



DEPARTAMENTO DE DIREITO

MESTRADO EM DIREITO

ESPECIALIDADE EM CIÊNCIAS JURÍDICAS

UNIVERSIDADE AUTÓNOMA DE LISBOA

“LUÍS DE CAMÕES”

**TRIBUTAÇÃO DE ACTOS ILÍCITOS E DE SUAS CONSEQUÊNCIAS -
SUGESTÃO DE CRITÉRIO**

Dissertação para a obtenção do grau de Mestre em Direito

Autor: Samuel Azulay

Orientador: Professor Doutor Júlio César Nunes Tormenta

Número do candidato: 20151982

Março de 2021

Lisboa

Este trabalho é dedicado...

À minha querida esposa, Deby.

Aos meus filhos, Frima e Asher Messod.

Agradecimentos

Agradeço à minha esposa, Deby, pelo incansável apoio e infinita dedicação para comigo, estimulando-me e auxiliando-me em todos os momentos. Sua dedicação não encontra limites, o que faz dela a mulher a qual o Rei Salomão se refere: “*Muitas são as mulheres de valor, mas tu a todas sobrepujas*” (Provérbios 31:29).

Agradeço aos meus pais, Messod e Frima, por todo o esforço e carinho que insistentemente despendem na minha formação e educação, aos quais devo, por obrigação e reconhecimento, consignar a minha mais sincera gratidão.

Devo meus agradecimentos ao meu orientador, Professor Júlio Tormenta, pela paciência.

RESUMO: O presente trabalho propõe-se analisar a questão relevante envolvendo a tributação de atividades ilícitas. A respeito do tema, parcela da doutrina admite a tributação dessas atividades, partindo da premissa de que, para o Direito Tributário, pouco importam as circunstâncias em que ocorreram o fato gerador, sendo relevante, tão somente, a concretização da hipótese de incidência prevista na legislação, ideia sintetizada pela cláusula do “*pecúnia nom olet*”. De outro lado, defende-se a impossibilidade de tributação dessas atividades por ausência de capacidade contributiva, já que valores obtidos com a prática de ilícitos, em tese, não chegam a ingressar no patrimônio do agente, além de afrontar o princípio da moralidade, na medida em o Estado estaria arrecadando tributos decorrentes de actos que ele mesmo proíbe. Este trabalho, nesse contexto, pretende analisar os principais argumentos contrários e favoráveis à tributação de actos ilícitos, assim como alguns critérios adotados pela doutrina e jurisprudência para solucionar, na prática, essa questão. No final, acrescenta-se um argumento não encontrado em nossa pesquisa com o objetivo de demonstrar ser perfeitamente possível conciliar todos os princípios envolvidos, isto é, respeitando a unidade do ordenamento jurídico, o princípio da legalidade, da igualdade, razoabilidade, sem que se tenha que renunciar à moralidade e ao combate ao crime..

Palavras Chave: Tributação; actos ilícitos; *pecúnia nom olet*; moralidade.

ABSTRACT: This paper aims to analyze a relevant issue involving the taxation of illegal activities. Regarding the theme, part of the doctrine admits the taxation of these activities, based on the premise that, for Tax Law, the circumstances in which the taxable event occurred do not matter, being only relevant the concretization of the incidence hypothesis provided for legislation, an idea synthesized by the *pecunia nom olet* clause. On the other hand, the impossibility of taxing these activities is defended due to the lack of contributory capacity, since values obtained with the practice of illegal activities, in theory, do not even enter the agent's assets, in addition to violating the principle of morality, since the State would be collecting taxes resulting from acts that it itself prohibits. This work, in this context, proposes to analyze the main arguments against and in favor of the taxation of illicit acts, as well as some criteria adopted by the doctrine and jurisprudence to solve, in practice, the issue. In the end, an argument not found in our research was added with the aim of demonstrating that it is perfectly possible to reconcile all the principles involved: respecting the unity of the legal system, the principle of legality, equality, reasonableness, without having to renounce morality and fighting crime.

Keywords: Taxation; Illicit acts; *pec olia nom olet*; morality.

Sumário

Capítulo 1 - Objeto de estudo.....	9
1.1. Foco e Delimitações:	13
1.2. Questões a serem respondidas/ Plano de estudo:.....	14
Capítulo 2 - Conceitos necessários.....	18
2.1. Tributo	18
2.2. Hipótese de incidência e fato gerador.....	23
2.3. Ato ilícito.....	26
2.3.1. Comportamentos ilícitos possíveis:	27
2.4. Conceito de rendimento.....	33
2.5. Teoria da aparência.....	37
2.5.1. Requisitos para aplicação da teoria da aparência:.....	38
2.6. Breves conclusões deste capítulo	41
Capítulo 3 - Possibilidade de previsão de tributação do ato ilícito na legislação (hipótese de incidência):	43
3.1. Argumento a favor:.....	43
3.1.1. Extrafiscal:	43
3.2. Argumentos contra:	47
3.2.1. Não contradição do ordenamento jurídico:	47
3.2.2. Tributo como sanção	51
3.3. Nossa opinião	52
Capítulo 4 - Tributação nas hipóteses em que o fato gerador ocorre em situação de ilicitude	55
4.1. Argumentos a favor e contra – análise conjunta:	56
4.1.1. Consideração económica:.....	56
4.1.2. Igualdade e capacidade contributiva:	63
4.1.3. Moralidade:	69
4.1.4. <i>Bis in idem</i> :.....	73
4.1.5. Não contradição do ordenamento jurídico	77
4.1.6. Confisco:	81
4.1.7. Autoincriminação	85
4.2. Conclusões deste capítulo:.....	92
Capítulo 5 - Critérios apresentados pela doutrina e jurisprudência:	95
5.1. Nuclear x periférico	95

5.2. Título jurídico	99
5.3. Nossa opinião – critério da aparência de licitude.	105
5.3.1. Efeitos do reconhecimento da licitude:	109
Capítulo 6 - Da jurisprudência e doutrina dos Tribunais	111
6.1. Brasil – interpretação equivocada dos precedentes do Supremo Tribunal Federal:	111
6.2. Espanha:.....	113
6.3. Itália:	117
6.4. Estados Unidos:	118
6.5. Portugal:.....	119
Capítulo 7 - Aplicação prática dos critérios	125
Capítulo 8 - Conclusão	129
FONTES.....	134

Lista de abreviaturas:

ATA - Autoridade Tributária e Aduaneira

CC – Código Civil

CIDE - Contribuições de intervenção de domínio económico

CIRPC - Código de Imposto sobre Rendimentos de Pessoas Colectivas

CIRS - Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas singulares

COFINS - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CPC – Código de Processo Civil

CPMF - Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira

CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN - Código Tributário Nacional

DETRAN – Departamento de Trânsito

DL – Decreto Lei

HC – Habeas Corpus

ICMS – imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação

IMT - Imposto sobre Transmissões onerosas de imóveis

IOF - Imposto sobre operações financeiras

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU - Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana

IPVA - imposto sobre a propriedade de veículo automotor

IR – Imposto sobre Rendimento

IRC - *Internal Revenue Code*

ISSQN ou ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

ITR - Imposto sobre a propriedade territorial rural

IVA – Imposto de Valor Acrescentado

LGT - Lei Geral Tributária

MP – Ministério Público

PIS - Programas de Integração Social

RE – Recurso Extraordinário

RESP – Recurso Especial

RFB – Receita Federal do Brasil

RMS – Recurso em Mandado de Segurança

SAN - Sentencia de La Audiencia Nacional

SAP - Sentencia de la Audiencia Provinal

STA – Supremo Tribunal Administrativo

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TRF – Tribunal Regional Federal

UIF – Unidade de Inteligência Financeira

Introdução

Capítulo 1 - Objeto de estudo

O presente trabalho propõe-se analisar questão relevante envolvendo a tributação de atividades ilícitas. Conforme ficará demonstrado ao longo deste trabalho, parcela maioritária da doutrina admite a tributação de atividades ilícitas, partindo da premissa de que, para o Direito Tributário, pouco importam as circunstâncias em que ocorreram o fato gerador, sendo relevante, tão somente, a concretização da hipótese de incidência prevista na legislação.

Nessa direção, atendo-se à interpretação puramente económica do direito, Amílcar de Araújo Falcão¹ leciona que “a ilicitude há de ser indiferente, para o Direito Tributário, não porque prevaleça uma concepção ética diversa, mas sim porque o aspecto que interessa considerar para a tributação é o aspecto económico do fato gerador ou a sua aptidão a servir de índice de capacidade contributiva”.

Esta ideia pode ser resumida na cláusula do *pecunia non olet*, que, em tradução livre, significa “o dinheiro não tem cheiro”, cuja origem atribui-se ao famoso diálogo supostamente ocorrido entre Vespasiano e seu filho, Tito, após a instituição de tributos sobre as latrinas romanas. Eduardo Sabbag², em sua obra, trazendo os ensinamentos de Aliomar Baleeiro, conta que:

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

Grande é o esforço dos defensores da não tributação das atividades ilícitas para dar interpretação às legislações que, aparentemente, de forma clara e expressa, admitem a tributação de actos ilícitos. A título de exemplo, o artigo 10º da Lei Geral Tributária portuguesa, é claro ao dispor que “o carácter ilícito da obtenção de rendimentos ou da aquisição, titularidade

¹ FALCÃO, Amílcar de Araújo - **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 5.ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1994. ISBN: 8530901231. p. 45.

² SABBAG, Eduardo - **Manual de Direito Tributário**. 4.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. ISBN: 9788502148581. p.141.

ou transmissão dos bens não obsta à sua tributação quando esses actos preencham os pressupostos das normas de incidência aplicáveis”³.

E, para que não restem dúvidas, o Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas singulares (CIRS), em seu artigo 9º, dispõe que são considerados incrementos patrimoniais da categoria G aqueles “não justificados”.

Surge, pois, o primeiro dos temas a ser enfrentado. Elevar este preceito ao status de verdadeiro dogma, aplicando-o de forma generalizada, cria um aparente conflito entre princípios fundamentais do Direito: de um lado, a rigidez do princípio do *pecunia non olet* e a política de combate aos crimes (como o tráfico de drogas e corrupção, por exemplo) e, de outro, os princípios da legalidade e harmonia do ordenamento jurídico.

A questão, contudo, não está restrita apenas ao campo dos estudiosos do direito. A possibilidade de tributação de atividades ilícitas causa estranheza, do ponto de vista moral e ético, até mesmo aos olhos do leigo. Será correto que o Estado se torne verdadeiro sócio do agente praticante de atividade ilícita, exigindo seu quinhão dos lucros auferidos com atividades por ele mesmo proibidas?

Por outro lado, o mesmo leigo, partindo de uma universal lógica igualitária, poderá se sentir injustiçado porque dele, trabalhador honesto, exige-se uma variedade enorme de tributos, enquanto que o praticante de atividades ilícitas gozaria de verdadeira isenção fiscal. Curioso é que a moralidade é utilizada tanto pelos defensores da tributação dos actos ilícitos como daqueles que a repugnam.

Em outras palavras, pelo aspecto moral, os defensores da tributação desses actos criminosos sustentam que não tributar actos ilícitos afrontaria os bons costumes, a moral, a razoabilidade e, principalmente, a igualdade tributária⁴, além de, configurar incentivo à prática de ilícitos, que poderiam ser desestimulados por meio de tributos com carácter extrafiscal⁵. Temos, pois, em brevíssima síntese, que os defensores da tese da tributação dos actos ilícitos, conforme pretende-se demonstrar, apoiam-se no princípio da moralidade (especificamente do ponto de vista da igualdade), no desestímulo à prática de atividades ilícitas e, notadamente, na

³ No Brasil, em igual sentido, há o artigo 26 da Lei nº 4.506/1964, segundo o qual: Os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas, ou percebidos com infração à lei, são sujeitos a tributação, sem prejuízo das sanções que couberem”.

⁴ TORRES, Ricardo Lobo - **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 13.ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. ISBN: 9788571475540. p. 372.

⁵ BECKER, Alfredo Augusto - **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5.ª ed, São Paulo: Noeses, 2010. ISBN: 9788599349175. p. 634.

abordagem económica do direito tributário, ressaltando que importa, para o direito tributário, tão somente, o fato económico sendo irrelevantes as questões morais envolvidas⁶.

Na direção oposta, argui-se que se partiu de um raciocínio metajurídico a fim de justificar a tributação que, por um lado, se legitima em razões socioeconómicas e morais, mas, por outro turno, coloca em risco o próprio Direito, afrontando as regras do Direito Penal e conceitos básicos tributários.

Isso porque, admitir-se a tributação de atividades ilícitas importaria em afronta ao princípio da capacidade contributiva, porque o agente infrator não deteria disponibilidade jurídica ou económica sobre aqueles valores, seja porque adquiriram-nos de forma ilícita (no caso de roubo, por exemplo), seja porque o produto de um ilícito que constitua crime deverá, obrigatoriamente, ser confiscado, como consequência da condenação penal.

Ou seja, a tributação de actos e atividades ilícitas, além de, do ponto de vista técnico jurídico, criar situações contraditórias, também do ponto de vista leigo configura manifesta contradição. Não é necessário sequer formação jurídica para indagar se não seria contraditório o Estado, ao mesmo tempo que proíbe determinada atividade, prever uma norma tributando aquela mesma atividade por ele mesmo proibida.

Utiliza-se, também, com frequência, o argumento do *bis in idem*, regra, segundo a qual, não se pode punir duas vezes um mesmo ato. Este, todavia, como será melhor explorado mais a frente, nos parece o mais fraco dos argumentos.

A questão, como se verá, não é pacífica e, embora a discussão seja tão antiga quanto o suposto surgimento da cláusula do “*pecúnia non olet*”, a relevância do tema permanece viva, especialmente quando se discute a possibilidade de condenação por dois crimes do agente infrator: uma pelo cometimento da atividade proibida e o outra pelo não pagamentos dos tributos.

Relacionado a isto, temos que, em Portugal, a lista de crimes antecedentes ao crime de branqueamento de capitais é extensa, conforme se percebe pela singela leitura do artigo 368-A do Código Penal, admitindo-se, ainda, qualquer crime punível com pena mínima superior a 6 (seis) meses como antecedente para consumação do crime de branqueamento de capitais.

No Brasil com o advento da nova lei de branqueamento de capitais⁷ (Lei 9.613/98, alterada pela Lei. 12.683/12), que eliminou o rol taxativo de possíveis crimes antecedentes à

⁶ BALEEIRO, Aliomar – **Direito Tributário Brasileiro**. 11.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. ISBN: 8530905067. p. 714.

⁷ No Brasil, este crime denomina-se “Lavagem de dinheiro”. Optou-se, neste trabalho, por utilizar sempre o termo branqueamento de capitais, mesmo quando nos referirmos à legislação brasileira, exceto em transcrições.

prática do mencionado crime, a análise da aplicação do princípio do *pecunia non olet* ganhou maior relevância. É que essa inovação legislativa e a extensa lista de possíveis crimes antecedentes ao de branqueamento de capitais geram uma situação, no mínimo, paradoxal e que afronta o princípio da proibição da auto-incriminação: O agente, ou estará se auto incriminando caso declare o rendimento oriundo de atividade criminosa; ou, caso não o declare, poderá ser imputado a ele o crime de fraude fiscal⁸ e, por fim, caso declare com outra origem, incorrerá no crime de branqueamento de capitais. Não há, portanto, alternativa, se não optar pelo crime com menor pena.

Assim, além de esgotar a legitimidade da normal penal - prevenção – já que, ao menos, um crime será cometido, tributar o resultado de atividades ilícitas evidencia o apetite arrecadatário estatal, em detrimento de princípios constitucionais basilares, na medida em que, de um lado, o Estado Democrático de Direito prefere inocentar criminosos, caso as únicas provas capazes de comprovar sua autoria tenha sido obtido por meios ilícitos⁹ (doutrina dos frutos da árvore envenenada, em inglês, *fruits of the poisonous tree*), e, de outro, este mesmo Estado, ignora a ilicitude da atividade para tributar seus frutos.

É, pois, preocupante a forma como a qual, princípios e normas jurídicas, bem como as próprias sanções vêm evoluindo, de forma que valores morais e éticos vêm recebendo tratamento de menor importância em detrimento da proteção do património, especialmente estatal.

Este trabalho, nesse contexto, se propõe analisar os principais argumentos contrários e favoráveis da tributação de actos ilícitos, assim como alguns critérios adotados pela doutrina e jurisprudência para solucionar, na prática a questão, para, ao final, acrescentar um argumento não encontrado em nossa pesquisa com o objetivo de demonstrar ser perfeitamente

⁸ Pertinente esclarecer que, no Brasil, este crime denomina-se sonegação fiscal e foi tipificado pelos artigos 1º e 2º da lei nº 8.137/1990, cometido por aquele que, de forma geral, “suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório”, mediante a omissão de informação ou prestação de informação falsa, falsificação de nota fiscal (fatura), fraudar a fiscalização tributária, dentre outros.

Seu equivalente na legislação portuguesa é o crime de fraude fiscal tipificado pelo Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), nos artigos 103º e 104º, que trata da fraude qualificada.

A partir da leitura dos referidos dispositivos, tanto da legislação portuguesa como brasileira, infere-se que o ilícito não reside no mero inadimplemento dos tributos, mas na prática ilícito (porque assim definido na legislação), cuja consequência seja o não pagamento de tributo. Pune-se, pois, o comportamento fraudulento, não necessariamente o não pagamento do tributo em si.

Neste trabalho, optou-se por utilizar sempre o termo fraude fiscal, mesmo quando nos referirmos à legislação brasileira.

⁹ Ver, a título de exemplo, RIBEIRO, Teixeira - Acórdão do Tribunal da Relação do Porto n.

RP2010041510795/08.8TBVNG-A.P1, de 15 de abril de 2010; PINTO, Horácio Correia - Acórdão do Tribunal da Relação do Porto n. RP20191106457/17.0PAVFR.P1, de 6 de novembro de 2019; e GALANTE, Fátima - Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa proferido nos autos do processo n. 1107/2004-6, de 3 de junho de 2004.

possível conciliar todos os princípios envolvidos, respeitando a unidade do ordenamento jurídico, o princípio da legalidade, da igualdade, razoabilidade, sem que se tenha que renunciar da moralidade e do combate aos crimes.

1.1. Foco e Delimitações:

Como dito, o objeto do presente trabalho é a tributação de actos ilícitos. A fim de viabilizar um estudo mais aprofundado, pretende-se analisar apenas os impostos, especialmente o incidente sobre o rendimento e lucro, que, diga-se, é o principal tema de discussão entre os doutrinadores, na medida em que é facilmente desvinculado do núcleo do ato ilícito. Esta ideia é muito bem sintetizada pela célebre frase comumente aventada nessas discussões: “tributa-se o rendimento auferido com o tráfico de drogas, e não o tráfico em si”.

Em verdade, embora, com dito, o foco do trabalho seja o imposto sobre o rendimento, no Brasil, outras espécies tributárias também incidem sobre o lucro ou rendimentos, com uma lógica se não idêntica, muito similar ao do referido imposto. É o caso da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)¹⁰, além da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e as contribuições aos Programas de Integração Social (PIS)¹¹. As conclusões alcançadas para o Imposto sobre rendimentos se estenderão a esses tributos também.

Outras espécies tributárias, especialmente as taxas, quando forem, serão apenas superficialmente abordadas, até porque, como se verá, caso ocorram, se enquadrarão nas hipóteses de previsão legal de tributação de ato ilícito, isto é, de hipótese de incidência consubstanciada em ato ilegal.

Tampouco será objeto de análise a tributação, especialmente por meio de tributos indiretos, sobre a utilização do produto do crime. Assim, não nos debruçaremos sobre a legalidade ou sequer moralidade da incidência de ICMS ou IVA na compra de um pão na

¹⁰ A contribuição social sobre o lucro líquido é um tributo instituído pela lei nº 7.689/1988, cujos contribuintes são as pessoas coletivas domiciliadas no país ou a elas equiparadas (art. 4º), incidente sobre “o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda” (art. 2º). Na prática, é um tributo com praticamente a mesma sistemática de apuração do imposto sobre rendimento de pessoas coletivas, mas com destinação constitucional do produto da arrecadação diversa, por se tratar de uma contribuição social (e não imposto).

¹¹ A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) foi instituída pela Lei complementar nº 70/1991, enquanto que a contribuição para o Programas de Integração Social (PIS), pela Lei complementar nº 7 de 1970. Ao longo dos anos estas contribuições sofreram alterações na sistemática de apuração, mas, atualmente, são dois tributos praticamente idênticos, embora as destinações constitucionais do produto da arrecadação sejam distintas. Ambas incidem sobre o rendimento bruto das empresas, isto é, sobre tudo aquilo que a pessoa coletiva fatura.

padaria por traficante, cuja fonte de rendimentos sabidamente seja o tráfico, por um motivo singelo. Independente da conclusão que se alcance, seja pela legalidade/moralidade, esta não terá efeito prático algum, na medida em que inviabilizaria a vida em sociedade, exigir-se de todos que investiguem a origem do rendimento de seus clientes.¹²

Por fim, cumpre registrar que não serão objeto de análise os ilícitos tributários, isto é, aqueles decorrentes da prática de actos contrários à legislação tributária (deduções do lucro não autorizadas pela legislação, créditos de IVA indevidos, etc), já que o escopo deste trabalho é analisar a tributação de actos ilícitos ou do produto da prática destes actos, e não estes actos em si. Também não serão abordados os actos tendentes a mascarar, simular ou ilidir tributos - aqueles que, em geral, configuram fraude fiscal - porque, em nenhum desses casos, a ilicitude recai sobre ato que dá origem ao rendimento, ao contrário, nestes casos, o rendimento já foi auferido, mas o agente busca evitar o pagamento dos respectivos tributos incidentes.

1.2. Questões a serem respondidas/ Plano de estudo:

A possibilidade ou não da tributação dos actos ilícitos, mais do que um mero problema de natureza tributária, é uma questão que, a bem da verdade, envolve a identificação dos limites de atuação do Estado Democrático de Direito. Estaria, portanto, em consonância com os princípios basilares da sociedade e, naturalmente, constitucionais, a tributação de atividades tidas como ilícitas pelo Estado?

A indagação formulada, conforme ficará claro ao longo do trabalho, possui dois prismas: um relacionado à possibilidade de previsão de atividade ilícita como hipótese de incidência do tributo, e outro, relacionado aos casos em que ilicitude recai sobre elemento periférico do fato gerador, cuja hipótese de incidência é um ato lícito.

Assim, será necessário, inicialmente, analisar o conceito de rendimento, tributo e capacidade contributiva. Isto porque, além de eventual solução moral para o problema, torna-se necessário encontrar uma resposta técnica jurídica para a indagação formulada. Por essa razão, serão estudados ainda, os conceitos de hipótese de incidência e fato gerador, com especial atenção para identificação daquilo que pode ser considerado como periférico ou essencial a este último.

¹² Não se desconhece o amplamente criticado Projeto de Lei 442/2019, reapresentado em meados de fevereiro de 2019, por iniciativa do deputado Rubens Bueno (PPS-PR), que prevê pena de três a dez anos de reclusão para os advogados que aceitarem receber honorários de criminosos, cuja renda seja de origem sabidamente criminosa, que vai em sentido diametralmente oposto ao afirmado por nós.

Ainda no estudo dos conceitos necessários, abordaremos o conceito de ato ilícito e suas variadas formas de cometimento. Além disso, algumas páginas serão dedicadas ao estudo da teoria da aparência que, embora, à primeira vista, não guarde relação com o tema, será imprescindível para que se entenda a proposta de solução apresentada ao final do trabalho.

Pertinente reforçar que o estudo da possibilidade ou não de tributação de actos ilícitos não só pode, como deve ser analisado sob dois prismas, quais sejam: (i) sobre a possibilidade de previsão de ato ilícito como hipótese de incidência e (ii) sobre a possibilidade de tributação de actos ilícitos praticados em contexto de ilicitude, que configurem fato gerador de tributos.

Decerto, conforme restará demonstrado, essa dicotomia pode ser traduzida como tributação nos casos em que (i) a ilicitude recaia sobre o núcleo do tributo ou (ii) seja periférica a ele.

O clássico caso do traficante de drogas já mencionado, e que será comumente acionado, serve como exemplo. A comercialização (tráfico) dos entorpecentes seria elemento nuclear de incidência do ICMS ou IVA, mas o crime cometido seria, apenas, periférico do fato gerador do imposto incidente sobre o rendimento.

Outro exemplo ao qual recorrentemente recorreremos é o daquele que exerce ilegalmente atividade de medicina, crime previsto no art. 282 do Código Penal brasileiro. Enquanto que a ilicitude decorrente do exercício irregular da medicina seria apenas periférica ao rendimento auferido com as consultas, a prestação de serviços médicos em si, por sua vez, será elemento nuclear do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN ou, simplesmente, ISS), já que seus “serviços”, sequer poderiam ser considerados serviços médicos (elemento nuclear da hipótese de incidência do ISS). É dizer, assim como no caso de crime de tráfico de drogas, a substância ilícita não é considerada como mercadoria pela legislação, para fins de ICMS e IVA, também um serviço ilícito não é considerado como serviço pela legislação do ISS.

Estes dois exemplos, embora possam parecer bastante similares, já que, em ambos, há ilicitude sobre elemento periférico (rendimento auferido com a atividade ilícita) e sobre elemento nuclear do tributo (no caso do ICMS/IVA, a droga e, no caso do ISS, o serviço médico ilícito), eles se mostrarão eficientes para evidenciar as subtis diferenças que podem, ao final, justificar ou não a tributação, tanto do imposto sobre o rendimento como do IVA/ICMS e ISS. Dessa forma, conforme se pretende demonstrar a partir do critério proposto, no caso do médico, entendemos pela possibilidade de tributação, tanto do IR como do ISS, enquanto que no

primeiro, de um modo geral, entendemos pela impossibilidade de tributação de qualquer um dos tributos.

Nesse contexto, serão abordados os principais argumentos contrários e a favor da tributação dos actos ilícitos, dentre os quais destacamos os seguintes:

- Consideração económica do direito;
- ausência ou não de capacidade contributiva;
- Moralidade da tributação de actos ilícitos;
- Se haveria *bis in idem* no fato de se exigir tributos e, ao mesmo tempo, aplicar a pena de perdimento;
- se o ordenamento jurídico incorreria em contradição ao prever tributar aquilo que proíbe;
- se exigir que o criminoso declare e pague tributos fere o princípio da proibição à autoincriminação.

Ultrapassados todos os argumentos favoráveis e contrários, nos dedicaremos a apresentar os critérios apresentados pela doutrina e jurisprudência para identificar quais casos devem se sujeitar à tributação ou não, para, em seguida, verificarmos, em estudo de direito comparado, como a jurisprudência de diversos países têm enfrentado o tema.

Ao final, como o objetivo deste trabalho é contribuir, não apenas academicamente para a discussão, mas para alcançar um critério prático através do qual se possa definir, no caso concreto, se o ato ilícito deve ou não ser tributado, atendendo-se a todos os princípios jurídicos envolvidos, dedicaremos um capítulo à análise de diversos exemplos.

A aplicação de nossa teoria a diversos casos concretos servirá de avaliação técnica, na medida em que viabiliza a análise do estudioso do direito, bem como da análise moral, pelo leigo que, desprovido de preconceitos técnicos jurídicos, costuma dar a resposta mais adequada a todos os casos, partindo, apenas, dos conceitos morais e éticos, os quais, em verdade, são o fundamento de nossa sociedade.

A título de exemplo e porque reputamos proveitoso que o leitor mantenha alguns exemplos em mente ao longo de toda a leitura, adiantamos que verificaremos a correção de nossa teoria nos já mencionados casos de (i) imposto sobre rendimentos auferidos com tráfico de drogas, (ii) ICMS sobre o comércio de entorpecentes, (iii) Imposto sobre rendimentos auferidos com exercício ilegal de medicina, (iv) ISS sobre os serviços de agente criminosos que exerce medicina ilegalmente, bem como no caso de (v) ICMS/IVA sobre a comercialização de produtos piratas.

Assim, além, é claro, das considerações iniciais (capítulos 1 e 2) e conclusões (capítulo 8), a fim de conferir melhor ritmo de estudo e análise dividimos este trabalho em oito capítulos. Os dois primeiros, como dito, introdutórios e basilares ao tema, com breve

explanação acerca da problemática a ser tratada e conceitos necessários para o desenrolar do tema. O capítulo 3 tratará especificamente da análise dos principais argumentos contra e a favor da previsão de um ato ilícito como hipótese de incidência tributária, enquanto que o capítulo 4 abordará os principais argumentos acerca da possibilidade ou não de tributação das consequências da prática de actos ilícitos, especialmente o rendimento auferido com eles.

Ultrapassada esta parte bastante académica, no capítulo 5 abordaremos três principais critérios sugeridos para definir, na prática, se as consequências dos actos ilícitos devem ser tributadas ou não. No âmbito deste capítulo (5.3), será apresentado um critério sugerido por nós. No capítulo 6, por sua vez, analisaremos como a jurisprudência em alguns países tem encarado o tema e quais critérios vêm sendo aplicados pelos Tribunais.

O capítulo 7 será dedicado a aplicação dos critérios apresentados a diversos exemplos práticos, para que o senso de justiça comum seja explorado e sirva de crivo para definir qual seria o critério mais adequado.

Por fim, no capítulo 8 são apresentadas nossas conclusões.

Capítulo 2 - Conceitos necessários

Ultrapassada a introdução do tema, passemos à análise dos conceitos que no futuro serão necessários para melhor compreensão e conclusão do tema.

2.1. Tributo

Cabe, inicialmente, destacar que o objetivo da análise do conceito do tributo neste trabalho é investigar até que ponto a ilicitude do fato ocorrido ou do objeto tributado, ambos elementos da hipótese de incidência, interfere na possibilidade ou não de o Estado exigir o respectivo tributo. Assim, num primeiro momento, traçaremos notas gerais a respeito da conceituação de tributo para, em seguida, verificar, tanto nas doutrinas brasileiras e portuguesas, como na de outros países, como este elemento é visto.

Afasta-se, de pronto, a equivocada noção de que todo e qualquer valor repassado ao Estado seria um tributo. Esta premissa, conforme se verá mais adiante, servirá de relevante instrumento para se distinguir a força proibitiva dos tributos, que seria o meio pelo qual o Estado, valendo-se da imposição fiscal, poderia utilizar para evitar ou desestimular a prática de determinada conduta, que entenda imprópria para a sociedade.

Neste aspecto, diferenciando não só aquilo que serviria como repressão por algum ato do que seria tributo, Geraldo Ataliba relaciona seguintes quatro espécies de obrigações por meio das quais alguém pode ser compelido a transferir valores para os cofres estatais ou a entidade por ele delegada: “a) multa; b) obrigação convencional; c) indenização por dano; d) tributo”¹³.

A distinção traçada pelo citado autor é de extrema relevância na medida em que, ao nosso ver, é, por si só, suficiente para se distinguir aquilo que constituiria sanção por um ato ilícito (multa ou indenização por dano) daquilo que tem caráter contributivo (tributo e obrigação convencional).

Decerto, o conceito de tributo apresentado pelo Código Tributário Nacional (CTN) brasileiro é expresso no sentido de afastar qualquer possibilidade de utilização dos tributos como sanção por actos ilícitos. O referido diploma legal, em seu artigo 3º, conceitua tributo como sendo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa

¹³ ATALIBA, Geraldo – **Hipótese de incidência tributária**. 6.ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016. ISBN: 9788571475540. p. 36.

expressar, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”¹⁴.

Grande parte da doutrina brasileira¹⁵ entende que o conceito apresentado pelo CTN decorre de uma ideia implícita trazida pela Constituição, que poderia ser deduzida a partir da interpretação sistemática de suas normas. Regina Helena Costa, nesse sentido, assevera que a análise do capítulo que trata do sistema tributário nacional (Título VI, Capítulo I da Constituição), especificamente dos artigos 145 a 156, seria suficiente para se extrair o conceito adotado pelo constituinte, que, segundo ela, seria de que o tributo:

(...) corresponde a uma relação jurídica existente entre Estado e contribuinte, uma vez implementada determinada situação fática prevista em lei como autorizadora dessa exigência, cujo objeto consiste numa prestação pecuniária, não revestida de caráter sancionatório, e disciplinada por regime jurídico próprio.

A verdade é que esta noção é necessária na medida em que, na ausência de um conceito claro na Carta Magna, supor que ela adotaria o conceito da legislação infraconstitucional, seria um equívoco, porque se estaria interpretando a Constituição à luz da legislação infraconstitucional, e não o inverso, como deve ser.

Não obstante a isso, fato é que a doutrina em geral¹⁶ tece severas críticas à definição apresentada pelo artigo 3º do CTN¹⁷. Estas, contudo, visando preservar o foco deste estudo, não serão apresentadas, já que, com relação à parte que mais nos interessa, isto é, a passagem que impede que o tributo seja utilizado como sanção ao ato ilícito, os doutrinadores convergem no sentido do acerto desta proibição¹⁸.

Salienta-se, contudo, que o acerto da inteligência deste trecho da norma visa, exclusivamente, impedir que o ato ilícito seja o fato jurídico originário da obrigação tributária e que a ilicitude do objeto não possa ser levada em consideração na mensuração do montante exigido.

A este respeito, Rubens Gomes de Sousa esclarece que o CTN, ao prever a impossibilidade de o tributo constituir sanção ao ato ilícito, não está a discorrer sobre a possibilidade de tributação de actos ocorridos em contexto de ilicitude, mas, tão somente, a

¹⁴ CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Diário da República**. 1.^a Seção (27/10/1966), p. 12451

¹⁵ Nesse sentido, ver ATALIBA, Geraldo – *Op. cit.*, p 33/34.

¹⁶ AMARO, Luciano - **Direito Tributário Brasileiro**. 15.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003. ISBN: 9788502077485. p. 19 e seguintes.

¹⁷ Como exemplo de crítica ao conceito apresentado pelo CTN podemos mencionar a redundância da expressão “pecuniária (...)”, em moeda ou cujo valor nela se possa expressar” e da “sanção de ato ilícito”, já que não existe sanção que não incida sobre outro tipo de ato.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros – **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998. ISBN: 8520301053. p. 93.

impedir que se exija o tributo justamente por conta da ilicitude da atividade praticada¹⁹. Distingue-se, portanto, a (im)possibilidade de previsão de ato ilícito como hipótese de incidência de tributo (objeto de estudo no capítulo 3 deste trabalho), da possibilidade de tributar-se fatos geradores ocorridos em contexto de ilicitude ou dos efeitos econômicos decorrentes da prática de actos ilícitos (objeto de estudo no capítulo 4 deste trabalho).

Isso porque, uma sanção só existe quando decorrente da prática de um ato que, por ser considerado prejudicial à coletividade, foi destacado como ilícito. É impossível, portanto, vislumbrar a possibilidade de aplicação de uma sanção a um ato lícito.²⁰ Com relação à tributação, a dicotomia traçada acima decorre justamente da impossibilidade de se sancionar um ato lícito: se o tributo não incide sobre ato ilícito, porque sobre este ato a reação jurídica adequada é a sanção (multas, por exemplo), óbice nenhum (ao menos, do ponto de visto do conceito de tributo) se apresenta à incidência de tributos sobre actos lícitos, praticados em contextos de ilicitude, até porque, diga-se, sobre estes actos, sequer se poderia cogitar a possibilidade de aplicação de qualquer sanção.

Abstraindo-se dos nomes atribuídos (tributos, multas, sanção, etc), o que se tem, essencialmente, é que determinada conduta prevista em norma que seja uma reação ao descumprimento de outra, jamais pode ser considerada como uma norma tributária. Nesse caso, trata-se de uma norma sancionadora. Esta, conseqüentemente, deverá obedecer aos critérios específicos deste regime jurídico.

A reforçar a ideia de que tributo e sanção ocupam planos distintos no mundo jurídico, o artigo 157 do CTN dispõe, expressamente, que “a imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário”. E nem poderia ser diferente, na medida em que sanção e tributo possuem causas e matrizes distintas. Enquanto que no primeiro, como dito acima, a causa é o descumprimento de uma norma, o segundo surge a partir da ocorrência de um ato previsto abstratamente por uma norma que, evidentemente, não pode ser o descumprimento de uma outra.

É com este raciocínio que, conforme restará melhor explorado nos capítulos adiante, em especial no capítulo 5.1., há quem justifique a tributação de, por exemplo, rendimento auferido com tráfico de drogas, porque o que se está tributando não é o tráfico em si (ato ilícito), mas o

¹⁹ SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros - **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1974. p. 33.

²⁰ KELSEN, Hans. - **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. 7ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. ISBN: 8533622635. p. 37.

rendimento auferido em decorrência desta prática (ato lícito prescrito em norma tributária), por suposta ocorrência da hipótese de incidência “auferir rendimentos”.

De outro turno, não se admitiria no Brasil, um hipotético tributo cuja hipótese de incidência seja posse ou propriedade de armamento de uso exclusivo das forças armadas, porque àquele que praticar o respectivo fato gerador deve ser aplicada a sanção prevista no artigo 16 da Lei nº 10.826/03, qual seja, a pena de reclusão, de 3 (três) a 6 (seis) anos, além da multa. Curioso notar que, diante do exposto, a referida lei, talvez no intuito de reforçar a proibição, acaba por ser redundante.

É que, como visto, havendo previsão de aplicação de sanção (pena de reclusão e multa) somente se pode estar diante de um ato ilícito. Não há, portanto, necessidade que um outro dispositivo declare que esta mesma conduta é proibida, como o fez o artigo 6º da mesma lei, ao dispor que “é proibido o porte de arma de fogo em todo o território nacional (...)”.

É de se assinar, ainda, que neste exemplo, a norma prescritiva do imaginário tributo não dispõe expressamente que na hipótese de descumprimento de determinada norma proibitiva, configurar-se-á o fato gerador do tributo X. Ao contrário, prevê, simplesmente, como hipótese de incidência, uma mesma conduta sancionada por outra norma, sendo que isto, todavia, não altera a natureza desta norma de tributária para sancionadora, o que acabaria por revogar a norma sancionadora anterior.

O que se pretende destacar com isso é que o trecho do artigo 3º do CTN que dispõe “que não constitua sanção de ato ilícito”, em verdade, deve ser interpretado como se impedisse a existência de um tributo que incida sobre ato proibido por outra norma.

Isso é relevante porque se presta a afastar, por absoluta ilegalidade e afronta ao artigo 3º do CTN, que se avenge a possibilidade de que eventual norma tributária que preveja, como hipótese de incidência, um ato ilícito, revoga a norma sancionadora anterior, ao argumento de que a sanção passou a ser aquela prevista na norma tributária (transformada em sancionadora).

Afora estes pequenos ajustes interpretativos quanto a este trecho, a respeito do qual, em verdade, sequer se identificou muita discussão doutrinária, fato é que a redação original do referido artigo 3º do CTN brasileiro permanece inalterada desde a sua concepção, em 1966, e, como dito, objeto de elogios.

Nesta época e até mesmo muito depois, como se verá, outras legislações, não previam expressamente esta (proibição, cabendo à doutrina suscitá-la a partir de outros dispositivos. Em Portugal, por exemplo, a Lei Geral Tributária (DL n.º 398/98, de 17 de dezembro) não apresenta

qualquer norma nesse sentido. Vítor Faveiro²¹, entretanto, leciona que, considerando o exposto no artigo 5º deste diploma²², segundo o qual, “a tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado”, a proibição a tributação de actos ilícitos fica clara, na medida em que o objetivo da aplicação de sanções pecuniárias não é satisfazer as necessidades financeiras do Estado, mas de coibir a prática de determinada conduta.

O Código Tributário Alemão de 1977 - *Abgabenordnung* (AO) –, por sua vez, embora também não traga a proibição de incidência sobre actos ilícitos expressamente, escorando-se, a doutrina, também na destinação dos tributos para afastar essa possibilidade, esclarece que o objetivo do tributo de gerar rendimentos, pode ser secundário, abrangendo-se, portanto, aqueles com carácter extrafiscal. Assim, nos casos dos tributos com carácter extrafiscal, embora o objetivo primário seja estimular ou desestimular a prática de determinado ato, busca-se, também, a arrecadação de valores, como objetivo secundário. Confirma-se a redação do referido dispositivo legal:

§ 3 Impostos, benefícios adicionais

(1) Os impostos são prestações pecuniárias que não constituem contraprestação em troca de um serviço especial e são impostas por uma comunidade de direito público com o objetivo de gerar rendimento a todos aqueles que atendem às circunstâncias às quais a lei vincula a obrigação de fornecer benefícios; gerar rendimento pode ser um objetivo secundário²³.

A Lei Geral Tributária espanhola²⁴, em igual sentido, prevê que os tributos têm como “fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos”. Além do emprego da expressão “fin primordial”, o mesmo artigo 2, que apresenta o conceito de tributo, admite a possibilidade de os tributos servirem “como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”.

