examinada por meio de duas perspectivas: (i) se à luz do ordenamento jurídico é possível o ilícito na hipótese de incidência tributária; e, (ii) se no momento do lançamento, é possível que o agente fiscal desconsiderasse os efeitos da ilicitude de um fato tributário. Portanto, verifica-se que a tributação do ato ilícito deve ser analisada após a ocorrência do fato tributável.

Com efeito, o autor explica que a tributação dos atos ilícitos deve ser analisada em dois momentos diferentes, na lei e no lançamento. Na primeira situação, o momento da lei, verifica-se juridicamente se é possível um ato ilícito ser tributável, ou seja, se o ato ilícito pode integrar

²⁷ MIGUEL, Bruna Dias. *A tributação de atos ilícitos e aspectos processuais relevantes*. 2020. Dissertação de Mestrado em Direito - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020, p. 112. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/bitstream/handle/23028/2/Bruna%20Dias%20Miguel.pdf>. Acesso em 18 mar. 2023.

²⁸ *Ibidem*.

²⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 643.

a hipótese de incidência. Como explica Bruna Dias Miguel³⁰: “Mais precisamente, se é possível o legislador eleger como critério material da hipótese de incidência fatos ilícitos (como por exemplo, explorar a prostituição, explorar o jogo do bicho, sequestrar pessoas).”.

Já segunda situação, no lançamento, Bruna Dias Miguel explica, *in verbis*:

O momento do lançamento, por sua vez, se consubstanciaria no seguinte: deveria ser examinado se a autoridade incumbida de proceder ao lançamento de um tributo – cuja hipótese de incidência a lei não incluiu a ilicitude –, poderia abstrair ou ignorar a ilicitude constatada quando examinaria a realização do fato impositivo³¹.

As duas situações são diversas e com efeitos também diversos. No momento da lei (primeira situação) haveria um conhecimento prévio da ilicitude de um ato futuro. Por outro lado, no momento do lançamento (segunda situação), a ilicitude do ato é passada e desconhecida³².

Também é importante mencionar a divisão realizada por Paulo Roberto Andrade³³ para melhor compreensão dos fundamentos utilizados pela doutrina e pelos Tribunais Superiores, qual seja, diferenciar a tributação: (i) “do” ato ilícito, (ii) “no” ato ilícito e (iii) “dos efeitos” da ilicitude.

A tributação “do” ato ilícito seria do próprio fato que é ilícito, ou seja, estaria dentro do núcleo da norma tributária, na hipótese de incidência (refere-se à primeira situação, da divisão realizada por Alfredo Augusto Becker). Essa hipótese específica, como explica Bruna Dias Miguel, confronta com o conceito de tributo extraído na Constituição Federal e previsto no artigo 3º, do CTN, já analisado anteriormente, pois o tributo não pode constituir “sanção de ato ilícito”, razão pela qual conclui quanto à impossibilidade de um fato ilícito estar na hipótese de incidência tributária³⁴.

Já a tributação “no” ato ilícito que alcançaria, principalmente, o imposto sobre a renda e os impostos sobre propriedade, pode ser entendida como aquela que irá incidir apenas considerando o resultado que foi produzido, ou seja, importa apenas se o sujeito passivo tenha

³⁰ MIGUEL, Bruna Dias. *A tributação de atos ilícitos e aspectos processuais relevantes*. 2020. Dissertação de Mestrado em Direito - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020, p. 115. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/bitstream/handle/23028/2/Bruna%20Dias%20Miguel.pdf>. Acesso em 18 mar. 2023.

³¹ *Ibidem*. p 116.

³² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 643.

³³ ANDRADE, Paulo Roberto. *Tributação de Atos Ilícitos e Inválidos*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2008, p.23-25.

³⁴ MIGUEL, Bruna Dias. *A tributação de atos ilícitos e aspectos processuais relevantes*. 2020. Dissertação de Mestrado em Direito - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020, p. 117. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/bitstream/handle/23028/2/Bruna%20Dias%20Miguel.pdf>. Acesso em 18 mar. 2023.

evidenciado capacidade contributiva na prática do ato, se demonstrou riqueza, sendo a própria ilicitude abstraída da validade dos atos (refere-se a segunda situação, da divisão realizada por Alfredo Augusto Becker)³⁵.

Por fim, Bruna Dias Miguel explica, *in verbis*:

No que se refere à tributação “dos efeitos” da ilicitude, o que se considera também são os efeitos de determinado ato ilícito praticado, mas cujo resultado poderá acabar suprimindo a própria capacidade contributiva revelada pelo sujeito passivo³⁶.

Para uma melhor análise da hipótese da tributação “no” ato ilícito será necessário analisar os principais fundamentos utilizados pela doutrina e nos precedentes judiciais, dentre eles o princípio da *pecunia non olet*, extraído do artigo 188, do CTN e a sua possível aplicabilidade no ordenamento jurídico.

4.1. Art. 118, CTN e o Princípio da *Pecunia Non Olet*

A preocupação quanto a tributação dos atos ilícitos já era revelada nos trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, de autoria do Professor Rubens Gomes de Souza, mais especialmente em seus artigos 84 e 85³⁷:

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

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

I – As taxas.

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

Art. 85. A circunstância dos negócios ou atos jurídicos celebrados ou praticados serem inexistentes, nulos ou anuláveis, ou terem objeto impossível, ilegal, ilícito ou imoral não exclui, modifica ou difere a tributação, desde que os seus resultados efetivos sejam idênticos aos normalmente decorrentes do estado de fato ou situação jurídica que constitui o fato gerador da obrigação tributária principal, observado, porém, o disposto na alínea IV do art. 130. (nossos grifos) ³⁸.

³⁵ Ibidem.

³⁶ Ibidem, p. 119.

³⁷ MARTINS, Natanael, A tributação do Ilícito – Limites à aplicação do princípio *pecunia non olet*. IBET – Instituto Brasileiro em Estudos Tributários, São Paulo, 2027. p. 2. Disponível em: < <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Natanael-Martins.pdf>>. Acesso em 21/04/2023.

³⁸ MINISTÉRIO DA FAZENDA. Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Senado Federal, Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 21 abr. 2023.

O inciso IV do art. 130, citada no artigo 85 do Projeto de CTN, tinha a seguinte redação:

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

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

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

Parágrafo único. O disposto na alínea IV deste artigo não se aplica às taxas nem aos impostos cujo fato gerador seja a celebração de negócio, a prática de ato, ou a expedição de instrumento, formalmente caracterizados na conformidade do direito aplicável segundo a sua natureza própria. (nossos grifos) ³⁹.

Diante desses dispositivos, é possível observar duas previsões importantes que orientam os fundamentos atuais acerca da tributação dos atos ilícitos, quais sejam: (i) para verificar se houve a configuração ou não do fato gerador é necessário considerar o “resultado efetivo” na conceituação de determinada situação ou fato jurídico; e, (ii) a tributação irá ocorrer apesar da circunstância em que foram celebrados os atos e negócios jurídicos, ou seja, se eles são considerados “inexistentes, nulos, anuláveis, impossível, ilegal, ilícito ou imoral”⁴⁰.

Os propósitos desses dispositivos, bem como os propósitos que foram base para a criação do Código Tributário Nacional, estão no relatório da Comissão elaborado por Rubens Gomes de Sousa. Este documento definiu, em especial, que para fins de tributação apenas importa os efeitos econômicos dos negócios e atos jurídicos praticados pelo sujeito passivo, isto é, não devem ser consideradas as circunstâncias em que eles ocorreram. Por exemplo, se tiveram como objeto um ilícito⁴¹:

Em outro ponto, o artigo 118 do Código Tributário Nacional, prevê:

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; I
- I - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos⁴².

³⁹ Ibidem.

⁴⁰ Ibidem.

⁴¹ MARTINS, Natanael, A tributação do Ilícito – Limites à aplicação do princípio *pecunia non olet*. IBET – Instituto Brasileiro em Estudos Tributários, [s.d.]. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Natanael-Martins.pdf> Acesso em: 21 abr. 2023.

⁴² BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 27 de outubro de 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm Acesso em: 18 mar. 2023.

Como é possível observar, apesar do artigo 84 do projeto, que pregava a figura da interpretação econômica no direito tributário, não ter sido aprovado e o artigo 85, que se referia à tributação de atividades ilícitas ou imorais, ter sido reformulado, prevaleceu a redação posta no artigo 118, do CTN.

Assim, é certo que a atual redação do Código favorece a defesa dos mesmos fundamentos utilizados pela Comissão Técnica do Projeto do CTN, qual seja, o predomínio do caráter econômico do fato gerador, com a exibição da capacidade contributiva e abstração dos efeitos da ilicitude⁴³.

Ao realizar essa análise, tanto do Anteprojeto quanto do Código Tributário Nacional, é possível observar que há a preocupação acerca do princípio da *pecunia non olet* e acerca da interpretação econômica no Direito Tributário. Esse princípio é muito utilizado entre os tributaristas e tem como significado “dinheiro não cheira”, portanto, no Direito Tributário é aplicado e utilizado para explicar que importa apenas os fatos econômicos e não a maneira como ele é gerado.

Esse princípio tem sua origem na Idade Média e surgiu de um diálogo entre o Imperador Vespasiano e seu filho Tito, ao perguntar para seu pai o motivo de ser cobrado tributos sobre a utilização dos banheiros públicos. O filho sugere ao pai que acabasse com esse tributo devido a sua origem, já que o fazia ser um “dinheiro sujo”, Vespasiano, então, pega uma das suas moedas e pede ao seu filho para cheirá-la, ao fazê-lo, pergunta -cheira? (Olet), e seu filho responde – não cheira (Non olet). O Imperador responde que o tributo também não. A partir disto, o Imperador consumou o entendimento que não interessa de onde venha o dinheiro, e sim que ele chegue. Logo, esse princípio é muito utilizado para explicar sobre a tributação nos atos ilícitos, uma vez que permite que haja a incidência do tributo sobre as atividades ilícitas, desde que tenham relevância e consistência econômica. Isso porque a importância se dá apenas se o fato gerador ocorrer e não em como se gerou a capacidade contributiva do sujeito passivo. Em tese, o tributo não vai se contaminar pela ilicitude do ato praticado pelo contribuinte⁴⁴.

Nas palavras de Daniel Carneiro, citado por Paulsen (CARNEIRO, 2009, apud, PAULSEN, 2020, p. 267), *in verbis*:

[...] para fins tributários, a incidência fiscal toma em consideração apenas o aspecto econômico do fato jurídico, não se questionando sobre a licitude ou ilicitude dos aspectos direta ou indiretamente relacionados ao fato gerador da obrigação,

⁴³ MARTINS, Natanael, A tributação do Ilícito – Limites à aplicação do princípio *pecunia non olet*. IBET – Instituto Brasileiro em Estudos Tributários, [s.d.]. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Natanael-Martins.pdf> Acesso em: 21 abr. 2023.

⁴⁴ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 267.

característica esta a que se identifica como ‘princípio do non olet’, evidenciado nos arts. 3º e 118, I, do CTN. [...] longe de implicar condescendência ou incentivo à ilegalidade, representa a concretização de superiores postulados principiológicos da tributação [...].

Ainda, Leandro Paulsen explica, *ipsis litteris*:

Ademais, não se deve perder de vista que, se, de um lado, o non olet permite que se mire as manifestações de riqueza que constituam fato gerador de tributo sem que a sua ilicitude subjacente seja óbice à tributação, de outro, isso não autoriza que se transforme o tributo, ele próprio, em sanção de ato ilícito, alcançando situações ou bases que extrapolem as regras matrizes de incidência tributária. Nesse sentido, para fins de imposto de renda, por exemplo, é preciso investigar a riqueza nova produzida pela atividade criminosa, não se podendo, simplesmente, tomar toda a receita auferida como base de cálculo do imposto de renda, que é imposto sobre o lucro e não pode desbordar disso⁴⁵.

Desse modo, o art. 118, do CTN prevê a retirada dos efeitos da ilicitude na definição do fato gerador. Conforme explica Hugo de Brito Machado Segundo, a tributação não pode abranger todos os possíveis fatos que possam ocorrer, mas apenas aqueles previstos na hipótese de incidência da norma tributária, como, por exemplo, “importar mercadoria do exterior”, não tendo relevância a sua natureza. Assim, ilicitude pode estar presente no fato gerador (ou seja, na descrição da conduta que gera a obrigação tributária), mas não na hipótese de incidência⁴⁶, *in verbis*:

Trata-se, aliás, de consequência óbvia de uma noção de teoria do direito: para que a incidência ocorra, basta que o fato, havido no mundo fenomênico, se subsuma à hipótese normativamente prevista.

(...) Tudo o que não estiver previsto na hipótese normativa, desde que o fato ocorrido a realize naquilo nela exigido, será irrelevante. Salvo, como explicado, se o elemento adicional fizer com que incida outra norma, mais específica, o que é outra questão.

A tributação, portanto, recai sobre a hipótese de incidência prevista na norma tributária, independentemente da legalidade ou ilicitude do fato que desencadeou a incidência do tributo. O fato ilícito é considerado apenas um elemento accidental, exterior ao núcleo da norma tributária e que não afeta a configuração da obrigação tributária em si⁴⁷.

⁴⁵ Ibidem.

⁴⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. O princípio do “non olet” e a dimensão da riqueza projetada da ilicitude. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). *Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do instituto de estudos tributários. IET. estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 39.

⁴⁷ MIGUEL, Bruna Dias. *A tributação de atos ilícitos e aspectos processuais relevantes*. 2020. Dissertação de Mestrado em Direito - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020, p. 146/147. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/bitstream/handle/23028/2/Bruna%20Dias%20Miguel.pdf>. Acesso em 18 mar. 2023.

Esse mesmo entendimento, inclusive, é identificado em diversos precedentes nos tribunais superiores, como veremos adiante, no sentido de que a tributação é permitida quando o ato ou negócio ilícito é acidental à norma de tributação, ou seja, quando o fato ilícito é um elemento periférico à hipótese de incidência do tributo.

Com efeito, isso significa que não pode haver previsão de um ato ou negócio ilícito na hipótese de incidência tributária. Por exemplo, a importação irregular de determinada mercadoria seria considerada um elemento acidental à hipótese de incidência dos tributos aduaneiros. Isso significa que a incidência dos tributos aduaneiros (como II, PIS-Importação, COFINS-Importação) ocorreria independentemente se a importação ocorreu de forma irregular ou ilegal, sendo o fato de ter ocorrido a importação o elemento suficiente para disparar a obrigação tributária⁴⁸.

Como veremos adiante, é comum que os tribunais, amparados por esse princípio e pelo artigo 118, inciso I, do CTN decidam pela tributação dos atos ou negócios ilícitos, já que se tributa o resultado econômico obtido e não a atividade ilícita. No entanto, decisões com esse teor fazem sentido quando se trata de proveitos econômicos ou produtos de crime aos quais houve movimentação, consumo, transformação, ou seja, quando já não é mais possível devolvê-lo para à vítima ou lhe aplicar a pena de perdimento, causa que será discutida adiante.

4.2. Entendimento Jurisprudencial

Os tribunais superiores analisaram a questão de maneira que admitiram a tributação dos rendimentos advindos de atividades ilícitas com fulcro na aplicação do *pecunia non olet* e no artigo 118, inciso I, do CTN, como o STJ, no julgado abaixo:

TRIBUTÁRIO. APREENSÃO DE MERCADORIAS. IMPORTAÇÃO IRREGULAR. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM RENDA. 1. Nos termos do Decreto-lei nº 37/66, justifica-se a aplicação da pena de perdimento se o importador tenta ingressar no território nacional, sem declaração ao posto fiscal competente, com mercadorias que excedem, e muito, o conceito de bagagem, indicando nítida destinação comercial. 2. O art. 118 do CTN consagra o princípio do "non olet", segundo o qual o produto da atividade ilícita deve ser tributado, desde que realizado, no mundo dos fatos, a hipótese de incidência da obrigação tributária. 3. Se o ato ou negócio ilícito for acidental à norma de tributação (= estiver na periferia da regra de incidência), surgirá a obrigação tributária com todas as conseqüências que lhe são inerentes. Por outro lado, não se admite que a ilicitude recaia sobre elemento essencial da norma de tributação. 4. Assim, por exemplo, a renda obtida com o tráfico de drogas deve ser tributada, já que o que se tributa é o aumento patrimonial e não o próprio tráfico. Nesse caso, a ilicitude é circunstância acidental à norma de tributação. No caso de importação ilícita, reconhecida a ilicitude e aplicada a pena de perdimento, não poderá ser cobrado o imposto de importação, já que "importar mercadorias" é elemento essencial do tipo tributário. Assim, a ilicitude da importação afeta a própria

⁴⁸ Ibidem.

incidência da regra tributária no caso concerto. 5. A legislação do imposto de importação consagra a tese no art. 1º, § 4º, III, do Decreto-Lei 37/66, ao determinar que "o imposto não incide sobre mercadoria estrangeira (...) que tenha sido objeto de pena de perdimento". 6. Os demais tributos que incidem sobre produtos importados (IPI, PIS e COFINS) não ensejam o mesmo tratamento, já que o fato de ser irregular a importação em nada altera a incidência desses tributos, que têm por fato gerador o produto industrializado e o faturamento, respectivamente. 7. O art. 622, § 2º, do Regulamento Aduaneiro (Decreto 4.543/02) deixa claro que a "aplicação da pena de perdimento" (...) "não prejudica a exigência de impostos e de penalidades pecuniárias". 8. O imposto sobre produtos industrializados tem regra específica no mesmo sentido (art. 487 do Decreto 4.544/02 - Regulamento do IPI), não dispensando, "em caso algum, o pagamento do imposto devido". 9. O depósito que o acórdão recorrido determinou fosse convertido em renda abrange, além do valor das mercadorias apreendidas, o montante relativo ao imposto de importação (II), ao imposto sobre produtos industrializados (IPI), à contribuição ao PIS e à COFINS. 10. O valor das mercadorias não pode ser devolvido ao contribuinte, já que a pena de perdimento foi aplicada e as mercadorias foram liberadas mediante o depósito do valor atualizado. Os valores relativos ao IPI, PIS e COFINS devem ser convertidos em renda, já que a regra geral é de que a aplicação da pena de perdimento não afeta a incidência do tributo devido sobre a operação. 11. O recurso deve ser provido somente para possibilitar a liberação ao contribuinte do valor relativo ao imposto de importação. 12. Recurso especial provido em parte⁴⁹.