Diante disso, o que se constata é que os ordenamentos jurídicos não aceitam a incidência de tributos diretamente sobre actos considerados ilícitos, seja por determinação legal expressa, a exemplo do Brasil, seja por construção pretoriana, normalmente calcada na destinação

²¹ FAVEIRO, Vítor António Duarte - **Noções fundamentais de direito fiscal português**. Volume 1, Lisboa: Coimbra Ed., 1984, p. 202

²² LEI GERAL TRIBUTÁRIA. Decreto-lei nº 398 de 17 de dezembro de 1998. **Diário da República** n.º 290/1998, Série I-A de 1998-12-17

²³ Tradução livre do alemão de: § 3 *Steuern, steuerliche Nebenleistungen*

(1) *Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.* Código tributário na versão do anúncio de 1 de outubro de 2002 (Diário Federal da Lei I p. 3866; 2003 I p. 61 (“*Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61)*”)

²⁴ LEY GENERAL TRIBUTARIA. Lei 58/2003, de 17 de dezembro. **Boletín Oficial del Estado**. Sección I. Núm. 302 (18/12/2003), p. 44987 – 45065.

financeiras dos valores arrecadados, como ocorre em Portugal e na Alemanha, exemplos citados. Cabe reforçar, entretanto, como já adiantado acima, que esta proibição não é, ou pouco é, utilizada pela doutrina para impedir a tributação de rendimentos decorrentes da prática de actos lícitos. A proibição da incidência sobre actos de natureza ilícita serve, tão somente, como fundamento, fortíssimo, diga-se de passagem, para afastar a possibilidade de previsão, como hipótese de incidência, de um ato ilícito.

Assim sendo, é necessário fazer-se a análise dos conceitos de hipótese de incidência e do fato gerador, recorrentemente mencionados acima, a fim de que se possa compreender, com exatidão, como a ilicitude pode influenciar na possibilidade ou não da incidência de tributos.

2.2. Hipótese de incidência e fato gerador

Analísado o conceito de tributo, passa-se à análise dos conceitos de hipótese de incidência e fato gerador. Apesar do CTN, algumas vezes, tratar ambos institutos como se iguais fossem²⁵, o mestre Gerado Ataliba salienta a importância de sua distinção. Segundo ele²⁶, equivoca-se aquele que pretende desenvolver qualquer trabalho científico que seja, sem distingui-los, na medida em que seria impreciso chamar pelo mesmo nome tanto a previsão legal de determinada conduta, quanto ela mesma, materializada. A Lei Geral Tributária portuguesa, por sua vez, nem sequer menciona a expressão “fato gerador”. Acertadamente, quando se refere a previsão abstrata de determinada conduta sobre a qual incide a tributação, utiliza-se a expressão “norma de incidência”²⁷.

Hipótese de incidência, pois, diz respeito à norma em abstrato. Refere-se à previsão legal de determinada conduta. Nas lições de Leandro Paulsen, a hipótese de incidência “íntegra o antecedente ou pressuposto da norma tributária impositiva”.

Quando o ordenamento jurídico, atendendo ao comando constitucional, garantindo aos cidadãos o direito de somente ser obrigado a pagar os tributos, em virtude de lei, e, seguindo as diretrizes do princípio da legalidade estrita previsto no artigo 3º do CTN, descreve uma conduta que será tributada, se está diante de uma hipótese de incidência.

²⁵ Vide artigo 114 do CTN.

²⁶ ATALIBA, Geraldo – *Op. cit.*, p. 50.

²⁷ Ver, a título de exemplo: art. 10º; art. 11º, nº 3; art. 12º, nº 4; e art. 73º.

Daí se dizer, aliás, hipótese de incidência. Hipótese significa uma situação que pode ou não ocorrer, uma possibilidade, e não alguma conduta em concreto. Nas preciosas lições de Geraldo Ataliba²⁸:

A hipótese de incidência, é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho).

É, portanto, mero conceito necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador fazendo abstração de qualquer fato concreto. Por isso é mera “previsão legal” (a lei é, por definição abstrata, impessoal e geral).

Quando a conduta prevista sai do campo do abstrato e se materializa no mundo, configurado está o fato gerador, ou fato imponible, como prefere Gerado Ataliba²⁹. Segundo determina o artigo 113, §1º do CTN³⁰, é somente com a ocorrência do fato gerador, isto é, somente quando se concretiza no mundo aquela hipótese de incidência prevista na legislação é que nasce a obrigação tributária.

Nesses termos, somente surge a obrigação tributária de recolher o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) quando ocorrida sua hipótese de incidência, isto é, quando efetivamente houver circulação de mercadorias. De igual forma, somente surge obrigação de recolher o Imposto de Valor Acrescentado (IVA) quando houver efetiva transmissão de bens ou prestação de serviços, nos termos do artigo 1.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado³¹. Assim também, a obrigação de recolher imposto sobre rendimentos nasce apenas quando o contribuinte, de fato, auferir rendimentos.

Note-se que, as hipóteses de incidência podem trazer consigo dois ou mais requisitos (circulação e mercadoria, no caso do ICMS, e, transmissão e bens, no caso do IVA, por exemplo) sem os quais não surge a obrigação tributária. O contribuinte que circular qualquer coisa que não seja mercadoria, como imóveis, por exemplo, não está obrigado ao pagamento de ICMS. Não se trata, portanto, de isenção ou imunidade tributária, mas de singela não ocorrência do fato gerador.

Toda essa distinção entre fato gerador e hipótese de incidência é relevante para que se possa definir exatamente o campo de aplicação do princípio do *pecúnia nom olet*. Torna-se

²⁸ ATALIBA, Geraldo – *Op. cit.*, p. 58.

²⁹ *Idem* – *Op. cit.*, p. 53.

³⁰ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente

³¹ CÓDIGO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO. Decreto-lei n.º 102 de 20 de junho de 2008. **Diário da República** n.º 118/2008, Série I de 2008-06-20.

necessário investigar, sob o ponto de vista técnico jurídico, a possibilidade de se suscitar o mencionado princípio para justificar a previsão de um ato ilícito como hipótese de incidência e, também, a mesma indagação deve ser formulada no que diz respeito à possibilidade de um ato ilícito configurar fato gerador de determinado tributo.

Como se pretende demonstrar ao longo deste trabalho, especialmente no capítulo 3, a maior parte da doutrina afasta a possibilidade de utilização do postulado do *pecúnia nom olet* para justificar a existência de uma norma tributária que descreva, como hipótese de incidência, uma conduta ilícita, porque isso, em última análise, importaria em manifesta contradição do ordenamento jurídico, na medida em que, de um lado, proíbe-se determinada conduta e, de outro, admite-se a prática deste mesmo comportamento.

Com relação aos casos em que a ilicitude estaria conectada ao fato gerador, tema do capítulo 4, a doutrina se divide porque, na maioria desses casos cujo exemplo mais emblemático é o imposto sobre o rendimento, é possível segregar a forma ilícita de aquisição do rendimento do ato de aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica dos valores, que é o fato gerador do tributo.

A possibilidade de se segregar em dois momentos e, em última análise, e considerando que o fato gerador jamais poderá ser, em si, um ato ilícito, já que, para isso, seria necessária a existência de uma hipótese de incidência que assim o preveja, fez com que a doutrina e a jurisprudência desenvolvessem critérios, (os principais serão apresentados no capítulo 5) para definir até que ponto a ilicitude que contextualizou o fato gerador macula este último.

A distinção entre fato gerador e hipótese de incidência, portanto, não é uma classificação meramente acadêmica e sem utilidade prática. Para nós, ao menos, se mostra um importante instrumento para segregar as duas discussões (possibilidade de previsão de ato ilícito como hipótese de incidência e possibilidade de se tributar as consequências de um ato ilícito) que, embora sejam muito próximas, envolvem premissas completamente distintas.

Antes, contudo, de adentrar na distinção entre as duas mencionadas discussões, fundamental é ter claro o conceito de ato ilícito, para que se possa identifica-lo quando a norma o elenca como hipótese de incidência ou quando ocorrem concomitantemente a fatos geradores de tributos.

2.3. Ato ilícito

Torna-se pertinente esclarecer que o ato ilícito, acima de tudo, é um facto jurídico e não um ato à margem ou fora do ordenamento jurídico. A falsa noção de que um ato ilícito não seria jurídico, provavelmente decorre, segundo supõe Francisco de Assis Toledo³², do facto de que alguns autores de língua latina, especialmente espanhóis e italianos, utilizarem o verbete “antijuridicidade” para se referir à ilicitude. O emprego desta expressão fez com que se acreditasse que os actos ilícitos estariam fora do mundo jurídico.

Facto é que, em verdade, a expressão adotada pelos autores espanhóis e italianos não se demonstra equivocada, muito menos atécnica. Ser antijurídico não significa que o ato se encontra fora do mundo jurídico. Em sentido diametralmente oposto, antijurídico denota a ideia de ser contrário a este. Não pertencesse, de facto, ao mundo jurídico, seria *extrajurídico*, não *antijurídico*.

Decerto, não existe ato que, por si só, seja antijurídico. A teoria geral do direito ensina que fato jurídico é aquele sobre o qual a lei incide, podendo ser lícito, ilícito ou nulo, como leciona Antônio Junqueira e Azevedo³³. O Direito, pois, seleciona os actos que entende relevante para a vida em sociedade e os regulamenta, por meio de normas, tornando aquele ato que as viola, antijurídico.

É ilícito, portanto, um ato que contraria algum dispositivo do ordenamento jurídico³⁴ e, por consequência lógica, no âmbito deste se encontra. É exatamente sua previsão pelo ordenamento jurídico que o torna ilícito. Fosse, de fato, alheio ao direito, não seria nem lícito nem ilícito³⁵.

Aliás, sob o ponto de vista pragmático, a teoria geral do direito moderna, divide em três espécies possíveis as situações objeto de normas, quais sejam: proibida, obrigatória e permitida. Da aplicação desses três modais define-se o que seria lícito ou ilícito.

³² TOLEDO, Francisco de Assis - **Princípios básicos de direito penal: de acordo com a Lei n. 7.209, de 11-7-1984 e com a Constituição Federal de 1988**. 5.^a ed. São Paulo: Saraiva, 1994. ISBN: 8502007858. p. 159.

³³ AZEVEDO, Antônio Junqueira de – O direito como sistema complexo e de segunda ordem; sua autonomia. Ato nulo e ato ilícito. Diferença de espírito entre responsabilidade civil e penal. Necessidade de prejuízo para haver direito de indenização na responsabilidade civil. **Civilistica.com**. Rio de Janeiro. e-ISSN 2316-8374. 2013, v. 2. n.3, jul-set/2013. Disponível em: <<http://civilistica.com/o-direito-como-sistema-complexo-e-de-segunda-ordem/>>. Data de acesso 22/07/2020. p. 6.

³⁴ ROCHA, Joaquim Manuel Freitas - As modernas exigências do princípio da capacidade contributiva: Sujeição a imposto dos rendimentos provenientes de actos ilícitos. **Revista Ciência e técnica fiscal**. Lisboa. ISSN: 0870-340X. 1998, n.º 390 (abr./jun. 1998), p. 7-201. p.112/113.

³⁵ VILANOVA, Lourival - **Causalidade e relação no direito**. 4.^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. ISBN: 8520319297. p. 301.

Neste aspecto, Manuel Atienza³⁶ ensina que, a bem da verdade, apenas as normas mandatórias, isto é, aquelas que proíbem ou obrigam a prática de determinada conduta, têm o condão de atrair a pecha da ilicitude para o ato, enquanto que as normas permissivas não teriam capacidade de produzir esta divisão.

As duas primeiras espécies (proibido e obrigatório), de certa forma, portanto, se mostram duas facetas de uma mesma lógica, na medida em que determinam ser proibido deixar de fazer o obrigatório e ser obrigatório deixar de fazer o proibido. Tudo aquilo que está fora deste campo, seria permitido.

É no âmbito desta divisão que a teoria tridimensional do direito, atribuída à Miguel Reale, ganha ainda mais relevância. Nas lições do já mencionado Manuel Atienza³⁷, “há, pois, uma relação intrínseca entre as normas e os valores, posto que o estabelecer, por exemplo, a obrigatoriedade de uma ação implica necessariamente atribuir a essa ação um valor positivo”.

Sendo o Direito um regulador da vida em sociedade, todos os actos e factos possíveis encontram-se regulamentados, na medida em que, em princípio, todos os valores necessários para o convívio pacífico foram valorados e regulados. A partir deste momento originário, tudo passa a se enquadrar no tripé “obrigatório, proibido ou permitido” e, tudo, portanto, é jurídico, inclusive o ato ilícito.

2.3.1. Comportamentos ilícitos possíveis:

Embora não seja o foco deste trabalho, convém aprofundar um pouco a análise da natureza do ato ilícito, até porque, para que se discuta a possibilidade de tributação destes, é imprescindível que se tenha absoluta convicção de que se está diante de um ato ilícito.

Muito se discute na doutrina se, para que se configure um ato ilícito, é necessária a ocorrência de dano ou não.

Para superar esta polêmica, o Direito Penal surgiu com uma solução pragmática. Distinguiu a ilicitude em duas categorias: uma material e outra formal. Neste ramo do Direito, resta configurado um ato ilícito material, ou, em outras palavras, um crime material, quando a conduta praticada se enquadra no tipo previsto na lei e dele decorre um dano. É o caso, por exemplo, do crime de estelionato, previsto no artigo 171 do Código Penal brasileiro³⁸, cujo

³⁶ ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz – **Ilícitos atípicos: sobre o abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder**. Tradução Janaina Roland Matida. 1.ª ed. São Paulo: Marcial Pons. ISBN: 978-85-66722-12-3. p. 27.

³⁷ *Idem* – **Op. cit.**, p. 23.

³⁸ CÓDIGO PENAL BRASILEIRO. Decreto-Lei n.º 2.848, de 7 de dezembro de 1940. **Diário Oficial da União**. 1.ª Seção, (31/12/1940), p. 23911.

crime equivalente em Portugal, é o de burla, tipificado no art. 217 do Código Penal português³⁹, que não restam tipificados caso o resultado (vantagem ilícita) não seja alcançado.

De outro lado, o ato ilícito formal, ou, o crime formal, restaria praticado ainda que nenhum dano dele decorresse. A mera prática da conduta prevista na norma seria suficiente para caracterizá-lo. A título de exemplo, podemos citar o crime de ameaça, previsto no artigo 147 do Código Penal brasileiro e no art. 153 do português. Independentemente de a vítima ter se sentido ameaçada ou não, o crime foi cometido.

Vale destacar, ainda, uma terceira categoria, defendida por alguns autores. Seriam crimes de mera conduta, isto é, aqueles que não produzem qualquer resultado. Estes se diferenciam dos crimes formais, na medida em que, por sua natureza, não têm a capacidade de gerar qualquer resultado. É o caso, por exemplo, do crime de porte ilegal de arma de fogo, previsto no artigo 14, da Lei nº 10.826/2003⁴⁰, conhecida como estatuto do desarmamento.

A dicotomia (ilicitude formal e material) apresentada pelo direito penal pode, pois, ser sintetizada da seguinte maneira: na ilicitude formal o agente age de forma contrária à norma, enquanto que na ilicitude material, por contrariar a norma, o agente causa um dano ao bem jurídico tutelado.

Em última análise, todavia, mesmo diante de um ato ilícito formal é possível identificar um bem jurídico tutelado que tenha sido lesado, ainda que seja este o convívio em sociedade. Daí serem, cada vez mais comuns, os denominados crimes de perigo abstrato, tais como alguns crimes ambientais, financeiros, na área de biossegurança, etc.

Sensível a isso, Francisco de Assis Toledo⁴¹ defende que a ilicitude nada mais é do que a “relação de antagonismo que se estabelece entre uma conduta humana voluntária e o ordenamento jurídico, de modo a causar lesão ou expor a perigo de lesão um bem jurídico tutelado”.

No âmbito do direito civil, Marcel Planiol⁴² afirma, categoricamente, ser possível incorrer em culpa sem, necessariamente, causar dano a alguém e, da mesma forma, ser perfeitamente possível causar dano sem culpa. Não há, para o referido autor, relação obrigatória, que dirá, essencial, entre o dano e a ilicitude do ato.

³⁹ CÓDIGO PENAL PORTUGUÊS. Decreto-Lei n.º 48, de 15 de março de 1995. **Diário da República**. 1.ª Série-A, N.º 63 (15/03/1995), p. 1350/1416.

⁴⁰ ESTATUTO DO DESARMAMENTO. Lei n.º 10.826, de 22 de dezembro de 2003. **Diário Oficial da União**. 1.ª Seção, (23/12/2003), p. 1

⁴¹ TOLEDO, Francisco de Assis - *Op. cit.*, p 163.

⁴² PLANIOL, Marcel, 1896, p. 457 *apud* ANZORENA, Arturo Acuña - *Estudios sobre la responsabilidad civil*. 1.ª ed. La Plata: Platense, 1963. p 12.

Os autores portugueses, representados aqui por Antunes Varela⁴³, trilharam o mesmo caminho. Segundo ele, o dano não passa de um possível efeito da conduta, que, por sua vez, deve ser investigada por si mesma e em momento anterior à verificação da ocorrência do dano.

A atual teoria geral da responsabilização civil, aliás, segrega estes dois eventos (ilicitude e dano), o que ressalta a independência entre eles. Nesta área do direito, o dano é o “grande vilão”, como leciona Sergio Cavaliere Filho⁴⁴, já que ele é o grande motor do dever de reparação, na medida em que “pode haver responsabilidade sem culpa, mas não pode haver responsabilidade sem dano”.

Orlando Gomes, reconhecendo a existência de equivocada relação entre o ato ilícito e o dever de reparar, tenta equacionar a questão da seguinte forma:

(...) talvez fosse preferível dizer que a produção do dano é, antes, um requisito da responsabilidade do que do ato ilícito. Seria esse simplesmente a conduta contra jus (...) fosse qual fosse a consequência. (...) O direito perderia seu sentido prático se tivesse de ater-se a conceitos puros. (...) [razão pela qual] o ilícito só adquire subjetividade se é fato danoso⁴⁵.

Esta ideia, todavia, é rechaçada pela existência de actos ilícitos que, embora não produzam dano, geram o dever de indenizar. A invasão de uma propriedade, por exemplo, legitima o proprietário a tomar medidas tendentes a expulsar os intrusos, justamente por conta da ilicitude do ato praticado⁴⁶.

A questão, como se vê, não é pacífica na doutrina, o que, no Brasil, ficou refletido na legislação. O Código Civil brasileiro de 2002⁴⁷ dispõe, em seu artigo 186 que comete ato ilícito “aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral”.

A referida norma legal determina ser necessário estar-se diante de um ato violador de direito e causador de dano, para que reste configurado o ato ilícito. Não haveria, portanto, ato ilícito, sem que houvesse dano. No entanto, o mesmo código civil, em seu artigo 927, retira o dano do ato ilícito, e o apresenta, apenas, como elemento essencial para caracterização da responsabilização civil. Confira-se a redação do dispositivo:

Art. 927. Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo.

⁴³ VARELA, João de Matos Antunes - **Das obrigações em geral**. Volume 1, 10.^a ed. Coimbra: Almedina. 2008, 978-9724013893. p. 540

⁴⁴ CAVALIERI FILHO, Sérgio - **Programa de responsabilidade civil**. 2.^a ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998. ISBN: 9788574200316. p. 69

⁴⁵ GOMES, Orlando - **Obrigações**. 12.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. ISBN: 8530906268. p. 258.

⁴⁶ ANZORENA, Arturo Acuña - **Estudios sobre la responsabilidad civil**. 1.^a ed. La Plata: Platense, 1963. p. 13.

⁴⁷ CÓDIGO CIVIL BRASILEIRO. Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Diário Oficial da União**. 1.^a Seção, (11/1/2002), p. 1.

Parágrafo único. Haverá obrigação de reparar o dano, independentemente de culpa, nos casos especificados em lei, ou quando a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano implicar, por sua natureza, risco para os direitos de outrem.

O Código Civil brasileiro, assim, de um lado, vincula à ilicitude ao dano e, de outro, autoriza que os operadores do Direito entendam ser possível a ocorrência deste sem aquele.

A legislação portuguesa, por sua vez, sem gerar a confusão da brasileira, apresenta a regra geral da responsabilização civil em seu artigo 483⁴⁸, que assim dispõe:

1. Aquele que, com dolo ou mera culpa, violar ilicitamente o direito de outrem ou de qualquer disposição legal destinada a proteger interesses alheios fica obrigado a indemnizar o lesado pelos danos resultantes de sua violação.

O dano, portanto, na legislação portuguesa, não se apresenta como um elemento do ato ilícito, mas ao lado dele, como um dos elementos do dever de reparar. Nesta exata linha, João de Matos Antunes Varela⁴⁹ leciona que a responsabilização civil pressupõe a existência de cinco elementos: “a) o facto; b) a ilicitude; c) a imputação do facto ao lesante; d) o dano; e) um nexo de causalidade entre o facto e o dano”.

Outra questão relevante que se apresenta reside na possibilidade de ocorrência de ato ilícito sem que esteja presente o elemento culpa⁵⁰. O supratranscrito artigo 483 do Código Civil português, ao prever a possibilidade de responsabilização por danos causados “com dolo ou mera culpa”, transmite a noção de que se tratam de elementos externos à responsabilização. Admite-se, em tese, portanto, a possibilidade de responsabilização por danos causados sem dolo ou culpa.

O número 2 do referido dispositivo legal, contudo, limita essa possibilidade apenas aos “casos especificados na lei”⁵¹. Isso, todavia, não é suficiente para se afirmar que a culpa seja imprescindível para caracterização de um ato ilícito. Antunes Varela⁵², em sua obra, salienta que “a ilicitude considera a conduta objectivamente, como negação dos valores tutelados pela ordem jurídica”, ao passo que a culpa “olha ao lado individual, subjectivo, do facto ilícito”.

No Brasil, a regra geral disposta no artigo 186 do código civil, ao dispor que a ação ou omissão violadora de direito ou causadora de dano pode ser praticado de forma voluntária, com

⁴⁸ CÓDIGO CIVIL PORTUGUÊS. Decreto-Lei nº 47.344, de 25 de novembro de 1966. **Diário do Governo**. 1.^a Série, n.º 274/1966 (25/11/1966).

⁴⁹ VARELA, João de Matos Antunes - *Op. cit.*, p. 596.

⁵⁰ Neste aspecto, convém pontuar que a culpa, no âmbito do direito penal, não se confunde com o conceito de culpabilidade. Isso porque, enquanto a primeira diz respeito à intenção da ação humana (dolo), a culpabilidade, nesta área do direito, diz respeito à imputabilidade e a inexigibilidade de conduta adversa. Importa para nós, neste momento, apenas a culpa no sentido de dolo.

⁵¹ Item 2 do artigo n.º 283 do Código civil português.

⁵² VARELA, João de Matos Antunes - *Op. cit.*, p. 596.

negligência ou imprudência, transmite a ideia de que não constituiria ilícito o ato praticado sem que estivesse presente o elemento subjetivo da intenção⁵³.

O artigo seguinte, contudo, ignora o elemento culpa e considera ilícito o exercício manifestamente excessivo de algum direito. Na mesma linha, o parágrafo único do artigo 927 do mesmo diploma legal, de forma expressa, impõe o dever de reparar o dano causado independentemente de culpa, mas limita esses casos aos especificados em lei.

A solução apresentada pela jurisprudência e doutrina para a restrição imposta pela legislação foi a criação do conceito de culpa presumida, que, nas lições de Rui Stoco⁵⁴, seria uma “espécie de solução transacional ou escala intermédia, em que se considera não perder a culpa a condição de suporte da responsabilidade civil (...), para atentar diretamente para as condições do lesado e a necessidade de ser indenizado”.

A culpa presumida, todavia, nada mais é do que uma solução artificial para responsabilização objetiva, isto é, aquela que prescinde de culpa e gera o dever de indenizar em razão da mera verificação do dano.

Dito isso tudo a respeito da necessidade de culpa e de dano para que o ato ilícito exista, o que se concluiu é que nem um nem o outro são essenciais. Do ponto de vista da culpa, como se viu, o conceito de responsabilização objetiva admite a possibilidade de responsabilização por danos causados, ainda que não haja culpa. Do ponto de vista do dano, conforme restou demonstrado, é possível que exista ato ilícito, sem que nenhum dano tenha sido causado⁵⁵.

Pode-se, portanto, conceituar o ato ilícito, de forma singela, como a simples contrariedade ao direito. Não é o dano, tampouco a intenção do agente, que atrai o status de ilícito para determinado ato, mas, o fato de haver violação a alguma norma jurídica. Esta é a essência, o núcleo do ato ilícito.

A contrariedade e violação de uma norma, nesse contexto, pode ser dar de diversas formas. A doutrina, de um modo geral, classifica as espécies de contrariedade ao direito em três: (1) violação de direito subjetivo; (2) violação de norma tutora de interesses alheios; e (3) abuso de direito. Vejamos cada uma delas.

Seriam espécies de violação e direito subjetivo actos contrários ao direito de propriedade, assim como outros direitos absolutos, nome, reputação, e demais direitos

⁵³ LOTUFO, Renan – **Curso avançado de direito civil: Parte geral**. Volume 1. 2.ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. ISBN: 978-8520323618. p. 265.

⁵⁴ STOCO, Rui - **Tratado de responsabilidade civil**. 7.ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. ISBN: 9788520330715. p. 679.

⁵⁵ Relembremos, aqui, o exemplo trazido por Arturo Acuña Anzorema, mencionado acima, do invasor de propriedade que, embora não tenha causado nenhum dano, cometeu um ato ilícito.

personalíssimos⁵⁶. Também estão incluídas nesta categoria, a violação de direito decorrentes de contratos.

Conceitualmente, adotando-se a teoria do interesse, formulada por Ihering, que surgiu como contraponto à teoria da vontade, desenvolvida por Savigny⁵⁷, pode-se definir como ato ilícito qualquer ação que viole um interesse juridicamente protegido⁵⁸.

A segunda forma catalogada de ilicitude é a violação de norma tutora de interesses alheios. Paulo R. Andrade⁵⁹ encontra no fato de que, na prática, nesta espécie de ilicitude, se está diante, normalmente, de dois actos ilícitos. Isso porque, o primeiro ilícito consistiria na violação da norma tutora de determina interesse, seja ele do Estado, da coletividade ou quem quer que seja. O segundo, que seria descortinado pelo direito subjetivo conferido a um terceiro de exigir reparação.

Seria o caso, por exemplo, de um comerciante que se sentiu lesado pelo facto de seu concorrente sonegar impostos e contrariar normas concorrenciais. O primeiro ilícito seria a violação às normas fiscais tributárias ou concorrenciais. A segunda violação de direito existiria apenas nos casos em que o ordenamento jurídico atribuisse ao terceiro lesado o direito de exigir reparação, muito embora não confira a ele o poder de exigir a observância às normas.

A terceira forma de violação de direito seria justamente por meio do abuso deste. O abuso consistiria, nas lições de Antunes Varela, na violação de sua “afetação substancial, funcional ou teleológica”⁶⁰.

O Código Civil brasileiro de 2002, de forma expressa, elencou o abuso de direito como uma das modalidades de ato ilícito e atribuiu a ele a mesma responsabilidade indemnizatória dos demais actos ilícitos.

Esclarecidos os principais aspectos relacionados aos actos ilícitos, um dos pilares deste trabalho, passa-se à análise do conceito de rendimento, outro pilar deste estudo. Da mesma forma como se fez necessária a análise do conceito de ato ilícito, é fundamental ter bastante claro o conceito de rendimento, especialmente para que se possa distinguir quais tipos de

⁵⁶ VARELA, João de Matos Antunes - *Op. cit.*, p. 541.

⁵⁷ Segundo a qual, o poder da vontade, seria o “reconhecimento, ao sujeito titular do direito, de um âmbito de liberdade independente de qualquer vontade estranha”. (SAVIGNY, Frierich Carl Von - *System des heutigen römischen Rechts*, 1 (1840), §4 *apud* CORDEIRO, António Menezes – **Tratado de direito civil português: parte geral**. Tomo 1. 3.^a ed. Coimbra: Almedina, 2005. ISBN: 978-9724024455, p. 313.

⁵⁸ JHERING, Rudolf Von - *Geist des römischen Rechts auf den verschiedenen stufen seiner entwicklung III*, 1, 6º ed (1924). *apud* CORDEIRO, António Menezes – **Tratado de direito civil português: parte geral**. Tomo 1. 3.^a ed. Coimbra: Almedina, 2005. ISBN: 978-9724024455, p. 317.

⁵⁹ ANDRADE, Paulo Roberto. - **Tributação de atos ilícitos e inválidos**. 1.^a ed. São Paulo: Quartier latin, 2008. ISBN: 85-7674-320-5. p.107.

⁶⁰ VARELA, João de Matos Antunes - *Op. cit.*, p. 552.

ingressos no patrimônio dos agentes podem ser considerados rendimentos e, portanto, facto gerador do imposto sobre rendimento.

2.4. Conceito de rendimento

Como já mencionado, o exemplo mais comum e, certamente, o mais intrigante, da questão da tributação dos actos ilícitos diz respeito ao tratamento tributário dos rendimentos⁶¹ auferidos com a prática de actos dessa natureza. Isso porque, como já esclarecido, costuma-se sustentar que o ato de auferir rendimento é lícito, independentemente da forma como ele foi adquirido. Assim é que, não se estaria tributando um ato ilícito (meio de obtenção do rendimento), mas, sim, a ato (lícito, diga-se) de auferir rendimento.

A questão, ao nosso ver, entretanto, não é tão simplória. Conforme se pretende demonstrar, a correta interpretação da legislação e, especialmente dos conceitos envolvidos, não permite essa segregação de forma indiscriminada. O rendimento tributado, acima de tudo, deve ser considerado rendimento, que é um conceito muitas vezes confundido com faturamento, lucro, posse de valores, ingressos, etc, caso contrário não se estará diante de um fato gerador do imposto sobre o rendimento.

A correta definição de rendimento é, pois, questão imprescindível para o regular desenvolvimento de uma teoria acerca da tributação do rendimento auferido com a prática de actos ilícitos. É através deste conceito que se poderá afirmar se aquela expressão de riqueza manifestada naquela conduta é considerada um rendimento para fins de tributação ou não. A partir desta definição, poder-se-á afirmar se a exigência fiscal é devida ou não.

A definição de um conceito de rendimento, todavia, não é uma tarefa simples. Jarach, citado por Belsunce⁶², aliás, chega ao ponto de afirmar ser impossível traçar um conceito perfeito de rendimento, dada a quantidade de variáveis existentes. Por essa razão, Paulo de Barros Carvalho⁶³ leciona existir uma corrente que concede poder absoluto para o legislador para definir o que seria rendimento e, portanto, base de incidência do imposto sobre rendimentos. Para essa corrente, é rendimento aquilo que a lei assim o definir.

⁶¹ Optou-se, neste trabalho, por utilizar sempre o termo “rendimento”, embora, no Brasil, utilize-se o termo “renda”, preservando-se este último, apenas nas transcrições.

⁶² BELSUNCE, Horacio A Garcia - *El concepto de Rédito en la doctrina y en el derecho tributario*, Buenos Aires: Depalma, 1967. p. 189.

⁶³ BARRETO, Simone Rodrigues Costa - **Renda**. [em linha]. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. [Consult. 23 JUL. 2020]. Disponível em <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/295/edicao-1/renda>

O mesmo autor, contudo, mitiga este entendimento, assentando ser necessário que o legislador se atenha, dentro do possível, às definições técnicas contábeis, na escolha do conceito legal de rendimento. A este respeito, o artigo 110 do CTN assenta que não pode o legislador alterar a definição, o conteúdo, alcance, institutos, conceitos e formas próprios do Direito Privado. Confira-se a redação do dispositivo:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Em Portugal, de forma semelhante, Diogo Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa esclarecem que “não está em causa que o Direito Tributário possa qualificar qualquer conceito com o sentido que considere conveniente. Mas não é menos certo que, normalmente, tais conceitos apresentarão, no âmbito tributário, um sentido semelhante ou muito próximo do que lhes é atribuído nos seus ramos de origem”⁶⁴. Isso se deve ao fato de que a Lei Geral Tributária, em seu artigo 11º, apresenta regra semelhante ao artigo 110 do CTN brasileiro, transcrita a seguir:

- 1 - Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.
- 2 - Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.
- 3 - Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.

Convém mencionar que a criticada regra disposta no número 3 do supratranscrito dispositivo legal vem sendo rechaçada, cada vez mais, pela doutrina e jurisprudência, sendo, inclusive, aos poucos, excluída das legislações europeias, por seu carácter demasiadamente económico, em detrimento dos instrumentos jurídicos utilizados⁶⁵.

Retornando ao conceito de rendimento, o que se tem, portanto, é que a legislação tributária se vale de institutos de Direito privado para, no interesse da arrecadação, atribuir a estes efeitos fiscais próprios. É nesse contexto de observância dos conceitos de rendimento existentes para escolha, pelo legislador, de um que será utilizado na hipótese de incidência do tributo, é que surgem dois grandes grupos a respeito do conceito de rendimento: os defensores do rendimento-produto e os defensores do rendimento-acréscimo patrimonial.

⁶⁴ CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes - **Lei Geral Tributária - Anotada e comentada**. 4.ª ed. Lisboa: Encontro da Escrita, 2012. ISBN: 978-989-97635-1-7. p. 121.

⁶⁵ CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes - **Op. cit.** p. 121/122

Pode-se dizer, em brevíssima síntese que, para os defensores da teoria do rendimento-produto, somente é considerado rendimento aquilo que decorrer de alguma atividade ou ato produtivo, praticado durante determinado lapso temporal. Trata-se, portanto, de conceito que atrai para a origem a sua caracterização ou não como rendimento. Tem-se, pois, nesse cenário, naturalmente, situações em que há, de fato, aumento patrimonial, embora não se possa definir esse incremento como decorrente da obtenção de rendimento⁶⁶.

Horácio Garcia Belsunce⁶⁷ afirma que, além do critério temporal, relacionado à periodicidade do rendimento, é necessário que o rendimento gerado não prejudique a sua fonte de produção, consoante ensina Seligman, um dos precursores desta teoria. Por “periodicidade” entende-se a possibilidade de a geração de riqueza se repetir. Isso, aliás, decorre da própria etimologia da palavra rendimento, que conota a ideia de algo “que volta” (*qui revient*), conforme esclarece Rubens Gomes de Sousa⁶⁸. O não prejuízo à fonte de produção limita, sobremaneira, o conceito de rendimento, na medida em que considera rendimento apenas aquilo que se mostra absolutamente disponível para o indivíduo⁶⁹.

Além de Allix et Lecercle⁷⁰, Plehn⁷¹, Di Viti de Marco, Laufengurger e Valdés Costa⁷², citados por Belsunce como exemplos de doutrinadores que adotam a teoria do rendimento produto, Misabel Derzi⁷³ acrescenta a essa lista Gustavo Cohn e Wagner. Em sua obra, o já mencionado autor Horácio Garcia Belsunce⁷⁴, além de listar os adeptos, aponta as pequenas nuances entre os conceitos apresentados por eles e destaca que estas teorias culminaram na adição de um terceiro elemento ao que ficou conhecido como teoria do rendimento-produto. Este terceiro elemento seria a produtividade, isto é, o rendimento deve decorrer da prática de alguma atividade económica do indivíduo.

Em contraponto a esta teoria, justamente por conta da possibilidade de incremento patrimonial sem que se tivesse auferido rendimento (no conceito restrito da rendimento-produto), no século XIX, iniciou-se um movimento para formular uma nova teoria acerca do

⁶⁶ CARVALHOSA, Modesto - Imposto de renda: conceituação no sistema tributário da carta constitucional. **Revista de Direito Público**. São Paulo: Revista dos Tribunais. ISSN: 2236-1766. 1967, n.º 1, (jul./set.. 1967), p. 188-196. p. 188.

⁶⁷ BELSUNCE, Horacio A Garcia - **Op. cit.**, p. 189

⁶⁸ SOUSA, Rubens Gomes de - A evolução do conceito de rendimento tributável. **Revista de Direito Público**. São Paulo: Revista dos Tribunais. ISSN: 2236-1766. 1970, n.º 14, (out./dez. 1970), p. 339-346. p. 341.

⁶⁹ WUELLER, Paul H - Concepts of taxable income I – The german contributon. **Political Science quarterly**. New York: Columbia University. ISSN: 0032-3195. 1938, n.º 1, v. LIII, (mar. 1938), p. 83-110. p. 90

⁷⁰ BELSUNCE, Horacio A Garcia - **Op. cit.**, p. 97

⁷¹ *Idem* - **Op. cit.**, p. 102

⁷² *Idem* - **Op. cit.**, p. 103

⁷³ DERZI, Misabel Abreu Machado - **Os conceitos de renda e de Patrimônio: efeitos da correção monetária insuficiente no imposto de renda**. Belo Horizonte: Del Rey, 1992. p. 17

⁷⁴ BELSUNCE, Horacio A Garcia - **Op. cit.**, p. 121-122

rendimento. Foram, nesse cenário, de extrema relevância as contribuições de Georg Von Schanz, para que se chegasse ao que se convencionou chamar de teoria do rendimento acréscimo patrimonial. Para ele, o conceito de rendimento:

(...) se manifesta como acréscimo patrimonial líquido em um determinado período temporal, incluindo os benefícios e o valor monetário dos serviços prestados por terceiros. (...) Nós somamos também ao rendimento todos os rendimentos líquidos e benefícios, os valores monetários de serviços prestados por terceiros, todos os presentes, heranças, legados, ganhos de loteria, pecúlios e pensões de seguro, ganhos especulativos de toda sorte, e nós subtraímos todas as cobranças de juros e perdas de capital.⁷⁵

Trata-se, evidentemente, de um conceito de rendimento significativamente mais abrangente do que o apresentado pelos defensores do rendimento-produto, limitado, apenas, por uma questão prática de conversibilidade dos ativos em rendimento⁷⁶. Ou seja, as valorizações ou desvalorizações de ativos, estoques, direitos imateriais, etc somente afetam o rendimento a partir do momento de sua realização, que se dá, naturalmente, por meio da conversão em moeda.

Assim, no rendimento-acréscimo patrimonial, tudo aquilo que se mostra disponível para o indivíduo é rendimento. Fundamental ressalva apresenta Aires Barreto⁷⁷ no que diz respeito à diferença entre o que seria receita, apta a ter impactos no património do indivíduo e, assim, ser considerado rendimento, daquilo que seria um mero ingresso, isto é, valores que apenas transitam pelo património do indivíduo, sem, no entanto, ter qualquer impacto nele. Confira-se:

É importante, neste passo, estabelecer a concreta distinção entre os conceitos de ingresso (ou entrada) e de receita, diversos em sua essência e sua natureza jurídica, produzindo diferentes efeitos. Nem sempre os valores que entram nos cofres das empresas são da mesma natureza (ou espécie). É preciso diferenciá-los entre ingressos financeiros (que na Ciência das Finanças são denominados movimentos de fundo ou de caixa) e receitas.

Percebe-se, pois, que, embora se costume atribuir aos defensores do rendimento acréscimo patrimonial a ideia de que todo ingresso no património, desde que mensurável em moeda, seja considerado rendimento, o que se tem de concreto é que, apenas aqueles ingressos que, de facto, impactem o património do indivíduo são considerados rendimento. Este ponto, aliás, é que aproxima esta teoria da do rendimento produto, na medida em que a origem e a causa do rendimento também é relevante.

⁷⁵ SCHANZ, Georg von. *Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze*. **Finanzarchiv**. Stuttgart: Cotta. ISSN: 0015-2218. 1896, série antiga, n.º 13 v. 1. p 23-24 (tradução livre do alemão).

⁷⁶ WUELLER. Paul H - *Concepts of taxable income II – The american contribution*. **Political Science quarterly**. New York: Columbia University. ISSN: 0032-3195. 1938, n.º 1, v. LIV, (dez. 1938), p. 557-583, p. 564-565.

⁷⁷ BARRETO, Aires - A Nova Cofins: Primeiros Apontamentos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Pallas Athenas. ISSN: 1413-7097 2004, n.º 103, (abr. 2004). pp. 7-16. p. 11.

Para nós, o que importa é que tanto para os defensores da teoria do rendimento produto como para os que advogam pela teoria do rendimento acréscimo patrimonial, a origem e causa são relevantes. A diferença reside na importância: enquanto que para os defensores do rendimento-produto, a origem é o principal fator, para a teoria do rendimento acréscimo patrimonial, a origem/causa é apenas um dos elementos constitutivos do rendimento.

Essa definição será fundamental para a discussão da tributação de eventual rendimento auferido com a prática de actos ilícitos. Conforme será melhor abordado no capítulo 4, um dos critérios para definir se o rendimento deve estar sujeito à tributação pelo imposto sobre rendimentos é a definição dele como rendimento, valendo-se das teorias do rendimento - produto e rendimento acréscimo patrimonial.

Como visto, para que se possa definir se determinado ingresso patrimonial pode ser considerado rendimento, independente da teoria acerca do rendimento que se adote, o contexto em que estes valores entram no património do agente influenciam na definição de rendimento passível ou não de tributação. Ocorre que, nem sempre este contexto de obtenção de rendimento se apresenta de forma clara. Não raro, o agente praticante de ato ilícito constrói artificialmente um cenário justamente para ocultar a ilicitude do ato praticado. É, portanto, nesse aspecto, que necessário se faz o estudo da teoria da aparência, para que se possa entender até que ponto a aparente licitude do ato ilícito praticado pode influenciar na definição da tributação do rendimento.