E o STF nos julgamentos dos Habeas Corpus nº 94.240/SP e nº 77.530/RS, conforme as ementas a seguir:

Habeas corpus. Penal. Processual penal. Crime contra a ordem tributária. Artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90. Desclassificação para tipo previsto no art. 2º, inciso I, da indigitada lei. Questão não analisada pelo Superior Tribunal de Justiça. Supressão de instância. Inadmissibilidade. Precedentes. Alegada atipicidade da conduta baseada na circunstância de que os valores movimentados nas contas bancárias do paciente seriam provenientes de contravenção penal. Artigo 58 do Decreto-Lei nº 6.259/44 - Jogo do Bicho. Possibilidade jurídica de tributação sobre valores oriundos de prática ou atividade ilícita. Princípio do Direito Tributário do non olet. Precedente. Ordem parcialmente conhecida e denegada. 1. A pretendida desclassificação do tipo previsto no art. 1º, inciso I, para art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137/90 não foi analisada pelo Superior Tribunal de Justiça. Com efeito sua análise neste ensejo configuraria, na linha de precedentes, verdadeira supressão de instância, o que não se admite. 2. A jurisprudência da Corte, à luz do art. 118 do Código Tributário Nacional, assentou entendimento de ser possível a tributação de renda obtida em razão de atividade ilícita, visto que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. Princípio do non olet. Vide o HC nº 77.530/RS, Primeira Turma, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 18/9/98. 3. Ordem parcialmente conhecida e denegada⁵⁰.

SONEGAÇÃO FISCAL DE LUCRO ADVINDO DE ATIVIDADE CRIMINOSA: non olet. Drogas: tráfico de drogas, envolvendo sociedades comerciais organizadas,

⁴⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. Recurso Especial nº 984.607/PR. Recorrente: Juraci Rodrigues da Silva. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Castro Meira. Julgado em: 07 de outubro de 2008. Diário de Justiça Eletrônico: 05 de novembro de 2008.

⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma. Habeas Corpus nº 94.240. Paciente: César Antônio Muzetti. Impetrantes: Antônio de Pádua Faria e outros. Coator: Superior Tribunal de Justiça. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgado em: 23 ago. 2011. Diário de Justiça Eletrônico: 13 out. 2011.

com lucros vultuosos subtraídos à contabilização regular das empresas e subtraídos à declaração de rendimentos: caracterização, em tese, de crime de sonegação fiscal, a acarretar a competência da Justiça Federal e atrair pela conexão, o tráfico de entorpecentes: irrelevância da origem ilícita, mesmo quando criminal, da renda subtraída à tributação. A exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso – antes de ser corolário do princípio da moralidade – constitui violação do princípio de isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética⁵¹.

Desse modo, já é possível notar a aplicação da possibilidade de tributar os lucros auferidos por meio de atividades consideradas como ilegais pelo ordenamento jurídico brasileiro, com fulcro no princípio da *pecunia non olet* e sob o fundamento do princípio da isonomia fiscal.

4.3. Princípios Limitadores ao Poder de Tributar e o *Pecunia Non Olet*

Alguns princípios são limitadores ao poder de tributar, sendo fundamentos jurídicos sustentados por aqueles que admitem a tributação “nos” atos ilícitos. Como visto, o princípio da isonomia constitui uma limitação ao poder de tributar, estabelecendo que não seja conferido tratamento diferenciado àqueles que estejam em situação semelhante.

No que diz respeito à relação existente entre esse princípio e o da *pecunia non olet*, inicialmente, é importante ressaltar que o último presume que a hipótese de incidência tributária deve apenas observar a ocorrência ou não do fato gerador, ou seja, se a obrigação tributária será criada, não se preocupando quanto a ilicitude da atividade exercida.

Apesar do aparente conflito entre Direito Penal e Direito Tributário, nas palavras de Ricardo Lobo Torres, é possível a tributação, já que este conflito “se resolve com a consideração da justiça, que aponta para a igualdade de tratamento no pagamento de impostos pelos contribuintes que praticam atos lícitos e ilícitos.”⁵²

Segundo Ricardo Lobo Torres, citado por Eduardo Sabbag (TORRES, 2008, apud SABBAG, 2019, p. 148), se ocorrer uma atividade ilícita que disponha de consistência econômica, deve-se tributar a renda auferida, sob a consequência de criar um tratamento desigual e favorecido, já que pessoas com trabalho honesto e propriedade legítima sofrem tributação sobre seus ganhos.

⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma. Habeas Corpus nº 77.530. Pacientes: Pio Chagas Junior e Roberto Rodrigues Chagas. Impetrante: Altamiro de Araújo Lima Filho e outro. Coator: Superior Tribunal de Justiça. Relator: Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Julgado em: 04 de dezembro de 2012. Diário de Justiça Eletrônico: 11 de dezembro de 2012.

⁵² TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 15. ed., atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 250.

Nessa mesma linha é importante ressaltar o entendimento de Amílcar Falcão, no qual sustenta que se não houvesse a tributação de atos econômicos provenientes de atividades ilícitas, haveria a exoneração tributária, de modo que, em suas palavras, *in verbis*:

(...) estaria abrindo aos contraventores, aos marginais, aos ladrões, aos que lucram com o furto, o crime, o jogo de azar, o proxenetismo etc., a vantagem adicional da exoneração tributária, de que não gozam os contribuintes com igual capacidade contributiva decorrente da prática de atividades, profissões ou atos lícitos⁵³.

Desse modo, há a possibilidade de incidência de impostos sobre os resultados oriundos de uma atividade ilícita que disponha de consistência econômica. Uma vez que estão em conformidade com o princípio da isonomia tributária as atividades lícitas e ilícitas que expressarem fatos econômicos para que haja a incidência de tributos, como o imposto de renda.

Já o princípio da capacidade contributiva prevê que, na medida em que for necessário, a tributação será realizada de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Em outras palavras, os tributos devem ser instituídos de forma a considerar a capacidade financeira de cada contribuinte de arcar com o seu pagamento, desde que essa contribuição observe o mínimo vital para a sua sobrevivência ou o mínimo necessário para a regular consecução de suas atividades empresariais.

A partir da demonstração da capacidade contributiva e acréscimo patrimonial é possível a tributação sobre resultados oriundos de atividades ilícitas. Nessa linha, destaca-se o entendimento Luís Eduardo Schoueri acerca da tributação, *in verbis*:

Por exemplo, numa transação envolvendo drogas, não há como negar a existência de um consumo, por parte do usuário, que revela sua capacidade contributiva (renda consumida). Afastar a tributação implicaria deixar de lado uma manifestação de riqueza⁵⁴.

O Professor Luís Eduardo Schoueri conclui que tanto no consumo desejável quanto no reprovável de um bem, haverá a aquisição de uma renda, por consequência, os dois devem ser tributados, pois se tributar a primeira e deixar de tributar a segunda poderá haver incentivo a conduta reprovável⁵⁵.

Desse modo, sob o fundamento dos princípios limitadores ao poder de tributar e do *pecunia non olet*, os doutrinadores e tribunais superiores entendem que há a aplicação da

⁵³ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6. ed., 3. tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 45.

⁵⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 157.

⁵⁵ *Ibidem*.

tributação dos lucros auferidos através das atividades ilícitas. No entanto, como será demonstrado, quando ocorrer consequências trazidas pelo Direito Penal com a prática de atos ilícitos, como o confisco do produto do crime, é possível defender a impossibilidade de tributar esses atos ilícitos, sob pena de diminuição da capacidade contributiva do sujeito.

5. TRIBUTAÇÃO DOS EFEITOS DO ATO ILÍCITO

A análise da tributação dos efeitos do ato ilícito é um tema de grande importância na doutrina e na legislação tributária. Quando ocorrem atos ilícitos como sonegação fiscal, corrupção ou outras formas de fraude os efeitos dessas condutas podem levar à perda da capacidade contributiva do sujeito passivo, possivelmente, afetando a aplicação do princípio da *pecunia non olet*.

De acordo com Misabel Abreu Machado Derzi, citada por Renato Lopes Brecho (DERZI, 2018, apud BRECHO, 2011, p. 87), para verificar a possibilidade da tributação dos atos ilícitos é necessário fazer uma análise cuidadosa da legislação penal e tributária, levando em consideração a destinação dos bens e renda de origem criminosa⁵⁶. Isso porque, em geral, a tributação dos atos ilícitos é permitida quando a renda ou os bens obtidos ilegalmente são incorporados ao patrimônio do contribuinte passando a fazer parte da sua capacidade econômica. Por outro lado, quando os bens ou renda obtidos de forma ilícita são confiscados pelo Estado ou têm outra destinação, pode não haver possibilidade de tributação.

Paulo Roberto de Andrade⁵⁷ explica que os efeitos do ato ilícito para fins de tributação são aqueles que refletem nos destinos da riqueza auferida com o ato ilícito. Alguns exemplos são a pena de perdimento, como demonstraremos adiante, ou a devolução de renda e bens à vítima.

5.1. Pena de Perdimento

O Código Penal prevê em seu artigo 91, inciso II, alínea “a”, como um dos efeitos da condenação penal, a perda em favor da União, *in verbis*:

Art. 91 - São efeitos da condenação: (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)
[...]
II - a perda em favor da União, ressalvado o direito do lesado ou de terceiro de boa-fé: (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)
a) dos instrumentos do crime, desde que consistam em coisas cujo fabrico, alienação, uso, porte ou detenção constitua fato ilícito;
b) do produto do crime ou de qualquer bem ou valor que constitua proveito auferido pelo agente com a prática do fato criminoso⁵⁸.

⁵⁶ BECHO, Renato Lopes. A discussão sobre a tributabilidade de atos ilícitos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 172, p. 86-111, jan. 2010.

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

⁵⁸ BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940. Código Penal. Rio de Janeiro, RJ: Presidência, 31 de dezembro de 1940. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm Acesso em: 07 mai. 2023.