2.5. Teoria da aparência

Abordaremos neste tópico, sem pretender esgotar o tema, até para não desviarmos do foco deste trabalho, alguns aspectos da teoria da aparência. Como dito acima, embora, à primeira vista, esta teoria possa não guardar relação com a tributação de actos ilícitos, no final, será fundamental para elaborarmos nosso critério para definição da possibilidade ou não de tributação, em cada caso concreto. Isso porque, como se verá, pretendemos elaborar um critério fundamentado na teoria da aparência, enquanto esta subsistir.

Trata-se de instituto que, desde a Revolução industrial, tem ganho relevância, na medida em que se provou um instrumento bastante útil para imprimir segurança às cada vez mais aceleradas e variadas relações jurídicas, tendo como principal objetivo proteger o legítimo interesse de terceiros, especialmente os de boa-fé.

Nesse sentido, José Luiz de los Mozos⁷⁸ afirma que "o fato é que no direito moderno se estendeu profusamente a utilização da aparência no interesse do tráfego jurídico, do rigor e da certeza dos direitos, o que confere ao ordenamento um dinamismo de que antes carecia".

O ordenamento jurídico, portanto, não pode ficar alheio a essas situações, cada vez mais comuns, que aparentam ser algo, mas que não o são, porque envolvem interesses humanos relevantes, como leciona Angelo Falzea⁷⁹.

Ressaltando a importância da manifestação de signos e sinais exteriores para que se configure um direito aparente, Álvaro Malheiros⁸⁰, salienta que "um fenômeno materialmente existente e imediatamente real manifesta um outro fenômeno - não existente materialmente nem imediatamente real - e o manifesta de modo objetivo, através de sinais, de signos aptos a serem apreendidos pelos que dele se acercarem".

Nesse contexto, levando em conta que, não raro, o estado de facto se dissocia do estado de direito, o ordenamento atribui ao estado de facto, por questões inúmeras e como forma de proteger terceiros, especialmente os de boa-fé, o mesmo tratamento conferido ao estado de direito, desde que presentes alguns requisitos, abordados a seguir.

2.5.1. Requisitos para aplicação da teoria da aparência:

Não é qualquer situação que pode ser reconhecida como suficiente a justificar aplicação da teoria da aparência. São necessários que estejam presentes determinados elementos para que se configura uma situação aparente, digna da tutela estatal.

Para Vicente Ráo⁸¹, para aplicação da teoria da aparência, é imprescindível que haja uma situação (i) "cercada de circunstâncias tais que manifestamente a apresentem como se fora uma situação de direito", que esta situação (ii) seja suficiente para induzir o homem médio em erro, segundo a "ordem geral e normas das coisas" e que (iii) o agente se apresente como verdadeiro titular do direito caso existisse.

⁷⁸ MOZOS, José Luiz de los - *El principio de buena fe: Sus aplicaciones prácticas en el derecho civil español*, Barcelona: Editorial Bosch, 1965. ISBN: 978-84-7162-260-0. p. 263. (tradução livre do espanhol).

⁷⁹ APPARENZA, Angelo Falzea - *Enciclopedia del diritto*. vol. 2. Milão: Giuffrè, 1958. ISBN: 978814041372. p. 685, (tradução livre do italiano).

⁸⁰ MALHEIROS, Álvaro - Aparência de direito. *Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial*. São Paulo: Revista dos Tribunais. ISSN: 0102-8480. 1978, v. 2, n.º 6, (out./dez., 1978). p. 41-77. p. 45.

⁸¹ RAO, Vicente - *Ato jurídico: noção, pressupostos, elementos essenciais e acidentais : o problema do conflito entre os elementos volitivos e a declaração*. 3.ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. ISBN: 978-8520310236. p. 204.

O código civil italiano, em seu artigo 1.189, a este respeito, protege o devedor que “*in base a circostanze univoche*”^{82»83} promove o pagamento a quem se apresente como legítimo credor, o que podemos considerar como um primeiro requisito.

Para a legislação italiana, contudo, não é suficiente que haja circunstâncias inequívocas da legitimidade daquele que se apresente como credor. Exige-se, também, a presença de um segundo requisito, consistente na boa-fé do devedor, que deve ser comprovada, nos termos do referido dispositivo legal.

No campo da boa-fé, cabe indagar o nível, por assim dizer, de boa-fé exigido, para que se aplique a teoria da aparência. Seria suficiente o simples desconhecimento do agente acerca da real situação que lhe apresenta ou se o equívoco lhe deveria ter sido induzido, de modo que, outras pessoas, na mesma situação, também o cometeriam?

A primeira vertente, bastante pragmática, apresenta a boa-fé como mera antítese da má-fé. Assim, em não sendo o erro grotesco e não havendo má-fé, estaria o sujeito de boa-fé.

A segunda linha, embora mais rigorosa, se apresenta como mais razoável, do ponto de vista prático. Exige-se, além do desconhecimento da real situação, que este seja desculpável, isto é, quando, no caso, os comportamentos normais e gerais de cautela tenham sido adotados e, mesmo assim, o agente tenha sido induzido em erro.

A necessidade de estar presente a boa-fé como elemento para aplicação da teoria da aparência evita que o homem médio não se esquive do dever normal de cautela. A ignorância deve, portanto, ser escusável⁸⁴, caso contrário, o ordenamento jurídico estaria protegendo aqueles que, de má-fé, seja decorrente de intensão reprovável, seja por extremo descuido quanto suas relações, se beneficie, em detrimento do direito alheio, de sua desídia.

Decorre, daí, o terceiro elemento necessário para aplicação da teoria da aparência: o erro. Este, até para que se reconheça a boa-fé, deve ser escusável. A jurisprudência francesa, por exemplo, rigorosa neste aspecto, exige, ainda, que o erro seja invencível⁸⁵, já que se está dando validade e eficácia a actos irreais, inexistentes, contrários ao direito.

⁸² Tradução livre: “com base em circunstâncias inequívocas”.

⁸³ CODICE CIVILE. Regio Decreto 16 di marzo di 1942, n.º 262. **Jornal Oficial**. N.º 79, (04/04/1942), p. 1.

⁸⁴ NORONHA, Fernando - **O direito dos contratos e seus princípios fundamentais: autonomia privada, boa-fé, justiça contratual**. São Paulo: Saraiva, 1994. ISBN: 8502013920. p. 134.

⁸⁵ MAZEAUD, Henri - *La maxime "error communis facit ius"*. **Revue Trimestrielle de Droit Civil**. Paris: Librairie Recueil Sirey. ISSN: 0397-9873. 1924. t. XXIII, p. 930-932.

O código civil brasileiro, não obstante, em seu artigo 138, admite a anulação de negócios jurídicos em que tenha ocorrido erro “que poderia ser percebido por pessoa de diligência normal”, satisfazendo-se, portanto, com a presença de erro desculpável⁸⁶.

Clóvis Beviláqua leciona que não é suficiente que o erro seja substancial. É necessário que este seja, ainda, desculpável, o que significa dizer que foi cometido em situação plausível, que qualquer pessoa de qualidades e atenção comuns teriam incorrido⁸⁷.

Nesta exata linha, Angelo Falzea⁸⁸ arremata: "a lei requer que o errôneo convencimento tenha sido causado por uma situação de fato tal que qualquer sujeito médio (grifou-se) da coletividade teria incidido no mesmo erro".

Carvalho Santos traça importante distinção entre o erro capaz de anular um negócio jurídico e aquele, mais atinente ao nosso estudo, capaz de dar efeitos a um ato inválido. Em suas palavras⁸⁹:

Enquanto o erro essencial ou substancial permite que um ato válido seja anulado, o erro sanante, ao contrário, permite que um ato ineficaz se torne válido, mantendo-se os seus efeitos em favor da parte que errou. A explicação de tal fenômeno é dada pela Teoria da Aparência.

Dito tudo isso, é possível afirmar, traçando um conceito através dos requisitos, que a aparência de direito seria uma “situação de fato que manifesta como real uma situação jurídica não real”⁹⁰, cujos sinais exteriores devem ser práticos, normais e suficientes para convencer o homem médio⁹¹ de boa-fé.

Vale dizer que, a bem da verdade, a teoria da aparência não surge especificamente como forma de proteção de um indivíduo, embora no erro cometido por este se manifeste. Esta construção se digna, precipuamente, à proteção do interesse público, manifestada na confiança que a coletividade colocaria em determinada situação, daí, inclusive, ser necessário que a maioria das pessoas cometesse o mesmo erro, para que esta teoria seja aplicada⁹². Trata-se, pois, de verdadeira tutela da confiança.

Esclarecidos, portanto, estes relevantes aspectos acerca da teoria da aparência, em especial, no que diz respeito ao facto de que se trata de uma forma de proteção da vida em

⁸⁶ WALD, Arnaldo - **Direito Civil Introdução e Parte Geral**. 11.ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009. ISBN: 9788502070004. fls. 244

⁸⁷ BEVILÁQUA, Clóvis - **Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado**. 10.ª ed., Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1953, p. 269.

⁸⁸ APPARENZA, Angelo Falzea - *Op. cit.*, p. 697. (tradução livre do italiano).

⁸⁹ SANTOS, J. M. Carvalho - **Código civil brasileiro interpretado: principalmente do ponto de vista prático**. Sup. n.º 11 (atualizado por Semy Glanz). Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1998. ISBN: 8535301267. p. 266.

⁹⁰ APPARENZA, Angelo Falzea - *Op. cit.*, p. 685. (tradução livre do italiano).

⁹¹ MALHEIROS, Álvaro - *Op. cit.*, p. 45.

⁹² MAZEAUD, Henri - *La maxime "error communis facit ius"*. **Revue Trimestrielle de Droit Civil**. Paris: Librairie Recueil Sirey. ISSN: 0397-9873. 1924. t. XXIII, p. 936.

sociedade, mais até do que da proteção do homem médio enganado, se pretende, mais à frente (capítulo 5.3) aplicá-la para sugerir um critério prático para definição da possibilidade ou não de tributação do ato ilícito e dos rendimentos auferidos com sua prática. Isso porque, não se pode, ao nosso ver, tratar actos ilícitos com aparência de licitude da mesma forma como se trata actos ilícitos praticados abertamente, em manifesta afronta à soberania estatal.

2.6. Breves conclusões deste capítulo

Ao longo deste capítulo introdutório do presente trabalho, analisámos os conceitos de tributo, hipótese de incidência, fato gerador, ato ilícito, rendimento e aspectos da teoria da aparência, todos eles absolutamente essenciais para que se possa avançar no estudo da possibilidade ou não de tributação de actos ilícitos, objeto dos próximos capítulos. Como já esclarecido, este tema é dividido em duas partes: uma, que versa a possibilidade de previsão de ato ilícito como hipótese de incidência e, outra, que tem a ver com a possibilidade de tributação das consequências de um ato ilícito, daí a necessidade de ter claro a diferença entre hipótese de incidência e fato gerador.

Especialmente para esta primeira parte, o conceito de tributo servirá de grande valia, na medida em que, conforme esclarecido, as legislações vedam a utilização deste como sanção contra ato ilícito. De outro lado, todavia, também se viu que estes mesmos ordenamentos jurídicos admitem a utilização de tributos com outro fim (secundário, em geral) que não exclusivamente o de arrecadar receita. É nesta zona cinzenta que se introduz a discussão da possibilidade de previsão de ato ilícito como hipótese de incidência. Até que ponto o Estado pode valer-se da força indutora dos tributos para desestimular a prática de um ato ilícito, sendo este, como visto, aquilo que a própria legislação define como proibido?

A correta definição de rendimento também se mostra essencial para definição da questão da tributação de actos ilícitos, notadamente porque constitui núcleo da hipótese de incidência do imposto sobre rendimentos. Necessário se fará analisar até que ponto a ilicitude de um ato tem o condão de contaminar o rendimento auferido, seja adotando-se a teoria do rendimento-produto, seja adotando-se a teoria do rendimento acréscimo patrimonial.

Por fim, vimos que, desde a revolução industrial, o Estado demonstra preocupação em manter um certo grau de confiança nas operações realizadas, partindo da premissa de que o homem médio de boa-fé deve ser protegido, sob pena de se instaurar um sistema geral de desconfiança que poria em xeque toda a velocidade e agilidade que a sociedade exige. Trata-

se, pois, de um instituto desenvolvido e utilizado para o “mundo real”, em que é notório que nem sempre as coisas são exatamente aquilo aparentam ser. Nesse sentido, pouco produtivo seria analisar a tributação de actos ilícitos sem analisar os casos concretos, nos quais é possível verificar a prática de ato ilícito com aparência de licitude.

Passemos, portanto, à análise da possibilidade de previsão de ato ilícito como hipótese de incidência de tributo, o primeiro dos prismas desta questão.

Capítulo 3 - Possibilidade de previsão de tributação do ato ilícito na legislação (hipótese de incidência):

Ultrapassada a sucinta abordagem dos conceitos necessários, passa-se à análise acerca da possibilidade de uma norma prever, em abstrato, a tributação sobre atividades ilícitas. É importante, desde logo, distinguir esta dos casos em que o ato ilícito não é previsto na hipótese de incidência, mas dele decorrem efeitos tributários (notadamente, auferir rendimento). Ou seja, não se deve confundir ato ilícito como hipótese de incidência com rendimentos auferidos com a prática de ilícitos, que será objeto do próximo capítulo.

Convém lembrar que um ato ilícito somente assim é definido porque uma norma assim o qualificou. Para nosso estudo, serão, portanto, necessárias duas normas, sendo uma qualificadora de determinada conduta como ilícita e, uma segunda, impondo o dever de pagar tributos para quem pratica aquela mesma conduta.

Como exemplos, obviamente hipotéticos, podemos citar um “imposto sobre a posse ilegal de armas de fogo de uso restrito do exército”, “contribuição previdenciária sobre pagamentos feitos in natura a pessoas em condição análoga a de escravos”, “imposto sobre resgate de sequestrados”, “taxa sobre o funcionamento irregular de estabelecimentos”, etc.

De pronto, percebe-se um conflito gritante quando se admite a possibilidade de previsão de incidência tributária sobre actos ilícitos. O Estado, ao mesmo tempo que pretende reprimir e expurgar da sociedade determinada conduta, por outro lado, se locupletará da ilicitude praticada, desprezando a absoluta ausência de capacidade contributiva do agente praticante do ato ilícito, e, caso se trate de um crime, da possibilidade de confisco do produto deste.

Entretanto, como se verá, é justamente como reforço da repreensão que a possibilidade de previsão como hipótese de incidência de actos ilícitos ganha força doutrinária. Admitir-se-ia a tributação de condutas ilícitas considerando o carácter extrafiscal dos tributos.

3.1. Argumento a favor:

3.1.1. Extrafiscal:

O principal argumento dos defensores da possibilidade de previsão de actos ilícitos como hipóteses de incidência reside no carácter extrafiscal dos tributos, consubstanciado na

capacidade de estimular, ou induzir, utilizando-se do verbo empregado por Schoueri⁹³, ou desestimular determinada prática. Este, portanto, além da função arrecadatória (meramente financeira), teria o condão de reprimir e, até mesmo, inviabilizar determinadas condutas.

Diego Bonfim⁹⁴ é bastante incisivo ao prever que os tributos “influenciarão os comportamentos humanos de uma ou outra forma, mesmo que estejam presentes apenas anseios fiscais, ainda assim haverá reflexos comportamentais”.

Esta característica dos tributos é bastante perceptível especialmente naqueles incidentes em mercadorias importadas. Dependendo do produto e do momento económico vivido pelo país, o Estado pode entender por bem estimular a entrada de determinada mercadoria no seu mercado ou inviabilizá-la, impondo altíssimas taxas.

Outro exemplo clássico seria o do imposto sobre rendimentos financeiros. Reduzem-se ou aumentam-se as taxas sobre este tipo de receita quando se quer que os contribuintes mantenham suas poupanças “paradas” em bancos ou, na outra direção, quando se quer estimular investimentos mais concretos, em empresas, por exemplo, o mesmo ocorrendo com os tributos incidentes sobre operações financeiras.

Hodiernamente, tem sido comum valer-se da extrafiscalidade para atender a pautas ambientalistas, a exemplo do que ocorre, em Portugal, com os chamados impostos ambientais ou tributos ambientais⁹⁵.

Admitindo-se, portanto, esta função sancionadora, porque não a aplicar para desestimular a prática de determinados crimes ou atividades ilícitas?

Respondendo positivamente à indagação acima, Becker⁹⁶ leciona que o legislador, “para impedir ou desestimular determinado fato social” tem à sua disposição, duas opções: (i) declarar a ilicitude de tal conduta e (ii) instituir “tributo extrafiscal ‘proibitivo’”. Ressalta, contudo, o renomado mestre que, ao instituir um tributo proibitivo, “a percepção do tributo contraria o objetivo do Estado, pois aquilo que o Estado realmente deseja não é o tributo, mas sim aquele específico reflexo econômico-social”, concretizado na não realização de determinada conduta.

⁹³ SCHOUERI, Luís Eduardo; JARDIM NETO, José Gomes – **A indenização por dano moral e o imposto de renda**, *apud* MACHADO, Hugo de Brito, coord. - Regime tributário das indenizações. 1.^a ed. São Paulo: Dialética. 2000. ISBN: 978-8586208959. p. 43

⁹⁴ BONFIM, Diego - **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011. ISBN: 9788502103498. p. 103

⁹⁵ AZEVEDO, Patrícia Anjos - **Apontamentos sobre a natureza fiscal do Estado português e os limites formais e materiais à tributação**. *apud* FERREIRA, Eduardo Paz; TORRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico org. - **Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier**. vol. II, Coimbra: Almedina, 2013. ISBN: 9789724049021. p. 509-537. p. 122.

⁹⁶ BECKER, Alfredo Augusto - *Op. cit.*, p. 609.

Saldanha Sanches⁹⁷, em sua obra, reconhece que, embora a solução mais adequada seja a aplicação da pena de perda⁹⁸ dos bens adquiridos por meio do cometimento de crimes, na prática, a tributação tem se mostrado mais eficaz. Confirmam-se as lições do mencionado autor:

Ainda que a apreensão do rendimento ilícito seja a solução mais correcta para o bom funcionamento de uma sociedade juridicamente organizada, a experiência demonstra que a solução possível é a tributação dos ganhos.

O professor Ives Gandra⁹⁹, neste aspecto, demonstra certa incredulidade na capacidade estatal de tornar efetiva a proibição de determinada atividade. Assim, sopesando-se os princípios morais envolvidos, para ele, seria mais adequado tributar atividades imorais e, de certa forma, regulamentá-las, a deixar que sejam exploradas por criminosos. Nas palavras do renomado jurista:

Creio que é melhor tributar atividades que se encontram na linha limítrofe entre o regular e o irregular, do que permitir que criminosos as explorem, impunemente, utilizando sua receita – não controlada - para atividades ilícitas, inclusive para a corrupção. O meu receio é que, como no jogo de bicho, a proibição da exploração de bingos não elimine o jogo, mas termine por permitir que facínoras valorizem-no para obter polpudos “lucros ilegais”, à custa da fraqueza humana.

Pode-se, nesta toada, definir tributo proibitivo pelo fim que ele pretende alcançar: Seria proibitivo, assim, aquele tributo utilizado como meio jurídico, para, de forma indireta, impedir ou desestimular um ato, conduta ou atividade permitidos pelo ordenamento jurídico¹⁰⁰.

O autor acima citado entende que a força da norma tributária capaz de desestimular determinada conduta deve ser utilizada, admitindo que atividades ilícitas sejam metamorfoseadas em atividades lícitas, para fins tributários¹⁰¹, para que se alcance determinado fim.

Puebla Agramunt, levando ao extremo o caráter extrafiscal dos tributos arremata: “*el tributo sí puede sancionar um ilícito*”, dado seu objetivo sancionador¹⁰².

Convenhamos, com a devida vénia aos que entendem em sentido diverso, que o argumento de que a incidência de tributos coibiria a prática de actos criminosos chega a ser

⁹⁷ SANCHES, José Luís Saldanha - **Manual de Direito Fiscal**. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. ISBN: 9789723215113. p. 215.

⁹⁸ No Brasil, o nome desta pena é de perdimento.

⁹⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva – **Loteria, bingo e lavagem de dinheiro** [em linha]. [Consult. 30 JAN. 2020]. Disponível: https://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2012/12/26/9f9d1d2a2004028_loteria_bingo_lav_din.pdf

¹⁰⁰ BECKER, Alfredo Augusto - **Op. cit.**, p. 609.

¹⁰¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva - **Teoria da imposição tributária**. 2.ª ed. São Paulo: LTr, 1998. ISBN: 85-7322-354-5. p. 329.

¹⁰² PUEBLA AGRAMUNT, Nuria - *La causa ilícita como causa impositionis (la causa impositionis vista desde el problema del tratamiento fiscal de las actividades ilícitas)*. In: *Jornada metodológica “Jaime García Añoveros”, sobre la metodología académica y la enseñanza del derecho financiero y tributario*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. ISSN: 1578-0244. 2002., n.º 1., (fev., 2002). p. 316-321. p. 318.

caricato. Não se pode conceber que o aparato de segurança estatal autorizado e, diga-se, obrigado, a usar da força coercitiva e preventiva, não seria suficiente para evitar a prática de condutas delituosas, mas a incidência de tributos teria essa força. Não é crível que o temor do pagamento de tributos supere o das sanções penais, inegavelmente, mais graves. O que se instauraria, na prática, é um mercado negro paralelo, totalmente informal e existindo à margem de toda a regulamentação e tributação existentes, como ocorre como os cigarros. No Brasil, por exemplo, estima-se que um terço dos cigarros consumidos sejam oriundos de contrabando¹⁰³.

E nem se cogite a possibilidade de se tributar actos ilícitos “de menor potencial ofensivo” (não no sentido técnico-penal), como seria o caso, por exemplo, de se impor taxas mais pesadas sobre serviços de estabelecimentos que funcionassem sem a devida regularização expedida pelo corpo dos bombeiros, ou, ainda, sobre serviços de coleta de lixo que não descartassem o material em local apropriado. Para essas hipóteses, convém que as autoridades estatais fiscalizem os estabelecimentos e, uma vez identificadas irregularidades, sejam aplicadas as devidas coimas elevadas e outras sanções, que podem incluir, inclusive, o encerramento forçado do estabelecimento.

Não obstante, Sampaio Dória¹⁰⁴, em sentido contrário a esse entendimento, nos fornece um exemplo bastante esclarecedor da capacidade quiçá superior da norma tributária, em relação à norma penal, de reprimir certas condutas. Para ele, a cessação da prática jogos de azar poderia ser plenamente alcançada por meio da exigência de elevada carga fiscal.

De maneira mais enfática, Mendes Pimentel assevera que o Estado “pode lançar mão do meio oblíquo da taxação, para dificultar e até proibir o que lhe parece nocivo, prejudicial ou incômodo”¹⁰⁵, em substituição a possibilidade de repressão policial.

Os defensores dessa tese, como não poderia ser diferente, não vislumbram qualquer problema, em especial com relação à proibição de utilização de tributo como sanção, no fato de um tributo proibitivo seja tão rigoroso a ponto de inviabilizar a prática de determinadas atividades.

Alfredo Becker constrói um raciocínio baseado no facto de que somente é sanção aquilo que for aplicado sobre ilícitos. Assim, o facto de o ordenamento jurídico prever o tributo sobre certa conduta, torna esta conduta lícita e, portanto, passível de tributação. Por mais elevada que

¹⁰³ MATOS, Sérgio Aguiar de - Contrabando de cigarro é o maior desafio da saúde pública no Brasil. **Gazeta Mercantil**. [em linha] Brasil. (29 dez. 2008), Caderno A, p. 4, [Consult. 05 JUN. 2020]. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/489860/noticia.htm?sequence=1>

¹⁰⁴ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio – **Direito constitucional tributário e *due process of law*: ensaio sobre o controle judicial da razoabilidade das leis**. 2.ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 1986. p. 192

¹⁰⁵ PIMENTEL, Mendes. Parecer. **Revista Forense**, Rio de Janeiro: Forense. ISSN: 0102-8413. 1923. n.º 40, (jan./jun. 1923). p. 523.

seja a carga fiscal, o tributo “não teria o condão de alterar a ontologia lícita do seu suposto” e, consequentemente, “jamais se converteria em sanção”¹⁰⁶.

É inegável, como demonstrado, que os tributos têm o poder de incentivar e desestimular a prática de determinadas condutas indesejadas pela sociedade. E, a verdade é que, conforme vimos em capítulos anteriores, os sistemas jurídicos, em geral, admitem a utilização do tributo para um fim que não seja estritamente o de arrecadar receita, autorizando, portanto, a força proibitiva deste. A principal crítica à previsão de ato ilícito como hipótese de incidência, todavia, não reside na eventual impossibilidade de se valer dos tributos para coibir a prática de actos, mas no conflito entre as normas que esta situação gera, na medida em que, de um lado, o Estado elege como ilícito determinado ato e, de outro, reconhece a validade deste ao exigir tributos. É o que se passa a abordar.

3.2. Argumentos contra:

Indubitavelmente mais convincentes, são os argumentos contrários a possibilidade de previsão, como hipótese de incidência, de uma conduta tida como ilícita por outra norma. Analisaremos, brevemente, os principais:

3.2.1. Não contradição do ordenamento jurídico:

Antes de analisarmos efetivamente como a doutrina se vale da impossibilidade de contradição do ordenamento jurídico para afastar a possibilidade de previsão de um ato ilícito como hipótese de incidência, convém investigar o que seria, afinal de contas, um ordenamento jurídico.

Paulo de Barros Carvalho¹⁰⁷, a este respeito, destaca que um ordenamento jurídico, ou sistema jurídico, prevê a existência de normas hierarquicamente superiores às outras, que, por sua vez, são superiores a outras, e assim por diante, como característica fundamental. Para o insigne autor, é justamente a hierarquia existente entre as normas, seja no aspecto formal, seja no aspecto material, que possibilita que se considere um conjunto de normas, um ordenamento jurídico que é capaz de regular sua própria mutação.

¹⁰⁶ BECKER, Alfredo Augusto - *Op. cit.*, p. 610.

¹⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros - **Curso de direito tributário**. 13.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2000. ISBN: 8502023306. p. 134

Deste modo), num ordenamento jurídico, todas as normas, sem exceção, se relacionam com outras, sejam em relações verticais, nos casos em que há subordinação e superioridade, sejam em relações horizontais, em que as normas de um mesmo grau devem conviver harmonicamente. Machado Neto¹⁰⁸ esclarece que a doutrina atribui à relação vertical os termos de fundamentação e derivação. Todas as normas de um ordenamento seriam, portanto, derivadas e teriam como fundamentação a Constituição, lei fundamental do sistema, a qual todas as normas devem respeitar e estar em sintonia.

A estrutura hierárquica, retomando ao ponto de destaque de Paulo de Barros Carvalho, é o que possibilita que o próprio sistema regule como as regras do jogo devam ser alteradas, na medida em que as normas superiores preveem a maneira como as normas inferiores podem ser modificadas, até que se chegue ao topo da pirâmide, i.e. às regras e princípios fundamentais do Estado que não podem ser alterados (cláusulas estruturantes, a não ser que haja alteração a nível dos princípios fundamentais do Estado, fruto da evolução dos princípios estruturantes da sociedade em determinado momento.

A existência de hierarquia entre as normas impõe, como visto, que o sistema seja completamente harmónico entre si: normas inferiores respeitando as hierarquicamente superiores e convivendo, sem conflitos, com as normas de mesmo grau. Daí se dizer que um ordenamento jurídico deve, necessariamente, manter a coerência entre todas as suas normas, não se admitindo a coexistência de duas normas conflitantes.

Ocorre que, não tão raro, normas são aprovadas, apesar de conflitarem com outras. A este fenómeno, no Brasil, dá-se o nome de antinomia, termo cunhado em meados do século dezessete, com Glocenius¹⁰⁹. Bobbio¹¹⁰ ressalta que, para que se caracterize uma antinomia, é necessário que, além das duas normas serem inconciliáveis entre si, elas devem ter âmbitos de validade idênticos. Em suas palavras, antinomia é “aquela situação que se verifica entre duas normas incompatíveis, pertencentes ao mesmo ordenamento e tendo o mesmo âmbito de validade”.

¹⁰⁸ MACHADO NETO, Antônio Luís - **Compêndio de introdução à ciência do direito**. 5.ª ed. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 147.

¹⁰⁹ FRANCA, Rubens Limongi - **Enciclopédia Saraiva do direito**. V. 7. São Paulo: Saraiva, 1978. ISBN: 9999004303563. p. 9.

¹¹⁰ BOBBIO, Noberto - **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 10.ª ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999. ISBN: 8523002766. p. 88.

Na França, Léovold Morgenthal¹¹¹, esclarece que “a definição geral de antinomia é a contradição entre duas leis ou princípios em sua aplicação prática, seja em um único caso ou em uma categoria de casos particulares”.

Maria Helena Diniz destaca que a frequente ocorrência de antinomias jurídicas se deve à grande proliferação de leis e registra que é dever dos operadores do direito expurgá-las do ordenamento. Nestes termos:

A antinomia é um fenômeno muito comum entre nós ante a incrível multiplicação das leis. É um problema que se situa ao nível da estrutura do sistema jurídico (criado pelo jurista), que, submetido ao princípio da não-contradição, deverá ser coerente. A coerência lógica do sistema é exigência fundamental, como já dissemos do princípio da unidade do sistema jurídico. Por conseguinte, a ciência do direito deve procurar purgar o sistema de qualquer contradição, indicando os critérios para solução dos conflitos normativos e tentando harmonizar os textos legais.

E, para expurgar do ordenamento jurídico normas contraditórias, utiliza-se, em geral, três principais critérios: cronológico, hierárquico e o da especialidade. O primeiro se vale da máxima de que a lei posterior revoga a anterior naquilo que for incompatível. O segundo diz respeito à estrutura do ordenamento jurídico, no qual as regras superiores na hierarquia revogam as inferiores. É nessa sistemática que se desenvolvem os controles de legalidade e, principalmente, constitucionalidade das normas, sejam concentrados ou difusos. O terceiro critério, o da especialidade, dá preferência de validade para a norma específica, em detrimento das regras gerais. Assim, por exemplo, a lei específica que rege os contratos de locação (Lei nº 8.245/91) se sobrepõe, naquilo que for incompatível, com as regras gerais dos contratos, dispostas no código civil.

Vale notar que nem sempre esses critérios se prestam a resolver qualquer questão, especialmente nos casos em que dois critérios se misturam. É o caso, por exemplo, de uma norma geral posterior que regula matéria já tratada em norma específica. Embora, para resolver esses casos, a doutrina proponha alguns critérios, fato é que nenhum deles pode ser aplicado indiscriminadamente a qualquer situação, devendo-se, sempre, zelar pela busca da melhor coerência e justiça do ordenamento. A este respeito, vale transcrever as lições de Norberto Bobbio, para quem, não só a Justiça plena deve ser perseguida, mas entende que esta Justiça seria aquela mais facilmente assimilada pelo homem médio, chamado, por ele, de “*homem da rua*”. Vejamos:

(...) Sem dúvida, neste caso extremo, a falta de um critério para resolver o conflito descritivo é o princípio supremo da justiça. É assim que a resposta do advogado se

¹¹¹ FORTIERS, Paul - *Les antinomies en droit*, apud PERELMAN, Chaïm - ***Les antinomies en droit***. Bruxelles: Bruylant. 1965. p. 39 (tradução livre do francês).

relaciona com a resposta do homem, da rua, a partir da qual começamos e depois do qual entre duas regras incompatíveis, é a coisa mais justa a escolher¹¹².

A manutenção da coerência do ordenamento jurídico é, pois, de extrema relevância para o sistema, sob pena de ruir este, e passar a ser um mero emaranhado de normas regulando diversos aspectos da vida em sociedade, mas que não se relacionam entre si. Seria, sem dúvida alguma, o caos. Especificamente no caso da possibilidade de previsão de ato ilícito como hipótese de incidência de tributo, a questão nos parece singela e de fácil solução.

Isso porque, embora se tratem de duas normas de mesmo patamar – em geral, ambas são leis infraconstitucionais –, ambas específicas – uma regendo matéria penal e outra, fiscal – facto é que uma é proibitiva e a outra eleva aquela conduta ao status de hipótese de incidência tributária. É o caso, por exemplo, de uma norma imaginária que exigisse tributação maior de estabelecimentos que funcionassem sem a devida autorização e alvará, o que é proibido.

Pontes de Miranda¹¹³, com o brilhantismo que lhe é peculiar, sintetiza a impossibilidade de previsão de actos ilícitos como hipótese de incidência, com uma lógica elementar: “não há ato, ou estado, ou situação, que a certo respeito, ou aspecto, seja contrário a direito e, sob outro, não”.

Adotando-se o conceito de ato ilícito trazido pelo artigo 186 do código civil brasileiro de 2002, segundo o qual, aquilo que viola o direito é considerando um ato ilícito, não faz o menor sentido, admitir-se a possibilidade de previsão legal de consequências tributárias para aquele que pratica um ato ilícito.

A incidência tributária, ainda que imbuída de carácter extrafiscal, deve ficar restrita aos actos postos, por assim dizer, “à disposição” dos contribuintes, isto é, aqueles em que há discricionariedade para que o agente o pratique ou não. Àquelas condutas, por outro lado, que o Estado pretende abolir da sociedade, tratadas como ilícitas, jamais, em hipótese alguma, pode ser dado tratamento idêntico aos actos lícitos.

Alfredo Augusto Becker¹¹⁴, nessa linha, afirma que “o ilícito, como elemento integrante da hipótese de incidência, é o único elemento que distingue, no plano jurídico, a sanção do tributo extrafiscal proibitivo. Noutras palavras, somente fatos lícitos podem integrar a composição da hipótese de incidência da regra jurídica tributária”.

¹¹² BOBBIO, Norberto, *Des Criteres pour résoudre les antinomies apud PERELMAN, Chaïm - Les antinomies en droit. Apud BATISTA, Roberto Carlos – Antinomias jurídicas e critérios de resolução. Revista de Doutrina e Jurisprudência*. Brasília: Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios. ISSN: 0101-8868. 1998. n.º 58, (set./dez. 1998). p. 25-38. p. 37.

¹¹³ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de – **Tratado de direito privado**. T. 2. Campinas: Bookseller. 2000. ISBN: 978-8574680101. p. 2019

¹¹⁴ BECKER, Alfredo Augusto - **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 556/557.

Ressaltando a importância da coerência jurídica, Martín Ruíz¹¹⁵ assevera que este princípio ruiria, a partir do momento em que normas tributárias reconhecessem como lícitas, atividades que não o são, atribuindo efeitos fiscais a elas.

A solução desta antinomia, portanto, deve se dar por meio da exclusão de uma das normas incompatíveis. Entre as duas opções disponíveis – revogação da norma tributária ou da norma penal -, independentemente de qualquer critério apresentado, nos parece claro que o critério pela busca da Justiça plena, como salientado pelas lições de Norberto Bobbio transcritas acima, seria o mais adequado, optando-se, obviamente, pela eliminação da norma tributária.

A questão, contudo, não se resume a mera impossibilidade de coexistirem normas que revelem comportamento contraditório do Estado, ao proibir e permitir, ao mesmo tempo. A verdade é que, como visto, o que atrai o status de sancionadora para uma determinada norma não é o fato dela se autointitular sancionadora ou punitiva, mas, a sua mera incidência sobre um ato ilícito, que pode ter sido previsto por essa própria norma ou por outra. Assim, eventual norma tributária que preveja, como hipótese de incidência, um ato ilícito, deixa de ser tributária e passa a ser sancionadora, criando um curto circuito no sistema, na medida em que o tributo não pode servir de sanção a ato ilícito, como se passa a expor.

3.2.2. Tributo como sanção

Contrariamente ao exposto no capítulo 3, no qual afirmamos que alguns doutrinadores admitem a possibilidade de previsão de um ato ilícito como hipótese de incidência tributária, esta possibilidade, contudo, para outros doutrinadores não seria viável. Hugo de Brito Machado, por exemplo, descarta de pronto essa possibilidade. Para ele, se a norma prever um ato ilícito como hipótese de incidência, se estaria diante de uma sanção e não de um tributo¹¹⁶.

Schoueri¹¹⁷, de maneira bastante incisiva, ensina que é necessário “distinguir os casos de atividades lícitas e ilícitas. Se ilícitas, não há como admitir possa o legislador valer-se de subterfúgios para declará-la. Se lícitas, não há como o legislador tributário impedir seu exercício”.

¹¹⁵ MARTÍN RUÍZ, Juan – *La tributación de las actividades ilícitas em el ordenamento jurídico español: derecho positivo y jurisprudência*. **Revista Quincena Fiscal**. Madrid: Aranzadi Thomson Reuters. ISSN 1132-8576. 2000. n.º 20, p. 9-18. p. 13.

¹¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito - O Princípio do Non Olet, e a Dimensão da Riqueza Projetada da Ilicidade. **Tributação do Ilícito**, Malheiros Editores, 2008. ISBN: 978-8539204274, p. 35-48. p.36

¹¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo - **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense. 2005. ISBN: 8530919467. p. 370.

Diego Bonfim¹¹⁸, embora reconheça a possibilidade de instituição de tributos proibitivos, admite-o, apenas e tão somente, se este não inviabilizar, por absoluto, a conduta tida como indesejada. Caso contrário, nas palavras do renomado jurista, “os tributos passariam a ser utilizados como instrumento de intervenção por direção e não por indução, gerando ofensa ao princípio do não confisco”.

Também para Schoueri¹¹⁹, ao tornar inviável a prática de determinada conduta, por meio de tributos, sua norma instituidora deixa “de ser meramente indutora, passando a dirigir o comportamento do contribuinte”, tornando questionável a própria natureza da norma tributária.

Tem-se, pois, que, mesmo nos casos de ilícitos de menor potencial ofensivo (não no sentido técnico), como os exemplos trazidos no capítulo 3.1.1.¹²⁰, a correta repressão a essas atividades ilícitas deve se dar, se não por meio de força coercitiva e receio de aplicação de penas de reclusão aos agentes, mas mediante a imposição de vultuosas coimas ou outras sanções acessórias, como o (encerramento) do estabelecimento irregular.

E, por fim, na hipótese de a sanção, seja penal ou administrativa, não se mostrar suficiente para reprimir a conduta indesejada pelo Estado, compete a este intensificá-la, e não pretender cumulá-la com tributos¹²¹. Isso porque, embora não se negue que o direito fiscal, assim como o direito criminal, seja capaz de direcionar a conduta da sociedade, compete ao legislador optar por um ou outro instrumento, não se admitindo a cumulação de ambos¹²².

3.3. Nossa opinião

Como visto, a parcela da doutrina que admite a possibilidade de previsão de um ato ilícito como hipótese de incidência o faz com base, principalmente, na aceitação da utilização dos tributos com outro fim que não o meramente arrecadatório. Alguns tributos, pois, poderiam ser utilizados como ferramentas cuja principal função seria a de desestimular determinada prática e, até mesmo, punir aqueles que agirem contrariamente à legislação, nesse último caso, mediante a aplicação de alíquotas majoradas.

¹¹⁸ BONFIM, Diego - *Op. cit.*, p. 217.

¹¹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo - *Op. cit.*, p. 374.

¹²⁰ Alíquotas mais pesadas sobre serviços de estabelecimentos que funcionassem sem a devida regularização expedida pelo corpo dos bombeiros, ou, ainda, sobre serviços de coleta de lixo que não descartassem o material em local apropriado.

¹²¹ MOLINA, Pedro Manuel Herrera – *Fiscalidad de los actos ilícitos: la antijuridicidad em los supuestos de hecho de la obligación tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2003. ISBN: 9788480081467. p. 184.

¹²² VASQUES, Sérgio – *Impostos do pecado: o álcool, o tabaco, o jogo e o fisco*. Coimbra: Almedina. 1999. ISBN: 978-9724012452. p. 21-23.

Entendemos, todavia, que a utilização de tributos para fins não arrecadatários não é uma faculdade conferida ao legislador sem qualquer limite. Esta deve, obrigatoriamente, obedecer aos princípios e normas gerais do ordenamento jurídico, inclusive e especialmente o facto de o tributo não poder ser utilizado como sanção por ato ilícito.

Assim, a nosso ver, a previsão de actos ilícitos como hipóteses de incidência cria situações jurídicas inaceitáveis dentro de um ordenamento jurídico. Não se pode admitir que o Estado, de um lado proíba determinada prática e, de outro, aceita conviver com ela, desde que os respectivos tributos majorados sejam recolhidos.

Ademais, ao se autorizar a previsão de actos ilícitos como hipóteses de incidência, cria-se uma situação de antinomia jurídica e consequente conflito de qual norma deveria ser aplicada ao caso concreto: se a punitiva, que tornou o ato ilícito; se a tributária; ou, até mesmo, se ambas, hipótese em que se poderia aventar afronta ao princípio do *ne bis in idem*.

Temos, pois, que os tributos proibitivos somente são admitidos dentro dos limites que não configurem sanção ou confisco, como normas direcionadoras do comportamento que, embora indesejado, o Estado optou por não o abolir por completo. A respeito do tema, convém trazer à colação um antigo julgado do STF, no âmbito do qual o Tribunal Superior brasileiro afastou, por absoluto, a possibilidade de utilização do tributo como sanção e, consequentemente, de previsão de ato ilícito como hipótese de incidência. Confira-se o sumário da decisão:

ACRÉSCIMO DE 200% AO IMPOSTO IMOBILIÁRIO SOBRE IMÓVEIS ONDE HAJA CONSTRUÇÕES IRREGULARES. - Acréscimo que configura sanção a ilícito administrativo. - O artigo 3º do CTN não admite que se tenha como tributo prestação pecuniária compulsória que constitua sanção de ato ilícito. Tributo não é multa nem pode ser usado como se fosse. Inconstitucionalidade de lei municipal que institui acréscimo de 200% ao imposto predial quando haja construções irregulares. - Se o município quer agravar a punição de quem constrói irregularmente, cometendo ilícito administrativo, que crie ou agrave multas com essa finalidade. O que não pode – por ser contrário do artigo 3º do CTN, e, consequentemente, por não se incluir no poder de tributar que a Constituição Federal lhe confere, é criar adicional de tributo para fazer as vezes de sanção pecuniária de ato ilícito.¹²³

No caso, a legislação municipal previa a majoração de taxa do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU) para os imóveis nos quais fosse constatada a existência de construções irregulares e o STF, acertadamente, concluiu pela ilegalidade desta lei, na medida em que o tributo estava sendo utilizado como sanção por ato ilícito.

A questão, portanto, embora ainda pequena parte da doutrina entenda em sentido contrário, caminha para uma certa unanimidade, no sentido de não se admitir actos ilícitos como

¹²³ ALVES, Moreira – Acórdão do Supremo Tribunal Federal n.º RE 94.001/SP, de 11 de março de 1982.

hipóteses de incidência de tributo. No que se refere à tributação das consequências dos actos ilícitos, todavia, a questão está longe de ser resolvida, como se verá no capítulo seguinte.

Capítulo 4 - Tributação nas hipóteses em que o fato gerador ocorre em situação de ilicitude

Superada a análise dos argumentos a favor e contra a possibilidade de previsão de ato ilícito como hipótese de incidência tributária, investiguemos, neste capítulo, a possibilidade de tributação de actos ocorridos em contextos de ilicitude. Em verdade, em muitos casos, como se verá, se estará analisando a legalidade e a moralidade da tributação das consequências dos actos ilícitos, e não do ato ilícito em si.

Como exemplo clássico de tributação dos efeitos de um ato ilícito, podemos citar a incidência de imposto sobre rendimentos auferidos com tráfico de drogas. É célebre o argumento daqueles que advogam pela possibilidade de que não se está tributando o tráfico em sim (ato ilícito), mas o rendimento auferido com ele (consequência).

A análise, não obstante, não ficará restrita aos rendimentos auferidos com a prática de actos ilícitos. Muito se discute acerca da possibilidade de tributação nos casos em que a ilicitude recaia sobre elemento nuclear do fato gerador, sem, no entanto, ser exatamente o verbo previsto na hipótese de incidência. Retomando ao exemplo do traficante de drogas, seria discutir a possibilidade de incidência de ICMS ou IVA sobre a comercialização dos entorpecentes, já que em ambos os tributos é necessário que haja circulação/transferência de mercadorias/bens.

Embora essa discussão possa parecer pertencente ao capítulo anterior - até porque, para incidir os mencionados tributos dever-se-ia, ao menos, estar prevista na legislação a taxa incidente – se considerarmos que o traficante não age totalmente à margem do Direito, mas se esforça em dar uma aparência de licitude, seria legítima ou não a tributação?

Ao longo deste capítulo, portanto, discorreremos sobre os argumentos favoráveis e contrários à tributação destes actos. Será curioso notar que, em muitos casos, o mesmo argumento é utilizado tanto pelos defensores da tributação, como por aqueles que entendem ser esta incompatível com o Estado Democrático de Direito.

A moralidade, por exemplo, será utilizada pelos defensores da tributação, na medida em que seria injusto tributar os que agem de forma lícita e não aqueles que atuam em ilicitude, e, ao mesmo tempo, será utilizada para rechaçar essa possibilidade, sob o argumento de que não pode o Estado se tornar cúmplice do agente praticante de ato ilícito e exigir seu quinhão do ilícito.

No final, dedicaremos alguns tópicos à análise dos critérios sugeridos pela doutrina e jurisprudência para análise da possibilidade de incidência tributária ao caso concreto ou não, bem como sugeriremos o nosso critério.

4.1. Argumentos a favor e contra – análise conjunta:

Iniciemos nossa abordagem com os argumentos favoráveis e contrários à tributação dos actos ilícitos.

4.1.1. Consideração económica:

Hugo de Brito Machado, em sua obra, assevera que, especialmente na esfera tributária, é através da interpretação económica do direito que se identifica o conteúdo nuclear da norma que, em última análise, seria a maneira mais eficaz de se identificar aquilo que a regra jurídica almeja alcançar¹²⁴. Naturalmente, no direito tributário, o que, em geral, as normas pretendem alcançar é a tributação de eventual ocorrência da hipótese de incidência prevista em lei, independentemente da roupagem a ela dada. Paulo Marques, nessa mesma direção, sustenta que é apenas através da análise económica da legislação que se evidencia a verdadeira intenção do legislador¹²⁵.

No Brasil, esta possibilidade veio prevista no artigo 118 do CTN, segundo o qual, interpreta-se o fato gerador ignorando-se a “validade jurídica dos actos efetivamente praticados”, a “natureza do seu objeto ou dos seus efeitos” e, finalmente, os “efeitos dos fatos efetivamente ocorridos”.

Comentando o referido dispositivo legal, Aliomar Baleeiro, afirma, categoricamente que “a validade, invalidade, nulidade, anulabilidade ou mesmo a anulação já decretada do ato jurídico são irrelevantes para o Direito Tributário”¹²⁶. E conclui:

Praticado o ato jurídico ou celebrado o negócio que a lei tributária erigiu em fato gerador, está nascida a obrigação para com o fisco. E essa obrigação subsiste independentemente da validade ou invalidade do ato. Se nulo ou anulável, não desaparece a obrigação fiscal que dele decorre, nem surge para o contribuinte o direito de pedir repetição do tributo acaso pago sob invocação de que o ato era nulo ou foi anulado. O fato gerador ocorre e não desaparece, do ponto de vista fiscal, pela nulidade ou anulação.¹²⁷

¹²⁴ MACHADO, Hugo de Brito - **Curso de Direito Tributário**. 31.ª ed. São Paulo: Malheiros. 2010. ISBN: 8574209988. p.119.

¹²⁵ MARQUES, Paulo - A tributação de rendimentos ou actos ilícitos: a necessidade não conhece a lei?. **Revista do Ministério Público**. Lisboa. ISSN: 0870-6107. 2015, n.º 144 (Out./Dez. 2015), p. 167–184. p. 169.

¹²⁶ BALEEIRO, Aliomar - **Direito Tributário Brasileiro**. 11.ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010. ISBN: 9788530905064. p. 714.

¹²⁷ *Ibidem*.

Joaquim Manuel Freitas Rocha¹²⁸, em sua obra, apresenta uma série de doutrinadores para reforçar a ideia de que o direito tributário deve analisar o fato tributário sem qualquer roupagem, isto é, atendo-se, exclusivamente, à avaliação da ocorrência ou não do fato gerador e suas consequências económicas, sem se ater a eventual ilicitude configurada. Até porque, eventual ilicitude identificada não excluiria o agente do dever de pagar tributos, caso contrário, seria possível considerar que se trataria de uma verdadeira e injustificada isenção fiscal que protegeria actos ilícitos.

Esta teoria tem se mostrado extremamente eficaz para justificar a atuação do Fisco no que se refere à desconsideração de negócios jurídicos formais, enxergando-lhes, apenas, no seu sentido material, isto é, analisa-se o negócio jurídico como ele efetivamente é e se manifesta no mundo, e não a partir do nome jurídico atribuído a ele. Assim, aliás, o o legislador português se posicionou, conforme está plasmado no artigo 36.º/4 da LGT. É com base nisso que se afasta o argumento de que o tributo, ao incidir sobre as consequências de um ato ilícito, configuraria sanção, o que seria vedado pelo ordenamento jurídico, já que a tributação seria um efeito automático, isto é, decorrente da mera verificação da ocorrência do fato gerador¹²⁹.

Historicamente, no Brasil, desde a década de sessenta, o Supremo Tribunal Federal já se mostrou favorável a esta tese. Tome-se, como exemplo, o Recurso em Mandado de Segurança (RMS)n. 16.050¹³⁰, julgado em 22.3.1966, no âmbito do qual o Tribunal Superior brasileiro supra identificou simulação na operação praticada pelo contribuinte e manteve o auto de infração.

No final da década de oitenta, ainda antes da Constituição de 1988, o STF apreciou o RE 112.947-6¹³¹, no qual discutia-se a incidência de Imposto sobre Serviços (ISS) sobre a atividade de locação de guindastes. Aproximando a teoria da interpretação económica do direito do conceito de capacidade contributiva, restou expresso no sumário da decisão que “na locação de guindastes, o que tem relevo é a atividade com eles desenvolvida, que adquire consistência económica, de modo a tornar-se um índice de capacidade contributiva do imposto sobre serviços”¹³².

¹²⁸ ROCHA, Joaquim Manuel Freitas - *Op. cit.*, pág. 86

¹²⁹ MARQUES, Paulo - *Op. cit.*, p. 171

¹³⁰ BALLEIRO, Aliomar – Acórdão da 2.ª Turma do Supremo Tribunal Federal com número RMS 16.050, de 22 de março de 1966.

¹³¹ MADEIRA, Carlos – Acórdão do Supremo Tribunal Federal com número RE. 112.947-6r, de 19 de junho de 1987.

¹³² Este entendimento, que permitia a incidência de ISS sobre a locação de bens móveis, no entanto, foi superado e culminou com a edição do enunciado nº 31 da Súmula Vinculante do STF, que assim dispõe: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.”

Com relação à ilicitude, atendo-se à interpretação puramente econômica do direito tributário, Amílcar de Araújo Falcão¹³³ leciona que “a ilicitude há de ser indiferente, para o Direito Tributário, não porque prevaleça uma concepção ética diversa, mas sim porque o aspecto que interessa considerar para a tributação é o aspecto econômico do fato gerador ou a sua aptidão a servir de índice de capacidade contributiva”.

O mencionado Professor vai mais além e afirma que “uma série de equívocos, no Brasil e alhures tem surgido em matéria de tributação de atividades ilícitas, criminosas ou imorais, toda a perplexidade provinda da não-consideração da consistência econômica do fato gerador”¹³⁴.

Consideram, pois, os adeptos desta teoria que o problema da tributação de actos e atividades ilícitas é um de fácil solução. Johnson Barbosa Nogueira¹³⁵ reconhece que esta questão tem sido, inclusive, utilizada por seus adeptos como trunfo da mencionada doutrina, na medida em que resolveria um problema que muito perturba aqueles que pretendem descartá-la ou mitigá-la.

O Fisco, aliás, tem adotado esse entendimento. Isso porque, segundo leciona Rubens Gomes de Sousa¹³⁶, esta teoria é “o ponto de partida do combate à evasão tributária e também a justificativa da tributação”, além de, repise-se, constituir “justificativa para tributação dos atos ilícitos ou juridicamente nulos, desde que economicamente hábeis”.

Para ele¹³⁷, são absolutamente desimportantes “as circunstâncias jurídicas” em que ocorreram o ato. Se dele decorreram efeitos econômicos, isso é suficiente para o direito tributário, devendo, conseqüentemente, incidir a tributação. É que, segundo o mencionado doutrinador¹³⁸, a lei fiscal tributa situações econômicas e não fatos em si, daí se dizer que, uma vez produzidos os efeitos econômicos, incide a tributação.

Nunos Sá Gomes, nesta exata linha, adotando a interpretação puramente econômica do direito tributário, ensina que as normas de incidência não impõem, tampouco vedam condutas.

¹³³ FALCÃO, Amílcar de Araújo - *Op. cit.*, p. 45.

¹³⁴ *Idem* - *Op. cit.*, p. 42.

¹³⁵ NOGUEIRA, Johnson Barbosa - *A interpretação econômica no direito tributário*. São Paulo: Resenha tributária, 1982. p. 121.

¹³⁶ SOUSA, Rubens Gomes de - *Estudos de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950. p. 163.

¹³⁷ SOUZA, Rubens Gomes de - *Compêndio de legislação tributária*. 2.^a Ed. Rio de Janeiro: Ed. Financeiras. 1954. p 57.

¹³⁸ *Ibidem*.

Estas se limitam a “prever factos que, uma vez verificados, dão origem à obrigação tributária”¹³⁹.

O artigo 10º da LGT, neste aspecto, leva a interpretação puramente económica do direito tributário ao extremo ao dispor que “o carácter ilícito da obtenção de rendimentos (...) não obsta à sua tributação quando esses actos preencham os pressupostos das normas de incidência aplicáveis”. Na mesma linha, o artigo 1º, número 1 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares determina a incidência deste tributo independente da origem do rendimento, “mesmo quando provenientes de atos ilícitos”. E, o número 3 do artigo 11º da LGT assenta que os operadores do direito, no exercício de interpretação do sentido das normas fiscais, podem valer-se da substância económica como critério para determinação do real sentido da legislação.

A possibilidade de interpretação numa ótica económica não se restringe, decerto, à correta leitura da legislação. O artigo 38º da LGT, que apresenta o regramento geral antielisivo, autoriza a desconsideração da roupagem formal dos negócios jurídicos, “efetuando-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis aos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica”, na hipótese de constatação de “abuso de formas jurídicas”. O número 1 do referido artigo determina, ainda, que a “a ineficácia dos negócios jurídicos não obsta à tributação (...), caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes”.

Na Itália, Griziotti¹⁴⁰, nessa linha, categoricamente afirma que “o que interessa ao Fisco são os efeitos económicos, jamais se a atividade é lícita ou ilícita, regular ou irregular, legal ou ilegal”.

No Brasil, o artigo 43 do CTN, interpretado à luz do artigo 118 do mesmo diploma legal, tem sido utilizado por doutrinadores para justificar a aplicação dessa teoria. Isso porque, de forma genérica, estabeleceu-se que o fato gerador do imposto sobre rendimentos é a “aquisição de disponibilidade económica ou jurídica¹⁴¹” de qualquer “renda”^{142 e 143} (rendimento produto, isto é, aquela decorrente do capital, do trabalho ou da combinação de ambos) ou de “proventos

¹³⁹ GOMES, Nuno Sá - Notas sobre o problema da legitimidade e tributação das actividades ilícitas e dos impostos proibitivos, sancionatórios e confiscatórios. **XX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais**. Lisboa: Imprensa Nacional-Casa da Moeda. ISBN: 4331/84. 1983, Vol. II, (Fev. 1983), p. 711-757. p. 730.

¹⁴⁰ GRIZIOTTI, Benvenuto - *Saggi sul rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*. Milano: Giuffrè. 1953. p. 92. (tradução livre do italiano).

¹⁴¹ Art. 43, *caput*, do CTN.

¹⁴² Art. 43, I, do CTN.

¹⁴³ O vocábulo “renda”, no Brasil, equivale ao termo “rendimento” em Portugal. Neste trabalho, manteve-se a expressão “renda” apenas nas transcrições doutrinárias, jurisprudenciais e de dispositivos legais. O mesmo critério foi adotado para os demais termos, como pessoa física/pessoa natural, pessoa jurídica/pessoa coletiva, isonomia/igualdade, etc.

de qualquer natureza¹⁴⁴”, dentro do qual se encontram todo e qualquer “acréscimo patrimonial” não compreendido no conceito de rendimento, sendo certo que todos esses eventos económicos devem ser interpretados desconsiderando a “validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos”¹⁴⁵.

Comentando esta norma, Kiyoshi Harada¹⁴⁶, destaca que somente é relevante, para o ordenamento jurídico, “o efetivo acréscimo patrimonial, verificado, que se subsume à descrição legislativa do art. 43 do CTN, o qual, deve ser interpretado de conformidade com o art. 118 do CTN, isto é, com abstração da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos”.

Com base nisso, a questão da tributação dos actos ilícitos se torna de simples solução: ignora-se, invariavelmente, eventual ilicitude do facto que deu origem do rendimento e tributa-se os efeitos económicos.

Esta visão, todavia, é criticada por parte da doutrina. Francesco Ferrada, por exemplo, entende que a distorção dos conceitos de direito privado ou sua completa irrelevância para o direito tributário implicaria em verdadeira “visão dos institutos para uso e consumo do Fisco”, para justificar uma “caça à taxaço”¹⁴⁷.

Joaquim Manuel Freitas¹⁴⁸, em sua obra, cita Parlato, para consignar que não se nega que a manifestação concreta da hipótese de incidência consista em um facto com relevância económica, mas é igualmente inegável que esse fato, antes mesmo de se tornar hipótese de incidência, por opção do legislador, passou pelo crivo constitucional da capacidade contributiva.

De igual forma, ocorrido o fato gerador, não se deve ignorar, totalmente, a capacidade contributiva do agente, até porque o campo de atuação deste princípio não é restrito ao momento pré-legal, mas, também, após a concretização do fato gerador. Não é, pois, toda e qualquer manifestação de riqueza que importa e manifestação de capacidade contributiva.

O Supremo Tribunal Federal, nessa linha, recentemente, nos autos do RE 574.706¹⁴⁹, com julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, ao analisar a constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita do

¹⁴⁴ Art. 43, II, do CTN.

¹⁴⁵ Art. 118, do CTN.

¹⁴⁶ HARADA, Kiyoshi - **Sistema tributário na constituição de 1988: tributação progressiva**. 2.^a ed. São Paulo: Juruá, 2006. ISBN: 9788536212197. p. 208.

¹⁴⁷ FERRARA, Francesco - **A simulação dos negócios jurídicos**. Campinas: Red Livros, 1999. p. 504.

¹⁴⁸ V. Tesoro, Bari e Parlato *Apud*: ROCHA, Joaquim Manuel Freitas - *Op. cit*, pág. 85.

¹⁴⁹ LÚCIA, Carmén - Acórdão do Supremo Tribunal Federal com número RE. 574.706 de 15 de março de 2017.

contribuinte, mitigou a interpretação puramente económica do direito, privilegiando o sentido técnico dos verbetes e expressões empregados pela Constituição Federal. No caso, entendeu-se que o conceito técnico de “receita” não poderia incluir todo e qualquer valor que circulasse pelos cofres dos contribuintes, nem mesmo o ICMS, cuja responsabilidade de repasse do montante exigido pelo consumidor final é, em geral, das empresas.

Decerto, a teoria puramente económica, ao longo do tempo, especialmente no século XX, na Alemanha, perdeu força¹⁵⁰, alterando-se para uma teoria menos radical, com mais ênfase na finalidade económica da norma¹⁵¹. Esta versão mais branda da teoria vem sendo adotada regularmente pelos Tribunais, como o fez o STA, nos autos do processo nº 0334/10, no qual consignou que “(...) mesmo que houvesse dúvidas sobre o sentido interpretativo das normas de incidência (...) sempre seria de considerar a substância económica dos factos”¹⁵².

Não nos parece, entretanto, mesmo com essa nova versão da teoria, servir ela como melhor solução para a problemática da tributação das consequências económicas de actos ilícitos, basicamente por três motivos:

O primeiro deles bastante óbvio. Admitindo-se, de forma indiscriminada, a tributação dos efeitos económicos de qualquer ato, independentemente de sua ilicitude, admitir-se-á, por via de consequência, a incidência de imposto sobre o rendimento sobre valores recebidos a título de resgate por sequestros, propina, roubo, furto, etc. O despautério é tão grande que, para nós, é suficiente para afastar essa possibilidade.

Ademais, e este é nosso segundo motivo, admitir a tributação da repercussão económica de qualquer ato ilícito esbarra nos efeitos de que a ilicitude, uma vez reconhecida, repercutirá naquele ato. Em outras palavras, considerando, a título de exemplo, a aplicação do confisco sobre os valores recebidos pelo criminoso pelo resgate de um sequestro, mesmo assim a Autoridade Fiscal deverá lavrar auto de infração pela ausência de recolhimento de imposto sobre rendimentos? É evidente que não.

Como se não bastasse, a aplicação pura desta teoria para justificar a tributação de actos ilícitos esbarra em questões práticas. Isso porque, na dicção do artigo 149, II do CTN, deverá ser efetuado, oficiosamente, o lançamento, nos casos em que “a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária”¹⁵³.

¹⁵⁰ TÔRRES, Heleno Taveira - **Direito tributário e direito privado**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2003. ISBN: 8520324355. p. 200.

¹⁵¹ GRAU, Eros Roberto – **Conceito de tributo e fontes do direito tributário**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos tributários; Resenha tributária. 1975. p 77

¹⁵² VALE, Pimenta do – Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º SA2201009220334 in Proc. 0334/10, de 22 de setembro de 2010.

¹⁵³ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

Ora, sendo a atividade arrecadatória plenamente vinculada, na hipótese de não prestação dessas informações, caberia à autoridade administrativa promover o lançamento do rendimento auferido com tráfico de droga, matador de aluguel, furto.

Qual seria esse procedimento? Em qual item, rubrica se enquadrariam esses rendimentos? No campo “Rendimentos de Pessoas Físicas” acompanhada do Número de Identificação Fiscal (NIF) dos contribuintes? E mais: O que se deveria fazer? Dar a um contribuinte traficante orientações e guias para recolhimento mensal do imposto sobre rendimentos, a fim de que o mesmo evitasse o enquadramento penal do crime de sonegação?

Em Portugal, a situação não é diferente. Lúcio Augusto Pimentel Lourenço¹⁵⁴, assevera que, para fins de tributação, os actos ilícito são irrelevantes e, por essa razão, a prática deste tipo de acto que constitua fato gerador de tributo, além de gerar o dever de pagamento, obriga o contribuinte a cumprir uma série de obrigações acessórias. Assim, para ele, o sujeito passivo:

- Deve apresentar a declaração de início da actividade, ainda que toda a actividade seja ilícita, sob pena de incorrer em infracção e lhe serem aplicadas as respectivas sanções, para além das consequências de natureza eventualmente penal e no apuramento do lucro tributável, matéria colectável ou rendimento global líquido;
- Deve cumprir todas as obrigações fiscais acessórias, de retenção do IRS quando proceder ao pagamento de rendimentos do trabalho, de capital e do património, independentemente das obrigações decorrentes e na tributação indirecta;
- Deve emitir facturas e contabilizar todos os proveitos e custos, fazendo o apuramento dos resultados contabilísticos e fiscais;
- Deve entregar nos cofres do Estado os valores retidos ou o saldo positivo na contacorrente do imposto sobre o valor acrescentado;
- Deve proceder ao cumprimento das obrigações fiscais principais, ou seja, fazer o pagamento dos impostos liquidados no âmbito do rendimento, capital ou património e do consumo.

-
- I - quando a lei assim o determine;
 - II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;
 - III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;
 - IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;
 - V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da actividade a que se refere o artigo seguinte;
 - VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;
 - VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;
 - VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;
 - IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.
- Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.”

¹⁵⁴ LOURENÇO, Lúcio Augusto Pimentel - A Tributação dos Factos Ilícitos em Portugal. **Jurismat**: Revista Jurídica. Portimão: Instituto Superior Manuel Teixeira Gomes. ISSN: 2182-6900. 2013, n.º 3 p. 293-309. p. 304.

A aceitação da possibilidade de tributação indiscriminada de atividades ilícitas, como pretendem os defensores da interpretação puramente económica do Direito, esbarra em questões práticas, além de prever situações, no mínimo, perturbadoras, porque nada justificaria diferenciar-se o suborno pago ou recebido, o rendimento auferido com tráfico de drogas, a recompensa por assassinato – todos tributáveis, em razão da manifestação económica ocorrida - , da prática de roubo, estelionato, furto, que também produzem efeitos económicos no património do agente criminoso¹⁵⁵.

Decerto, no campo tributário, não é toda e qualquer repercussão económica que gera o dever de pagar tributos, não se admitindo, portanto, adotar-se uma análise estritamente económica do direito tributário. Há de haver capacidade contributiva sobre os valores que transitam no património. Tome-se de exemplo os reembolsos de despesas adiantadas por um escritório de advocacia. É evidente que, embora tenha repercussão económica, não há acréscimo patrimonial, i.é, em termos tributários, não há capacidade contributiva sobre estes montantes.

A este respeito, em comentários à Lei Geral Tributária, esclarece-se que “a tributação das actividades ilícitas pressupõe a capacidade contributiva. E, assim, se, por meio de sanção, for retirada essa capacidade, não se justifica a sua tributação”¹⁵⁶. A bem da verdade, iríamos mais além. Não é somente a partir da aplicação de sanções que se esgota a capacidade contributiva do agente, mas a partir da constatação de aumento patrimonial. Neste aspecto, parte da doutrina, como se verá no próximo tópico, sustenta não haver capacidade contributiva sobre valores auferidos com a prática de actos ilícitos, o que impediria a incidência tributária.

4.1.2. Igualdade e capacidade contributiva:

Em contraponto à teoria da equivalência, segundo a qual, o pagamento do tributo seria uma espécie de contraprestação pelos serviços sociais prestados pelo Estado, de modo que, aqueles que custariam mais, porque utilizariam mais os serviços estatais, deveriam contribuir com mais, ganha força a teoria do sacrifício, desenvolvida por autores de influência anglo saxónica¹⁵⁷. Na esteira da revolução industrial, os valores democráticos ganharam mais força que a ideia do tributo como ferramenta para alcançar a igualdade social ganhou

¹⁵⁵ A bem da verdade, mesmo sob uma ótica da aplicação da pena do confisco, não faz sentido diferenciar o produto do crime de roubo do produto do crime de tráfico de drogas.

¹⁵⁶ LÁZARO, Carlos Manuel Freitas, anot. – **Lei Geral Tributária anotado**. [em linha] Viseu. [Consult. Ago. 2020] Disponível em: <http://www.estgv.ipv.pt/paginaspessoais/lazaro/docs/lgt2006.pdf>

¹⁵⁷ ROCHA, Joaquim Manuel Freitas - *Op. cit.*, p. 10.

protagonismo¹⁵⁸. Foi a partir daí, portanto, que o tributo deixa de ser encarado apenas como um meio para abastecer os cofres estatais, evoluindo, de lá para cá, e se mostrando “um relevante instrumento de promoção económica e social e de realização de justiça”¹⁵⁹.

A relação entre o tratamento igualitário almejado, por meio da aplicação do princípio da capacidade contributiva e a teoria do sacrifício, fica clara nas lições de José Juan Ferreiro Lapatza¹⁶⁰:

De acordo com a teoria do sacrifício igual, os impostos devem ser distribuídos de forma que todos os indivíduos sofram, em termos de utilidade deduzida do tributo, um sacrifício igual. (...)

A teoria do sacrifício proporcional pode ser entendida como uma variante simples e aperfeiçoada do acima. Segundo ela, cada indivíduo deve se separar pagando o imposto de uma dose de igual utilidade, proporcional à dose total de utilidade que ele possui, à qual os outros membros da comunidade são privados.

Stuart Mill esclarece, ainda, como não poderia ser diferente, considerando o nome da teoria, que é o sacrifício exigido das pessoas – e não os valores, efetivamente – que devem ser iguais, na medida do possível¹⁶¹. Relaciona-se, assim, esta teoria com a capacidade contributiva, na medida em que diz respeito à possibilidade do contribuinte de suportar o tributo dele exigido, sem que isso importe em empobrecimento deste¹⁶².

Hugo de Brito Machado, ressaltando o caráter injustificado da distinção que se impede, afirma que apenas na proporcionalidade é que se identifica a real igualdade¹⁶³. Daí o célebre jargão: “tratar de forma igual os iguais e de forma diferente os desiguais”.

Ademais, no aspecto tributário a ideia da proporcionalidade foi traduzida no conceito de capacidade contributiva, que, pode-se afirmar, é a forma pela qual o Estado busca a concretização da Justiça Fiscal, assim entendida como distribuição proporcional da carga tributária entre todos os contribuintes, respeitando as características, especialmente a capacidade de arcar com tributos, de cada um¹⁶⁴.

A aplicação do princípio da capacidade contributiva é, pois, a forma pelo qual o sistema busca concretizar a teoria do sacrifício. Ao mediar a capacidade de cada um contribuir,

¹⁵⁸ FALCÃO, Maurin Almeida; MACHADO, Ieda - O limite frágil entre a capacidade contributiva e a vedação ao confisco no sistema constitucional tributário. **NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**. Fortaleza: Universidade Federal do Ceará. 2012. ISSN: 1807-3840. v. 32, n.º 1, p. 92/94.

¹⁵⁹ PALMA, Clotilde Celorico - Da evolução do conceito de capacidade contributiva. **Revista Ciência e técnica fiscal**. Lisboa. ISSN: 0870-340X. 2001. n.º 402, (Abr./Jun. 2001), pp. 109-145. p. 133.

¹⁶⁰ LAPATZA, José Juan Ferreiro - *Curso de Derecho Financiero español*. Madrid: Macial Pons, 1992. ISBN: 9788472481725. p. 320-321 (tradução livre do espanhol)

¹⁶¹ MILL, John Stuart - **Princípios de economia política**. São Paulo: Abril Cultural, 1983. p. 290.

¹⁶² COSTA, Regina Gelena - **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 101

¹⁶³ MACHADO, Hugo de Brito - **Os Princípios Jurídicos da Tributação da Constituição de 1988**. 3.ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1994. ISBN: 8520312365. p. 56.

¹⁶⁴ GOUVÊA, Clovis Ernesto de - **Justiça fiscal e tributação indireta**. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1999. 132 f. Tese de doutoramento em Direito Econômico e Financeiro.

independentemente do custo para o sistema, busca-se, em tese, que todos sintam o mesmo peso dos tributos. Clotilde Celorico Palma ressalta o facto de que é o sacrifício que deve ser igual, e não, necessariamente, o montante recolhido¹⁶⁵, prevendo-se, ainda, a possibilidade de que o contribuinte, abaixo de determinado limite mínimo, deveria estar fora do alcance da tributação, por absoluta ausência de capacidade contributiva¹⁶⁶.

Na Constituição de 1988 do Brasil, o referido princípio veio no artigo §1º do artigo 145, segundo o qual, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade económica 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 económicas do contribuinte”¹⁶⁷.

Os doutrinadores europeus modernos, em sua maioria, têm utilizado exatamente este argumento para advogar pela tese da possibilidade de tributação de atividades que tenham ocorrido em contexto ilícito¹⁶⁸.

Isso porque, conforme leciona Alexandre de Moraes, o princípio da igualdade produz efeitos em dois planos, sendo um direcionado ao ato de editar normas, visando impedir que leis ou actos normativos gerem tratamento, injustificadamente, discrepante aos cidadãos. O segundo, direcionado à aplicação das normas, por meio de seus intérpretes, impedindo-os de aplicar o ordenamento jurídico de forma a gerar distinções injustificadas¹⁶⁹. Clotilde Celorico Palma, aliás, ressalta que um dos principais atributos almejados pelos sistemas fiscais reside na “capacidade de concretização da justiça, realizando a igualdade horizontal e vertical”.

A este respeito, a Constituição espanhola de 1978¹⁷⁰, por exemplo, em seu artigo 31, consagra o princípio na capacidade contributiva e, expressamente, ressalta estes dois prismas, manifestados no tratamento igualitário e na proibição dos efeitos confiscatórios dos tributos. Confira-se:

Artículo 31.

¹⁶⁵ PALMA, Clotilde Celorico - *Op. cit.*, p. 119.

¹⁶⁶ *Idem* - *Op. cit.*, p. 136.

¹⁶⁷ Vale ressaltar que, embora o mencionado dispositivo, aparentemente, mitigue o princípio da capacidade contributiva, na medida em que dispõe que este deve ser aplicado “sempre que possível”, a melhor doutrina, aqui representada por Roque Antônio Carrazza, afirma que não se trata de mera recomendação do legislador ordinário, mas de regra de observância obrigatória, nos casos em que a índole do tributo permitir, a observância será obrigatória (CARRAZZA, Roque Antonio - *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 4.ª ed. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 60-61).

¹⁶⁸ ROCH, María Teresa Soler – *La tributación de las actividades ilícitas*. *Revista española de derecho financiero*. Madrid: Civitas. ISSN: 0210-8453. 1995, n.º 85 (jan./mar. 1995). pp. 9-32. p. 9

¹⁶⁹ MORAES, Alexandre de - *Direito Constitucional*. 13.ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. ISBN: 8522433526. p. 65

¹⁷⁰ CONSTITUIÇÃO ESPANHOLA DE 1978. *Boletín Oficial del Estado*. n.º. 311 (29/12/1978).

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

A Constituição da República Portuguesa de 1976¹⁷¹, por sua vez, em seu artigo 13º, consagra o princípio da igualdade, ao dispor que “todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei”. Desta norma deriva, diretamente, o conceito da capacidade contributiva, que nada mais é do que um subprincípio da do princípio da igualdade¹⁷². No plano infraconstitucional, o artigo 4º da Lei Geral Tributária é expresse ao dispor que “os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou de sua utilização e do património”.

Embora a Constituição Portuguesa não tenha expressamente previsto o princípio da capacidade contributiva, ao contrário da Constituição Brasileira, quanto ao princípio da capacidade contributiva, existem inúmeros arrestos do Tribunal Constitucional onde por reiteradas vezes¹⁷³ aquele Tribunal tem afirmado que este “se encontra acolhido no ordenamento constitucional”¹⁷⁴.

Assim, em resumo, a capacidade contributiva “pressupõe que os contribuintes são tratados com igualdade, e que os seus pagamentos implicam sacrifício igual para cada um deles, consequentemente resultando que os contribuintes de iguais rendimentos ou faculdades contributivas iguais pagam iguais prestações: e também que os contribuintes com diferentes rendimentos pagam diferentes prestações, com desutilidade ou perdas equivalente.”¹⁷⁵ À luz desta conceituação, a discussão, portanto, reside em até que ponto o ingresso de valores nos cofres dos contribuintes é suficiente para configurar capacidade contributiva. Respondendo à indagação posta, Francesco Forte afirma que a manifestação de riqueza adquirida, inclusive, por meios e atividades ilícitas, é suficiente para constituir capacidade contributiva a obrigar o criminoso a participar das despesas estatais¹⁷⁶.

¹⁷¹ CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA. Lei n.º 1, de 12 de agosto de 2005. **Diário da República**. 1ª Série-A, n.º 155, (12/08/2005), p. 4642/4686

¹⁷² FERREIRA, Eduardo Paz; TORRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico org. - **Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier**. vol. II, Coimbra: Almedina, 2013. ISBN: 9789724049021. p. 123.

¹⁷³ Ver, a título de exemplo, Acórdãos n.ºs 53/2018 e 58/2018.

¹⁷⁴ VENTURA, Fernando - Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 750/2017 de 15 de novembro de 2017.

¹⁷⁵ FRANCO, António Luciano de Sousa - **Finanças Públicas e Direito Financeiro**. Vol. 1 e 2, 4ª ed., Coimbra: Almedina, 2015. ISBN: 9789724031194. p. 614-615

¹⁷⁶ FORTE, Francesco – *Sul trattamento fiscale delle attività illecite*. **Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze**. Milano: Giuffrè. 1952, ISSN 2499-2771. v. 2. (set. 1952). p. 119.

Nessa linha, no Brasil, o Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp: 1.208.583/ES¹⁷⁷, a Ministra Laurita Vaz, também fez uso do dever de tratamento igualitário entre os contribuintes para justificar a tributação de rendimentos auferidos com atividades ilícitas, citando, inclusive, o princípio do “*pecúnia non olet*,” segundo o qual, independente da origem do rendimento, esta deve ser tributada. Confira-se trecho do sumário do acórdão:

Já o princípio pecunia non olet carrega consigo a idéia de igualdade de tratamento entre as pessoas que tenham capacidade contributiva semelhante, independentemente da maneira utilizada para alcançar essa disponibilidade econômica, isto é, não importa se os rendimentos tributáveis tenham ou não fonte lícita. Cuida-se de princípio de direito tributário. Tais princípios não se contrapõem, seja pela questão topográfica em que se encontram no direito, seja porque um não limita ou impossibilita a aplicação do outro, até mesmo porque o princípio pecunia non olet despreza a origem da fonte econômica tributável - se lícita ou ilícita.

2. A necessidade de se recolher impostos surge com o fato de se auferir renda, pouco importando se essa renda é lícita ou ilícita, não ensejando, por isso mesmo, qualquer ingerência no princípio da não auto-incriminação, do contrário dificilmente se vislumbraria a prática de crimes contra a ordem tributária, que geralmente estão ligados ao cometimento de outros delitos, como por exemplo, contra o sistema financeiro nacional.

Para Martín Ruíz¹⁷⁸ o princípio da igualdade tributária “*justifica plenamente la tributación de los actos antijurídicos, ya que constituiría un agravio comparativo el eximir de ésta a las actividades antijurídicas, sometiendo, por outro lado, a gravamen actividades que si ajustan a la legalidade; por lo tanto, sería injusto que una norma eximiera de tributar, por ejemplo, una renta sólo porque es fruto de una actividad ilícita*”.

Não tributar o rendimento auferido com a prática de actos criminosos, sustenta José Casalta Nabais¹⁷⁹, naturalmente nos casos em que não tenha sido efetivada a repreensão penal, com a consequente aplicação da pena de perda do produto do crime a favor do Estado, importaria em beneficiar fiscalmente este tipo de provento, o que acabaria por incentivar esse tipo de prática e violar o princípio da igualdade fiscal.

Esta, contudo, não nos parece ser a posição mais acertada. A premissa de que aquele que auferir rendimento com atividades ilícitas e lícitas estariam em pé de igualdade e gozariam de igual capacidade contributiva a justificar a tributação põe em xeque outros conceitos tributários, como o de rendimento, confundindo-o com qualquer manifestação de riqueza.

¹⁷⁷ VAZ, Laurita – Acórdão da quinta turma do Superior Tribunal de Justiça n.º REsp: 1.208.583/ES de 4 de dezembro de 2012.

¹⁷⁸ MARTÍN RUÍZ, Juan – *La tributación de las actividades ilícitas em el ordenamento jurídico español: derecho positivo y jurisprudência*. **Revista Quincena Fiscal**. Madrid: Aranzadi Thomson Reuters. ISSN 1132-8576. 2000. n.º 20, pp. 9-18. p 11.

¹⁷⁹ NABAIS, José Casalta - **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. 1.ª ed. Lisboa: Almedina, 1988. ISBN: 978-9724011158. pp. 505/507

Esta ideia, acreditamos, no Brasil, decorre da interpretação precipitada e equivocada do *caput* artigo 43 do CTN, que aponta o fato gerador do imposto sobre rendimentos como sendo a “aquisição de disponibilidade económica ou jurídica”. Precipitada, por que o descolamento do *caput* dos incisos do referido dispositivo legal, de facto, induz a conclusão de que a mera aquisição de “disponibilidade económica”, que poderia ser entendida como a mera posse de valores, seria suficiente para caracterizar o fato gerador do Imposto sobre rendimentos.

Essa equivocada linha de raciocínio, induzida, talvez, pela insistência em interpretar-se o direito, especialmente o tributário, numa perspectiva eminentemente económica, distorce os conceitos de rendimento e acréscimo patrimonial tão caros para o ordenamento jurídico.

Isso porque, o próprio artigo 43 do CTN restringe o fato gerador do imposto sobre o rendimento (“aquisição de disponibilidade económica ou jurídica”) para a percepção de “renda” ou “proventos de qualquer natureza” que, necessariamente, impliquem em “acréscimos patrimoniais”.

Neste aspecto, o CTN parece ter adotado ambas as teorias a respeito do rendimento: o rendimento-produto, ao dispor que o rendimento é entendido como sendo o “*produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos*” (inciso I), e o rendimento-acréscimo patrimonial, quando dispõe que os proventos de qualquer natureza são entendidos como sendo “os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior” (inciso II). A bem da verdade, a leitura conjunta dos incisos conduz a necessária conclusão que, em última análise, admite-se a tributação apenas daquilo que seja considerado acréscimo patrimonial, sendo a “renda produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos” uma das espécies desse gênero.

Fica claro, portanto, que apenas a aquisição de disponibilidade jurídica ou económica que tenham importado em verdadeiro “acréscimo patrimonial” é que deve a ser tributada. O agente criminoso, a par de ter posse dos valores, não os incorpora ao seu património. Sua disponibilidade é restritamente económica de valores, e não produz qualquer efeito sobre o seu património. “O crime”, afirma Sidónio Reis, citado por João Conde Correia,¹⁸⁰ “nunca é título legítimo de aquisição”. Assim, não havendo alteração patrimonial, não há que se falar em capacidade contributiva.

Ernesto Lejeune e Eusebio González, nessa linha, afirmam que só há capacidade contributiva quando o contribuinte for titular de uma riqueza¹⁸¹.