Julio Fabbrini Mirabete e Renato N. Fabbrini ensina, *ipsis litteris*:

O segundo efeito civil da condenação previsto no art. 91 é o confisco, ou seja, a perda, em favor da União, de instrumentos do crime e de seu produto. Trata-se de efeito da condenação com o qual o Estado, no primeiro caso, procura evitar que os instrumentos idôneos para delinquir caiam em mãos das pessoas e, no segundo, se enriqueça ilegalmente o autor do crime. Quanto aos instrumentos do crime, somente podem ser confiscados os que consistam em objetos cujo fabrico, alienação, uso, porte ou detenção constitua fato ilícito. [...] A perda dos instrumentos do crime é automática, decorrendo do trânsito em julgado da sentença condenatória. [...] Além disso, só atinge bens do autor o ilícito, não podendo terceiro, estranho à lide penal, ser prejudicado pela medida.

[...] Não se confunde o confisco com a medida processual de apreensão, pressuposta daquele. A apreensão dos instrumentos e de todos os objetos que tiveram relação com o crime deve ser determinada pela autoridade policial (art. 6º, do CPP), e não podem ser eles restituídos antes de transitar em julgado a sentença final quando interessarem ao processo (art. 118, do CPP) ⁵⁹.

Nesse sentido, sempre foi previsto, de forma expressa no Código Penal, que poderá ocorrer como efeito da condenação pela prática de determinada atividade ilícita, o confisco dos instrumentos utilizados na prática do crime em favor da União, bem como aqueles que foram adquiridos com o proveito do crime ou que constituem patrimônio ilegal do condenado⁶⁰.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, inciso XLVI, alínea “b” e no art. 243, também prevê o confisco de bens mediante a aplicação da pena de perdimento (assim como já previam a Constituição Federal da República de 1946 e de 1967), *in verbis*:

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:

[...] XLV - nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido;

XLVI - a lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes:

[...] b) perda de bens;

[...]

Art. 243. As propriedades rurais e urbanas de qualquer região do País onde forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas ou a exploração de trabalho escravo na forma da lei serão expropriadas e destinadas à reforma agrária e a programas de habitação popular, sem qualquer indenização ao proprietário e sem prejuízo de outras sanções previstas em lei, observado, no que couber, o disposto no art. 5º. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 81, de 2014) Parágrafo único. Todo e qualquer bem de valor econômico apreendido em decorrência do tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins e da exploração de trabalho escravo será confiscado e

⁵⁹ MIRABETE, Julio, Fabbrini; FABRINI, Renato N. *Código Penal Interpretado*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 484

⁶⁰ MIGUEL, Bruna Dias. *A tributação de atos ilícitos e aspectos processuais relevantes*. 2020. Dissertação de Mestrado em Direito - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020, p. 160. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/bitstream/handle/23028/2/Bruna%20Dias%20Miguel.pdf>. Acesso em 18 mar. 2023.

reverterá a fundo especial com destinação específica, na forma da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 81, de 2014)

Como é possível observar, a Constituição Federal de 1988 permite o confisco de bens em algumas situações específicas como nos casos de utilização de propriedades rurais e urbanas para a exploração de trabalho escravo e para a cultura ilegal de plantas psicotrópicas. Nestes casos específicos, as propriedades serão designadas à reforma agrária e a programas de habitação popular, sem qualquer tipo de indenização ao proprietário.

Assim, é notório que a legislação penal, amparada pela Constituição Federal de 1946, 1967 e, agora, de 1988) já tratava da pena de perdimento em favor da União ou Estados, ou seja, na destinação do produto do crime, em casos com prolação de sentença condenatória que se conclua pela ocorrência do crime⁶¹.

A aplicação da pena de perdimento dos bens é uma consequência/efeito da condenação do criminoso e não há previsão legal para a tributação do produto do crime antes do seu confisco pela União ou pelos Estados. Portanto, uma vez que os bens ou valores provenientes do crime são confiscados pela União ou pelos Estados, eles se tornam propriedade do Poder Público e não podem mais ser considerados como patrimônio do infrator, conseqüentemente, não há incidência de tributação sobre esses valores ou bens, uma vez que eles já foram incorporados aos cofres públicos havendo a perda da capacidade contributiva a ser tributada⁶².

Nesta mesma linha de pensamento, além do disposto no Código Penal e das legislações esparsas em questão, é importante destacar que a pena de perdimento é prevista na legislação tributária para determinados tributos, dentre eles o Imposto de Importação (“II”), o Imposto sobre Produto Industrializado (“IPI”), o PIS-Importação, a COFINS-Importação, de competência da União, bem como o ICMS-Importação, esse último de competência dos Estados e do Distrito Federal. Todos eles são incidentes nas operações de importação de bens ou de serviços oriundos do exterior. Essa penalidade é aplicável quando ocorre o descumprimento de obrigações fiscais, bem como com prática de um ato ilícito cometido de forma dolosa, podendo resultar na perda definitiva dos bens ou na impossibilidade de utilização dos serviços importados. No entanto, o contribuinte tem o direito de se defender e apresentar suas alegações antes que a penalidade seja aplicada⁶³.

Bruna Dias Miguel explica que existe a previsão nas legislações específicas de que não ocorrerá a tributação no caso da aplicação da pena de perdimento. No caso do Imposto de

⁶¹ Ibidem, p. 165.

⁶² Ibidem.

⁶³ Ibidem.

Importação, estão previstas as hipóteses de aplicação da pena de perdimento no art. 1º, §4º, inciso III e art. 105 do Decreto-lei n. 37/66, quase todas relativas à prática dolosa de um ato ilícito pelo infrator. Acerca da do PIS-Importação e COFINS-Importação, a Lei n. 10.865/2004, em seu artigo 2º, institui as hipóteses em que não haverá a incidência destas contribuições. Dentre essas hipóteses, no inciso III, do referido artigo, está previsto a aplicação da pena de perdimento aos bens estrangeiros⁶⁴ Por fim, em relação ao IPI e ICMS incidentes na importação, Bruna Dias Miguel explica que há discussão em relação à incidência desses impostos no caso de aplicação de pena de perdimento. O Decreto nº 7.212/2010, que trata sobre o IPI (“RIPI”), prevê expressamente a aplicação da pena de perdimento nas hipóteses previstas no art. 130, e em seu art. 568 do determina que será exigido o tributo mesmo havendo a pena de perdimento. No entanto, não há essa disposição na Lei Complementar nº 87/96, que trata sobre o ICMS em abrangência nacional⁶⁵.

Essa questão é muito discutida na doutrina havendo duas correntes sobre essa temática. Francisco Ardito, citado por Paulo Roberto Andrade⁶⁶, defende que há identidade entre a riqueza tributada e prestação tributária na relação jurídico-tributária. Ou seja, embora o tributo seja parte de uma determinada riqueza auferida, o seu pagamento poderá ser realizado com qualquer valor do patrimônio do contribuinte, e não necessariamente com a parte da riqueza que constitui a base tributável. Portanto, essa corrente defende que se houver renda auferida, mesmo que decorrente de atividade ilícita, não há fundamento para que está não seja tributável, só porque esse acréscimo não foi encontrado.

Em outra perspectiva, o autor André Folloni⁶⁷, defende a impossibilidade da tributação do IPI e ICMS de importação em casos que há a aplicação da pena de perdimento. Isto porque, segundo Bruna Dias Miguel:

Se a penalidade é aplicada, geralmente, antes do desembaraço aduaneiro (momento da importação), que é o fato gerador desses impostos, então, com a perda do bem, sequer haveria que se falar em hipótese de incidência pelo IPI e pelo ICMS⁶⁸.

⁶⁴ Ibidem, p. 166.

⁶⁵ Ibidem.

⁶⁶ ANDRADE, Paulo Roberto. *Tributação de Atos Ilícitos e Inválidos*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2008, p. 295.

⁶⁷ FOLLONI, André. Importações puníveis com a pena de perdimento de mercadorias e os reflexos tributários. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). *Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do instituto de estudos tributários. IET. estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET*. São Paulo: Malheiros, 2018, p.135-147.

⁶⁸ MIGUEL, Bruna Dias. *A tributação de atos ilícitos e aspectos processuais relevantes*. 2020. Dissertação de Mestrado em Direito - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020, p. 168. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/bitstream/handle/23028/2/Bruna%20Dias%20Miguel.pdf>. Acesso em 18 mar. 2023.

No entanto, como veremos adiante há precedentes que o IPI deve ser tributado na importação de mercadorias ilícitas, mesmo que tenha sido aplicada a pena de perdimento, já que em casos como esse, é aplicado o art. 118, do CTN, o qual prevê, conforme já demonstrado anteriormente, que ao considerar o fato gerador, deve ser retirado os efeitos da ilicitude.

Bruna Dias Miguel defende, *in verbis*:

Conforme já nos posicionamos anteriormente, entendemos que mesmo neste caso não é possível haver a tributação do ilícito, já que inevitavelmente contamina a materialidade da hipótese de incidência do tributo. Além disso, a tributação do ilícito também não se afigura possível em razão de estar comprometida a capacidade contributiva do contribuinte, a qual é totalmente esvaziada com a aplicação da pena de perdimento, não havendo como incidir qualquer tributo, independentemente de haver expressa previsão legal pela não incidência ou não⁶⁹.

Para Misabel Abreu Machado Derzi⁷⁰ é possível concluir que se a condenação penal trazer como efeito a perda dos bens, consequentemente, na esfera tributária ocorrerá o esgotamento da capacidade contributiva do sujeito, de modo que se torna evidente a impossibilidade de tributação desse ilícito, em razão da violação ao próprio artigo 145, §1º, da CF/88, no qual prevê o princípio da capacidade contributiva⁷¹.

Portanto, ao verificar a possibilidade ou não da tributação de um ato ilícito, é necessário considerar todos os possíveis efeitos de uma condenação na esfera penal e verificar se a tributação não configuraria enriquecimento ilícito, visto que o produto do crime já foi confiscado pelo Estado.

⁶⁹ Ibidem, 169.

⁷⁰ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel, A. M. *Direito Tributário Brasileiro. CTN comentado*. 14. ed, rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1106 e 1007.

⁷¹ Op. cit.

6. ACORDO DE COLABORAÇÃO PREMIADA

O tópico da possibilidade ou impossibilidade da tributação de rendimentos auferidos de forma ilícita está em relevância no cenário atual do país devido a operações como a Lava-Jato. Por esse motivo, é importante analisar especificamente os efeitos penais pra fins tributários, nesse caso, a hipótese de se tributar valores oriundos de crimes e que são devolvidos pelos infratores por meio da colaboração “delação” premiada nessas operações, ou seja, um caso análogo à pena de perdimento explicada anteriormente.

A delação premiada é prevista na Lei n.º 8.072/90, na Lei n.º 7.492/1986 dos crimes contra o sistema financeiro nacional, e na Lei n.º 8.137/90, que trata sobre crimes contra a ordem tributária. A previsão mais recente deste instituto foi trazida pela Lei das Organizações Criminosas (Lei n.º 12.850/2013), em seus artigos 4º a 7º. Essa colaboração é um instrumento do sistema penal utilizado para obter informações importantes sobre crimes e criminosos em troca de benefícios legais para o colaborador. Em geral, um indivíduo que tenha participado de um crime pode optar por colaborar com as autoridades, fornecendo informações relevantes sobre o caso em questão ou sobre outras atividades criminosas em troca de uma redução em sua pena ou de outros benefícios previstos em lei⁷².

Na aplicação da colaboração premiada é necessário que o colaborador traga elementos inovadores da dilação probatória em relação às informações já colhidas, informações que sejam relevantes e úteis para as investigações e para o processo penal em andamento. Além disso, o colaborador deve prestar as informações de forma voluntária e espontânea, sem coação ou pressão por parte das autoridades e que possam ser comprovadas, de forma a garantir a sua credibilidade como colaborador e a efetividade da sua colaboração⁷³.

Para Jaques de Camargo Penteado, citado por Tiago Cintra Essado (PENTEADO, 2006 apud ESSADO, 2020, p. 203-207), a colaboração premiada é definida como a:

[...] acusação proveniente de uma pessoa que praticou um crime e revela os demais sujeitos ativos dessa mesma infração penal ou evidencia o local em que se encontram bens, direitos ou valores objeto da infração penal [...].⁷⁴

Importante destacar que a homologação judicial do acordo da colaboração premiada está condicionada à restituição dos danos causados ou ao pagamento de indenizações ao Estado,

⁷² MIGUEL, Bruna Dias. *A tributação de atos ilícitos e aspectos processuais relevantes*. 2020. Dissertação de Mestrado em Direito - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020, p. 172. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/bitstream/handle/23028/2/Bruna%20Dias%20Miguel.pdf>. Acesso em 18 mar. 2023.

⁷³ Ibidem.

⁷⁴ ESSADO, Tiago Cintra. Delação premiada e idoneidade probatória. *Revista Brasileira de Ciências Criminas*, São Paulo, v. 101, p. 203-227, abr. 2020.

como ocorreu com os delatores da Operação Lava-Jato. Por meio de informações confidenciais que foram obtidas pelas delações, a Receita Federal do Brasil lavrou autuações visando cobrar tributos devidos sobre os próprios atos ilícitos que foram confessados no acordo, como por exemplo, lavagem de dinheiro e recebimento de propina. Destarte, as informações obtidas pelos acordos de colaboração premiada geraram autuações de sonegação por pagamentos ou movimentação financeira ligadas, ou não, aos crimes confessados⁷⁵.

Em números, a Receita Federal do Brasil instaurou até 2019 cerca de 3.230 procedimentos fiscais visando a recuperação dos valores auferidos de maneira ilícita relacionados com a Operação Lava-Jato, sendo que desses, 662 são procedimentos de fiscalização que possuíam um montante de crédito tributário constituído de ofício pelos Auditores Fiscais, incluído o principal, juros e multa, que perfaz o total de R\$ 19,87 bilhões⁷⁶.

Desde o início das investigações até o ano de 2019, foram recuperados dessas autuações, cerca de R\$ 24 bilhões, sendo que R\$ 9,6 bilhões ou 40% (quarenta por cento), ingressaram nos cofres públicos como pagamento à vista ou via parcelamento de débitos⁷⁷.

Um exemplo prático dessa situação foi o caso do delator Alberto Youssef. Em seu acordo de colaboração premiada se comprometeu em devolver R\$ 50 milhões de reais, porém, após o compartilhamento com a Receita a Receita Federal, o órgão autuou o delator em mais de R\$ 1 bilhão de reais referente ao imposto de renda e multa sobre o valor revelado em sua delação⁷⁸.

A legitimidade da utilização de informações confidenciais obtidas por meio da colaboração premiada para fins fiscais (instauração de procedimentos administrativos e, posteriormente, autuação dos delatores) é um tema controverso na doutrina jurídica. De um lado, como não há nenhuma previsão legal determinando que os colaboradores ficassem isentos do pagamento de impostos, juros e multa sobre os valores que foram auferidos de maneira ilícita e pela autorização estabelecida no acordo para a utilização das informações, a RFB e o MPF

⁷⁵ MARRAFON, Marco Aurélio; DAYAN, Thiago. Aplicação dos Efeitos Tributários da Denúncia Espontânea na Delação Premiada. *Consultor Jurídico*, 13 de março de 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-mar-13/opinio-efeitos-tributarios-denuncia-espontanea-delacao> Acesso em: 07 mai. 2023.

⁷⁶ MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. Operação Lava Jato. *Ministério Público Federal*, 28 set. 2019. Disponível em: <https://www.mpf.mp.br/grandes-casos/lava-jato/resultados> Acesso em: 09 mai. 2023.

⁷⁷ OLIVEIRA, Eliane. Lava-Jato já resultou em R\$ 24 bilhões em créditos tributários, diz Receita Federal. *O Globo*, 06 de maio de 2019. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/economia/lava-jato-ja-resultou-em-24-bilhoes-em-creditos-tributarios-diz-receita-federal-23644998> Acesso em: 07 mai. 2023.

⁷⁸ RIBEIRO, Fernanda Medeiros. Análise da tributação em relação às quantias devolvidas pelos delatores da Operação Lava Jato. *Conteúdo Jurídico*, 19 de abril de 2020. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/51352/analise-da-tributacao-em-relacao-as-quantias-devolvidas-pelos-delatores-da-operacao-lava-jato> Acesso em: 07 mai. 2023.

defendem a possibilidade e legalidade da aplicação de todas as sanções previstas para o crime de sonegação fiscal, como a legalidade das autuações.

Em contrapartida, os delatores (contribuintes) e uma parte da doutrina defende que essa tributação é ilegal. Primeiramente, por considerarem que nessa situação o próprio ilícito estaria sendo tributado, já que o agente fiscal teria conhecimento do ilícito, sendo a tributação do próprio ilícito, o que conflita diretamente com o disposto no artigo 3º, do CTN, como já mostrado anteriormente. Ainda, é defendido que essa tributação afronta o princípio da capacidade contributiva, já que ao devolver ao Estado o valor recebido ilicitamente o delator esvazia sua capacidade contributiva que embasaria a incidência da norma tributária⁷⁹.

Como exemplo prático, um elemento da sentença penal condenatória de Paulo Roberto Costa, ex-diretor da Petrobras que foi delator da operação Lava Jato e beneficiado do instituto da colaboração premiada:

[...] como previsto no acordo e com base no art. 91 do Código Penal, decreto o confisco, como produto do crime, dos bens relacionados na cláusula sexta e oitava do referido acordo, até o montante correspondente a R\$ 18.645.930,13, e sem prejuízo do confisco do excedente em caso de condenação nos demais processos pelos quais responde Paulo Roberto Costa.

Como condição do acordo, deverá ainda pagar a indenização cível acertada com o Ministério Público Federal, nos termos do acordo, no montante de cinco milhões de reais.

Registro, por oportuno, que, embora seja elevada a culpabilidade de Paulo Roberto Costa, a colaboração demanda a concessão de benefícios legais, não sendo possível tratar o criminoso colaborador com excesso de rigor, sob pena de inviabilizar o instituto da colaboração premiada⁸⁰.

6.1. Entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

Por fim, para melhor compreensão de como esse tema está sendo analisado e julgado pelo CARF, seguiremos com a análise do Acórdão nº 2301-006.062⁸¹.

Em 31 de maio de 2017, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais examinou pelo Acórdão nº 2301-006.062, o Recurso Voluntário interposto por Paulo Roberto da Costa, antigo

⁷⁹ MIGUEL, Bruna Dias. *A tributação de atos ilícitos e aspectos processuais relevantes*. 2020. Dissertação de Mestrado em Direito - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020, p. 169. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/bitstream/handle/23028/2/Bruna%20Dias%20Miguel.pdf>. Acesso em 18 mar. 2023.