¹⁸⁰ Cit. SIDÓNIO REIS, in Actas das Sessões da Comissão Revisora do Código Penal, 2, Lisboa, AAFDL, 1979 p. 200 *apud* CORREIA, João Conde - **Da Proibição do Confisco à Perda Alargada**. Lisboa: Imprensa Nacional Casa da Moeda, 2012. ISBN: 9789722720649. p. 200

¹⁸¹ GONZÁLES, Eusebio; LEJEUNE, Ernesto - **Derecho Tributario**. v. 1. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, 1997. ISBN 84-89109-15-X. p. 158

E é justamente a ausência de capacidade contributiva que impede a tributação das consequências de actos ilícitos, para que se faça respeitar o princípio da igualdade. Não se pode tratar como iguais aqueles que aumentam seu património de forma lícita e aqueles que, de forma ilícita, adquirem posse e valores. A estes, compete o Estado instaurar o procedimento penal competente e aplicar a pena da perda de bens a favor do Estado

A necessidade de se respeitar o princípio da igualdade, e seu corolário, o subprincípio da capacidade contributiva, em última análise, decorre do dever de atuação moral do Estado. É sob este aspecto que se analisará a tributação de rendimentos auferidos com actos ilícitos no próximo tópico.

4.1.3. Moralidade:

Pelo aspecto moral, os defensores da tributação desses actos criminosos sustentam que afrontaria os bons costumes, a moral, a razoabilidade e, principalmente, a igualdade tributária, além de, configurar, na prática, verdadeiro “incentivo fiscal” à prática de crimes, não tributar os actos ilícitos.

A reforçar este raciocínio, o artigo 104º, da Constituição da República Portuguesa ressalta o carácter moral dos impostos, na medida em que determina que o “imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades” (n. 1), a “tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos” (n. 2) e que a “tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social”.

Esta ideia é sintetizada no artigo 103, n.1, segundo o qual “o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”.

No Brasil, em igual sentido, o artigo 3º da Constituição da República elenca, como um dos objetivos fundamentais do país, a erradicação da pobreza e da marginalização e “reduzir as desigualdades sociais e regionais”, o que somente é viabilizado por meio da arrecadação fiscal justa.

Pezzinga¹⁸², nessa linha, salienta que seria “inconcebível que quem desenvolve uma atividade proibida pela lei, que lhe proporciona rendimentos frequentemente vultuosos, deva

¹⁸² PEZZINGA, Giuseppe - *La tassabilità dei redditi da attività illecita alla luce della legislazione sulla criminalità organizzata. II Fisco*, Roma: Alter Ego. 1989 ISSN: 1124-9307. n° 38/39. p. 5939, (tradução livre do italiano).

gozar do injusto privilégio de auferir riquezas ilícitas e não pagar impostos”. Assim, a tributação do lucro advindo de atividades ilícitas não só seria moral como seria justa. Indo ainda mais longe, Berliri considera que a incidência tributária seria “oportuna e moralmente louvável”¹⁸³.

Embora reconheça a possibilidade de aventar-se eventual imoralidade no facto do Estado literalmente exigir seu quinhão do crime, Joaquim Manuel Freitas Rocha¹⁸⁴, pondera, no entanto, se o contrário não seria muito mais imoral. O autor, assim, indaga se deixar de tributar aquele que auferir rendimento com atividades ilícitas, como “contrabandistas, traficantes e os prostitutas”, enquanto que daqueles trabalhadores honestos, no jargão popular, seriam pesadamente tributados não afrontaria mais gravemente o princípio da moralidade?

Respondendo positivamente à indagação posta por Joaquim Rocha, Aliomar Baleeiro¹⁸⁵, entende que mais imoral do que o Estado se financiar com recursos de origem ilícita, recolhidos na forma de tributos, é deixar que os praticantes destes actos lucrem com atividades ilícitas sem qualquer contribuição para o Estado, e arremata: “Do ponto de vista moral, parece-nos que é pior deixá-los imunes dos tributos, exigidos das atividades lícitas, úteis e eticamente acolhidas”.

Arthur M. Ferreira Neto ressalta que, em verdade, mais do que moral, a tributação de recursos obtidos de forma ilícita seria uma forma de reestabelecer a ordem jurídica. Isso porque, sustenta o insigne Autor, aquele que comete um ato ilícito viola duplamente o compromisso social, na medida em que violou normas estabelecidas para auferir rendimento e deixou de contribuir com os custos da vida em sociedade. Assim, além da repreensão penal pela prática do ilícito, a tributação serviria para obriga-lo a arcar com os custos da sociedade¹⁸⁶.

Joaquim Rocha, contudo, citando V. Tesoro, Bari e Parlato¹⁸⁷, conclui que, em verdade, sendo a atividade estatal uma atividade nobre, jamais poder-se-ia admitir a possibilidade de financiamento com recursos de origem imoral, que dirá de origem ilícita. Isso porque, nesse caso, o Estado estaria agindo como verdadeiro Estado Receptor do produto do ato ilícito, como destaca Silvina Bacigalupo¹⁸⁸:

Dessa forma, o Estado não pode se tornar um destinatário ou "partícipe" do crime de que provêm os ilícitos, permitindo o pagamento de impostos obtidos ilegalmente por um cidadão. (...) se o Estado, mesmo sob o pretexto de respeitar o princípio da

¹⁸³ BERLIRI, Antonio – *Principios de derecho tributario*. Tradução de Narciso Amorós Rica e Eusébio González García. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1971. p. 339.

¹⁸⁴ ROCHA, Joaquim Manuel Freitas - *Op. cit.*, p. 142.

¹⁸⁵ BALEEIRO, Aliomar - *Op. cit.*, p. 720.

¹⁸⁶ FERREIRA NETO, Arthur M; ADAMY, Pedro Augustin - *Tributação do Ilícito*, 1.ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. ISBN-13: 978-8539204274. pp. 15.

¹⁸⁷ V. Tesoro, Bari e Parlato, *apud* ROCHA, Joaquim Manuel Freitas - *Op. cit.*, p. 150.

¹⁸⁸ BACIGALUPO, Silvina – *Ganancias ilícitas y derecho penal*. Madrid: Ceura, 2002. ISBN: 978-8480045025. p. 22. (tradução livre do espanhol).

igualdade, considerar que os lucros decorrentes do crime devem estar sujeitos aos deveres do art. 31 da Constituição espanhola, é necessário explicar qual é a diferença entre sua reivindicação e o crime de receptação ou lavagem de dinheiro.

Ainda mais contundente, o Professor Ives Gandra Martins afasta qualquer possibilidade de tributação de rendimento decorrente da prática de crimes. Para ele, o facto de o Estado acabar sendo beneficiado pela prática delituosa, agindo como sócio do delinquente, serviria como incentivo para o cometimento de crimes, inclusive hediondos¹⁸⁹.

Há quem pondere, de outro lado, que a solução de aplicação da pena de confisco, proposta pelos defensores da imoralidade da tributação dos actos ilícitos, também esbarraria no aspecto moral, na medida em que, no final das contas, por meio da aplicação da pena de perda de bens a favor do Estado, este também seria o destinatário do produto do crime. No caso do confisco, aliás, o Estado ficaria com a integralidade dos valores, e não apenas parte¹⁹⁰.

Não nos parece cabível tal ponderação. O confisco do produto do crime não se confunde com exigência, por parte da Administração Pública, de parcela do produto do crime, na medida em que o confisco é efeito da condenação, ou seja, é uma das formas por meio das quais o Estado visa desincentivar a prática de crimes, ao passo que a incidência de tributos seria, como salienta Mary Elbe Queiroz¹⁹¹, “a concordância do Estado e a permissão para que ele se beneficiasse e se locupletasse” de, ao menos, uma parcela do crime.

Tal afirmação radical é rebatida por Francesco Forte¹⁹². Segundo ele, não há que se confundir a tributação de rendimentos advindos do crime com participação nos lucros do crime, na medida em que o Estado não cobra seu quinhão a título de retribuição pela prática do crime, mas, tão somente, por conta da manifestação de riqueza adquirida pelo agente criminoso.

A este respeito, César Galarza¹⁹³ afirma que “quando o Estado recolhe uma cota da riqueza obtida ilicitamente, não o faz com fins lucrativos, nem é obrigado a fornecer proteção ao autor do ilícito”.

Decerto, a verdade é que a cobrança de tributos de rendimentos auferidos com práticas delituosas nem incentiva a prática do crime, como sustentam os defensores da não-tributação, nem inibe o agente de cometer os delitos, tal como afirmam os que advogam a tributação dessas riquezas.

¹⁸⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva - *Op. cit.*, p. 119.

¹⁹⁰ MOLINA, Pedro Manuel Herrera - *Op. cit.*, p. 27.

¹⁹¹ QUEIROZ, Mary Elbe Gomes Queiroz - **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Baruei: Manole, 2004. ISBN: 8520420516. p. 73.

¹⁹² FORTE, Francesco - *Op. cit.*, p. 129

¹⁹³ GALARZA, César José - **La tributación de los actos ilícitos**. Cizur Menor: Aranzadi, 2005. ISBN: 978-8497679626. p. 149 (tradução livre do espanhol)

A utilização da moralidade como fundamento pelos defensores da tributação dos rendimentos auferidos com atividades ilícitas esbarra, ao nosso ver, na concepção de que o tributo seria uma espécie de castigo ao qual estariam submetidos aqueles que auferem rendimento¹⁹⁴. Assim, de facto, nada mais justo do que aqueles que auferirem rendimento com atividades ilícitas também serem tributados.

Ocorre que, como é notório, a obrigação de pagar tributos, segundo a concepção mais aceite da doutrina, decorre do fato de que “a tributação é fato jurídico-económico-social que transcende a vontade individual”¹⁹⁵. Conduz, pois, a ideia de que o indivíduo abre mão de determinados direitos, no caso, de parcela do seu património, em favor do bem comum, em favor da sociedade como um todo, na linha do que defende a teoria do sacrifício.

Não se justificaria, portanto, que este Estado, para o qual os indivíduos abrem mão de parcela de seus direitos em prol do convívio social, exija sua parcela, por meio de tributos, do produto de atividades por ele mesmo proibidas e, mais grave, que incrimina aqueles que dele obtém benefício (crime de receptação).

Vale ressaltar, por fim, que o argumento da moralidade, tanto a favor como contra a possibilidade de tributação de actos ilícitos, não é técnico jurídico, daí porque não se presta a resolver a questão. A moralidade, possivelmente, é o mais claro exemplo dos argumentos “pré jurídicos”, especificamente, “de natureza ética” a que Becker¹⁹⁶ faz alusão, e que, segundo ele, “falecem (...) no plano jurídico”.

É de se considerar, ainda, se não seria um erro metodológico valer-se deste tipo de argumento para tentar encontrar uma solução para um problema eminentemente jurídico. Decerto, não se pode renunciar a busca pela coerência do ordenamento jurídico, a partir da confrontação de princípios e normas, para valer-se de valorações éticas, estranhas ao ordenamento e de cunho subjetivo, para equacionar qualquer questão.

Martin Ruíz, nessa linha, descartando qualquer argumento de ordem moral para justificar ou afastar a tributação de actos ilícitos é categórico ao afirmar que considerações desta natureza não passam de meras “conjecturas de corte moralista improprias de uma auténtica teoria jurídica”.¹⁹⁷

¹⁹⁴ Decerto, como nota Sérgio André Rocha, embora o pagamento dos impostos seja um dever fundamental, os contribuintes tendem a querer evita-lo, ao máximo (ROCHA, Sérgio André. Processo fiscal e justiça tributária. In: FERREIRA, Eduardo Paz; TORRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico org. - *Op. cit.*, pp. 829-847. p. 834).

¹⁹⁵ FERREIRA, Alexandre Henrique Salema - **Política Tributária e Justiça Social: Relações entre tributação e os fenómenos associados à pobreza**. Campina Grande: Eduerp, 2007. ISBN: 858710845X. p. 31.

¹⁹⁶ BECKER, Alfredo Augusto - *Op. cit.*, p. 546/548

¹⁹⁷ MARTÍN RUÍZ, Juan – *Op. cit.*, p.11.

Acreditamos, todavia, que a utilização da moralidade como ferramenta interpretativa do Direito não pode ser afastada por absoluto, como pretendem os autores acima citados, tampouco utilizada como único fundamento para interpretação do ordenamento. O sistema jurídico é um reflexo da sociedade cuja moralidade é um dos pilares. Não se pode abrir mão deste princípio tão caro, simplesmente por questões de ordem técnica ou literalidade da lei.

Por outro lado, também não é possível dar ao intérprete e operador do direito o poder absoluto para dizer aquilo que é moral e aquilo que não o é. Ponderações de ordem moral não só podem como devem servir como norte para o legislador (e não para o Poder Judiciário) tornar ilícito aquilo que a sociedade reputa como imoral. Cabe ao poder legislativo ser sensível a eventuais mudanças de comportamento da sociedade para adequar, por meio da edição de actos normativos, o ordenamento jurídico à moralidade da sociedade.

O caminho do meio, nem tão ao céu, nem tão ao inferno, nos parece o mais adequado, especialmente porque, via de regra, a Constituição elenca a moralidade como um dos princípios aos quais a Administração Pública deve obedecer, como o fez a Constituição brasileira em seu artigo 37 e a Portuguesa, no artigo 266º, n. 2, embora não mencione expressamente a palavra “moralidade”.

A melhor solução, portanto, será aquela que, ao mesmo tempo que preserva a moralidade do Estado, apresenta coerência metodológica do ponto de vista jurídico. É o que se pretende fazer nos próximos capítulo deste trabalho.

4.1.4. *Bis in idem*:

Outro óbice à tributação dos actos ilícitos seria a ocorrência de *bis in idem*, na medida em que duas normas – uma sancionadora e outra tributária – incidiriam sobre o mesmo ato, o que seria vedado pelo ordenamento jurídico.

Cabe destacar, inicialmente, que o princípio do *non bis in idem* não se encontra positivado expressamente na Constituição Federal da República do Brasil. A par disso, a doutrina¹⁹⁸ tem encontrado no rol de garantias previsto no artigo 5º da Carta Constitucional referências não expressas ao referido princípio, tanto no seu aspecto processual, como no aspecto substancial.

¹⁹⁸ MASCARENHAS, Marcella Alves. O Princípio “*Ne Bis In Idem*” nos Âmbitos Material e Processual sob o Ponto de Vista do Direito Penal Interno. **Revista de direito da UNIGRANRIO**. Rio de Janeiro: UNIGRANRIO. ISSN: 1984-7920. 2009. N.º 2, Volume 2. 2009. p.3

Assim, ao proteger a coisa julgada, em seu artigo 5º, XXXVI, a Constituição acata o *non bis in idem* em seu aspecto processual, é dizer, impede que o mesmo tema seja apreciado pelo Judiciário duas vezes. Sob outra perspectiva, o princípio da legalidade, estampado no item XXXIX do referido artigo 5º, da Constituição, concretizaria as máximas de justiça e certeza, consubstanciando, assim, o *non bis in idem* em seu aspecto material.

A par da previsão expressa, o Supremo Tribunal Federal do Brasil há tempos vem reconhecendo sua aplicação. Decerto, em 1944, há mais de 70 anos, nos autos do RE 7.071, já se fazia referência a este princípio¹⁹⁹. Mais recentemente, em meados de 2003, nos autos do Habeas Corpus nº 80.263/SP, o STF pronunciou-se no sentido de que, embora o princípio do *bis in idem*, não esteja positivado no rol de garantias do artigo 5º da Constituição Federal, ele possui o mesmo status das garantias ali previstas:

A incorporação do princípio do *ne bis in idem* ao ordenamento jurídico pátrio, ainda que sem o caráter de preceito constitucional, vem, na realidade, complementar o rol dos direitos e garantias individuais já previstos pela Constituição Federal, cuja interpretação sistemática leva à conclusão de que a Lei Maior impõe a prevalência do direito à liberdade em detrimento do dever de acusar.

De todo modo, o princípio do *bis in idem* vigora no ordenamento jurídico brasileiro através da assinatura do Pacto de São José da Costa Rica²⁰⁰, de 1969, que, no artigo 8º, item 4, prevê expressamente que, “o acusado absolvido por sentença passada em julgado não poderá ser submetido a novo processo pelos mesmos fatos”.

Em alguns outros países, contudo, há previsão expressa ao referido princípio. Nos Estados Unidos da América, por exemplo, consta na quinta emenda, inserida na Constituição em 1887, que “*no person shall (...) be subject for the same offence to be twice put in jeopardy of life or limb*”²⁰¹. A *Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland* (Lei Fundamental da República da Alemanha), por sua vez, em seu artigo 103, item 3, apresenta o princípio da seguinte forma: “Ninguém pode ser punido mais de uma vez pelo mesmo fato, com base no direito penal comum”²⁰².

Na Constituição Portuguesa, o número 5 do artigo 29, diferenciando-se da redação das constituições americana e alemã, cuja ênfase está na aplicação de pena, dispõe que nem mesmo

¹⁹⁹ Cf. AZEVEDO, Philadelpho – Acórdão do Supremo Tribunal Federal nº. RE 7071, de 15 de maio de 1944, p. 137.

²⁰⁰ Disponível em: https://www.cidh.oas.org/basicos/portugues/c.convencao_americana.htm [consult. em 20/02/2020].

²⁰¹ Tradução livre: “ninguém (...) será sujeito a que a mesma ofensa seja colocada duas vezes em risco de vida ou membro”. Disponível em: <https://constitutioncenter.org/media/files/constitution.pdf> [consult. em 20/02/2020].

²⁰² Em tradução Livre. Disponível em: https://www.bundestag.de/parlament/aufgaben/rechtsgrundlagen/grundgesetz/gg_09-245142 [consult. em 20/02/2020].

o julgamento pelos mesmos factos criminosos é autorizado. Evidentemente, considerando que a punição somente pode ser aplicada após o curso do devido processo legal, impede-se, também, a dupla aplicação de pena. Confira-se:

5. Ninguém pode ser julgado mais do que uma vez pela prática do mesmo crime.

A verdade é que a aplicação do *bis in idem*, sendo um princípio, não depende de expressa previsão constitucional, por se tratar de uma norma mais abrangente que norteou, inclusive, a redação da Constituição Brasileira, assim como sua interpretação e integração com todo o ordenamento jurídico²⁰³.

Ainda em Portugal, o Tribunal Constitucional, em sede de aplicação do princípio do *bis in idem* nos casos de concurso de crime, salientou que a mencionada máxima impede, apenas, que duas normas sancionadoras e tuteladoras do mesmo bem jurídico incidam sobre o mesmo fato:

O apuramento de tal violação pressupõe que as normas em causa sancionem – de modo duplo ou múltiplo – substancialmente a mesma infracção. A contrariedade ao princípio “ne bis in idem” depende assim da identidade do bem jurídico tutelado pelas normas sancionadoras concorrentes, ou do desvalor pressuposto por cada uma delas. [...] ²⁰⁴.

Assim, o *ne bis in idem* diz respeito, portanto, à impossibilidade de incidência da mesma norma, duas ou mais vezes, sobre o mesmo ato e o mesmo sujeito. É caso, por exemplo, de aplicação da mesma pena sobre o mesmo crime, ou dupla incidência do mesmo tributo sobre o mesmo fato gerador.

Tomás Cano Campos, a este respeito, esclarece que, em verdade, não há impedimento para dupla sanção pelos mesmos fatos. O que se proíbe é que o agente seja punido “duas vezes pelos mesmos fatos sobre a base de idêntico fundamento” ²⁰⁵. Para este autor espanhol, se com o mesmo fato o agente põe em perigo diversos bens tutelados, ainda que idênticos, dele deverá ser punido por cada um deles, por ausência de identidade de fundamento.

Dito isso, o argumento da não aplicação do *bis in idem* - contrário à tributação de actos ilícitos -, ao nosso ver, é o mais frágil de todos. María Teresa Soler Roche²⁰⁶, nessa linha, considera o argumento do *bis in idem* “facilmente refutável, pois se baseia em uma identidade equivocada de pressupostos de fato (conduta ilegal e manifestação da capacidade econômica)”.

²⁰³ SILVA, José Afonso da - **Curso de direito constitucional positivo**. 39.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2016. ISBN: 9788539203185. p. 85.

²⁰⁴ BELEZA, Maria dos Prazeres Pizarro - Acórdão da 2.^a Seção do do Tribunal Constitucional n.º 244/99, de 29 de abril de 1999.

²⁰⁵ CAMPOS, Tomás Cano - *Non bis in idem, prevalencia de la via penal y teoría de los concursos en el derecho administrativo sancionador*. **Revista de Administración Pública**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, ISSN: 0034-7639. 2001, n.º 156, (set./dez. 2001). pp. 191-211. p. 195/196.

²⁰⁶ ROCH, María Teresa Soler – *Op. cit.*, p. 24. (tradução livre do espanhol).

É que, embora o conceito apresentado por Pablo Alflen da Silva²⁰⁷ pareça reforçar a ideia de que o *bis in idem* seria um impedimento para a incidência de tributos, na medida em que, segundo ele, o mencionado princípio é uma consequência lógica do ideal de justiça, por impedir que a mesma pessoa seja *punida* mais de uma vez por uma mesma conduta e, portanto, não se admitiria a incidência de uma segunda norma sobre a mesma conduta (auferir rendimento ilicitamente), facto é que se tratam de normas de natureza diferentes e que tutelam bens jurídicos distintos. Adicionalmente, é preciso não esquecer que tributos, independentemente da forma que tenham, não são normas sancionadoras de um comportamento assumido pelo sujeito passivo.

Assim, cai por terra este argumento pelo singelo fato de que o tributo não é uma punição, como já esclarecido no capítulo anterior (4.1.2. Igualdade e capacidade contributiva) à luz da teoria do sacrifício, isto é, um tributo não pode ser considerado como uma sanção, não tem uma carácter sancionatório.

Assim, a não aplicação de uma norma com recurso ao *bis in idem*, como visto acima, não impossibilita, como pretendem os defensores desta tese, que duas normas incidam sobre o mesmo fato. No Brasil, aliás, duas normas incidirem sobre o mesmo fato jurídico é absolutamente corriqueiro. Tão corriqueiro, diga-se, que os leigos chegam a pensar que dois institutos são apenas um. É o caso da contribuição ao PIS e a COFINS, que, normalmente são chamados simplesmente de PIS/COFINS, que incidem sobre o mesmo fato gerador, sobre a mesma base de cálculo e possuem os mesmos contribuintes.

O que o *bis in idem* impede, insista-se, é a dupla incidência de uma norma (sancionadora ou não) sobre o mesmo fato, até porque, no âmbito penal, diversas normas podem incidir sobre a mesma conduta criminosa. É o caso, por exemplo, da perda de cargo, função pública ou mandado eletivo e da pena de confisco (art. 92, I e II do Código Penal), que incidem após a condenação do acusado.

Em conclusão, trazemos à baila as lições de César José Galarza que, de forma bem clara, traça a distinção entre as duas normas que incidiriam em eventual tributação de rendimento auferida com actos ilícitos, afastando, por consequência, qualquer suspeita de violação ao “*non bis in idem*.” Esclarece o autor que “uma coisa é atividade ilegal como fato que ameaça um bem jurídico protegido e outra é a atividade ilegal como geradora de capacidade contributiva”²⁰⁸.

²⁰⁷ SILVA, Pablo Rodrigo Alflen da. **Inconstitucionalidade do art. 40, inciso VII, da lei de drogas por inobservância ao ne bis in idem e violação à proibição de excesso**. BDJur, Brasília, DF, 29 jul. 2009.p. 2

²⁰⁸ GALARZA, César José – *Op. cit.*, p. 135. (tradução livre do espanhol).

O princípio do *ne bis in idem*, como demonstrando, em síntese, veda, apenas, a aplicação da mesma norma sobre o mesmo fato jurídico, daí concluímos que este argumento não se presta a resolver a questão da tributação das consequências dos actos ilícitos. Em que pese isso, a análise da influência do *ne bis in idem* sobre este tema, nos leva a indagar se, mesmo sendo autorizada a incidência de duas normas distintas sobre o mesmo fato jurídico, no caso da tributação dos rendimentos auferidos com actos ilícitos, esta dupla incidência não criaria um curto-circuito no sistema jurídico, que estaria agindo de forma contraditória: de um lado reconhecendo a validade e efeitos de um ato ilícito e exigindo os tributos respectivos e, de outro, pretendendo punir esta prática de modo a expurga-la da sociedade.

4.1.5. Não contradição do ordenamento jurídico

Embora tenha sido decisivo para sustentar a impossibilidade de um ato ilícito como hipótese de incidência na legislação, o argumento da não contradição do ordenamento jurídico, na análise da possibilidade de tributação das consequências dos actos ilícitos (rendimento auferido com tráfico de drogas, por exemplo), não nos parece tão unânime.

É que aqueles que advogam esta tese, via de regra, misturam os dois casos acima mencionados, quais sejam: ato ilícito como hipótese de incidência e consequências tributárias de um ato ilícito.

Para ilustrar este equívoco, citamos as lições de Jorge Bravo Cucci²⁰⁹, que, na ânsia de defender a impossibilidade de tributação dos actos ilícitos, de forma genérica, salienta ser “evidentemente contraditório que, se um segmento do sistema jurídico tipifica determinada atividade como ilegal (um crime) (...), outro segmento, em total dissonância, considera essa conduta como um evento tributável e prevê a geração de consequências jurídicas dele derivadas”.

Ocorre que, como dito, não se está, neste momento, diante de um caso em que um segmento do ordenamento jurídico “tipifica certa atividade como ilegal (um crime)” e outro, considere esta mesma conduta “como um evento tributável” e pretenda extrair daí o dever de pagar tributos.

O caso em estudo é o das consequências fiscais de um ato jurídico ilícito. São, a bem da verdade, dois actos diferentes. No clássico exemplo do traficante de drogas: um ato seria o de

²⁰⁹ CUCCI, Jorge Bravo – *Los actos ilícitos em el proceso formativo de la obligación tributaria del impuesto a la renta*. TÔRRES, Heleno Taveita, coord. – **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros. 2005. ISBN: 978-8574206790. p. 364 (tradução livre do espanhol).

comercializar substâncias psicotrópicas e o outro seria o de auferir rendimento com esta comercialização. Embora intimamente relacionados, não se pode negar que são dois actos distintos.

Pietro Boria²¹⁰, em relação ao argumento da não contradição do ordenamento jurídico para o estudo da tributação das consequências do ato ilícito, é categórico ao afirmar que “tal argumento parece substancialmente insustentável”. Para o insigne autor, não há qualquer conexão entre o ato ilícito praticado, previsto em norma não tributária, e a imponibilidade de um rendimento.

A questão, contudo, não nos parece tão singela. Embora, de fato, ao prever a tributação do rendimento, independente a origem, não se esteja diante de uma incoerência escancarada do ordenamento jurídico, não se pode negar o fato de que, de um lado, a administração pública está proibindo determinada conduta e, de outro, reconhecendo os efeitos de uma atividade ilícita, exigindo parte da riqueza gerada. Trata-se, pois, de uma incoerência velada, subtil, daí, talvez, a dificuldade em se identificar a solução mais adequada.

Esta dificuldade, entretanto, não nos parece suficiente para que se ignore esta incoerência e se trate eventual rendimento auferido com atividades ilícitas totalmente dissociado do ilícito que o deu origem. Conforme restará demonstrado nos capítulos seguintes e na teoria proposta, a contradição do ordenamento jurídico surge no momento em que o fato ilícito é conhecido pela Administração Pública.

Isso porque, é apenas a partir deste momento que duas normas passam a colidir, isto é, é no momento em que a ilicitude se torna conhecida pelo Estado que uma segunda norma (a penal) passa a ser passível de aplicação, já que, até que a ilicitude fosse descortinada, apenas a tributária seria aplicável.

Nesta toada, a bem da verdade, entendemos que, ciente da ilicitude, afasta-se, por absoluto, a possibilidade de o Estado aplicar a norma tributária, restando como única opção aceitável e obrigatória, diga-se, a aplicação da norma penal.

Para nós, o único momento em que este critério deve ser aplicado para dirimir a questão é aquele em que já se instaurou (e até concluiu) procedimento tributário para exigir o recolhimento dos devidos impostos e, posteriormente, vem-se a descobrir que a origem daquela manifestação de riqueza resulta da prática de um ato ilícito.

A questão ganha maior relevância quando se atenta para o facto de que, no âmbito penal, em que são discutidos direitos mais importantes do que patrimoniais, uma vez identificada

²¹⁰ BORIA, Pietro – *La tassazione delle attività illecite*. *Rivista di Diritto Tributario*. Milano: Giuffrè. ISSN: 1121-4074. 1991, n.º 7/8. p. 513.

eventual origem ilícita de obtenção de uma prova, ainda que esta seja a única capaz de incriminar o agente, ela deve ser descartada e não pode ser utilizada como fundamento para condenação.

A aplicação desta centenária teoria, conhecida como doutrina dos frutos da árvore envenenada, cuja origem atribuiu-se ao caso *Silverthorne Lumber & Co vs Unites States* de 1920²¹¹, que, a bem da verdade, nada mais é do que um corolário lógico do princípio da inadmissibilidade das provas ilícitas²¹², é aceite pelo Supremo Tribunal Federal do Brasil²¹³ antes mesmo de ter sido incluída, expressamente, no ordenamento jurídico brasileiro, com a aprovação da Lei nº 11.690/08²¹⁴.

Guilherme Dezem²¹⁵ acrescenta que, não só as provas obtidas de forma ilícita devem ser desconsideradas e por isso nulas, mas que, segundo esta teoria, todas as demais provas que, de alguma forma, guardem relação de consequência com a obtida ilicitamente, estariam contaminadas, daí o nome da teoria.

No Brasil, o princípio da inadmissibilidade das provas ilícitas encontra fundamento no art. 5º, LVI, segundo o qual, "são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos". Note-se que a redação do dispositivo não limita a aplicação deste princípio para alguma área do direito (penal, por exemplo), não se admitindo, portanto, a utilização de provas ilícitas em qualquer caso.

Em Portugal, por outro lado, a Constituição, em seu artigo 32, n.º 8, que trata das garantias do processo criminal, dispõe serem nulas todas as provas obtidas de forma ilícita, tais como "mediante tortura, coação, ofensa da integridade física ou moral da pessoa, abusiva intromissão na vida privada, no domicílio, na correspondência ou nas telecomunicações".

A inclusão deste princípio no capítulo das garantias do processo criminal faz com que parte da doutrina portuguesa entenda que sua aplicação é restrita em sede penal. Casanova Abrantes²¹⁶, assim, salienta que o silêncio do legislador não pode ser visto como um mero

²¹¹ DEZEM, Guilherme Madeira - **Da prova penal: tipo processual, provas típicas e atípicas : atualizado de acordo com as leis 11.689/08, 11.690/08 e 11.719/08**. 1.ª ed. São Paulo: Millenium, 2008. ISBN: 9788576251521. p. 134.

²¹² OLIVEIRA, Eugênio Pacelli de - **Curso de Processo Penal**. 16.ª ed. São Paulo: Atlas, 2011. ISBN: 9788522468515. p. 301

²¹³ Ver MELLO, Celso de – Acórdão da segunda Turma do Supremo Tribunal Federal de n.º HC 90.376, de 3 de abril de 2007.

²¹⁴ Art. 157, do CPP: "São inadmissíveis, devendo ser desentranhadas do processo, as provas ilícitas, assim entendidas as obtidas em violação a normas constitucionais ou legais.

²¹⁵ DEZEM, Guilherme Madeira - **Op. cit.**, p. 134

²¹⁶ CASANOVA ABRANTES, José Fernando de Salazar - Provas Ilícitas em Processo Civil: Sobre a Admissibilidade e Valoração de Meios de Prova Obtidos pelos Particulares. **Direito e Justiça**. Lisboa. ISSN: 0871-0376. Vol. 19, Tomo 1, pp. 93-130. p.116.

esquecimento passível de ser suprido pela aplicação análoga desta norma às outras áreas do direito. Para ele, o legislador constituinte, propositalmente, se omitiu neste aspecto, justamente para admitir a utilização de provas obtidas por meios ilícitos no processo civil, por exemplo.

Isabel Alexandre²¹⁷, por outro lado, discorda e entende que a escolha pela localização desta garantia, aplicável a todas as áreas do direito, no rol de garantias do processo criminal se deve ao fato de que, historicamente, os abusos para se obter provas ocorriam com mais frequência em processos criminais. Ou seja, para a referida autora, o legislador constituinte optou por localizar o princípio na área onde os abusos eram mais frequentes e as consequências, mais graves, embora sua aplicação seja válida para todo o direito.

A jurisprudência portuguesa tem se filiado à corrente de aplicação mais ampla do referido princípio, resolvendo a lacuna normativa por meio da analogia. Há precedentes nesse sentido tanto no Tribunal da Relação de Lisboa²¹⁸ como no Tribunal da Relação de Guimarães²¹⁹.

No Brasil, contudo, embora não haja essa discussão, por inexistir lacuna, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, instância máxima administrativa de julgamento de processos fiscais, no âmbito da Receita Federal do Brasil, mitigou a aplicação deste princípio, admitindo a utilização de provas derivadas de provas ilícitas. No acórdão nº 9303-008.694, proferido nos autos do processo nº 19647.011167/200975, em 12 de junho de 2019, o referido Conselho consignou que “as provas derivadas de provas ilícitas” podem ser utilizadas se “ficar demonstrado que elas poderiam ser obtidas por uma fonte independente, bastando, para tanto, que se desse andamento aos trâmites típicos e de praxe, próprios da investigação fiscal”. Mitigou-se, pois, a teoria do fruto da árvore envenenada com base na teoria da descoberta inevitável.

O que se tem de concreto disso tudo é que o ordenamento jurídico reconhece que a ilicitude de um fato contamina os dele decorrente, admitindo-se, apenas, algumas exceções. Especialmente no direito penal, prefere-se inocentar até mesmo estupradores, a fazer uso de obtidas de forma ilícita. Por que, então, não se dizer que todos as consequências de um ato ilícito, notadamente as financeiras, não estariam contaminadas por sua ilicitude, e, assim, por coerência do ordenamento jurídico, tratá-las como fruto do ilícito?

²¹⁷ ALEXANDRE, Isabel - **Provas Ilícitas em Processo Civil**. Coimbra: Almedina. 1998. ISBN: 9724010732. p.242.

²¹⁸ GALANTE, Fátima – Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa n.º 618/11.6TMLS-B-A.L1-6, de 28 de novembro de 2013.

²¹⁹ RAÍNHO, José – Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães n.º 435234/09.8YIPRT-A.G1, de 16 de fevereiro de 2012.

A indagação acima seria pertinente inclusive para os casos em que a ilicitude seja descoberta apenas em momento posterior, e aí ter-se-ia um embate entre a segurança jurídica de actos jurídicos perfeitos praticados no passado com a possibilidade de os efeitos da descoberta da ilicitude que deu origem ao rendimento teriam retroativamente.

É por essa razão que se deve encontrar uma solução que não ponha o ordenamento em contradição, considerando diversos fatores, tais como segurança jurídica, possibilidade de alegação da própria torpeza para escapar dos tributos, destinação financeira dos tributos e dos bens confiscados, aparência de licitude, justiça fiscal, etc. O critério formulado por nós, desenvolvido a partir da aplicação da teoria da aparência, apresentado no capítulo 5.3, pretende conciliar todos estes aspectos.

Conclui-se, portanto, que o argumento da não contradição do ordenamento jurídico embora seja descartado por parte da doutrina, que desvincula o rendimento do ato que o deu origem, é extremamente relevante, especialmente para se dirimir as situações em que, de facto, parece haver campo para aplicação de ambas as normas – penal e tributária – e para os casos em que haveria campo para retroatividade de efeitos do reconhecimento da ilicitude. Para os demais casos, em que, ou a ilicitude é desconhecida, ou é sabida pela Administração Pública, parece-nos óbvio que apenas uma das normas é aplicável, não se cogitando, portanto, a hipótese de conflito ou incoerência do ordenamento.

Uma das mais claras manifestações da contradição existente é a previsão da pena de confisco do produto do crime, que constitui um dos argumentos contrários a tributação dos actos ilícitos, abordado no próximo capítulo.

4.1.6. Confisco:

Um outro argumento bastante utilizado pela doutrina para justificar a impossibilidade de tributação dos rendimentos auferidos de actos ilícitos que constituam crimes é o do confisco, também chamado de pena de perda de bens²²⁰. Previsto na legislação penal brasileira no artigo 91, o confisco do “produto do crime ou de qualquer bem ou valor que constitua proveito auferido pelo agente com a prática do fato criminoso²²¹” é elencado como um dos efeitos da condenação.

²²⁰ Adotamos, neste trabalho, segundo a tradicional doutrina portuguesa, a posição de Pedro Caeiro, para quem “confisco” e “perda de bens em favor do Estado” são duas expressões que conotam uma mesma ideia.

²²¹ Art. 91, II, “b” do Código Penal.

O parágrafo primeiro do referido dispositivo legal permite, ainda, que, na impossibilidade de localização dos bens obtidos por meio dos delitos, pode ser decretada a “perda de bens ou valores equivalentes ao produto ou proveito do crime”²²².

Em Portugal, o regime geral do confisco do proveito do crime veio disciplinado no artigo 110º do Código Penal. A legislação portuguesa conceitua os “produtos de facto ilícito típico” (nº. 1, “a”) e as “vantagens de facto ilícito típico” (nº. 1 “b”), ambos declarados perdidos em favor do Estado, como sendo, respectivamente, “todos os objetos que tiverem sido produzidos pela sua prática” e “todas as coisas, direitos ou vantagens que constituam vantagem económica, direta ou indiretamente resultante desse facto, para o agente ou para outrem”, ainda que tenham sido “objeto de eventual transformação ou reinvestimento posterior, abrangendo igualmente quaisquer ganhos quantificáveis que daí tenham resultado” (nº. 3)

O item 4 da mencionada norma, assim como a legislação brasileira o faz no art. 91 §1º, autoriza a substituição da perda dos bens pelo pagamento, em favor do Estado, do respectivo valor.

A lei portuguesa nº. 5/2002 de 11 de janeiro, aprovada com o intuito de combater a criminalidade organizada e económico-financeira, estabeleceu um regime jurídico específico de medidas de combate à criminalidade organizada e económico-financeira e, diga-se, mais rigoroso, inclusive acerca da pena de perdimento, em seu artigo 7º, para os crimes de a) Tráfico de estupefacientes, b) Terrorismo e organização terrorista, c) Tráfico de armas, d) Tráfico de influência, e) Corrupção ativa e passiva, f) Peculato, g) Participação económica em negócio, h) Branqueamento de capitais, i) Associação criminosa, j) Contrabando, l) Tráfico e viciação de veículos furtados, m) Lenocínio e lenocínio de menores, n) Tráfico de pessoas, o) Contrafacção de moeda e de títulos equiparados a moeda.

Trata-se do que se convencionou chamar de “pena de perdas alargada”, definido como “meio de retirar o patrimônio de origem injustificada do poder de organizações e de pessoas com atividade criminosa extensa que não possa ser completamente apurada”²²³. Em outras palavras, é aquele que autoriza o confisco de todo o património do condenado que for considerado incompatível com sua capacidade de geração de riqueza de forma lícita.

²²² Art. 91, §1º do Código Penal

²²³ Definido assim no dossiê publicado pelo Ministério Público Federal, com o anteprojeto, disponível em: http://www.dezmedidas.mpf.mp.br/apresentacao/conheca-as-medidas/docs/medida_10-versao-2015-06-25.pdf . pg 4

Os requisitos para sua aplicação foram moldados pela jurisprudência²²⁴. Nos autos do processo nº. 1653/12.2JAPRT.P1, o Tribunal da Relação do Porto, entendeu pela necessidade de (i) condenação por crime catalogado no artigo 1º, item 1 da referida lei, (ii) existência de património na titularidade ou mero domínio do condenado, em desacordo com a capacidade real de acumulação deste de forma lícita e, (iii) demonstração, por meio de conjunto probatório, de que o património do condenado é desproporcional em relação aos seus rendimentos lícitos.

No Brasil, a legislação admite a aplicação da pena de perda alargada apenas aos casos em que a pena máxima cominada pela lei seja superior a seis anos de reclusão²²⁵. Esta medida foi defendida pelo Ministério Público Federal, constituindo-se como a décima das medidas daquilo que se alcunhou como “*as dez medidas contra a corrupção*”. No dossiê publicado pelo órgão e disponibilizado em seu sítio eletrônico, justifica-se a necessidade da sua introdução no ordenamento no facto de que, nem sempre é possível, comprovar, de forma assertiva, aquilo que teve origem no crime, conforme abaixo se transcreve:

Mas, conforme já se anotou, há situações em que não é possível identificar ou comprovar, nos termos exigidos para uma condenação criminal, a prática de crimes graves que geram benefícios económicos, embora as circunstâncias demonstrem a origem ilícita do património controlado por determinadas pessoas. Nesses casos, sem a possibilidade de se promover a responsabilidade criminal, o confisco clássico e o confisco por equivalente não são capazes de evitar o proveito ilícito e a utilização desse património de origem injustificada em novas atividades criminosas. O instituto ora proposto visa, assim, a criar meio de retirar o património de origem injustificada do poder de organizações e de pessoas com atividade criminosa extensa que não possa ser completamente apurada²²⁶.

Seja o confisco alargado, seja o confisco clássico, embora também se costume chama-lo de “pena de perda”, facto é que não se trata de uma pena, mas de um efeito da condenação, e não algo automático, que surgiria no mundo jurídico no exato momento da prática delituosa.

Damásio²²⁷, de forma bastante sintética, conceitua o confisco como um “efeito da condenação” que “atinge os instrumentos e o produto do crime”. Não se trata, portanto, de efeito da prática do ato criminoso ou ilícito, mas tão somente da condenação. Assim, não havendo condenação (por ausência de culpabilidade ou imputabilidade, por exemplo), embora o ilícito

²²⁴ DIONÍSIO, Maria Deolinda - Acórdão do Tribunal da Relação do Porto n.º1653/12.2JAPRT.P1, de 17 de setembro de 2014.