⁸⁰ PARANÁ. Justiça Federal do Paraná. 13ª Vara Criminal Federal de Curitiba. Apelação Criminal n.º 5026212-82.2014.404.7000. Apelantes: Esdra de Arantes Ferreira e outros. Apelado: Alberto Youssef e outros. Relator: João Pedro Gebran Neto. Julgado em: 23 de novembro de 2016. Diário Oficial Eletrônico em: 25 de novembro de 2016.

⁸¹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 3ª Câmara. Recurso Voluntário nº 2301-006.062. Recorrente: Paulo Roberto de Costa Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Antonio Savio Nastureles. Julgado em: 09 de maio de 2019. Diário Oficial da União: 28 de junho de 2019.

Diretor de Abastecimento da Petrobras, em face do Acórdão nº 02-073.382, prolatado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ). Na origem, trata-se de auto de infração e imposição de multa, que totalizou o montante de R\$ 62.946.817,76, no qual teve por base recebimento de vantagens indevidas, quais sejam:

1) celebração de contratos simulados, com a indicação de falsos objetos, com empresas de fachada, controladas por ALBERTO YOUSSEF; 2) celebração de contratos simulados diretos com empresas de consultoria de PAULO ROBERTO COSTA, para o pagamento de “atrasados” após a sua saída da empresa; 3) entrega de numerário em espécie no escritório de ALBERTO YOUSSEF ou em outro lugar combinado por ele ou PAULO ROBERTO COSTA; 4) depósito de valores em contas mantidas por ambos no país e no exterior⁸².

O contribuinte foi condenado na ação penal por seis crimes, dentre eles o de lavagem de dinheiro consistentes nos repasses, ocultação e dissimulação de recursos criminosos e pelo crime de corrupção passiva pelo recebimento de vantagem indevida.

Na Impugnação, entre as alegações utilizadas, ressaltam-se apenas as que fazem referência ao tema discutido no presente trabalho, foi alegado em síntese: (i) que os valores descobertos relacionados à variação patrimonial foram devolvidos ao MPF, não ocorrendo o acréscimo patrimonial, que é o fato gerador do imposto de renda, ainda, que esses valores que foram devolvidos não espelha a capacidade contributiva do contribuinte; e, (ii) a impossibilidade de tributação, pois sanção por ato ilícito não pode ser enquadrada como tributo, com base no artigo 3º do CTN, portanto, como os valores que foram recebidos de maneira ilícita já tinham sido devolvidos, não há possibilidade da cobrança tributária sobre as consequências ou efeitos da atividade ilícita⁸³.

Após a impugnação ter sido julgada improcedente na primeira instância, ocorreu o julgamento realizado pela 3ª Câmara do CARF, que por maioria de votos, negou provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte. No que tange especialmente as alegações defendidas trazidas acima, foi afastada a impossibilidade de tributação sobre o produto obtido pela atividade ilícita, por não serem de propriedade do contribuinte, a aplicação do art. 118, inciso I, do CTN e o princípio da *pecunia non olet*, além de que a pena de perdimento do bem, não muda o fato jurídico tributário do IR, *in verbis*:

⁸² Ibidem.

⁸³ OLIVEIRA, Avany Eggerling de. *A tributação das atividades ilícitas: uma análise à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e Superior Tribunal de Justiça*. 2020. Trabalho de Conclusão de Curso - Curso de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2020, p. 82 Disponível em: <https://dspace.mackenzie.br/bitstream/handle/10899/30481/Avany%20Eggerling%20de%20AVANY%20EGGERLING%20DE%20OLIVEIRA.pdf?sequence=1&isAllowed=y> Acesso em 29 abr. 2023.

[...] Ocorre que a decretação de pena de perdimento de bem, por ser oriundo de suposta atividade ilícita, em decorrência de processo penal, não modifica o fato gerador do imposto de renda. A Lei Federal n. 12.850, de 2013, que trata da colaboração premiada e de suas consequências jurídicas, é um instituto do direito penal e não prevê em seus dispositivos o afastamento da responsabilização civil e tributária. No caso, o contribuinte omitiu do Fisco recurso derivado de vantagem indevida, proveniente do esquema de corrupção apurado na denominada "Operação Lava-Jato", configurando-se, assim, uma situação concreta, do mundo dos fatos, que autoriza a aplicação da hipótese legal do artigo 43, do Código Tributário Nacional [...]

O Direito Tributário, ao contrário do que sustenta o impugnante, preocupa-se em saber tão somente sobre a relação econômica relativa a um determinado negócio jurídico. Ainda que a origem seja fruto de uma atividade ilícita, o tributo é devido, visto que é indiferente para a relação jurídica tributária a licitude ou não do recurso obtido. Ocorrido o fato gerador, suas consequências tributárias se mantêm no tempo e no espaço. Com efeito, impera na tributação a regra do Pecunia Non Olet, consubstanciado pelo art. 118, inciso I, do CTN, que ao preceituar sobre a hermenêutica, dispõe que a interpretação a ser dada à definição legal do fato gerador independe da validade jurídica dos atos praticados, inclusive de terceiros⁸⁴.

A conclusão foi que a posterior indisponibilidade de riqueza não influencia na hipótese de incidência do IR, sendo necessário o recolhimento do tributo. Portanto, no entendimento do CARF, em razão da independência das esferas cível, penal e administrativa é possível a tributação sobre as atividades ilícitas, independentemente dos efeitos ocorridos na esfera penal.

⁸⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 3ª Câmara. Recurso Voluntário nº 2301-006.062. Recorrente: Paulo Roberto de Costa Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Antonio Savio Nastureles. Julgado em: 09 de maio de 2019. Diário Oficial da União: 28 de junho de 2019.

7. ANÁLISE JURISPRUDENCIAL

Diante de todas as correntes doutrinárias e argumentos trazidos acerca da possibilidade ou não da tributação dos atos ilícitos, agora, passa-se a analisar decisões proferidas pelos Tribunais Superiores Judiciais.

7.1. Superior Tribunal de Justiça

7.1.1. Habeas Corpus 7444/RS

No HC 7444/RS⁸⁵, o STJ analisou a temática dos rendimentos advindos de atividades ilícitas, nesse caso em específico, rendimentos oriundos do tráfico de entorpecentes. A Delegacia da Polícia Federal de Porto Alegre/RS recebeu uma denúncia anônima que indicava uma encomenda de cocaína dentro de embalagens de remédios para emagrecer. No caso, 11 pessoas foram denunciadas por tráfico de entorpecentes e por sonegação de tributos federais. A Polícia Federal apurou que foi movimentado R\$ 3.000.000,00 por mês por meio deste negócio ilícito, no qual não houve o recolhimento de tributos⁸⁶.

No recurso apresentado, o STJ, sob o voto do Relator o Ministro Edson Vidigal, rejeitou a tese da impossibilidade da tributação de ganhos obtidos através de crimes. A conclusão da Turma foi da possibilidade de tributar os rendimentos provenientes de atividades ilícitas, tanto de natureza civil como penal e ficou estabelecido que o pagamento de tributos não é uma punição, mas sim uma forma de arrecadar recursos baseados em rendimentos ou lucros obtidos, independentemente de serem adquiridos de forma lícita ou ilícita.

Além dos argumentos jurídicos, o voto do Ministro-relator também contemplou uma análise sobre a tributação no país como um todo, concluindo que seria irracional não tributar o ilícito, *in verbis*:

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

⁸⁵ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. 5ª Turma. Habeas Corpus nº 7444/RS. Pacientes: Glaucieide Bringel Marques e outros. Impetrante: Altimiro de Araujo Lima Filho e outro. Coator: Tribunal Regional da 4ª Região. Relator: Ministro Edson Vidigal. Julgado em: 23 de junho de 1998. Diário de Justiça: 03 de agosto de 1998.

⁸⁶ SAMPAIO, Izabella Letícia Rodrigues. *Tributação dos Atos Ilícitos*. 2020. Trabalho de Conclusão de Curso - Curso de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2020, p. 82 Disponível em: <https://dspace.mackenzie.br/bitstream/handle/10899/29666/IZABELLA%20LETICIA%20RODRIGUES%20SA%20MPAIO.pdf?sequence=1&isAllowed=y> Acesso em 29 abr. 2023.

A observação é que o relator estabeleceu uma conexão indireta entre a ideia de não tributar o ilícito e a violação do princípio da igualdade, argumentando que tributar apenas as atividades lícitas seria injusto com os cidadãos menos favorecidos que atuam de forma legal.

Já em sede do STF, os réus impetraram o *Habeas Corpus* nº 77.530-4/RS116⁸⁷. No voto do Ministro-relator Supúlveda Pertence foi demonstrado que o fato gerador do Imposto de Renta é a disponibilidade econômica, de modo que é irrelevante, para fins tributários, a origem do acréscimo patrimonial. Portanto, o Ministro afirmou que a questão de origem ilícita seria objeto do Direito Penal.

Utilizando o entendimento de Ives Gandra Martins, o Relator defendeu que a tributação de rendimentos oriundo de atividade ilícita não gera prejuízos na aplicação da sanção penal, de modo que, nas palavras dele, “diferenciações quanto à maior ou menor carga de imoralidade da razão da invalidez de determinado ato, para subtrair da tributação o resultado econômico do fato criminoso.”⁸⁸.

O relator também utilizou o princípio da isonomia para defender a possibilidade de tributação de acréscimo patrimonial oriundos de tráfico de entorpecentes. Finalmente, a Turma denegou a ordem do *habeas corpus* reconhecendo a possibilidade da tributação de rendimentos obtidos de maneira ilícita.

7.1.2. *Recurso Especial nº 984.607/PR*

Em 2008, o Superior Tribunal de Justiça julgou o Recurso Especial nº 984.607/PR⁸⁹ envolvendo um importador que tentou entrar no território brasileiro sem declarar corretamente suas mercadorias, que excediam o limite permitido para bagagem e eram destinadas para fins comerciais.

Inicialmente, o autor da ação procurou invalidar a sanção de perda imposta devido à importação irregular de mercadorias através de uma ação ordinária movida contra a União. Como resultado, o juiz de primeira instância julgou improcedente os pedidos da inicial.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por sua vez, concedeu em parte a apelação decidindo que a pena de perdimento e a cobrança de impostos podem ser aplicadas

⁸⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Turma. Habeas Corpus nº 77.530-4/RS116. Pacientes: Pio Chagas Junior e Roberto Rodrigues Chagas. Impetrante: Altamiro de Araújo Lima Filho e outro. Coator: Superior Tribunal de Justiça. Relator: Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Julgado em: 04 de dezembro de 2012. Diário de Justiça Eletrônico: 11 de dezembro de 2012.

⁸⁸ Ibidem.

⁸⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. Recurso Especial nº 984.607/PR. Recorrente: Juraci Rodrigues da Silva. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Castro Meira. Julgado em: 07 de outubro de 2008. Diário de Justiça Eletrônico: 05 de novembro de 2008.

simultaneamente, mas reduziu o valor dos honorários advocatícios⁹⁰. Contudo, no STJ, o Ministro-relator Castro Meira reconheceu, com base em fortes indícios, que as mercadorias importadas tinham natureza comercial e, portanto, é possível impor a pena de perdimento.

Em relação à cumulação da pena de perdimento com a cobrança de tributos, o Ministro afirmou que é viável tributar negócios ilícitos, desde que a ilicitude seja uma circunstância acidental à norma tributária e não um elemento essencial da norma de tributação. Ainda, citou como exemplo a possibilidade da tributação da renda obtida com o tráfico de drogas, já que o que se tributa é o aumento patrimonial e não o próprio tráfico.

Ao aplicar o entendimento no caso em questão, o Ministro entendeu que a aplicação da pena de perdimento afasta a tributação do Imposto de Importação, já que o elemento essencial do tipo tributário é “importar mercadorias”. Desse modo, concluiu que a ilicitude da importação atinge a incidência da regra tributária.

Importante mencionar que a não incidência do Imposto de Importação diante da pena de perdimento também está prevista no artigo 1º do Decreto-Lei 37/66, *ipsis litteris*:

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

I - avariada ou que se revele imprestável para os fins a que se destinava, desde que seja destruída sob controle aduaneiro, antes de despachada para consumo, sem ônus para a Fazenda Nacional;

II - em trânsito aduaneiro de passagem, acidentalmente destruída; ou

III - que tenha sido objeto de pena de perdimento, exceto na hipótese em que não seja localizada, tenha sido consumida ou revendida

Ainda, sobre a incidência de IPI, PIS e COFINS, o Ministro explicou, *in verbis*:

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

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

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

Nesses termos, a aplicação da pena de perdimento, em face da ilicitude da importação, não afeta a incidência do IPI e das contribuições sociais (PIS e COFINS)⁹¹.

⁹⁰ SAMPAIO, Izabella Letícia Rodrigues. *Tributação dos Atos Ilícitos*. 2020. Trabalho de Conclusão de Curso - Curso de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2020, p. 82 Disponível em: <https://dspace.mackenzie.br/bitstream/handle/10899/29666/IZABELLA%20LETICIA%20RODRIGUES%20SA%20MPAIO.pdf?sequence=1&isAllowed=y> Acesso em 29 abr. 2023.

⁹¹ Op. cit.

A Turma, por unanimidade, deu parcial provimento ao Recurso Especial determinando que o recorrente não pague o valor devido a título de Imposto de Importação e determinando a conversão em renda dos valores pagos relativos ao IPI, PIS e COFINS.

7.2. Supremo Tribunal Federal

7.2.1. *Habeas Corpus* n° 94.240/SP

Em 2011, o STF, a partir do julgado do HC n° 94.240/SP⁹², analisou a possibilidade de tributação de rendimentos obtidos por meio de atividade ilícita. No caso, um dos denunciados, um microempresário realizava depósitos em sua conta proveniente de comércio de frios, no entanto, por meio de uma prova testemunhal, verificou-se que esses rendimentos decorriam de um empreendimento irregular envolvido no “jogo do bicho”, uma atividade ilícita.

No STF, após a impetração de um HC perante o STJ, no qual foi denegado, uma das principais alegações foi a impossibilidade de tributar rendimentos provenientes da contravenção penal do “jogo do bicho” argumentando que a sonegação fiscal e o jogo do bicho são delitos distintos que não decorrem um do outro. Também foi alegado que o requisito para a cobrança de tributos é uma atividade lícita, portanto, o caso não se enquadra nesse requisito. O Ministro-relator Dias Toffoli, em seu voto, reconheceu a possibilidade da tributação dos rendimentos oriundos do jogo do bicho, com base nos fundamentos AI n° 625.419/SP.

O Ministro Fux, acompanhando o Relator, entendeu pela possibilidade da tributação argumentando que a Teoria Geral do Direito Tributário é uma teoria “sui generis”, de modo que o tributo possui um propósito fiscal que deve atender às necessidades coletivas. Portanto, a atividade que originou a obrigação tributária é irrelevante, porquanto o interesse público prevalece sobre essa operação.

Em conclusão, por maioria dos votos, conheceram do *habeas corpus* em parte e esta parte foi denegada reconhecendo a possibilidade de tributação de rendimentos oriundos por meio do jogo do bicho.

⁹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma. Habeas Corpus n° 94.240/SP. Paciente: César Antônio Muzetti. Impetrantes: Antônio de Pádua Faria e outros. Coator: Superior Tribunal de Justiça. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgado em: 23 de agosto de 2011. Diário de Justiça: 13 de outubro de 2011.

CONCLUSÃO

No tocante à tributação dos atos ilícitos, o tema ganhou uma importância e dimensões diferentes do que foi estudado anteriormente pela doutrina, considerando atualmente a grande atuação das autoridades fiscais na exigência de tributos sobre a renda proveniente de atos ilícitos. Isso ocorre porque a discussão sobre a possibilidade ou não de tributação de atos ilícitos deixou de ser apenas teórica e passou a ser analisada na prática, considerando todos os possíveis efeitos dessa exigência.

Com esse estudo, ao analisar o conceito de tributo extraído da Constituição Federal de 1988 e definido no artigo 3º do Código Tributário Nacional, foi possível constatar que o tributo é considerado o próprio objeto da norma jurídica-tributária. A partir dessa análise preliminar, verificou-se que não é permitido exigir tributo com base na ocorrência de um fato ilícito, visto que tributo e sanção são conceitos distintos. O fato ilícito é uma hipótese de incidência das penalidades, não do tributo. Diante disso, concluiu-se que não é possível incluir um fato ilícito na hipótese de incidência tributária. Tal prática entra em conflito direto com o conceito de tributo previsto no Código Tributário Nacional e na Constituição Federal.

Dessa forma, a inclusão de atos ilícitos na hipótese de incidência tributária é vedada pelo conceito de tributo extraído do ordenamento jurídico. Tanto a doutrina quanto a jurisprudência concordam com essa posição. No entanto, a questão da tributação no ato ilícito ainda é objeto de discussão, especialmente quando o ato ilícito não está no núcleo da norma tributária, mas seus efeitos podem desencadear a incidência tributária, ou seja, o ato ilícito como elemento relativo à norma de incidência tributária.

Verificou-se que a possibilidade da tributação “no” ato ilícito é fundamentada pelo art. 118, do CTN, que prevê a necessidade de retirar da definição legal de fato gerador a validade jurídica dos atos praticados pelos contribuintes, a natureza jurídica do seu objeto e seus efeitos. Ou seja, importa apenas, para fins de tributação, o resultado econômico que é obtido, e não a fonte que originou a riqueza. Essa interpretação tem como base o princípio da *pecunia non olet*, que dispõe que a tributação de rendimentos não depende de sua origem. Desse modo, é possível concluir que a aplicação do referido artigo e princípio junto com o princípio da isonomia sugere que a tributação não recai sobre o ato ilícito, de modo que ocorre a hipótese de incidência prevista na norma e o fato ilícito é apenas um elemento “acidental”, exterior ao núcleo da norma tributária.

Ainda, embora contrário ao posicionamento dos tribunais superiores e de parte da doutrina, como mostrado, foi possível concluir que no que tange à discussão, principalmente da

tributação de renda, é necessário considerar os efeitos do ato ilícito, ou seja, verificar a possibilidade ou não de tributação à luz da análise dos efeitos da sentença penal condenatória. Isso porque, com a devolução dos bens e valores obtidos de forma ilícita, não haverá a configuração do incremento patrimonial e poderá também implicar no esgotamento da capacidade contributiva do sujeito, ocorrendo uma violação direta ao próprio artigo 145, §1º, da CF/88, no qual prevê o princípio da capacidade contributiva.

Para a aplicação dessa teoria na prática, foi analisada a colaboração premiada no caso da Lava-Jato e os efeitos penais na tributação pela perda da capacidade contributiva do sujeito. Isso porque, por meio de informações confidenciais que foram obtidas pelas delações, a Receita Federal do Brasil lavrou autuações visando cobrar tributos devidos sobre os próprios atos ilícitos que foram confessados no acordo, como por exemplo, lavagem de dinheiro e pagamento de propina.