²²⁵ Art. 91-A do Código penal.

²²⁶ Disponível em: http://www.dezmedidas.mpf.mp.br/apresentacao/conheca-as-medidas/docs/medida_10_versao-2015-06-25.pdf., pg 4

²²⁷ JESUS, Damásio E. de - **Penas alternativas: anotações à lei 9.714, de 25 de novembro de 1998**. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1999. ISBN: 8502028480. p. 98.

tenha, indiscutivelmente, ocorrido, não será aplicado o confisco do produto e instrumentos do crime.

O Supremo Tribunal Federal²²⁸ do Brasil, nessa exata linha, reconhecendo o caráter acessório à condenação da pena de confisco, já assentou que “as consequências jurídicas extrapenais previstas nos parágrafos do art. 91 do Código Penal, dentre as quais a do confisco de instrumentos do crime (art. 91, II, “a”), de seu produto ou de bens adquiridos com o seu proveito (art. 91, II, “b”), só podem ocorrer como efeito acessório, reflexo ou indireto de uma condenação penal”.

Não obstante, Andrei Zenkner e Cezar Bittencourt²²⁹ asseveram que os praticantes de actos tipificados como crime não possuem disponibilidade económica nem capacidade contributiva, já que os bens estariam sujeitos ao confisco, e, asseveram que entender de forma diversa ofende o direito de propriedade. Pela clareza das lições, pedimos vénia para transcrever suas palavras:

Em específico aos crimes funcionais, a Lei nº 8.429/92 considera ato de improbidade administrativa [...] (art. 9º), prescrevendo, como sanção, a "perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio (...)" (art. 12, inc. I). Mesmo que o crime não seja de natureza funcional (por exemplo, tráfico ilícito de entorpecentes), o confisco do produto do crime é imposto pelo direito como efeito automático da condenação (art. 91, inc. II, "b", do CP).

Nesse caso, não se pode falar em "disponibilidade" de valores de origem criminosa quando o próprio Direito obriga o autor, como efeito da condenação penal ou como sanção civil decorrente da improbidade administrativa, à perda e restituição destes valores. Como afirmar-se que valores de origem criminosa estão na esfera de "disponibilidade" do agente se o próprio Direito determina a perda destes valores? De duas, uma: ou se obriga o agente a restituir os valores de origem ilícita e não se o condena por sonegação fiscal, ou se o condena por sonegação fiscal sem que lhe seja imposto o confisco dos valores.

Até se poderia afirmar a incidência de IRPF em valores obtidos de forma ilícita ou imoral, mas isso não se pode confundir com valores obtidos de forma criminosa, onde o direito estabelece, como efeito da condenação, a perda e devolução do produto do crime. Origem ilícita lato sensu não se pode confundir com origem criminosa (injusto penal culpável), isto é, a prática do crime não pode ser erigida em fato gerador do tributo.

Misabel Machado Derzi²³⁰, reforçando a tese da não tributação dos bens, valores e direitos oriundos de atividades criminosas, ressalta que “as leis já preveem o destino dos bens de origem criminosa, tal como é o caso da Lei 9.613/98 (lavagem de dinheiro) que determina

²²⁸ ZAVASCKI, Teori – Acórdão do Supremo Tribunal Federal n.º RE 795.567/PR, de 28 de maio de 2015.

²²⁹ ZEKNER, Andrei; e BITTENCOURT, Cezar - Sonegação de tributo incidente sobre produto de crime "imoralidade anunciada. **Boletim IBCCRIM**. [Em linha] 2002. nº 118 (Set. 2002) Disponível em: http://www.ibccrim.org.br/novo/boletim_artigo/289-Sonegacao-de-tributo-incidente-sobre-produto-de-crime-. [Consult. em 17/10/2013]. p. 12

²³⁰ OLIVEIRA, Carla Dumont - **Tributação de atos ilícitos**. [em linha] Teresina: Jus Navigandi. Data da publicação 04/2003. [Consult. em: 10/08/2020]. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/3925>

como efeito da condenação a perda dos bens, direitos e valores objeto do crime. Assim sendo, admite-se a tributação de receita de origem lícita, porém nunca comprovadamente criminosa”.

Ocorre que, como dito, a falha neste raciocínio reside no simples fato de que o confisco não é, frise-se, efeito automático da prática da atividade criminosa. Entendemos não ser possível, portanto, afirmar, que a ausência de capacidade contributiva a impedir a tributação teve como causa a eventual e futura ocorrência do confisco. Como visto acima, em tópico próprio, a ausência de capacidade contributiva dá-se porque não se está diante de rendimento a gerar acréscimo patrimonial. Não é, pois, a aplicação ou possibilidade de aplicação do confisco que retira a capacidade contributiva do agente criminoso.

O que se tem, portanto, é que a possibilidade de aplicação da pena de confisco por si só não é capaz de justificar a impossibilidade de tributação de actos ilícitos. Por se tratar de mero efeito da condenação e a esta sua aplicação está condicionada, não é sua eventual e incerta aplicação que macula o conceito de rendimento, a impedir a tributação.

Assim, embora a efetiva aplicação da pena de confisco não se mostre argumento capaz de dirimir a questão, facto é que estamos diante de um dos elementos que evidencia a desarmonia no ordenamento jurídico criada ao se admitir a possibilidade de tributação das consequências dos actos ilícitos. De um lado, a legislação impõe o dever de confiscar o produto do crime e, de outro, exige a tributação destes valores. De igual forma, o argumento da autoincriminação, abordado a seguir, também não se presta a resolver o tema, a par de configurar outra manifestação de contradição do ordenamento jurídico quando se admite a tributação de actos ilícitos.

4.1.7. Autoincriminação

Como é notório, os sistemas tributários, em geral, dependem, e muito, da colaboração do contribuinte para que a atividade arrecadatória seja efetiva. Por essa razão, as legislações impõem o dever aos contribuintes de comunicarem ao Fisco, de um modo amplo, qualquer ocorrência de fato gerador. Trata-se de aplicação pura e simples do princípio da colaboração, prescrito, em Portugal, no artigo 59º da LGT, que, na prática, se traduz no dever do contribuinte de cumprir obrigações acessórias e, quando solicitado, prestar as respectivas informações adicionais²³¹.

²³¹ SÁ, Liliame Lima - O dever de cooperação do contribuinte versus o direito de não auto-incriminação. **Revista do Ministério Público**. Lisboa. ISSN: 0870-6107.2006. n.º 107, v. 27. p. 125.

A respeito da prestação de informações para constituição do crédito tributário, no Brasil, costuma-se segregar em três as modalidades de lançamento do crédito tributário: por declaração, por homologação (ou autolancamento) ou de ofício.

No lançamento por declaração, o contribuinte comunica o Fisco da ocorrência de determinado fato gerador para que este, munido das informações prestadas pelo contribuinte, calcule o tributo para que o contribuinte o quite. O artigo 147 do CTN, que regulamenta e conceitua esta modalidade de lançamento, autoriza, inclusive, que a informação seja prestada por terceiro²³², desde que, naturalmente, em decorrência de imposição legal, e faculta à autoridade administrativa a revisão e retificação, inclusive de ofício, na hipótese de constatação de erro nas declarações²³³.

Sob essa sistemática, até o advento das alterações promovidas pela Instrução Normativa nº 1.385/2013, funcionava o imposto de importação incidente sobre a bagagem acompanhada. Atualmente, contudo, no Brasil, não há qualquer tributo que opere dessa forma, muito por conta da digitalização dos procedimentos, especialmente o de importação e desembaraço aduaneiro.

Já no lançamento por homologação, disposto no artigo 150 do CTN, modalidade mais comum do sistema tributário, é dever do sujeito apurar, calcular, comunicar às Autoridades Fiscais os tributos que entender devidos e, antes de qualquer validação do Fisco, promover o pagamento destes²³⁴.

O pagamento, antes de qualquer chancela do Fisco dos cálculos efetuados pelo contribuinte, extingue o crédito tributário sob condição resolutória²³⁵, isto é, dependem da homologação, por parte das autoridades fiscais, dos cálculos efetuados pelo contribuinte. Esta homologação, em geral, ocorre de forma tácita, ou seja, após o decurso do prazo de cinco anos, sem qualquer manifestação do Fisco, exceto na hipótese de dolo, fraude ou simulação²³⁶.

Operam sob essa sistemática, no Brasil, praticamente todos os principais tributos. Podemos citar como exemplo o IR, tanto sobre os rendimentos de pessoas singulares como de pessoa coletivas, a Contribuição Social sobre o lucro líquido (CSLL), a contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), o imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação (ICMS), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Serviços de qualquer natureza (ISS), o Imposto sobre

²³² Art. 147, *caput*, do CTN.

²³³ Art. 147, §2º, do CTN.

²³⁴ Art. 150, *caput*, do CTN.

²³⁵ Art. 150, §1º, do CTN.

²³⁶ Art. 150, §4º, do CTN.

operações financeiras (IOF), os impostos sobre o comércio exterior (Imposto de importação e Imposto de exportação), a extinta Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), o Imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR) e a maioria das contribuições de intervenção de domínio econômico (CIDEs)²³⁷.

A terceira modalidade de lançamento é a de ofício, regida pelo artigo 149 do Código Tributário Nacional. Nesta modalidade o Fisco dispõe de todas as informações necessárias para promover o lançamento e, por conta disso, o faz por conta própria, sem, ou praticamente sem, a participação do contribuinte.

Como espécies de lançamento de ofício, podemos citar a maioria das taxas, o imposto sobre a propriedade territorial urbana (IPTU), o imposto sobre a propriedade de veículo automotor (IPVA) e a contribuição de iluminação pública.

Considera-se, ainda, lançamento de ofício, aquele efetuado pelo Fisco nas hipóteses em que o sujeito passivo, embora obrigado pelo ordenamento jurídico, deixe de prestar as informações ou o faça indevidamente. Trata-se do lançamento de ofício em razão de revisão promovida pelo Fisco, disciplinada nos itens II a IX do artigo 149 do Código Tributário Nacional, a seguir transcritas:

(...)

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

A bem da verdade, todavia, em todas modalidades, inclusive no lançamento de ofício, é possível identificar a contribuição do sujeito passivo para que a atividade arrecadatória seja viabilizada. Tome-se de exemplo o IPTU. Muito embora o contribuinte não seja obrigado a

²³⁷ MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz - **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento e apreciações crítica**. Barueri: Manole, 2004. ISBN: 8520420516. p.331.

informar a metragem de seu imóvel, assim como os demais elementos que compõe o cálculo deste tributo (idade do bem, destinação, localização, se de frentes ou de fundos, etc), para que a tradição do imóvel ocorra, cabe a ele promover o registro no Cartório do Registro de Imóveis, segundo determina o artigo 1.227 do Código Civil brasileiro. Por meio deste ato, o contribuinte, em que pese pretenda, apenas, adquirir os direitos reais sobre o imóvel, em última análise, está tornando público o fato de ser proprietário do imóvel o que viabiliza que o Fisco promova o lançamento de ofício do IPTU.

A mesma lógica se aplica ao IPVA. Ainda que a propriedade do veículo automotor prescindia do registro, faz-se necessário promover as devidas atualizações de cadastro perante órgãos governamentais, como o DETRAN, o que, também em última análise, viabiliza a cobrança do IPVA.

Em Portugal, além da participação do contribuinte, especialmente para apuramento do imposto sobre o rendimento de pessoas singulares e do imposto sobre rendimentos de pessoas coletivas, o ordenamento jurídico garante à Autoridade Tributária e Aduaneira (ATA) o direito de promover quantas diligências que entender necessárias para averiguar a correta situação tributárias do contribuinte.

A obrigação, de um lado, do contribuinte prestar uma série de declarações tributárias, além de prestar esclarecimentos aos questionamentos das autoridades fiscais²³⁸, e, de outro, a possibilidade de realizar diligências por parte do Fisco, decorre do princípio da colaboração, previsto no artigo 59º da LGT, segundo o qual, “Os órgãos da administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproco”.

Entre as obrigações do contribuinte, em especial, as obrigações acessórias, salienta-se o dever de apresentar a declaração periódica de rendimentos, prevista no art. 57º do CIRS e art. 112 do Código de Imposto sobre Rendimentos de Pessoas Colectivas (CIRPC), a declaração substituição, na hipótese de ocorrência de factos modificativos (art. 60.º, n. 2 do CIRS), ou, ainda, na hipótese de apuramento de prejuízo fiscal superior ao efetivo (art. 114º do CIRPC), a obrigação de emitir recibos e faturas (art. 117º, nº 1 do CIRS e art. 155 do CIRPC), a obrigação de guarda e arquivamento da documentação (art. 115º, n, 4 do CIRS e art. 115º, nº 3 do CIRPC)²³⁹.

²³⁸ Art. 59º, item 4 da LGT.

²³⁹ DIAS, Augusto Silva; RAMOS, Vânia Costa - **O direito à não auto-incriminação (nemo tenetur se ipsum accusare) no processo penal e contra-ordenacional português**. Coimbra: Coimbra Editora, 2009. ISBN: 9789723217186. p. 44.

No rol de diligências possíveis pela ATA, apresentado pelo artigo 63.º da Lei Geral Tributária portuguesa, prevê-se a possibilidade de:

- a) Aceder livremente às instalações ou locais onde possam existir elementos relacionados com a sua actividade ou com a dos demais obrigados fiscais;
- b) Examinar e visar os seus livros e registos da contabilidade ou escrituração, bem como todos os elementos susceptíveis de esclarecer a sua situação tributária;
- c) Aceder, consultar e testar o seu sistema informático, incluindo a documentação sobre a sua análise, programação e execução;
- d) Solicitar a colaboração de quaisquer entidades públicas necessária ao apuramento da sua situação tributária ou de terceiros com quem mantenham relações económicas;
- e) Requisitar documentos dos notários, conservadores e outras entidades oficiais;
- f) Utilizar as suas instalações quando a utilização for necessária ao exercício da acção inspectiva.

O acesso a determinadas informações, especialmente aquelas protegidas por segredo e inviolabilidade, depende de autorização judicial. O acesso às informações relativas a operações financeiras, a informações e documentos bancários e a contas bancárias exclusivamente relacionadas à atividade empresarial devem obedecer, obrigatoriamente, ao dispostos nos artigos 63º-A, 62-B e 63º-C do mesmo diploma legal²⁴⁰.

Facto é que, nesse contexto, o Fisco no exercício do poder fiscalização, pode acabar por concluir, com base nas informações prestadas pelo próprio contribuinte, seja em fase de diligências, seja por conta das declarações prestadas, que o contribuinte cometeu algum ilícito penal, hipótese em que poderá comunicar às autoridades policiais para que adotem as providencias necessárias.

Essa possibilidade que, em Portugal, decorre da interpretação conjunta das normas previstas nos artigos 61º, nº 1, alínea “d” e art. 125º, ambos do Código de Processo Penal, foi objeto de análise pelo Tribunal Constitucional (TC), nos autos do Processo n.º 817/12.

O Acórdão resultante do julgamento, relativo ao processo n.º de 340/2013²⁴¹, ressaltou que, embora a questão envolvesse diversos temas constitucionais, focou-se na análise da possibilidade de utilização de provas “obtidas em sede de inspeção tributária a uma empresa, obtidas através do cumprimento por parte do contribuinte do dever de cooperação”, frente o direito “ao silêncio e à não autoincriminação”²⁴².

²⁴⁰ Art. 63º, item 3 da LGT.

²⁴¹ MARIANO, João Cura – Acórdão da 2.ª Secção do Tribunal Constitucional de Portugal Processo n.º 340/13 de 17 de junho de 2013.

²⁴² Nestes termos: “Segundo o Recorrente, a interpretação normativa que é objeto do presente recurso é inconstitucional por violação do princípio do Estado de Direito, do direito à integridade moral e à reserva da intimidade da vida privada, do princípio das garantias de defesa, do princípio da tutela jurisdicional dos atos instrutórios e de inquérito, da inviolabilidade da correspondência, do princípio do processo equitativo e da dignidade da pessoa humana, consagrados nos artigos 1.º, 2.º, 3.º, n.º 2, 18.º, n.º 2, 25.º, n.º 1, 26.º, n.º 1, 32.º, n.º 1, 4 e 8 e 34.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa e 6.º, n.º 1, da CEDH”, conforme acórdão do TC de 17 de junho de 2013, Processo n.º 340/2013.

O referido tribunal concluiu pela constitucionalidade desse compartilhamento (partilha) de informações, levando em conta um aspecto prático da ação penal. Entendeu que inutilizar todo e qualquer elemento obtido por meio de inspeção fiscal, seja por declarações prestadas pelo contribuinte, sejam decorrentes de diligências, inviabilizaria toda a qualquer persecução ação penal, na medida em que a comprovação dos delitos radica obrigatoriamente, na fundamentação em provas e no Direito. Assim, reputar inconstitucional a obtenção e utilização dessas informações por parte do Poder de Polícia, implicaria, na prática, em tornar o cumprimento da lei em imunidade penal. Confira-se:

Por outro lado, como a aplicação duma sanção penal exige a prova da prática do ilícito imputado ao arguido, a inutilização dos elementos recolhidos durante a inspeção à situação tributária conduziria a uma quase certa imunidade penal, como resultado da colaboração verificada na fase inspetiva. Parafraseando Costa Pinto (na ob. cit. pág. 107): o cumprimento da lei na fase de inspeção acabaria por impedir o cumprimento da lei na fase sancionatória, não sendo possível que um sistema jurídico racional subsistisse com uma antinomia desta natureza.

Ressalvou-se, não obstante, os casos em que a autoridade fiscal, de forma deliberada, tenha prolongado a fiscalização de modo a compelir o contribuinte a prestar mais informações do que seria necessário para instruir eventual auto de infração, com o objetivo de produzir provas para persecução penal²⁴³.

Assim, decidiu o tribunal por “não julgar inconstitucional a norma resultante da interpretação do disposto nos artigos 61.º, n.º 1, d), e 125.º, do Código de Processo Penal, com o sentido de que os documentos obtidos por uma inspeção tributária, ao abrigo do dever de cooperação imposto nos artigos 9.º, n.º 1, 28.º, n.º 1 e 2, 29.º e 30.º do Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro, e nos artigos 31.º, n.º 2, e 59.º, n.º 4, da LGT, podem posteriormente vir a ser usados como prova em processo criminal pela prática do crime de fraude fiscal movido contra o contribuinte.”

No Brasil, o Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE 1.055.941²⁴⁴, recentemente, em dezembro de 2019, enfrentou esta questão e, por nove votos a dois, reputou constitucional o “compartilhamento dos relatórios de inteligência financeira da UIF e da íntegra do

Apesar de invocar a violação de múltiplos parâmetros constitucionais, o Recorrente centra a discussão na violação dos direitos do arguido ao silêncio e à não autoincriminação, tendo também sido esse o modo como a decisão recorrida enquadrou a questão de constitucionalidade”.

²⁴³ Nestes termos: “Finalmente, a utilização como prova em processo penal de documentos obtidos na atividade de fiscalização tributária, não deixará de ser proibida, nos termos do artigo 126.º, n.º 2, a), do Código de Processo Penal, quando se revele que a entidade fiscalizadora tenha desencadeado ou prolongado deliberadamente a fase inspetiva, com a finalidade de recolher meios de prova para o processo penal a instaurar, abusando do dever de colaboração do contribuinte”.

²⁴⁴ TOFFOLI, Dias – Acórdão do Plenário do Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE 1.055.941/SP, de 4 de dezembro de 2019.

procedimento fiscalizatório da Receita Federal do Brasil - em que se define o lançamento do tributo - com os órgãos de persecução penal para fins criminais sem prévia autorização judicial, devendo ser resguardado o sigilo das informações em procedimentos formalmente instaurados e sujeitos a posterior controle jurisdicional”.

Os ministros²⁴⁵, não obstante, em seus votos, ressaltaram o dever de se preservar o sigilo das informações e que o referido compartilhamento somente pode ocorrer de maneira formal, de modo a ser possível apurar o solicitante da informação e sua utilização, para correção de eventuais desvios.

Entendemos, contudo, que o princípio da proibição à autoincriminação pouco contribui para o objeto do presente estudo, qual seja, justificar ou afastar a tributação de actos ilícitos e de suas consequências. A autoincriminação, ao nosso ver, é, em verdade, mais um dos elementos deste imbróglio, e não um argumento contra ou a favor.

Isso porque, no Brasil com o advento da nova lei de branqueamento de capitais (Lei 9.613/98, alterada pela Lei. 12.683/12), que eliminou o rol taxativo de possíveis crimes antecedentes à prática do referido crime, a análise da aplicação do princípio do pecunia non olet ganhou maior relevância.

É que essa inovação legislativa e a extensa lista de possíveis crimes antecedentes ao de lavagem de dinheiros geram uma situação, no mínimo, paradoxal e que afronta o princípio da proibição da auto-incriminação: O agente, ou estará se auto incriminando caso declare o rendimento oriundo de atividade criminosa; ou, caso não a declare, poderá ser imputado a ele o crime de fraude fiscal e, por fim, caso declare com outra origem, incorrerá no crime de lavagem de dinheiro. Não há, portanto, alternativa, se não optar pelo crime com menor pena.

Assim, além de esgotar a legitimidade da normal penal - prevenção – já que, ao menos, um crime será cometido, tributar o resultado de atividades ilícitas evidencia o apetite arrecadatório estatal, em detrimento de princípios constitucionais basilares, na medida em que, de um lado, o Estado Democrático de Direito prefere inocentar criminosos, caso as únicas provas capazes de comprovar sua autoria tenha sido obtido por meios ilícitos (doutrina dos frutos da árvore envenenada, em inglês, *fruits of the poisonous tree*), e, de outro, este mesmo Estado, ignora a ilicitude da atividade para tributar seus frutos.

Tem-se, pois, que o princípio da proibição à autoincriminação alimenta a já acesa discussão da tributação dos actos ilícitos, não porque a justifica ou impede, mas porque atua num segundo momento. Ou seja, admitindo-se a tributação dos actos ilícitos, tem-se a

²⁴⁵ Os Ministros do STF brasileiro correspondem, em Portugal, aos Juízes Conselheiros.

discussão da possibilidade ou não de ação penal com base nas informações prestadas ou, ainda, com base no facto de o agente não ter prestado informações obrigatórias, o que poderia ser enquadrado como sonegação fiscal.

É nesse contexto que se poderia aventar a possibilidade de alegação de inexigibilidade de conduta adversa, como excludente de culpabilidade, para esquivar-se da prática do crime de fraude fiscal, já que, como visto, em qualquer hipótese, o agente (declarar, não declarar ou declarar com fonte diversa) estaria incorrendo na prática de algum crime. Também nesta senda se discutiria a possibilidade de absorção do crime de fraude fiscal por outros crimes, como corrupção passiva, peculato²⁴⁶.

Esta discussão, insista-se, ao nosso ver, ocorre em momento posterior e, em alguns casos, em paralelo, sem influenciar a da possibilidade de tributação de actos ilícitos. Admitindo-se a hipótese de impossibilidade de tributação, não há que se supor, evidentemente, a possibilidade de condenação por crime de fraude fiscal de rendimento auferido com atividades ilícitas e, de outro lado, assumindo a hipótese de possibilidade de tributação, aí sim, discutir-se-ia quais provas e actos poderiam conduzir a eventual condenação.

4.2. Conclusões deste capítulo:

Analisámos, ao longo deste capítulo, os principais argumentos apresentados pela doutrina e jurisprudência para afastar ou admitir a tributação das consequências dos actos ilícitos. O que se pode constatar é que nenhum dos argumentos apresentados é unânime, tampouco nos pareceu suficiente para, por si só, ser aplicado para todo e qualquer caso concreto.

Vimos, por exemplo, que, sob uma ótica puramente económica do direito, tributar-se-ia, invariavelmente, todo e qualquer incremento patrimonial, independentemente de sua origem, já que, no final das contas, tributa-se o rendimento auferido e não o ilícito em si. Este raciocínio, embora pareça razoável quando aplicado para tráfico de drogas e corrupção, por exemplo, falece quando se percebe que redundaria na tributação do produto de roubo, do resgate de sequestro, da recompensa por assassinato de aluguel, etc.

De igual modo, sustentar que não tributar rendimentos decorrentes da prática de ilícitos afrontaria o princípio da igualdade nos parece optar um enfrentamento da questão de forma muito simplista, já que a igualdade verdadeira não reside no tratamento idêntico a todos, mas

²⁴⁶ Esta foi a tese vencedora no acórdão proferido nos autos do Processo nº 200442000017579, TRF1, Juiz Federal convocado Jamil Rosa de Jesus, terceira turma, data: 12/03/2010.

igualmente ajustado a todos. Este conceito, na esfera tributária, manifesta-se no subprincípio da capacidade contributiva, à luz da teoria do sacrifício, segundo a qual o sacrifício do pagamento de tributos deve ser igual a todos, e não os valores ou alíquotas em si. Fica, nesse contexto, a dúvida se a aquisição de valores por meio da prática de actos ilícitos implicaria em manifestação de capacidade contributiva ou não, esta, especificamente no âmbito do imposto de rendimento, consubstanciada no acréscimo patrimonial, o que deve ser interpretado à luz das teorias de rendimento (rendimento produto ou rendimento acréscimo patrimonial).

Neste ponto, vimos que ambas as teorias não ignoram a origem dos valores para definição de rendimento. Ou seja, o rendimento e a forma como ele foi adquirido estão intimamente relacionados não sendo possível dissociá-los totalmente. Assim, como afirmar que independente da origem, tributa-se o rendimento?

O argumento da moralidade, por sua vez, é utilizado tanto pelos defensores da tributação, já que seria imoral tratar os contribuintes de forma distinta e se estaria incentivando a prática de actos ilícitos por meio de “isenção fiscal”, como pelos defensores da não tributação, que sustentam que, além de a atividade do Estado ser nobre e não poder se sujeitar a utilizar produtos de actos ilícitos para se financiar, seria imoral o Estado exigir o seu quinhão decorrente da prática de actos ilícitos.

O argumento do confisco e o da auto incriminação, como dito acima, ao nosso ver, pouco contribuem para a discussão, na medida em que, o primeiro seria apenas um efeito da condenação (e não automático da prática de crimes) e, o segundo, tema pertencente a um segundo momento ao da ocorrência do ato ilícito, isto é, em se admitindo a possibilidade de tributação dos actos ilícitos, estaria o contribuinte obrigado a prestar informações que o incriminariam?

Este último argumento, em verdade, é uma das manifestações do argumento da não contradição do ordenamento jurídico. Isso porque, respondendo-se negativamente à questão acima, nenhuma consequência temos para a tributação ou não de actos ilícitos. De outro turno, admitindo-se a necessidade de o contribuinte praticante de ato ilícito declarar a origem e, conseqüentemente, em não fazendo, incorrer na prática do crime de fraude fiscal, o ordenamento jurídico obrigará o agente a cometer, ao menos, um crime ou se auto incriminar, o que também não é admissível.

Por conta disso tudo é que a doutrina e a jurisprudência desenvolveram critérios, tendo em conta todos os argumentos acima, para determinar se, nas situações concretas deve incidir ou não a tributação, prevalecendo ora a interpretação económica do direito, ora a moralidade, ora a capacidade contributiva, tudo a depender do caso. Assim, no fundo, para determinação da

possibilidade de aplicação da norma tributária ou não, embora anoteadas por diretrizes amplas, a análise deverá ser casuística.

Capítulo 5 - Critérios apresentados pela doutrina e jurisprudência:

Apresentámos, nos capítulos anteriores, os argumentos contra e a favor à tributação das consequências dos actos ilícitos. Essa discussão, como vimos, não se confunde com a possibilidade de previsão de um ato ilícito como hipótese de incidência o que, conforme restou demonstrado, é amplamente rejeitado pela doutrina.

Ao nosso ver, nenhum argumento foi forte o suficiente para justificar a tributação indiscriminada das consequências dos actos ilícitos, da mesma forma como não se pode afirmar, com certeza, que nenhum efeito tributário decorre da prática de actos ilícitos.

É exatamente por esse motivo que a doutrina e jurisprudência se empenharam em desenvolver critérios objetivos que pudessem ser aplicados a qualquer situação, a fim de determinar se do ato ilícito decorrem efeitos tributários ou não.

Dentre os critérios, apenas por questões metodológicas, descartamos qualquer critério que fosse absoluto, isto é, autorize ou impeça a tributação em qualquer hipótese, porque, como dito, entendemos não haver argumento forte o suficiente para sustentar essa tese.

Selecionamos dois dos mais frequentemente utilizados pela doutrina e jurisprudência para, ao final, discorrermos sobre nossa proposta.

5.1. Nuclear x periférico

O primeiro dos critérios sobre o qual nos debruçaremos diz respeito ao núcleo do facto gerador. Segundo os defensores desse critério, nas hipóteses em que a ilicitude recaia sobre elemento nuclear da hipótese de incidência, não deve incidir a tributação, ao passo que, nos casos em que a ilicitude recaia sobre elemento periférico à hipótese de incidência, esta é legítima.

Tragamos à baila, uma vez mais, o clássico exemplo do tráfico de drogas. De acordo com esse critério, na operação de comercialização da droga, não há incidência de ICMS, porque, o núcleo do fato gerador é a circulação de mercadorias. Assim, a par de haver circulação de bens, a droga não é considerada mercadoria, razão pela qual a obrigação tributária nem sequer surgiu, por absoluta inoccorrência do fato gerador.

Por outro lado, com relação ao rendimento auferido com a prática de tráfico de drogas, a incidência do imposto sobre rendimentos se justifica, porque o fato gerador – auferir rendimento – não foi impregnado pela ilicitude praticada. Nesses casos, separa-se o resultado

do crime com a conduta criminosa em si. Defende-se, pois, que a ilicitude (tráfico de drogas) é periférico ao núcleo do fato gerador do imposto sobre rendimentos (auferir rendimento).

Esta doutrina alinha-se ao que afirmou o professor Rubens Gomes de Sousa²⁴⁷ em seu relatório aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional, no sentido de que, o direito tributário está limitado “unicamente pela extensão dos efeitos económicos das situações materiais ou jurídicas definidas na lei fiscal como fatos geradores”.

O Superior Tribunal de Justiça do Brasil, adotando este critério, decidiu, nos autos do REsp. 984.607/PR²⁴⁸, destacando que o que se tributa é o rendimento auferido com a prática delituosa, e não o ato ilícito em si. Confira-se o sumário do acórdão:

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 consequências 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.

(...)

12. Recurso especial provido em parte.

No mesmo sentido, o mesmo tribunal, mais recentemente, em meados de 2015, de forma bastante clara, nos autos do REsp nº 1.476.306, pronunciou-se no sentido de que, “embora a regra de tributação possa atingir o produto patrimonial de uma atividade ilícita, ela não pode tomar como hipótese para a incidência do tributo em uma atividade ilícita.” Assim, “se o ato ou negócio ilícito for subjacente à norma de tributação – estiver na periferia da regra de incidência –, surgirá a obrigação tributária com todas as consequências que lhe são inerentes. Por outro lado, não se admite que o ato ou negócio ilícito figure como elemento essencial da norma de tributação”²⁴⁹.

²⁴⁷ Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, publicado pelo Ministério da Fazenda, 1954, pp. 194. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517> [Consult. Em 10/08/2020].

²⁴⁸ MEIRA, Castro – Acórdão da 2.ª Turma do Superior Tribunal de Justiça n.º REsp. 984.607/PR, de 5 de novembro de 2008.

²⁴⁹ MARTINS, Humberto – Acórdão do Superior Tribunal de Justiça n.º Resp. 1.467.306/PR, de 17 de março de 2015.

Nessa linha, os tribunais brasileiros têm seguido. O Tribunal de Justiça do Distrito de Federal²⁵⁰, valendo-se do princípio do *pecúnia non olet*, decidiu tributar o rendimento auferido com comércio de mercadorias de origem ilícita, por entender que a ilicitude recai sobre elemento periférico do fato gerador (auferir rendimento), enquanto que entendeu ser não ser exigível ICMS, já que a ilicitude do objeto contamina o elemento nuclear do tributo (circular mercadoria).

No âmbito federal, encontramos decisão do Tribunal Regional Federal da quarta região²⁵¹ que também, valendo-se do princípio do *pecúnia non olet*, assentou ser “possível a tributação sobre rendimentos auferidos de atividade ilícita, seja de natureza civil ou penal”.

Em Portugal, o Tribunal Central Administrativo Sul, nos autos do processo nº 06314/13, também dissociou a origem ilícita do rendimento dele proveniente, e considerou serem estes tributáveis. A decisão se fundamenta no fato de que os rendimentos de origem ilícita configuram fato gerador do imposto de rendimentos, considerando o aumento do poder aquisitivo do contribuinte²⁵².

Entendemos, todavia, que esse critério não é o mais correto. Isso porque, ao nosso ver, o elemento essencial da hipótese de incidência do imposto sobre rendimentos é, perdoe-se a conclusão óbvia, “auferir rendimento”, isto é, adquirir disponibilidade económica e jurídica de valores, o que está totalmente conectado e associado à conduta que o originou, seja pelo critério do rendimento-produto, seja pelo critério do rendimento-acrécimo patrimonial.

A forma como o rendimento foi auferido, as incontáveis possibilidades de fatos e actos jurídicos que resultam na consumação da hipótese de incidência “auferir rendimento” têm o condão de contaminar com ilicitude o rendimento em si, não podendo ser considerado como, tão somente, um elemento periférico.

²⁵⁰ “PENAL E PROCESSUAL PENAL. RECURSO EM SENTIDO ESTRITO. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (ARTIGO 1º, INCISO I, DA LEI N. 8.137/90). RECURSO MINISTERIAL. DENÚNCIA. REJEIÇÃO. MATERIALIDADE. RECEBIMENTO. IMPROCEDÊNCIA. A PEÇA ACUSATÓRIA NARRA A APREENSÃO DE MERCADORIAS DE ORIGEM ILÍCITA, SENDO TAL CIRCUNSTÂNCIA INSUFICIENTE PARA CARACTERIZAR O FATO GERADOR DO ICMS. O PRINCÍPIO DO NON OLET RESTRINGE-SE AOS CASOS DE INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA, POIS É TRIBUTADA A PRÓPRIA RENDA, SENDO IRRELEVANTE SUA ORIGEM. OBJETOS ILÍCITOS NÃO PODEM SER CONSIDERADOS, SOB A ÓTICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO, MERCADORIA OU SERVIÇO CAPAZES DE GERAR RECOLHIMENTO DE ICMS, SOB PENA DE INCIDIR O TRIBUTOS INCLUSIVE SOBRE A SUBSTÂNCIA ENTORPECENTE JUNTAMENTE APREENDIDA. NEGOU-SE PROVIMENTO AO RECURSO COM REMESSA DOS AUTOS À JUSTIÇA FEDERAL. UNÂNIME.

(MELLO, Vaz de – Acórdão da 2.ª Turma Criminal do Tribunal de Justiça do Distrito Federal nº. 19990110645302, de 3 de fevereiro de 2005)”

²⁵¹ VAZ, Paulo Afonso Brum – Acórdão da Oitava Turma do Tribunal Regional Federal da 4.ª Região nº. 2005.70.00.018082-8, de 16 de dezembro de 2009.

²⁵² CONDESSO, Joaquim – Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo nº. 06314/13, de 31 de março de 2016.

Rememoramos, aqui, a teoria do fruto da árvore envenenada, amplamente aceite no mundo ocidental, segundo a qual, de um modo geral, a ilicitude com a qual provas tenham sido obtidas contaminam outras provas que tenham relação de consequência com esta, ainda que obtidas de forma lícita. Temos, pois, que, da mesma forma como a ilicitude da obtenção da prova tem o condão de contaminar outras que dela decorrerem, o rendimento auferido de forma ilícita estaria contaminada pela natureza da atividade que a deu origem.

Ademais, sustentar em sentido contrário criaria situações, no mínimo, perturbadoras. Ora, porque se tributa o rendimento auferido com tráfico de drogas e não o rendimento auferido com o sequestro, furto, roubo, extorsão?

Luciano Amaro²⁵³, sensível a este ponto, afirma que o caso não é de se buscar a tributação de eventual efeito económico de atividades ilícitas, mas, sim, de se imporem as sanções penais e civis contra o agente criminoso. Transcrevemos, a seguir, trecho de sua obra, em que, de forma didática, cita o exemplo do agente que adquire rendimento por meio de furto:

A questão, segundo nos parece, não é, propriamente, a de se tributarem ou não os actos ilícitos. Ato ilícito, como tal, não é fato gerador de tributo, mas suporte fático de sanção, que (mesmo quando se cuida de infração tributária) com aquele não se confunde (CTN, art. 3º). Dessa forma, se “A” furtou de “B” certa quantia, não se pode, à vista do furto, tributar “A”, a pretexto de que tenha adquirido renda; cabem no caso, as sanções civil e penal, mas não tributo.

Ora, também nestes casos dever-se-ia sustentar que o facto tributado é o rendimento auferido com o resgate pelo sequestro e não o sequestro em si. Da mesma forma, os honorários do assassino de aluguel também não deveriam estar conexicionados ao “serviço” prestado, uma vez que seria periférico ao crime cometido.

Por outro lado, situação aparentemente bem menos gravosa, de acordo com esse critério, não poderia ser tributada. É o caso, por exemplo de ISS incidente sobre serviços de advogado não habilitado para exercer a profissão. Sendo a ilicitude (exercício irregular da profissão) nuclear ao fato gerador (prestação de serviço de advocacia), não se poderia exigir o respectivo tributo, embora fosse possível tributar o rendimento auferido com essa atividade.

Parece-nos que os adeptos desta teoria, em verdade, entendem que apenas nos casos em que o ato ilícito é previsto como hipótese de incidência do tributo e, consequentemente, seria nuclear a ele, é que se estaria diante de situação não passível de tributação. De outro lado, a aplicação irrestrita deste critério resulta na tributação do rendimento em qualquer hipótese.

Entendemos, pois, que visando a coerência do ordenamento jurídico, não se pode admitir que, no que se refere à utilização de provas, o sistema jurídico seja completamente

²⁵³ AMARO, Luciano - *Op. cit.*, p. 276.

avesso à ilicitude, entendendo que esta contamina todos os actos que dela decorram, ainda que isso resulte na libertação de condenados por crimes hediondos, e, de outro modo, admita que o rendimento auferido de forma ilícita seja tributado, ignorando todo o contexto em que ele foi produzido. Não tendo origem lícita, o fruto do crime, leciona Federico Bellini, jamais integra o património do agente infrator, já que não é considerado rendimento²⁵⁴.

Jorge Bravo Cucci acrescenta que, nesses casos, o facto é que, embora detenha posse dos valores adquiridos de forma ilícita, o agente não incrementou seu património com eles, não ostentando, portanto, capacidade contributiva. O autor destaca que “o produto de uma atividade ilegal - do ponto de vista jurídico - não aumenta o património da pessoa que a realiza (...), o que exclui a existência de um direito do infrator (...). Quem comete um crime não aumenta seus bens e, portanto, não apresenta uma capacidade tributável capaz de tributar²⁵⁵.”

Rechaçamos, portanto, a utilização do critério “nuclear x periférico”.

5.2. Título jurídico

Um segundo critério oferecido pela doutrina para determinar se deve incidir a tributação ou não é o “critério do título jurídico”, bastante analisado por Paulo R. Andrade²⁵⁶. Antes de apresentar o mencionado critério, exclusivo para a discussão acerca da incidência de imposto sobre rendimentos auferidos em decorrência da prática de atividades ilícitas, o autor analisa o conceito de rendimento para, então, definir que, nos casos em que há, de facto, rendimento, deve incidir a tributação, ao passo que, nos demais casos, isto é, naqueles em que os valores recebidos que não puderem ser assim considerados, estes não atrairiam a tributação.

Como visto nos capítulos iniciais, de forma geral, é possível distinguir as teorias acerca do rendimento em dois grupos: os que adotam a tese do rendimento-produto, que focaliza sua origem e os defensores do rendimento-acrécimo patrimonial. Em brevíssimas palavras, para os que adotam a teoria do rendimento-produto, o rendimento tributável seria todo e qualquer recebimento advindo do empenho de força produtiva do contribuinte. Não estariam enquadradas, portanto, neste conceito, as atividades ilícitas ou criminosas.

²⁵⁴ BELLINI, Federico – *Fatto illecito ed imposizione tributaria*. Parma: Casanova, 2001. ISBN: 978-8888628042. p. 23

²⁵⁵ CUCCI, Jorge Bravo – *Los actos ilícitos em el processo formativo de la obligación tributaria del impuesto a la renta*. TÔRRES, Heleno Taveita, coord. – *Op. cit.*, p. 368. (tradução livre do espanhol)

²⁵⁶ ANDRADE, Paulo Roberto. - *Op. cit.*, p.156-164.

Os defensores da teoria do rendimento-acrécimo patrimonial, de outro lado, afirmam que “(...) para que haja renda, deve haver um acréscimo patrimonial – aqui entendido como incremento (...) ao conjunto líquido de direitos de um dado sujeito”²⁵⁷.

Para este último grupo, Andrei Zekner e Cezar Bittencourt²⁵⁸ asseveram que os praticantes de actos tipificados como crime não possuem disponibilidade económica nem capacidade contributiva e, que entender de forma diversa ofende ao direito de propriedade.

Nessa linha, jamais, em qualquer hipótese, deve incidir a tributação sobre rendimentos auferidos de forma ilícita, na medida em que, justamente por decorrerem de situação de ilicitude, não podem ser considerados como rendimentos, já que o autor não dispõe económica e juridicamente deles.

Em outras palavras, o agente praticante de ato ilícito não possui disponibilidade económica sobre aqueles valores obtidos com a prática deste tipo de actos - que não podem ser denominados de rendimento, porque não integram o património do agente -, por consequência lógica, não há que se falar em capacidade contributiva, razão pela qual, o tributo não é cabível.

O Tribunal Regional Federal da 2ª Região²⁵⁹, nesta esteira, já se manifestou no sentido de que critério adotado pela legislação do imposto sobre rendimento é o do rendimento-acrécimo patrimonial, como se vê no sumário do acórdão abaixo:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. 13º SALÁRIO, 1/3 DE FÉRIAS E ABONO PECUNIÁRIO. - O Código Tributário Nacional definiu renda como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e proventos de qualquer natureza como os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda (artigo 43, I e II). - Adotou, portanto, o conceito de renda acréscimo. Sem acréscimo patrimonial não há, segundo o Código, nem renda, nem proventos. - Dentro deste raciocínio, as indenizações não se subsumem no fato gerador do imposto de renda, visto que nestas não há acréscimo patrimonial, mas mera reposição de bem ou situação jurídica perdida ou invalidada. (...)

Paulo R. Andrade²⁶⁰, não obstante, entende que, nas hipóteses em que houver um título jurídico, ainda que inválido, por ilicitude do objeto, como no caso de tráfico de entorpecentes, “há uma relação jurídico econômica” entre o traficante e o usuário “a qual estabiliza no seu patrimônio o rendimento percebido”.

²⁵⁷ GONÇALVES, José Artur Lima - **Imposto sobre a renda. Pressupostos constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2002. ISBN: 8574200980. p. 180.

²⁵⁸ ZEKNER, Andrei; e BITTENCOURT, Cezar - Sonegação de tributo incidente sobre produto de crime. “*imoralidade anunciada*”. **Boletim IBCCRIM**. [Em linha] 2002. nº 118 (Set. 2002) Disponível em: http://www.ibccrim.org.br/novo/boletim_artigo/289-Sonegacao-de-tributo-incidente-sobre-produto-de-crime-. [Consult. em 17/10/2013] p. 12

²⁵⁹ FIGUEIRA, Ricardo – Acórdão da Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 2.ª Região n.º 329670-1997.50.01.011008-8, de 16 de março de 2004.

²⁶⁰ ANDRADE, Paulo Roberto. - **Op. cit.**, pp. 260/261.

Isso porque, para este autor, o Código Tributário Nacional brasileiro adotou conceito híbrido de rendimento, na medida em que dispõe que o rendimento é o “produto do capital e do trabalho”, aproximando-se do conceito de rendimento-produto, e, ao mesmo tempo, considerando rendimento os “proventos de qualquer natureza”, alinhado com a ideia de rendimento-acrécimo patrimonial.

Assim, para ele, havendo um título jurídico que fundamente o rendimento, ainda que, repita-se, inválido, este estaria enquadrado no conceito de rendimento do Código Tributário Nacional, razão pela qual deve incidir a tributação.

Alfredo Augusto Becker²⁶¹, neste aspecto, traça a diferença entre as hipóteses de incidência que dependem de um ato humano e àquelas que consubstanciam um fato económico. Para ele, no primeiro caso, ainda que o ato humano ocorra de forma ilícita, não há dúvidas de que o fato gerador ocorreu e, portanto, deva incidir a tributação. O insigne autor cita como exemplo “o imposto de renda sobre remuneração de serviços médicos, advocatícios, engenheiros etc. Nestes casos, haverá a realização da hipótese de incidência tributária do imposto de renda, ainda que a prestação dos serviços venha a ser ilícita (exercício ilegal de advocacia ou medicina, etc.)”²⁶²

Situação diversa seriam os casos em que a ilicitude ocorre no fato económico, hipótese em que “não poderá haver realização da hipótese de incidência tributária porque embora exista um de seus elementos (a renda), falta ainda um elemento: negócio jurídico eficaz causador da renda”²⁶³, na linha do que defende a doutrina do “título jurídico”.

Nos casos, todavia, em que não houver qualquer relação jurídica que gere um título jurídico, como ocorre nos casos de roubo, furto, extorsão, não há produção de riqueza e, conseqüentemente, esta não se enquadra na hipótese de incidência do imposto sobre rendimento²⁶⁴.

Aparicio Perez, nesta linha, afirma que “no caso de rendimentos derivados diretamente da comissão de um delator contra a propriedade (roubo, fraude ...), o dinheiro obtido continua pertencendo à vítima, e a tributação da pessoa que executou a atividade ilegal não seria reconhecida”²⁶⁵.

²⁶¹ BECKER, Alfredo Augusto - *Op. cit.*, pp. 546-561

²⁶² BECKER, Alfredo Augusto - *Op. cit.*, p. 560

²⁶³ BECKER, Alfredo Augusto - *Op. cit.*, p. 560.

²⁶⁴ ANDRADE, Paulo Roberto - *Op. cit.*, p.164

²⁶⁵ PÉREZ, José Aparicio - *El tratamiento fiscal de actividades ilícitas y fondos de origem ilegal. Revista Cronica Tributaria. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. ISSN: 0210-2919 1995, n.º 76 (out./dez. 1995) pp. 9-12. p. 12.* (tradução livre do espanhol).

Freitas Rocha²⁶⁶ entende que a solução mais adequada passa, necessariamente, pela análise estritamente técnico jurídica da forma de obtenção daqueles valores, já que, apenas no caso de se estar diante de um rendimento – no sentido técnico – é que seria admitida a tributação. Dessa forma, apenas nos casos em que houve verdadeira transferência de titularidade, o que somente ocorre se houver um título jurídico que fundamente a operação, deve incidir a tributação.

Paulo Roberto de Andrade²⁶⁷, em sua obra, apresenta dois exemplos trazidos por Ives Gandra Martins e concluiu que, em verdade, se tratariam de situações idênticas, se vistos sob o prisma do critério do título jurídico: o primeiro, da incidência de Imposto sobre Serviços de qualquer natureza sobre o rendimento obtido com a venda de ingresso para um menor de idade, proibido de assistir àquela película e, o segundo, da incidência de imposto sobre vultuosa quantia recebida por um homicida, como remuneração para matar uma pessoa.

Para este autor, “em ambos, a ilicitude é externa ao fato previsto na hipótese de incidência, mas concorre decisivamente à sua realização concreta, de modo a afirmar-se que, não fosse a ocorrência do ato ilícito não tributário, o ato lícito tributário não ocorreria. A diferença entre as situações somente poder-se-ia encontrar no grau de imoralidade, menor (ou mesmo inexistente) no primeiro exemplo, e mais intenso no segundo”.

Discordamos, no entanto, do mencionado jurista. Isso porque, a premissa básica desta teoria é de que um negócio jurídico, ainda que nulo, por ilicitude do objeto, teria existido no plano jurídico e produzidos efeitos, dentre eles o de gerar um título jurídico que daria substrato de rendimento para os valores auferidos, justificando-se, assim, a tributação. É o que se vê nos exemplos trazidos acima, da venda de ingresso para menor de idade e do “contrato de assassinato por encomenda”.

E, para justificar a produção de efeitos deste negócio jurídico nulo, por ilicitude do objeto, supõe que se utiliza a regra de que aquilo que é nulo produz efeitos até que assim o seja reconhecido por uma autoridade judiciária. A exemplo desta regra, o Código Civil brasileiro, no parágrafo único do artigo 168, dispõe que “as nulidades devem ser pronunciadas pelo juiz (...)”.

²⁶⁶ ROCHA, Joaquim Manuel Freitas - *Op. cit.*, p. 87.

²⁶⁷ ANDRADE, Paulo Roberto. - *Op. cit.*, p.140/141

A questão, contudo, ao nosso ver, esbarra no, por assim dizer, “grau” de nulidade do negócio jurídico, que nos remonta à teoria dos actos, no âmbito da qual, Pontes de Miranda²⁶⁸ formulou a Teoria da Incidência Escalonada.

Neste cenário, Silvio Neves Baptista²⁶⁹ entende que entre as categorias de ato nulo e ato anulável, existiria uma terceira, intermediária, que seria a dos casos de constatação de nulidade relativa. Para ele, existem, portanto, três categorias: actos eivados por nulidade absoluta, actos eivados por nulidade relativa e, por fim, actos anuláveis. Sistemicamente, a diferença entre eles seria que:

A nulidade absoluta é a invalidade que atinge ilimitadamente o ato jurídico em relação aos seus efeitos normais, ao tempo e às pessoas que tenham interesse em invocá-la. É insanável, não pode ser suprida pelo juiz nem mesmo a requerimento de todos os interessados; é imprescritível; (...)

A nulidade relativa constitui uma categoria intermediária entre a nulidade absoluta e a anulabilidade. A nulidade relativa aproxima-se mais da anulabilidade do que da nulidade absoluta, porque – diversamente do que se verifica com esta – a nulidade relativa e a anulabilidade não podem ser alegadas por qualquer interessado, nem pelo Ministério Público, muito menos pronunciada pelo juiz de ofício. Somente os prejudicados diretos poderão arguir a nulidade relativa ou a anulabilidade, e a arguição aproveita unicamente aos que a alegarem, salvo o caso de solidariedade ou indivisibilidade.

Maria Helena Diniz²⁷⁰, nesse sentido, afirma que diante da gravidade à ofensa ao ordenamento jurídico, o ato eivado de nulidade absoluta é “como se nunca tivesse existido desde sua formação”, já que o reconhecimento da nulidade produziria efeitos retroativos (“efeito ex tunc”).

César Fiuza²⁷¹ vai ainda mais longe e coloca no alto da pirâmide, os actos que considera como eivados por “nulidade de pleno direito”, que seriam aqueles que, “em razão de defeito grave (...) não produz os efeitos que deveria produzir”. Para Clovis Beviláqua²⁷², seriam nulos de pleno direito aqueles actos que a lei expressamente assim os declare ou cuja ineficácia decorra da sua ratio, o que ele chama de “nulidade tácita”, justamente por conta da existência de vício em sua essência, o que lhes retira qualquer eficácia jurídica.

Beviláqua assevera, ainda, “quando o ato ofende princípios básicos da ordem jurídica, princípios garantidores dos mais elevados interesses da coletividade, é bem de ver que a reação

²⁶⁸ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de – **Tratado de direito privado**. T. 1. Campinas: Bookseeler, 2000. ISBN: 978-8574680088. p. 57.

²⁶⁹ BAPTISTA, Silvio Neves - **Ensaio de direito civil**. São Paulo: Método, 2006. ISBN: 9788576601364. p. 68/69

²⁷⁰ DINIZ, Maria Helena - **Teoria geral do direito civil**. v. 1. 27.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. ISBN: 9788502082212. p.558

²⁷¹ FIUZA, César - **Direito civil: curso completo**. 6.ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. ISBN: 8573086335. p.184

²⁷² BEVILAQUA, Clovis - **Teoria geral do direito civil**. 2.ª ed. ,rev. e atual. por Caio Mario da Silva Pereira. Rio de Janeiro: Ed. Rio, 1980. pp. 256 e 262

deve ser mais enérgica, a nulidade deve ser de pleno direito”²⁷³. Yague e Ruiz²⁷⁴, neste aspecto, lecionam que, para que se opere a nulidade de pleno direito, sequer é necessário que a norma assim disponha expressamente. É suficiente que o ordenamento preveja outra espécie de sanção para aquele ato.

Marcos Bernardes Mello²⁷⁵ chama esse tipo de nulidade de pleno direito de “nulidade virtual ou não cominada (código Civil, art. 145, II; CPC, arts. 243 e 244), que resulta da violação de norma jurídica cogente, proibitiva ou impositiva, que seja omissa quanto à nulidade e que não defina outra espécie de sanção para ao caso de ser transgredida”.

No amplo campo de possibilidades de violação de normas proibitivas, Orlando Gomes²⁷⁶, reconhecendo que a nulidade de pleno direito é a sanção civil mais grave, restringe a aplicação deste instituto aos casos em que houver violação de preceitos que se destinam a resguardar interesses gerais fundamentais para a sociedade. Aquelas normas, por outro lado, que se prestem a assegurar interesses privados, dariam a outra parte, apenas, o direito de buscar a sua anulação.

Yague e Ruiz²⁷⁷, como visto, concordam que os actos contrários às normas, especialmente as proibitivas (e que, segundo leciona Orlando Gomes, violam valores sociais gerais), são nulos e, destaca, com relação ao tipo de nulidade, que esta seria aquela absoluta e de pleno direito, isto é, sem a necessidade qualquer intervenção, ou, “*ipso iure*”, como afirmam. Estes autores, na sequência, esclarecem, ainda, que, no caso de nulidade de pleno direito, o tratamento jurídico adequado não é buscar a extirpação do ato do mundo jurídico, já que ele “*no ha tenido nunca existência legal*”²⁷⁸.

Ao nosso ver, é nesta categoria – nulos de pleno direito – que se encontrariam os negócios jurídicos criminosos. Um contrato de assassinato de aluguer ou, até mesmo, uma negociação de drogas, ferem, frontalmente, as normas sociais de interesse geral e, por essa razão, não se tratam de negócios jurídicos eivados de nulidade simples e, portanto, passíveis de anulação. Em sentido diametralmente oposto, se está diante de uma negociação nula de pleno direito, que não produz nem nunca produziu qualquer efeito, especialmente no mundo jurídico.

²⁷³ *Idem* - **Op. cit.**, p. 257

²⁷⁴ YAGUE, Francisco Manuel Lledó; RUIZ, Manuel Maria Zorilla - **Teoría del derecho: para una comprensión de los fenómenos jurídicos**. Bilbao: Universidade de Deusto, 1997. ISBN: 8474854784. p. 267

²⁷⁵ MELLO, Marcos Bernardes de - **Teoria do fato jurídico: plano da validade**. 3.^a ed., ver. São Paulo: Saraiva, 1999. ISBN: 8502022040. p. 79/80.

²⁷⁶ GOMES, Orlando - **Introdução ao direito civil**. 7.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983. p. 406.

²⁷⁷ YAGUE, Francisco Manuel Lledó; RUIZ, Manuel Maria Zorilla - **Op. cit.**, p. 265/266.

²⁷⁸ *Idem* - **Op. cit.**, p. 266.

O suposto ato jurídico criador de um título jurídico que justificaria a tributação jamais existiu, justamente por ter se originado em negócio nulo de pleno direito.

Ademais, a definição de rendimento, como visto nos capítulos introdutórios, seja adotando-se a teoria do rendimento-produto, seja adotando-se a teoria do rendimento-acrécimo patrimonial, não ignora, por completo a origem/causa do rendimento. Assim, o rendimento auferido com a prática de um crime, por conta da nulidade do negócio que a deu origem, desconfigura o rendimento.

Retornando aos exemplos da venda de ingresso para menor de idade e do “*contrato de assassinato por encomenda*” tratados de forma igual pelos defensores do critério do título jurídico, a diferença reside, claramente, na norma proibitiva afrontada. Enquanto que na venda de ingresso para menor de idade a norma violada, embora de caráter geral, não resguarde interesses da sociedade como um todo, e que, caso violadas, não põem em xeque a vida em sociedade, no caso do assassinato por encomenda, claramente, se está diante de uma norma do mais alto grau de interesse da sociedade. Assim, no primeiro caso, o que se tem é uma nulidade relativa – geradora de um título jurídico - e, no segundo, uma nulidade de pleno direito, que não gera título algum.

A bem da verdade, refinando-se o critério do título jurídico aos negócios que, de fato, geram títulos jurídicos, isto é, excluindo aqueles que seriam nulos de pleno direito, chega-se muito perto do critério que defendemos, apresentado no próximo capítulo, que tem como base a aplicação da teoria da aparência.

5.3. Nossa opinião – critério da aparência de licitude.

Como analisado acima, discordamos dos dois principais critérios trazidos pela doutrina. O critério “nuclear x periférico” não nos convence porque, em última análise, admite a tributação de rendimentos auferidos com a prática de qualquer ilícito, inclusive crimes, sob o argumento de que não se está tributando o ato ilícito, mas o rendimento auferido com a sua prática. Por sua vez, adotando-se o critério do título jurídico justifica-se a tributação de qualquer ilícito que tenha uma roupagem de negócio jurídico, tal como o contrato de assassinato de aluguer, por exemplo, ou qualquer outro crime em que haja um suposto negócio jurídico, mesmo que inválido, o que, ao nosso ver, não harmoniza com o ordenamento jurídico.

Causa-nos inquietude a noção defendida, seja por um critério ou outro, de que o Estado, com apetite arrecadador nunca visto, torne-se verdadeiro sócio de atividades sabidamente

ilícitas, chegando ao ponto de imputar pela prática do crime de fraude fiscal aqueles que auferiram rendimento com tráfico de drogas, atividade de médico charlatão, comercialização de produtos falsificados, descaminho ou outras atividades hediondas e ilícitas.

Em razão disso, pretendemos, ao longo deste capítulo, demonstrar que é perfeitamente possível conciliar todos os princípios envolvidos e chegar a uma conclusão que respeite a unidade do ordenamento jurídico, o princípio da legalidade, da igualdade, razoabilidade, sem que se tenha que renunciar da moralidade e do combate aos crimes.

Para nós, a melhor solução é aquela que enfrenta as atividades ilícitas e criminosas com a seriedade com que devem ser encaradas, coibindo-se a prática dessas condutas, inclusive por meio de força coercitiva, e não sugerindo que a tributação dessas atividades inibiria a prática destes actos ou, caso que sua não tributação estimularia a prática de actos ilícitos.

Assim, ao nosso ver, quando se estiver diante de um ato ilícito – que constitua crime ou não – não deve incidir a tributação de nenhuma espécie, seja sobre o consumo, seja sobre o rendimento. Isso porque, o serviço criminoso não é serviço, a mercadoria criminosa não é mercadoria - a justificarem a incidência de IVA, ISS ou ICMS - e o rendimento auferido com a prática de actos ilícitos não é rendimento, no sentido técnico-jurídico.

A forma como o rendimento é obtido não pode ser totalmente descartada pelo direito fiscal (como pretendiam os defensores da interpretação puramente económica do Direito Tributário). Seja adotando-se a teoria do rendimento-produto, seja optando por seguir a teoria do rendimento acréscimo patrimonial, fato é que, caso a posse de valores monetários seja obtida por meios ilícitos ou criminosos, não se está diante de rendimento no sentido técnico-jurídico.

Supor o contrário importaria em reconhecer que o criminoso gozaria da proteção, por parte do Estado desse “património”, conforme garantido no art. 5º da Constituição Federal do Brasil e art. 62º da Constituição portuguesa, o que, evidentemente, não faz qualquer sentido.

Entretanto, não é todo e qualquer contexto de ilicitude que contaminará a origem do rendimento. Entendemos, sim, haver casos em que a tributação sobre atividades ilícitas deva ocorrer: são aqueles em que o agente praticante do ato ilícito cria uma aparência de licitude à atividade praticada, como no caso da tributação sobre os rendimentos auferidos por médico charlatão, que recebe seus pacientes em clínica elegante, demonstra certo conhecimento de medicina, assina com registro médico falso, etc.

Assim, da mesma forma que a teoria da aparência tem o condão de convalidar negócios jurídicos inexistentes no âmbito cível, a mesma força serviria para sustentar a tributação de atividades ilícitas em que há aparência de licitude, enquanto esta perdurar.

César Galarza²⁷⁹, nessa linha, autoriza a tributação dos actos ilícitos, desde que se possa presumir pela licitude da atividade, ou seja, desde que a ilicitude não esteja escancarada, hipótese em que não se permitiria a tributação. Confira-se:

Cremos, assim como um sector importante da doutrina, que os ganhos patrimoniais não justificados convertem-se na via indicada para a tributação do benefício económico proveniente dos actos ilícitos. No entanto, tal possibilidade está circunscrita aqueles casos em que, ainda que existam suspeitas de ilicitude (tomada em sentido amplo), devido à inexistência de uma certeza legal sobre a mesma, os atos geradores do ganho são desconhecidos pela administração, e portanto ela deve presumi-los lícitos.

Nessa exata linha, Paulo de Barros Carvalho²⁸⁰, reconhece que toda atividade, até que se reconheça, juridicamente, que se trata de uma atividade ilícita, é considerada lícita. Nas suas palavras:

Antes do reconhecimento jurídico de que determinada atividade é ilícita, esta atividade é lícita. Todavia, uma vez reconhecida a ilicitude pela ordem jurídica, achamos impossível a tributação. Damos como exemplo o imposto de renda. Uma pessoa explora o lenocínio. A ordem jurídica reconhece o crime e no processo é avaliado o montante, o produto dessa atividade ilícita. Ela será desapossada, ao menos teoricamente. Como o Estado poderá exigir imposto de algo que não se configura como renda, e tanto é que aquilo não pertence à pessoa.

Casalta Nabais, de forma bastante clara, também entende que, enquanto perdurar a aparência de licitude, isto é, enquanto o direito penal não desconstituir a capacidade contributiva manifestada, deve incidir a tributação²⁸¹.

A análise, portanto, deverá ser casuística. A exceção dos casos em que a teoria da aparência não seria aplicada – hipóteses, por exemplo, em que o homem médio não seria induzido em erro – não é possível afirmar, de forma abstrata, se deve ou não incidir a tributação. Tomemos, uma vez mais, o exemplo de tráfico de drogas.

Embora a primeira imagem que venha à mente seja do traficante de drogas em uma das famigeradas “bocas de fumo”, comercializando os entorpecentes de forma velada, é perfeitamente possível imaginar uma farmácia de manipulação que, dentre outros produtos, também comercialize substâncias proibidas, em pleno centros das cidades, como se fossem “*ervas naturais*”.

É possível, ainda, supor que essa mesma farmácia inclusive emita fatura sobre a comercialização desses produtos, justamente para convencer a sociedade em geral da licitude

²⁷⁹ GALARZA, César José – *Op. cit.*, pp. 274-275. (tradução livre do espanhol).

²⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros - **Interpretação no direito tributário**, p. 349 *apud* MARTINS, Natanael - **Tributação de Ganho Derivado de Ato Ilícito**. [Em linha] Disponível em: https://www.trf3.jus.br/documentos/emag/Cursos/462_-_VI_Congresso_TRIBUTACAO_E_EMPRESA_-_Elementos_Quantitativos/EMAG_-_Tributacao_de_Ganho_Derivado_de_Ato_Illicito_-_Maio_de_2019_2.pdf [Consult. em 11/08/2020].

²⁸¹ NABAIS, José Casalta - **Direito Fiscal**. 11.^a Ed. Lisboa: Almedina, 2019. ISBN: 978-9724078755. p. 108.

da comercialização praticada, com o devido recolhimento dos tributos incidentes sobre a venda^{282 e 283}.

Enquanto a aparente licitude perdurar, entendemos que deva haver, sim, a tributação da comercialização dos entorpecentes pela farmácia de manipulação, com a possibilidade, inclusive, de condenação pelo crime de fraude fiscal, na hipótese de não pagamento do tributo.

Ainda que a ilicitude recaia sobre elemento nuclear da hipótese de incidência, havendo aparência de licitude, deve incidir a tributação. São os casos, por exemplo de ISS ou IVA sobre a atividade de médico charlatão, que atende seus pacientes em um consultório elegante, assina receitas médicas com registro profissional falso, e de incidência de ICMS ou IVA sobre a comercialização de produtos falsificados, desde que realizadas em estabelecimento comercial, devidamente registrado, como se uma loja “normal” fosse.

Isso porque, a aparência de licitude criada impede que o Estado, num primeiro momento, trate aquela atividade como ilícita, reprimindo-a, inclusive com uso de força coercitiva, no caso de crimes, caso necessário. Assim, na hipótese de ausência de repressão penal, defender a impossibilidade de tributação, chegaria ao cúmulo de se supor que o criminoso, ao final de um longo processo por fraude fiscal, possa invocar sua própria torpeza (origem ilícita do rendimento) para escapar da tributação e da condenação pelo crime tributário²⁸⁴.

Naturalmente, uma vez descortinada a ilicitude da atividade, não será permitido, ao Estado, exigir a tributação do passado, porque não mais se estaria diante de atividade aparentemente lícita, mas sabidamente ilícita, devendo-se instaurar os devidos procedimentos penais para condenação e aplicação, se for o caso, da pena de confisco.

Misabel Derzi²⁸⁵ parece seguir essa mesma linha de raciocínio. Ressalta a renomada autora que “não seria ético, conhecendo o Estado a origem criminosa dos bens e direitos, que legitimasse a ilicitude, associando-se ao delinquente e dele cobrando uma quota, a título de tributo”. As repercussões fiscais sobre a vítima corroboram nossa tese, a fim de manter a congruência do ordenamento jurídico. Assim, por exemplo, despesas médicas realizadas com médico que não se sabia ser charlatão podem ser deduzidas do imposto sobre o rendimento,

²⁸² Nesse caso, o agente poderá incorrer, ainda, na prática do crime de lavagem de dinheiro.

²⁸³ Este, como se verá adiante (capítulo 6.1) é, essencialmente, o caso analisado pelo STF nos autos do HC: 77.530, que é mal interpretado pela maior parte da doutrina.

²⁸⁴ Como se verá mais adiante, é exatamente este caso que o STF julgou, nos autos do HC nº 94.240.

²⁸⁵ BALEEIRO, Aliomar – **Direito Tributário Brasileiro**. 11.^a ed. revista e complementada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/96, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense. 2006. ISBN: 8530905067. p. 714.

caso contrário todo o sistema se corrói, retirando-se a boa fé e presunção de legalidade dos actos²⁸⁶.

Obviamente, frise-se, dever-se-ão respeitar os limites da aparência de licitude, não se admitindo casos em que um homem médio não seria enganado. Assim, por maior que seja o esforço para um assassino de aluguel transformar seus serviços em aparentemente lícitos (serviços de eutanásia forçada?) com o devido registro da pessoa coletiva, escritório apresentável, serviço de atendimento ao cliente, etc, a ilicitude jamais passará despercebida.

Do exposto, adotando-se o critério da aparência de licitude aqui proposta para definir se a tributação deva incidir, entendemos atender a todos os preceitos jurídicos, especialmente no que diz respeito à não contradição do ordenamento jurídico, moralidade, capacidade contributiva e igualdade, sem, de outro lado, abrir mão da necessária repressão aos ilícitos.

5.3.1. Efeitos do reconhecimento da licitude:

Como dito acima, nos casos em que houver aparência de licitude, deve incidir a tributação, enquanto esta perdurar. Cabe, então, a nós, responder a uma indagação: Qual seria o tratamento adequado aos tributos que tenham eventualmente sido recolhidos enquanto o caráter ilícito da atividade ainda não havia sido descoberto? Na hipótese de aplicação da pena de confisco, faria jus o agente criminoso à repetição do indébito ou a abater os tributos pagos do valor confiscado?

O STJ, nos autos do Resp. nº 1.493.162²⁸⁷, ao analisar caso de anulação de negócio jurídico de compra e venda, entendeu que o contribuinte faria jus à restituição do imposto de transmissão de bem imóvel, já que o fato gerador do tributo não mais existiria no mundo jurídico. Assim, a não devolução dos valores importaria em enriquecimento sem causa por parte do Estado.

Entendemos, entretanto, que no caso de actos ilícitos, esta não é a melhor solução. Descartamos, desde logo, a possibilidade de “compensação” entre o tributo pago e os valores

²⁸⁶ Esta situação não se confunde com a que vem ocorrendo no Brasil, como desdobramento da operação Lava Jato. No casos de corrupção, a Receita Federal tem glosado a dedutibilidade das despesas que se relevaram ser pagamentos de propina, por não reputa-las operacionais, nos termos do Regulamento do Imposto de Renda, e, ainda, vem exigindo o pagamento do Imposto de Renda Retido na Fonte, previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/95, segundo a qual, incide este tributo exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, sobre pagamentos efetuados a beneficiários não identificados.

²⁸⁷ BENJAMIM, Herman – Acórdão da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça nº REsp 1.493.162/DF, de 4 de dezembro de 2014.

confiscados, por uma questão de direito financeiro. Tributos e bens/valores confiscados possuem destinação constitucional distintas.

Tome-se, por exemplo, o sistema brasileiro. De acordo com o parágrafo único do artigo 122 do Código de Processo Penal, na impossibilidade de restituição aos lesados e terceiros de boa-fé, os valores confiscados serão convertidos ao Tesouro Nacional.

Ora, na hipótese, de comercialização de artigos “piratas”, seria por demais absurdo admitir a compensação entre o ICMS recolhido aos cofres públicos estaduais, com a pena de confisco, cuja destino é o Tesouro Nacional.

Com relação à restituição também entendemos que a melhor resposta é a negativa. Isso porque, como vimos, somos adeptos do critério de aplicação da teoria da aparência. Segundo esta doutrina, como já exposto nos capítulos preliminares, cria-se um direito a partir da aparência criada, preservando-se a segurança jurídica e boa-fé.

O ato praticado, portanto, é elevado à categoria de ato jurídico perfeito, produzindo efeitos perante as partes e terceiros de boa-fé. Ora, se o ilícito foi cometido com aparente licitude, inclusive mediante o recolhimento de tributos, é evidente que também a este ato de cumprimento das obrigações tributárias atri-se o status de ato jurídico perfeito.

A aparente licitude criada cria um verdadeiro dever tributário, não passível de anulação posterior, alegando-se a própria torpeza. Preserva-se, dessa forma, a segurança jurídica e a atuação fiscal, que diligentemente exigiu e fiscalizou o pagamento dos devidos tributos.

Não poderá, por outro lado, o Estado, após a condenação penal ou aplicação de pena de confisco, isto é, após descortinar-se a aparente licitude, pretender retroagir no tempo e exigir os tributos não pagos, porque aí não mais se estaria diante de aparente licitude.

Ultrapassadas a análise acerca dos critérios mencionados pela doutrina, passemos à abordar, mais detidamente, em estudo de direito comparado, como alguns países têm enfrentado a questão da tributação de actos ilícitos.

Capítulo 6 - Da jurisprudência e doutrina dos Tribunais

Analisemos, neste capítulo, como a doutrina e, principalmente, quando possível, a jurisprudência em diversos países tem se comportado com relação à tributação de actos ilícitos. Conforme será possível perceber, a maioria dos países enfrente o dilema e busca identificar uma solução que harmonize o ordenamento jurídico, admitindo a tributação em alguns casos e entendendo não ser o caso de incidência tributária em outros, a exceção dos Estados Unidos da América, onde, atualmente, encontramos a posição mais radical. Lá, como forma de coerção ao crime, predomina o entendimento de que se tributa o rendimento auferido ilicitamente independentemente de qualquer coisa, inclusive após a aplicação da pena e confisco.

6.1. Brasil – interpretação equivocada dos precedentes do Supremo Tribunal Federal:

Há dois julgados paradigma do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, frequentemente utilizados para sustentar a tributação de actos ilícitos, notadamente o rendimento auferido com tráfico de drogas. Isso porque, a superficial análise dos respectivos sumários dos acórdãos induz o leitor desatento em erro, na medida em que ignora os detalhes dos fatos ocorridos.

Pois bem. O primeiro deles é o HC: 77.530²⁸⁸, cujo relator foi o Ministro Sepúlveda Pertence, julgado em 1998. Transcrevemos, a seguir, o respectivo sumário do acórdão:

Sonegação fiscal de lucro advindo de atividade criminosa: non olet. Drogas: tráfico de drogas, envolvendo sociedades comerciais organizadas, 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 ética.

O caso, embora no resumo conste apenas como “tráfico de drogas”, versa sobre a tributação dos lucros decorrentes do comércio de cápsulas emagrecedoras, produzidas por empresa sem as devidas autorizações dos órgãos de vigilância sanitária e sem atender aos requisitos da Portaria nº 28/86 do DIMED. Não se está, portanto, diante do caso clássico de tráfico de drogas, cuja ilicitude é inegável. Confira-se o trecho do relatório do HC nº 77.530/RGS, em que se evidencia este fato:

²⁸⁸ PERTENCE, Sepúlveda, relator. – Acórdão do Supremo Tribunal Federal com número HC 77.530, de 25 de agosto de 1998.

(...) os denunciados concorreram para a fabricação e/ou distribuição e/ou comercialização (sem autorização da vigilância sanitária e em desacordo com a Portaria nº 28/86 do DIMED) reiterada de cápsulas para emagrecimento que, na realidade, eram compostas de substâncias psicotrópicas que causam dependência física e/ou psíquica (FENPROPOREX, DIETILPROPIONA e DIAZEPAN), todas constantes da Lista II da Portaria nº 28 DIMED, como de vendas sob prescrição médica, sujeitas à notificação de receita “B”, (...) sem notificação de seu conteúdo (...).

Resulta do acima exposto que o caso se enquadra, perfeitamente, na hipótese de atividade criminosas com aparência de licitude. Note-se que os produtos comercializados eram “cápsulas para emagrecimento”, o que por si só, não constitui qualquer ilícito. A composição química destas cápsulas, que somente podiam ser identificadas mediante análise laboratorial, é que era resultado de uma combinação de substâncias psicotrópicas de venda regulada.

Assim, embora o resumo trate o caso como tráfico de drogas, porque de fato o é, nos termos da legislação vigente, não se trata do caso típico de tráfico de entorpecentes, mas de uma atividade aparentemente lícita, daí se justificar a tributação, exatamente como defendemos ao longo deste trabalho.

O segundo caso paradigma é o HC nº 94.240, cujo sumário do acórdão transcrevemos a seguir²⁸⁹:

EMENTA 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 denegada.

No caso controvertido, não restou comprovado que o rendimento teria como origem a prática de algum crime. Isso porque, durante a fase instrutória do processo, o réu não se

²⁸⁹ PERTENCE, Sepúlveda – Acórdão da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal n.º HC 94.420, de 18 de setembro de 1998.

manifestou acerca da origem da quantia próxima a um milhão de reais que circulou por sua conta bancária.

Em sede de *Habeas Corpus* construiu-se a tese de que a origem do dinheiro era o conhecido “jogo do bicho” e, por se tratar de rendimento produto de contravenção e, portanto, intributável, a denúncia por sonegação fiscal perdia seu fundamento. Invocou o agente, pois, sua própria torpeza para escapar do crime a ele imputado.

Ocorre que jamais restou comprovado nos autos que as importâncias que circularam pela conta bancária do réu eram, de fato, oriundas da prática do “jogo do bicho”. Assim, o Supremo Tribunal Federal, aplicando o princípio do *pecúnia nom olet*, decidiu pela não concessão do remédio, e tributar o rendimento de origem desconhecida e incerta (e não sabidamente ilícita). Confira-se trecho do voto:

Segundo consta dos autos, nos anos de 1997 e 1998, o paciente obteve em suas contas bancárias, depósitos no valor total de R\$ 924.539,73, apesar de constar em sua Declaração de IR, rendimentos de R\$ 14.246,77 em 1997 e R\$12.765,00 em 1998. A testemunha [...] afirmou: “[...] que o réu foi intimado várias vezes para justificar sua movimentação financeira, nunca o fez oficialmente, em algumas conversas extraoficiais, disse à testemunha que esta movimentação se devia a empréstimos que pegava em uma época e pagava posteriormente”.
Cumpra ressaltar que, na fase inquisitorial, o réu preferiu exercer o direito de permanecer calado. Em seu interrogatório judicial, todavia, esclareceu que, no período da denúncia, era microempresário do ramo de comércio de frios e que o dinheiro depositado em sua conta corrente provinha das vendas que realizava. Além disso, negou sua vinculação à contravenção penal denominada jogo do bicho, não desconfigura o fato gerador do IR e, conseqüentemente, do delito de sonegação fiscal.

Uma vez mais, muito embora não tenha sido mencionada expressamente, percebe-se a aplicação da teoria da aparência para justificar a tributação. É que, em última análise, privilegiou-se a aparência e presunção de licitude dos valores que transitaram na conta bancária do réu, fato este que somente poderia ser desconsiderado por meio da efetiva comprovação da origem ilícita, o que não foi o caso.

Como se vê, nenhuma das decisões acima demonstram uma posição do Supremo Tribunal Federal sobre a questão da tributação dos actos ilícitos. Ao contrário, ambos os casos, notadamente o HC nº 77.530, harmonizam com os argumentos aqui apresentados.

6.2. Espanha:

Na Espanha, o artigo 13 da *Nueva Ley General Tributaria* (Ley 58/2003) repete a redação do artigo 28.2 de sua antecessora, *Ley 263/1963*, e dispõe que “*las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera*

que se ala forma o denominación que los interesados hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar sua validez”.

Isso significa dizer que, de acordo com a inteligência do supra transcrito dispositivo legal, serão ignorados, para fins tributários, a natureza conferida pelas partes, ao negócio jurídico. Trata-se de fórmula bastante utilizada pelos ordenamentos jurídicos²⁹⁰, para evitar que questões privadas formais impeçam a tributação.

Com relação à parte final da norma, a par de fazer referência apenas à “*invalidéz*”, a doutrina estende sua aplicação também para os casos de ilicitude²⁹¹, que é a que mais nos interessa, na medida em que autorizaria, numa análise superficial, a tributação dos actos ilícitos e inválidos.

Silvina Bacigalupo²⁹², aparentemente alinhando-se ao que defendemos neste trabalho, no entanto, ensina que o objetivo desta norma é proteger a presunção de validade dos actos jurídicos (que só pode ser desconstituída por decisão judicial), até porque, não compete à autoridade lançadora do tributo avaliar, quiçá determinar, a validade ou não de determinado negócio jurídico.

Nesta exata linha, Falcón y Tella²⁹³ defende, inclusive, que, após o reconhecimento judicial da invalidade do negócio jurídico, eventuais tributos exigidos e pagos deverão ser restituídos.

O que nos leva a conclusão de que, de acordo com estes doutrinadores, havendo ilicitude, de conhecimento do Fisco, este está impedido de exigir o pagamento de tributos, ao passo que, nos casos em que há aparência de ilicitude, ou ao menos dúvida quanto a invalidade do negócio, incide a tributação, com a possibilidade de restituição daquilo que tenha sido eventualmente recolhido aos cofres públicos, em caso de posterior reconhecimento judicial da ilicitude ou invalidade.

Na jurisprudência espanhola, são geralmente identificados três casos paradigmas: o primeiro, conhecido como o “*Caso (ou Doctrina) Necóra*”, que data de meados de 1994, o segundo, posterior, julgado no final do ano de 1999, cujo entendimento inaugurou a denominada “*Doctrina Roldán*” e, finalmente, um terceiro caso, julgado no ano de 2001, que ficou conhecido como “*Doctrina Urralburu*”.

²⁹⁰ Vide artigo 36.º/n.º 4 LGT e, no Brasil, artigo 118 do Código Nacional Tributário (CTN), ambos com redação bastante similar.

²⁹¹ Cf. MOLINA, Pedro Manuel Herrera – *Op. cit.*, p. 39.

²⁹² BACIGALUPO, Silvina – *Op. cit.*, p. 72

²⁹³ FALCÓN Y TELLA, Ramón - *La posibilidad de gravar los hechos constitutivos de delito. SAP Madrid 24 enero 1998 (Editorial). Revista Quincena Fiscal*. Madrid: Aranzadi. ISSN 1132-8576. 2000. n.º 11. pp. 5-9. p. 5.

Em verdade, todos os três casos tratam da possibilidade de cumulação entre crime-base e o crime de sonegação fiscal. Não obstante, uma atenta análise dos fundamentos, nos permitirá extrair algumas diretrizes, se não conclusões, acerca do entendimento deste tribunal sobre a tributação de actos ilícitos.

A *Doctrina Necóra*, primeiro grande e famoso precedente jurisprudencial sobre o tema é, na verdade, a *Sentencia de La Audiencia Nacional* (SAN), datada de 27 de setembro de 1994, na qual decidiu-se por condenar por receptação e fraude fiscal os acusados que haviam constituído sociedade cuja função era investir, no mercado financeiro, valores provenientes do tráfico de drogas.

O Tribunal Supremo, todavia, em dezembro de 1996²⁹⁴, reformou a sentença para absolver os acusados do crime de receptação, em razão da ausência de comprovação suficiente da origem do dinheiro, mantendo, apenas, a condenação pelo crime de fraude fiscal.

Entendemos, todavia, que esse caso não nos fornece elementos suficientes para concluir o posicionamento do Tribunal Supremo espanhol. Em primeiro lugar, uma vez que o crime de fraude fiscal teve como base o não oferecimento à tributação de rendimentos auferidos com transações no mercado financeiro, e, portanto, atividades inquestionavelmente lícitas, a par da suposta origem ilícita dos valores. Não se admitiu, pois, a tributação de actos ilícitos, mas de actos lícitos.

Em segundo lugar, sobrevivendo a decisão de absolvição, a origem do rendimento deixou de ser comprovadamente ilícita para tornar-se desconhecida e, com base no princípio da presunção legalidade dos actos, lícita. Trata-se, então, de caso bastante similar ao HC nº 94.240, julgado pelo Supremo Tribunal Federal brasileiro, analisado acima.