Por fim, já no tocante à jurisprudência, apesar da necessidade de considerar os efeitos penais na tributação, verifica-se que os Tribunais Superiores Judiciais e Administrativos vêm adotando a tese da viabilidade da tributação dos atos ilícitos, com base nos argumentos já elencados ao transcorrer deste trabalho, dentre eles pelo art. 118, do CTN, o princípio da isonomia e da *pecunia non olet*.

REFERÊNCIAS

ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). *Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do instituto de estudos tributários. IET. estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET*. São Paulo: Malheiros, 2018.

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

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel, A. M. *Direito Tributário Brasileiro. CTN comentado*. 14. ed, rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2011.

BECHO, Renato Lopes. A discussão sobre a tributabilidade de atos ilícitos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 172, p. 86-111, jan.2010.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2018.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 3ª Câmara. Recurso Voluntário nº 2301-006.062. Recorrente: Paulo Roberto de Costa Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Antonio Savio Nastureles. Julgado em: 09 de maio de 2019. Diário Oficial da União: 28 de junho de 2019.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Constituição Federal de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 05 de outubro de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 24 mar. 2023.

BRASIL. Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Brasília, DF: Presidência da República, 15 de junho de 2010. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm Acesso em: 07 mai. 2023.

BRASIL. Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Brasília, DF: 18 de novembro de 1966. Presidência da República, 18 de novembro de 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0037.htm Acesso em: 07 mai. 2023.

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940. Código Penal. Rio de Janeiro, RJ: Presidência, 31 de dezembro de 1940. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm Acesso em: 07 mai. 2023.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 27 de outubro de 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm Acesso em: 18 mar. 2023.

BRASIL. Lei nº 7.492, de 16 de junho de 1986. Define os crimes contra o sistema financeiro nacional, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 16 de junho de 1986. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17492.htm Acesso em: 07 mai. 2023.

BRASIL. Lei nº 8.072, de 25 de julho de 1990. Dispõe sobre os crimes hediondos, nos termos do art. 5º, inciso XLIII, da Constituição Federal, e determina outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 25 de julho de 1990. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18072.htm Acesso em: 07 mai. 2023.

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 27 de dezembro de 1990. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm Acesso em: 07 mai. 2023.

BRASIL. Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 30 de abril de 2004. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%2010.865%2C%20DE%2030%20D E%20ABRIL%20DE%202004&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20Contribui%C3%A7%C3%A3o%20para,servi%C3%A7os%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs cias. Acesso em: 07 mai. 2023.

BRASIL. Lei nº 12.850, de 02 de agosto de 2013. Define organização criminosa e dispõe sobre a investigação criminal, os meios de obtenção da prova, infrações penais correlatas e o procedimento criminal; altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); revoga a Lei nº 9.034, de 3 de maio de 1995; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 02 de agosto de 2013. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112850.htm Acesso em: 07 mai. 2023.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1966. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República, 13 de setembro de 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm Acesso em: 07 mai. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. Recurso Especial nº 984.607/PR. Recorrente: Juraci Rodrigues da Silva. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Castro Meira. Julgado em: 07 de outubro de 2008. Diário de Justiça Eletrônico: 05 de novembro de 2008.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. 5ª Turma. Habeas Corpus nº 7444/RS. Pacientes: Glaucieide Bringel Marques e outros. Impetrantes: Altimiro de Araujo Lima Filho e outro Coator: Tribunal Regional da 4ª Região. Relator: Ministro Edson Vidigal. Julgado em: 23 de junho de 1998. Diário de Justiça: 03 de agosto de 1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma. Habeas Corpus nº 77.530. Pacientes: Pio Chagas Junior e Roberto Rodrigues Chagas. Impetrante: Altamiro de Araújo Lima Filho e outro. Coator: Superior Tribunal de Justiça. Relator: Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Julgado em: 04 de dezembro de 2012. Diário de Justiça Eletrônico: 11 de dezembro de 2012

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma. Habeas Corpus nº 94.240. Paciente: César Antônio Muzetti. Impetrantes: Antônio de Pádua Faria e outros. Coator: Superior Tribunal de Justiça. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgado em: 23 de agosto de 2011. Diário de Justiça Eletrônico: 13 de outubro de 2011.

CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. Imposto de renda e atividades ilícitas: panorama atual e perspectivas da imposição fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n.166, p. 19-27, jul. 2009.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. 8.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

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

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

FOLLONI, André. Importações puníveis com a pena de perdimento de mercadorias e os reflexos tributários. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). *Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do instituto de estudos tributários. IET. estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET*. São Paulo: Malheiros, 2018, p.135-147.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 41. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. O princípio do “non olet” e a dimensão da riqueza projetada da ilicitude. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). *Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do instituto de estudos tributários. IET. estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 39.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributo e atividade ilícita. *Revista de Direito Recuperacional e Empresa*, Distrito Federal, v. 3. maio/jun. 2009, p. 5-6.

MARRAFON, Marco Aurélio; DAYAN, Thiago. Aplicação dos Efeitos Tributários da Denúncia Espontânea na Delação Premiada. *Consultor Jurídico*, 13 de março de 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-mar-13/opiniao-efeitos-tributarios-denuncia-espontanea-delacao> Acesso em: 07 mai. 2023.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Conceito de Tributo e a Participação do Estado no Produto da Atividade Ilícita: As Atividades Ilícitas e o Direito Tributário: As atividades ilícitas e o

Direito Tributário. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). *Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do instituto de estudos tributários. IET. estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET*. São Paulo: Malheiros, 2018.

MARTINS, Natanael, A tributação do Ilícito – Limites à aplicação do princípio pecunia *non olet*. IBET – Instituto Brasileiro em Estudos Tributários, [s.d.]. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Natanael-Martins.pdf> Acesso em: 21 abr. 2023.

MIGUEL, Bruna Dias. *A tributação de atos ilícitos e aspectos processuais relevantes*. 2020. Dissertação de Mestrado em Direito - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/bitstream/handle/23028/2/Bruna%20Dias%20Miguel.pdf>. Acesso em 18 mar. 2023.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Senado Federal, Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 21 abr. 2023.

MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. Operação Lava Jato. *Ministério Público Federal*, 28 set. 2019. Disponível em: <https://www.mpf.mp.br/grandes-casos/lava-jato/resultados> Acesso em: 09 mai. 2023.

MIRABETE, Julio, Fabrinni; FABRINNI, Renato N. *Código Penal Interpretado*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MORAES, Bernardo, R. de. *Compêndio de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

OLIVEIRA, Avany Eggerling de. *A tributação das atividades ilícitas: uma análise à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e Superior Tribunal de Justiça*. 2020. Trabalho de Conclusão de Curso - Curso de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2020. Disponível em: https://dspace.mackenzie.br/bitstream/handle/10899/30481/Avany%20_Eggerling%20de%20_AVANY%20EGGERLING%20DE%20OLIVEIRA.pdf?sequence=1&isAllowed=y Acesso em 29 abr. 2023.

OLIVEIRA, Eliane. Lava-Jato já resultou em R\$ 24 bilhões em créditos tributários, diz Receita Federal. *O Globo*, 06 de maio de 2019. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/economia/lava-jato-ja-resultou-em-24-bilhoes-em-creditos-tributarios-diz-receita-federal-23644998> Acesso em: 07 mai. 2023.

PARANÁ. Justiça Federal do Paraná. 13ª Vara Criminal Federal de Curitiba. Apelação Criminal n.º 5026212- 82.2014.404.7000. Apelantes: Esdra de Arantes Ferreira e outros. Apelado: Alberto Youssef e outros. Relator: João Pedro Gebran Neto. Julgado em: 23 de novembro de 2016. Diário Oficial Eletrônico em: 25 de novembro de 2016.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

PENTEADO, Jaques de Camargo. Delação premiada. In: COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da. *Direito Penal Especial, Processo Penal e Direitos Fundamentais: Visão Luso-Brasileira*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

RIBEIRO, Fernanda Medeiros. Análise da tributação em relação às quantias devolvidas pelos delatores da Operação Lava Jato. *Conteúdo Jurídico*, 19 de abril de 2020. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/51352/analise-da-tributacao-em-relacao-as-quantias-devolvidas-pelos-delatores-da-operacao-lava-jato> Acesso em: 07 mai. 2023.

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

SAMPAIO, Izabella Letícia Rodrigues. *Tributação dos Atos Ilícitos*. 2020. Trabalho de Conclusão de Curso - Curso de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2020. Disponível em: <https://dspace.mackenzie.br/bitstream/handle/10899/29666/IZABELLA%20LETICIA%20RODRIGUES%20SAMPAIO.pdf?sequence=1&isAllowed=y> Acesso em 29 abr. 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

SOUSA, Rubens Gomes de *et. al.* *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

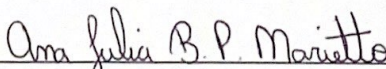
TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 15. ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Ana Julia Buso Piccinalli Marietto, discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº 41819225, período matutino, turma 10B, tendo realizado o TCC com o título: A TRIBUTAÇÃO DO ILÍCITO: Uma análise sobre a possibilidade, ou não, da tributação sobre rendimentos auferidos de atividades ilícitas sob a orientação do(a) Professor(a) Ms. Ricardo da Cunha Chimenti 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, 12 de maio de 2023.



Assinatura do discente