Em 21 de dezembro de 1999, no entanto, o Tribunal Supremo confirmou a *Sentencia de la Audiencia Provincial – SAP, Madrir*, de 24 de fevereiro de 1998, estabelecendo a “*Doctrina Roldán*”, que, como se verá, foi superada logo em seguida, em 2001.

No mencionado caso, o Tribunal Supremo manteve a condenação por quatro crimes: improbidade administrativa, fraude, corrupção passiva e sonegação fiscal dos rendimentos auferidos com a prática dos três primeiros crimes mencionados.

Admitiu-se, portanto, a tributação e consequente condenação pelo crime de fraude fiscal, de rendimentos auferidos com a prática de actos ilícitos. No caso, a questão ganha ainda maior relevância porque os crimes originários do rendimento tiveram a ilicitude como elemento

²⁹⁴ *Sentencia del Tribunal Supremo* – STS de 7 de dezembro de 1996 (211)

nuclear, especialmente a corrupção passiva, o que aproxima este entendimento dos defensores da interpretação puramente económica do Direito Fiscal.

Contudo, esta doutrina foi rapidamente superada. Menos de dois anos depois, em março de 2001, em caso similar, o Tribunal Supremo esculpiu o que veio posteriormente a ser chamado de *Doctrina Urralburu*²⁹⁵. Tal doutrina, em verdade, diz respeito ao entendimento de que, entre o crime base e o crime de fraude fiscal ocorre o fenómeno do concurso de normas (e não de crimes, como na “*Doctrina Roldán*”), de modo que houve a consunção do crime de fraude fiscal pelo crime originário do rendimento.

Entenderam serem necessários, não obstante, para que se configure a consunção que, primeiro, haja, de fato, condenação pelo crime originário dos valores, e, segundo, que a o rendimento se origine diretamente da prática desta atividade delituosa e, por fim, que seja aplicada a pena de confisco sobre o produto do crime, conforme se vê pelo trecho da decisão transcrito abaixo²⁹⁶:

VIGESIMO OCTAVO

En consecuencia, y para concretar la doctrina expuesta, ha de señalarse que para la aplicación del concurso de normas (art. 8º Código Penal 1995) en el que la sanción penal por el delito fuente directa de los ingresos absorbe el delito fiscal que se considera consumido en aquél, es necesario que concurren tres requisitos;

a) que los ingresos que generen el delito fiscal procedan de modo directo e inmediato del delito anterior. (...).

2º) Que el delito inicial sea efectivamente objeto de condena. Cuando no suceda así, por prescripción, insuficiencia probatoria u otras causas, debe mantenerse la sanción por delito fiscal, dado que el desvalor de la conducta no ha sido sancionado en el supuesto delito fuente (...)

3º) Que la condena penal del delito fuente incluya el comiso de las ganancias obtenidas en el mismo o la condena a su devolución como responsabilidad civil.

Embora discordemos do racional utilizado, concordamos com conclusão alcançada. É que compartilhamos da ideia de que, antes da análise do concurso de crimes, há de ser verificada a possibilidade de tributação daqueles rendimentos, o que, consequentemente, geraria o dever de declará-los ao Fisco e, na hipótese de não declaração, condenação pelo crime de fraude fiscal.

Assim, entendemos que os requisitos exigidos pelo Tribunal Supremo vão ao encontro do defendido neste trabalho. Ora, a aparência de licitude somente pode ser descartada após a condenação penal (requisitos 1 e 2– condenação pelo crime originário) o que, obrigatoriamente culminará com a aplicação da pena de confisco (requisito 3).

²⁹⁵ ESPAÑA, Tribunal Supremo (sal de lo Penal). Sentencia n.º 20/2001, de 28 de marzo de 2001.

²⁹⁶ ESPAÑA, Tribunal Supremo (sal de lo Penal). Sentencia n.º 20/2001, de 28 de marzo de 2001

É que, embora trate da possibilidade de concurso de crimes, o terceiro requisito (necessidade de aplicação de pena de confisco) é possível sustentar que o Tribunal Supremo entende que esses valores nem sequer devem ser tributados, na medida em que não ingressaram no património do agente criminoso, justamente por decorrer de forma direta e imediata da prática delituosa²⁹⁷.

6.3. Itália:

Na Itália, o artigo 14.4 da Lei nº 537/93 assim dispõe:

Pode ser incluído nas categorias de rendimento referidas no n.º 1 do artigo 6.º do Texto Único do Imposto sobre a Renda, aprovado por despacho do Presidente da República de 22 de dezembro de 1986, n. 917, o produto derivado de fatos, escrituras ou atividades que possam ser classificadas como ofensas cíveis, criminais ou administrativas, caso ainda não tenha sido objeto de apreensão ou confisco criminal, deve ser considerado como classificável. O rendimento será determinado de acordo com as disposições de cada categoria²⁹⁸.

Da singela leitura do mencionado dispositivo legal, é possível identificar que, para a legislação italiana, é necessária a presença de dois requisitos, para que se autorize a tributação de rendimentos de origem ilícita.

Primeiro, o produto do crime deve ser enquadrar em uma das categorias de receitas tributáveis elencadas pelo Texto único do Imposto sobre rendimento. Segundo, estes valores não podem ter sido objeto de confisco. Explique-se.

A legislação italiana, diferentemente da brasileira, por exemplo, elenca, de forma taxativa, as espécies de rendimento passíveis de tributação pelo imposto sobre rendimentos. Não é, pois, todo e qualquer rendimento que deve ser oferecido à tributação. Assim, antes

²⁹⁷ A leitura do “vigesimoseptimo” item da decisão reforça essa conclusão. Nestes termos:

“En consecuencia ha de estimarse que si bien debe mantenerse que la presunta ilicitud de la procedencia de los bienes no exime del delito fiscal, y que no existe incompatibilidad entre la condena por una serie de delitos que generan beneficios económicos y las condenas por delitos fiscales deducidas de incrementos patrimoniales derivados de una pluralidad de fuentes, incluidos los beneficios indirectos de los referidos actos delictivos, no sucede lo mismo cuando los incrementos patrimoniales que generan el delito fiscal proceden de modo directo e inmediato de un hecho delictivo que también es objeto de condena (con la consiguiente pérdida de los beneficios derivados del mismo por comiso o indemnización) dado que en estos concretos supuestos la condena por el delito que constituye la fuente directa e inmediata del ingreso absorbe todo el desvalor de la conducta y consume al delito fiscal derivado únicamente de la omisión de declarar los ingresos directamente procedentes de esta única fuente delictiva”.

²⁹⁸ Tradução livre de: “4. Nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale. I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria.”

mesmo de aprofundar a discussão acerca da possibilidade ou não de tributação de rendimentos de origem ilícita, é necessário verificar se o rendimento em análise se enquadra em alguma das categorias mencionadas pela legislação.

Considerando que inexistente, no mencionado rol, uma categoria que contemple os rendimentos de origem ilícita²⁹⁹, o que faz a legislação tributária, por meio do artigo 14.4 da Lei nº 537/93, nada mais é do que manter a coerência do ordenamento jurídico.

O que se extrai, portanto, é que legislação tributária, neste ponto, parece ter adotado o critério do “título jurídico”, mencionado nos capítulos anteriores. É que, nos casos em que não houver qualquer negócio jurídico, ainda que inválido, impossível ficará a associação a uma das categorias de rendimento, como seria o caso do roubo, furto, extorsão, etc. Por outro lado, no caso do tráfico de entorpecentes, receptação, médico charlatão, tendo em vista a existência de um negócio jurídico, repita-se, mesmo que inválido³⁰⁰.

Quanto ao segundo requisito (não podem ter sido objeto de confisco), a doutrina italiana tem tecido veementes críticas a ele, na medida em que a legislação parece se preocupar, apenas, com o aspecto financeiro do confisco, e não jurídico. Loris Rossi, nessa linha, entende que seria mais adequado que a legislação se referisse a rendimentos passíveis de aplicação de pena de confisco, de forma abstrata, e não daqueles que não tenham sido efetivamente objeto de confisco.

O que se tem, na prática, e aí reside a maior crítica, é que a imagem que fica é que o Estado, quando não consegue aplicar a pena de confisco, se contenta em exigir a tributação³⁰¹. Dá a entender que o aparato arrecadatório fiscal seria mais eficiente do que o da repressão penal.

Um último ponto que merece destaque é que, da leitura do artigo 14.4, é possível inferir que, na hipótese de pagamento do tributo, sobrevivendo condenação penal acompanhada da aplicação da pena de confisco, ao contribuinte garante-se o direito à restituição dos tributos, embora não tenhamos identificado jurisprudência italiana a corroborar este entendimento.

6.4.Estados Unidos:

A discussão acerca da tributação do rendimento obtido de forma ilícita, nos Estados Unidos, há cerca de um século, foi dirimida, de forma, a nosso ver, bastante radical. Na redação

²⁹⁹ TOSSI, Loris. *La tassazione dei redditi da attività delittuose*. *Rivista di Diritto Tributario*. Milano: Giuffrè. ISSN: 1121-4074. 1991, n.º 2. p. 109.

³⁰⁰ BORJA, Pietro – *Op. cit*, p. 524.

³⁰¹ BELLINI, Federico – *Op. cit*, p. 65.

original do regulamento do imposto sobre rendimentos americano (*Internal Revenue Code* – IRC), previa-se que seriam passíveis de tributação os rendimentos legais, advindos de qualquer fonte.

Assim, no início do século XX, o Tribunal Supremo, no caso “*Steinberg vs US*”, decidiu que a utilização do vocábulo “legal” impede a tributação de rendimentos de origem ilícita³⁰².

O Congresso Americano, não satisfeito com a interpretação adotada pelo Tribunal Superior, em meados de 1916, aprovou alteração na legislação para suprimir a palavra “legal”, o que foi interpretado, posteriormente, pelo Tribunal Superior, como intenção inequívoca do intento de se tributar qualquer rendimento, inclusive aqueles de origem sabidamente ilícita.

E o motivo disso é porque a legislação norte americana adota interpretação puramente económica do direito fiscal, satisfazendo-se exclusivamente com os efeitos financeiros das operações, e não com aquilo que lhes sustenta. Basta, conforme salienta Herrera Molina, que haja domínio sobre os rendimentos³⁰³.

6.5. Portugal:

Em Portugal, artigo 10º da Lei Geral Tributária dispõe que “o carácter ilícito da obtenção de rendimentos ou da aquisição, titularidade ou transmissão dos bens não obsta à sua tributação quando esses actos preencham os pressupostos das normas de incidência aplicáveis”.

O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, por sua vez e nessa exata linha, é ainda mais claro:

Artigo 1.º

Base do imposto

1 – O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) incide sobre o valor anual dos rendimentos das categorias seguintes, mesmo quando provenientes de atos ilícitos, depois de efetuadas as correspondentes deduções e abatimentos:

Categoria A – Rendimentos do trabalho dependente;

Categoria B – Rendimentos empresariais e profissionais;

Categoria E – Rendimentos de capitais;

Categoria F – Rendimentos prediais;

Categoria G – Incrementos patrimoniais;

Categoria H – Pensões.

2 – Os rendimentos, quer em dinheiro quer em espécie, ficam sujeitos a tributação, seja qual for o local onde se obtenham, a moeda e a forma por que sejam auferidos.

Nos parece, numa primeira análise, que a legislação portuguesa tenha adotado o critério “nuclear x periférico”. É que, como se vê, não se autoriza a tributação de actos ilícitos de forma indiscriminada, especialmente nos casos em que a ilicitude recai sobre elemento nuclear do fato

³⁰² MOLINA, Pedro Manuel Herrera – *Op. cit.*, p. 63.

³⁰³ *Idem* – *Op. cit.*, p. 65.

gerador (IVA sobre drogas, por exemplo), mas, tão somente, vale-se da mesma suposta legalidade mencionada acima (não se tributa o ato ilícito, mas o “rendimento” auferido com ele), para justificar a tributação do rendimento oriundo de um ato ilícito, não este, em si.

António Lime Guerreiro³⁰⁴, não obstante, salienta, tal como a doutrina italiana, que, a par da discussão da tributação do rendimento de origem ilícita, necessário é, preliminarmente, verificar se o rendimento auferido se enquadra em uma das categorias previstas no código do IRS.

Esta ressalva, todavia, resta enfraquecida pelo item “d” do nº 1 do artigo 9º do Código do IRS, que versa sobre a categoria G (acréscimos patrimoniais) do artigo 1º do mesmo diploma legal, e, de forma residual, englobaria os rendimentos de origem ilícita, na medida em que dispõe:

- 1 – Constituem incrementos patrimoniais, desde que não considerados rendimentos de outras categorias:
(...)
d) acréscimos patrimoniais não justificados, determinados nos termos dos artigos 87.º, 88.º ou 89.º-A da lei geral tributária.

Aproximando-se, todavia, ao critério da “aparência de licitude”, defendido neste trabalho, César Galarza³⁰⁵ salienta que a aplicação destes dispositivos legais está limitada aos casos “em que, ainda que existam suspeitas de ilicitude (tomada em sentido amplo), devido à inexistência de uma certeza legal sobre a mesma, os actos geradores do ganho são desconhecidos pela administração, e portanto ela deve presumi-los lícitos”.

A este respeito, vale citar o acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo, nos autos do processo nº 0749/2010³⁰⁶, em meados de 2011. Isso porque, neste caso, o referido Tribunal Superior analisou a possibilidade de incidência de Imposto sobre Transmissões onerosas de imóveis (IMT) sobre uma operação que veio a ser declarada nula, por autoridade judicial, em razão do reconhecimento de simulação absoluta da operação, cujo objetivou restou comprovado ser de, apenas, ocultar o património e escapar de credores.

E, embora a decisão analise detidamente questão processual, que não é o foco deste trabalho, plasmou, expressamente, que, além da possibilidade de tributação de actos ilícitos, segundo determina o artigo 10º da LGT, a contribuinte “enquanto simuladora não pode vir

³⁰⁴ GUERREIRO, António Lima - **Lei Geral Tributária Anotada**. Lisboa: Rei dos Livros, 2001. ISBN 972-51-0866-3. p. 82.

³⁰⁵ GALARZA, César José – *Op. cit*, pp. 274-275. (tradução livre do espanhol)

³⁰⁶ GONÇALVES, Casimiro – Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo. Processo nº 0749/10, de 22 de março de 2011.

arguir a nulidade da simulação contra o Estado, enquanto terceiro de boa-fé (art. 243º, nºs. 1 e 2, do CC)³⁰⁷.”

Trata-se, ao nosso ver, de aplicação pura do critério aqui sugerido para tributação de actos ilícitos. A aparente licitude da operação simulada de compra e venda (ato ilícito) só veio a ser desconsiderada por posterior determinação judicial que considerou o ato uma simulação. Assim, para fins tributários, ou, nas palavras do referido acórdão, para o Estado, “terceiro de boa-fé”³⁰⁸, a transmissão do bem imóvel se tornou ato jurídico perfeito, dele emanando todos seus efeitos, especialmente o de constituir fato gerador do IMT.

Especificamente no caso da possibilidade de exigência de tributos decorrentes da prática de ilícitos que constituem crimes, o Supremo Tribunal de Justiça, nos autos do processo n.º 111/02.8TAALQ.L1.S1³⁰⁹, abordou a questão quando instado a se manifestar acerca da competência da jurisdição comum (penal) para conhecimento do pedido de indemnização formulado pelo Estado Português, já que, para o referido Tribunal Superior, a definição da competência dependeria da correta identificação da natureza do pedido e da causa de pedir.

No caso, os recorrentes haviam sido, em primeira instância, condenados pelos crimes de introdução fraudulenta no consumo qualificado e do crime de contrabando de circulação qualificado. Em sede de recurso, todavia, foram absolvidos dos referidos crimes, mantendo-se a condenação apenas pelos crimes de fraude fiscal simples e de receptação de mercadoria objeto de crime aduaneiro³¹⁰.

Nesse contexto, o Estado Português formulou pedido de indemnização cível com base nos prejuízos que a conduta ilícita dos agentes teria causado, sendo que “tal prejuízo é computado com referência às prestações que os obrigados deveriam ter declarado e não fizeram e que terão, segundo o cálculo de técnicos indicados pela entidade com competência para avaliar e calcular os prejuízos em que o Estado é defraudado pelas omissões dos obrigados que dolosamente se escapulem às obrigações que a lei lhes comina”.

Na prática, segundo a própria decisão, o prejuízo consubstanciaria, basicamente, nos “impostos que deixavam de ser arrecadados pela não declaração da actividade e correspondente declaração da base de incidência dos impostos que seriam devidos se os sujeitos se tivessem querido sujeitar ao processo de liquidação”.

³⁰⁷ *Ibidem*.

³⁰⁸ *Ibidem*.

³⁰⁹ CATARINO, Gabriel – Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça. Processo nº 111/02.8TAALQ.L1.S1, de 11 de janeiro de 2018.

³¹⁰ Conforme item 29 do referido acórdão.

Embora, como visto, o prejuízo do Estado tenha decorrido do não pagamento de tributos, cuja quantia³¹¹ orçada foi alcançada através de perícia técnica contábil, que recalculou os impostos devidos, o Supremo Tribunal de Justiça plasmou, expressamente, que não se está diante de uma cobrança de tributos, mas de uma pretensão de natureza cível reparatória, como se infere dos seguintes trechos:

O pedido formulado na presente acção – como de resto no comum das acções cíveis enganchadas, ou engolfadas, nas acções atinentes a criminalidade fiscal/tributária – tem com base, como não podia deixar de ser, o dano que a actividade, itera-se, decorrente de uma actividade ilícita, antijurídica e culposa, ocasionou na esfera do lesado, ou seja do Estado Português.

(...)

Em nosso juízo, não sobram dúvidas de que, baseando-se a acção correspondente à que foi proposta nos presentes autos na prática de um acto ilícito – factos reputados contrários à lei e consumados com intencionalidade culposa por banda dos sujeitos processuais (condenados) – a acção que se pudesse vir a intentar para satisfação dos prejuízos decorrentes para o Estado da não arrecadação do correspondente ao que deixou de arrecadar se os intervenientes tivessem declarado as transacções que operaram – só poderia ser uma acção com étimo em responsabilidade civil.

A Corte Superior, para não deixar qualquer margem de dúvidas, afastou eventual argumento de uma natureza mista do pedido, já que, no fundo, o que se estaria exigindo equivaleria aos tributos não pagos. Nestes termos:

Poder-se-á repontar ao que fica asserido, que a causa de pedir de uma acção cível embasada numa factualidade fiscal penalmente relevante e punível deverá subdividir-se numa dúplici formação/constituição factológica. Tratar-se-ia de uma causa de pedir, formal-materialmente, complexa.

Uma parte ancorar-se-ia em factos constitutivos da acção penal e que enformam e validam a acusação – que, de ordinário, é transposta para a causa de pedir cível – e outra parte que especificariam/consolidariam os danos e que seria embasada nos factos próprios da obrigação tributária, por formarem o núcleo fundante dos danos em que o Estado radica o seu pedido.

E sendo assim, a impugnação poderia enfrentar não só a factologia material-penal mas igualmente a factualidade relativa aos danos que se constituíam como uma causa de pedir com base na obrigação tributária.

Adrega de as acções impulsionadas pelo Estado e engolfadas nas acções penais não indutarem essa estrutura. A causa de pedir, neste tipo de acções, radica na responsabilidade civil extracontratual e os elementos que constituem a causa de pedir, são, para além dos factos antijurídicos, ilícitos e culposos que servem de base à imputação factual criminal, o dano e o nexo causal que ocorre entre a imputação factual, de raiz e natureza criminosa, e o prejuízo ocasionado à entidade lesado com a acção contrária à lei perpetrada pelos agentes criminalmente imputados. (grifou-se)

A relevância disso se mostrar pelo fato de que, fosse, de fato, admitida a cobrança de tributos decorrentes da prática de ilícitos que constituem crimes, após a condenação dos

³¹¹ Estimado, diga-se, em valor não inferior a 80.643.830,45 € (oitenta milhões, seiscentos e quarenta e três mil, oitocentos e trinta euros e quarenta e cinco cêntimos).

agentes, não se estaria a discutir o cabimento (a competência para julgamento, no caso) de pedido de indemnização cível decorrente dos prejuízos causados ao Estado pela falta de pagamento destes tributos, mas dos tributos em si.

A este respeito, a referida decisão plasmou que “contrariamente ao que vem defendido pelos recorrentes a causa de pedir não tem por base a liquidação dos impostos devidos pelos sujeitos passivos”, mas sim “a actividade ilícita dos imputados por condutas ilícitas e desviantes que desenvolveram e que ocasionaram a imputação de ilícitos típicos consagrados no direito penal secundário/fiscal”.

Convém, por fim, salientar que, no caso analisado, os agentes criminosos praticaram a atividade ilícita sem recolher qualquer tributo, não sendo, portanto, o caso de tributo que, eventualmente ingressou no património dos criminosos, mas não foi repassado às autoridades fiscais³¹². Para esses casos, o que se vê, em geral, na jurisprudência, é que se procura aferir o que constituiria o património incongruente do criminoso, isto é, naquilo que seria “diferença entre o valor do património do arguido e aquele que seja congruente com o seu rendimento lícito”, nos termos do art. 7.º, n.º da Lei n.º 5/2002, para posterior aplicação da pena de perdimento em favor do Estado, inclusive dos valores que corresponderiam aos tributos não recolhidos, que acabam por compor o património incongruente.

Veja-se, a título de exemplo³¹³, o acórdão n.º RP20170712731/09.0GBMTS.P1³¹⁴, no qual a decisão ressaltou a importância de se proceder à correta liquidação do património incongruente, para que tudo aquilo adquirido em razão da prática de actos ilícitos, seja perdido em favor do Estado, como se vê no trecho abaixo:

Por isso, é imprescindível que o Ministério Público proceda à liquidação do património incongruente (“o montante apurado como devendo ser perdido a favor do Estado”, nos termos do n.º 1 do artigo 8.º daquela Lei) e promova a sua perda a favor do Estado.

(...)

Apurado o valor do património, há que confrontá-lo com os rendimentos de proveniência comprovadamente lícita auferidos pelo arguido naquele período. Se desse confronto resultar um “valor incongruente”, não justificado, incompatível com os rendimentos lícitos, é esse montante da incongruência patrimonial que poderá ser declarado perdido a favor do Estado, uma vez que,

³¹² Como se vê do seguinte trecho: “32. O produto dos tributos que vem reclamado e está subjacente à referida condenação dos Recorrentes não ingressou nunca na sua esfera patrimonial, sendo que, por isso, jamais dispuseram da enorme quantia agora exigida. Ou seja, não estamos perante o caso de valores que os aqui Recorrentes tenham recebido de terceiros com o encargo de os entregarem, posteriormente, à Administração Fiscal e que, porém, fizeram seus. Trata-se, ao invés, e por um lado, de impostos especiais sobre o consumo, e, por outro lado, de IVA não cobrado e que não foi, por isso, sequer deduzido pela Recorrente Cruz & Companhia”.

³¹³ Ver, ainda, NOGUEIRA, Maria José – Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra. Processo n.º 13/17.3GAFND.C1, de 20 de março de 2019.

³¹⁴ MOURA, de Neto – Acórdão do Tribunal da Relação do Porto n.º RP20170712731/09.0GBMTS.P1, de 12 de julho de 2017.

condenado o arguido, por sentença transitada em julgado, pela prática de um crime do catálogo, opera a presunção (*juris tantum*) de origem ilícita desse valor.

Na prática, como se vê, a possibilidade de formulação de pedido de indemnização cível e de aplicação da pena de perda alargada dos bens em favor do Estado torna inócua a discussão acerca da possibilidade de tributação de rendimentos auferidos com a prática de actos criminosos. A busca pela aferição do património incongruente para posterior aplicação da perda em favor do Estado ou de indemnização em razão do prejuízo causado aos cofres públicos pelos tributos não recolhidos - ao invés de buscar a condenação concomitante pelo crime de fraude fiscal – além de, ao nosso ver, ser a via tecnicamente correta, importa em benefício financeiro muito maior para o Estado.

E, tudo aquilo que, embora tenha sido adquirido em razão da prática de actos criminosos, não venha a ser considerado como parte do património incongruente, deverá receber o tratamento (fiscal e criminal) como se de origem lícita fosse. A solução pragmática pela aplicação da pena de perdimento alargada em favor do Estado se mostra, portanto, bastante efetiva para solucionar, ao menos, grande parte da questão posta neste trabalho.

Capítulo 7 - Aplicação prática dos critérios

O direito, como reflexo da sociedade, há de ser coerente, ao nosso ver, também aos olhos do leigo. Sairemos, pois, um pouco do campo dedutivo, e exploraremos o campo prático. Neste capítulo apresentaremos uma série de casos hipotéticos, embora alguns sejam muito comuns, e aplicaremos os três critérios abordados neste trabalho, abaixo identificados, a fim de determinar se cabe ou não a tributação destes actos ilícitos.

(i) ICMS ou IVA sobre o tráfico de drogas:

Critério “nuclear x periférico”: Trata-se de hipótese de ilicitude no núcleo do tributo, especialmente no caso do ICMS, razão pela qual, não incide a tributação.

Critério “título jurídico”: Este critério justifica apenas a tributação do rendimento obtido com tráfico de drogas, mas não o tráfico em si. Alinha-se, neste aspecto, ao critério “nuclear x periférico”.

Critério “aparência de licitude”: Havendo aparência de licitude, como nos casos de lojas de produtos naturais que comercializam entorpecentes sobre outra designação, assim como no caso do laboratório que fabricava e comercializava cápsulas de emagrecimento contendo substâncias de circulação restrita, deve incidir a tributação.

Por outro lado, no caso de tráfico de drogas “normal”, com ilicitude ostensiva, não deve incidir a tributação.

(ii) Imposto sobre rendimentos auferidos com tráfico de drogas:

Critério “nuclear x periférico”: a ilicitude recai sobre elemento periférico (forma de obtenção do rendimento), razão pela qual não se estaria tributando o ato ilícito (tráfico de drogas), mas o rendimento auferido com ele.

Critério “título jurídico”: O negócio jurídico de compra e venda dos entorpecentes (mesmo inválido, por ilicitude do objeto) dá origem a um título jurídico que permitiria a tributação.

Critério “aparência de licitude”: Como no item (i), apenas nos casos em que há aparência de licitude, deve incidir a tributação.

(iii) ISS sobre serviços de médico charlatão:

Critério “nuclear x periférico”: Da mesma forma como no caso do tráfico de drogas, a ilicitude recai sobre elemento nuclear do tipo, razão pela qual não há incidência de tributação.

Critério “título jurídico”: Este critério justifica apenas a tributação do rendimento obtido com o serviço, mas não o serviço em si. Alinha-se, neste aspecto, ao critério “nuclear x periférico”.

Critério “aparência de licitude”: Havendo aparência de licitude e enquanto esta perdurar, incide a tributação.

- (iv) Imposto sobre os rendimentos auferidos com a prestação de serviços de médico charlatão:

Critério “nuclear x periférico”: Incide tributação, pelos motivos expostos no item (ii)

Critério “título jurídico”: Incide tributação, pelos motivos expostos no item (ii)

Critério “aparência de licitude”: Incide apenas nos casos em que há aparência de licitude.

- (v) Imposto sobre rendimentos incidente valores obtidos mediante furto ou roubo:

Critério “nuclear x periférico”: Não tributa, por inocorrência do fato gerador.

Critério “título jurídico”: Não há título, portanto, não tributa.

Critério “aparência de licitude”: Não tributa, porque a ilicitude é evidente.

- (vi) Imposto sobre rendimentos incidente sobre valores obtidos mediante a prática de corrupção:

Critério “nuclear x periférico”: Incide tributação, pelos motivos expostos no item (ii)

Critério “título jurídico”: Há relação jurídica entre o corruptor, que consente em pagar a propina, e o corrompido, razão pela qual, incide a tributação.

Critério “aparência de licitude”: A depender da forma como o suborno é pago. Em geral, nesses casos, o agente haverá de incorrer no crime de lavagem de dinheiro, quando gerar situação aparente o suficiente para gerar o dever de pagar o imposto (mediante serviços de consultoria inexistentes, de gráfica, etc.). Se o recebimento dos valores for, simplesmente, mediante a entrega de uma mala de dinheiro, não incide a tributação.

- (vii) Imposto sobre rendimento sobre o pagamento de resgate de sequestros:

Critério “nuclear x periférico”: Incide tributação, pelos motivos expostos no item (ii)

Critério “título jurídico”: Entendemos haver um negócio jurídico, inválido, evidentemente, a justificar a tributação, de acordo com os critérios. Este exemplo, aliás, é uma das distorções que criticamos nos capítulos anteriores.

Critério “aparência de licitude”: Entendemos ser impossível criar uma situação aparente de licitude nesse caso. Não incide tributação, portanto.

(viii) ISS sobre serviços de assassino de aluguel:

Critério “nuclear x periférico”: Não incide tributação, pelos motivos expostos no item (i).

Critério “título jurídico”: Não incide tributação, pelos motivos expostos no item (i).

Critério “aparência de licitude”: Entendemos ser impossível criar uma situação aparente de licitude nesse caso. Não incide tributação, portanto.

(ix) Imposto sobre rendimentos incidente sobre serviços de assassino de aluguel:

Critério “nuclear x periférico”: Incide tributação, pelos motivos expostos no item (ii).

Critério “título jurídico”: Incide tributação, pelos motivos expostos no item (ii)

Critério “aparência de licitude”: Entendemos ser impossível criar uma situação aparente de licitude nesse caso. Não incide tributação, portanto.

(x) ICMS sobre comércio de produtos piratas:

Critério “nuclear x periférico”: Não incide tributação, pelos motivos expostos no item (i).

Critério “título jurídico”: Não incide tributação, pelos motivos expostos no item (i).

Critério “aparência de licitude”: Em havendo aparência de licitude, como seria o caso de uma loja de artigos esportivos que comercializa produtos verdadeiros e falsos da marca NIKE, por exemplo, deve incidir a tributação. Por outro lado, sobre o vendedor de rua que estende uma canga e expõe produtos da marca *NIKE*, por preços incompatíveis com o mercado, não incide a tributação.

(xi) Imposto sobre rendimentos auferidos com o comércio de produtos piratas:

Critério “nuclear x periférico”: Incide tributação, pelos motivos expostos no item (ii).

Critério “título jurídico”: Incide tributação, pelos motivos expostos no item (ii).

Critério “aparência de licitude”: A depender do caso, como exposto no item anterior.

(xii) Imposto sobre rendimentos auferidos por estabelecimento de exploração sexual:

Critério “nuclear x periférico”: Incide tributação, pelos motivos expostos no item (ii).

Critério “título jurídico”: Incide tributação, pelos motivos expostos no item (ii).

Critério “aparência de licitude”: Caso se trate de estabelecimento onde sabidamente se explore sexualmente mulheres, não incide a tributação. Situação diversa, seria a de um bar ou boate, onde são comercializadas bebidas, petiscos e, informalmente, de forma velada, se explore sexualmente as mulheres, declarando-se, inclusive, o rendimento destes “serviços” como parte

da consumação alimentícia, incidirá a tributação. Nesse caso, entendemos, ainda, que o agente deverá responder também pelo crime de lavagem de dinheiro.

(xiii) Imposto sobre rendimentos auferidos com a exploração de jogos de azar:

Critério “nuclear x periférico”: Incide tributação, pelos motivos expostos no item (ii).

Critério “título jurídico”: Incide tributação, pelos motivos expostos no item (ii).

Critério “aparência de licitude”: A depender do caso. Nas hipóteses de estabelecimentos com caça niqueis e outros artefatos típicos de jogos de azar, entendemos que não incide a tributação. Por outro lado, imaginemos uma empresa que se diz prestar serviços de jogos de azar para eventos, inclusive beneficentes, exigindo, como remuneração, parte do dinheiro arrecadado pela “banca”. Nesse caso, entendemos que o contexto criado pode enganar o homem médio, criando aparência de licitude suficiente a gerar o dever de pagar tributos.

(xiv) Imposto sobre rendimentos auferidos com a prática de tráfico de pessoas:

Critério “nuclear x periférico”: Incide tributação, pelos motivos expostos no item (ii)

Critério “título jurídico”: Incide tributação, pelos motivos expostos no item (ii). Outra distorção gravíssima deste critério.

Critério “aparência de licitude”: Entendemos não ser possível criar situação de aparente licitude, nesse caso.

Capítulo 8 - Conclusão

Pretendemos analisar, ao longo deste trabalho, diversos aspectos da discussão acerca da possibilidade de tributação de actos ilícitos. O estudo do tema, como visto, não só pode, como deve ser dividido em dois grandes campos: um relacionado com a possibilidade de previsão de um ato ilícito como hipótese de incidência dos tributos e, outro, relativo à possibilidade de tributação das consequências de um ato ilícito.

Quanto à primeira discussão, foi possível perceber que a doutrina, em sua maioria, converge no sentido de não admitir que uma norma tributária preveja um ato ilícito como hipótese de incidência, principalmente porque, com isso, o sistema entra em verdadeira rota de colisão, na medida em que, de um lado, o Estado pune e visa extinguir da sociedade determinada conduta e, de outro, reconhece a validade da prática deste mesmo ato proibido, exigindo, inclusive, os respectivos tributos incidentes.

Apesar disso, parcela da doutrina entende ser possível a criação de tributo sobre actos ilícitos. Os defensores desta corrente fundamentam-se, principalmente, no carácter extrafiscal dos tributos, isto é, na possibilidade de utilização desta ferramenta não só como instrumento de arrecadação, mas de controle comportamental. De fato, os ordenamentos jurídicos analisados no decorrer deste trabalho não se opõem a utilização de tributos com outro fim que não seja o exclusivamente arrecadatório, seja mediante autorização expressa, seja por construção doutrinária.

Critica-se, contudo, este entendimento porque, em suma, parte da premissa que a incidência tributária teria o condão de coibir a prática de determinadas condutas com maior eficácia do que o aparato policial do Estado, autorizando, inclusive, a usar de força coercitiva em muitos casos. Soma-se a isso, o facto de que o próprio conceito de tributo impede que ele seja utilizado como sanção de acto ilícito.

A previsão, pois, de ato ilícito como hipótese de incidência de tributo, embora tenha intenções nobres, inclusive de evitar que o agente praticante de ato ilícito compita em vantagem com os contribuintes que agem dentro dos limites da lei, esbarra no curto circuito que cria no ordenamento jurídico, ao utilizar instrumentos inadequados para se alcançar o fim pretendido. Ou bem se pretende que certa conduta não seja praticada, e, para isso, devem-se aplicar as devidas sanções, ou bem se convive com aquela prática incidindo a tributação.

O segundo lado da discussão da tributação dos actos ilícitos diz respeito às consequências da prática deste, e não do ato em si. Assim, o que se procurou analisar é a

compatibilidade de tributação, por exemplo, de rendimentos auferidos com a prática de actos ilícitos, sejam eles criminosos ou não, com o ordenamento jurídico.

De um lado, defende-se a adoção de uma interpretação económica do direito. Assim, para o direito tributário, interessa, apenas, a produção de riqueza e manifestação económica decorrente de qualquer ato, inclusive ilícito. Estando diante destas manifestações, incide a tributação. Tal entendimento é muito bem sintetizado no princípio do *pecúnia nom olet*, segundo o qual, independente da origem do rendimento, este deve ser tributado.

Esclarece-se que, neste caso, a tributação do rendimento auferido com a prática de actos ilícitos não faz - ao menos de forma ostensiva - o ordenamento jurídico incorrer em contradição, na medida em que não se estaria tributando o ilícito, mas as consequências económicas e financeiras decorrentes de sua prática.

Os defensores desta linha afirmam, ainda, que a tributação das consequências de actos ilícitos seria uma expressão de moralidade da atuação do Estado, na medida em que ele estaria impedindo que agentes praticantes de actos ilícitos tenham vantagem em relação aos demais, já que não teriam seus rendimentos tributados.

Este raciocínio, todavia, esbarra no fato de que os tributos não seriam uma punição imposta pelo Estado aos quais todos os cidadãos devem se submeter. Trata-se, à luz da teoria do sacrifício, de uma contribuição – obrigatória – dos cidadãos para viabilizar a atividade estatal e o convívio em sociedade. Assim, não é o tributo algo que todos os cidadãos devem arcar, muito menos de forma igual. Trata-se de uma contribuição que deve respeitar a capacidade contributiva dos contribuintes e, dessa forma, exigir tributos daqueles que efetivamente detiverem capacidade sobre os valores de que detém posse.

Com base nisso, sustentam os defensores da não tributação das consequências dos actos ilícitos, que os rendimentos obtidos com a prática de actos ilícitos, especialmente aqueles que constituem crimes, não devem ser tributos, já que o agente praticante do ato ilícito não disporia de capacidade contributiva sobre os referidos valores porque, em última análise, jamais ingressaram de facto em seu património. Neste ponto, a doutrina aponta diversos motivos, tais como o facto de, futura e eventualmente, estas quantias poderem ser objeto de confisco, no caso de crimes, o facto de, e não haver incremento patrimonial, à luz das teorias do rendimento-produto e do rendimento-acréscimo patrimonial.

Pretende-se afastar, ainda, a tributação de rendimentos auferidos com a prática de actos ilícitos sob o argumento da impossibilidade de contradição do ordenamento jurídico. Desta vez, diferentemente da hipótese em que a hipótese de incidência é um ato ilícito, e, portanto, a

contradição é manifesta, a incongruência, aqui, é mais sutil, já que se insiste na tese de que não se tributa o ilícito, mas suas consequências financeiras.

Isso porque, a partir do momento em que o Estado toma conhecimento da ilicitude do fato, sustentar que seria possível ignorar a ilicitude descoberta e proceder com a exigência tributária faz o sistema conflitar, já que duas normas poderiam ser aplicadas ao mesmo facto: uma de natureza tributária e outra de natureza penal, sendo que a primeira significaria atribuir efeitos tributários a um ato que se sabe ser ilícito. Ademais, nesta situação, ainda se possível argumentar a possibilidade de se exigir do agente praticante de ato sabidamente ilícito o dever de declarar e recolher tributos não afrontaria o princípio da proibição à autoincriminação.

É nesse contexto de contundentes argumentos para ambos os lados que a doutrina e a jurisprudência, diante da impossibilidade de aplicar uma regra geral absoluta para todos os casos, desenharam critérios para definir em quais situações seria admissível a tributação e, ainda, a possibilidade de configuração do crime de fraude fiscal e em quais a ilicitude do ato afastaria o dever de recolhimento dos tributos.

O primeiro analisado foi o do “nuclear x periférico”. De acordo com este critério, caso o ato ilícito seja núcleo do fato gerador, não incide a tributação. Assim, por exemplo, não incidiria IVA ou ISS sobre serviços de médico charlatão, já que o núcleo do fato gerador (serviço) foi praticado de forma ilícita. De igual forma, não incidiria IVA ou ICMS no caso de comercialização de produtos de comercialização proibida, como armamentos de uso exclusivo das forças armadas, já que um aspecto do núcleo do fato gerador (mercadorias) é ilícito. Por outro lado, admite-se a tributação dos rendimentos auferidos com a prática de actos ilícitos, inclusive tráfico de drogas, já que a ilicitude da comercialização de drogas seria apenas periférica ao ato de auferir rendimentos.

Não concordamos, contudo, com a utilização deste critério porque, em última análise, ficaria autorizada a tributação de rendimentos auferidos com a prática de qualquer ilícito, inclusive crimes graves, como sequestro, roubos, recompensa por assassinatos, corrupção, etc.

O segundo critério analisado utiliza a existência ou não de um título jurídico, baseado em um negócio jurídico, ainda que nulo, para verificar se é possível ou não a tributação. Isso porque, para os defensores deste critério, para que o rendimento ingresse no património do agente e, conseqüentemente, se estar diante de rendimento sujeito à tributação, é necessário que os valores sejam associados à existência de um negócio jurídico.

Por essa razão, de acordo com essa linha, não se tributam os rendimentos auferidos com roubo, por exemplo, por inexistência de negócio jurídico. Por outro lado, os rendimentos

auferidos com a prática de tráfico de drogas, recompensa por assassinato, corrupção, devem ser tributados, já que há um negócio jurídico para dar suporte ao rendimento.

Para os defensores deste critério, pouco importa a gravidade da ilicitude, de modo que a recompensa por assassinato teria o mesmo tratamento de uma venda de ingresso para um menor de idade proibido de assistir àquele filme, já que em ambos os casos haveria um negócio jurídico.

Sustentamos, todavia, que não há como se admitir que em uma sociedade democrática de direito se trate duas situações tão extremas como as citadas da mesma forma, nem mesmo exclusivamente sob o ponto de vista tributário. Ademais, causa inquietude o facto de o Estado, sob qualquer argumento, tributar actos sabidamente ilícitos e/ou os rendimentos auferidos com a prática de actos sabidamente ilícitos.

Propomos, por essa razão, um terceiro critério baseado na teoria da aparência. Com ele, pretendemos harmonizar todos os princípios envolvidos, respeitando-se, principalmente, as teorias acerca do rendimento, a moralidade, igualdade e preservando a coerência do ordenamento jurídico.

De acordo com este critério, apenas nos casos em que o ato ilícito tenha sido praticado com aparência de licitude, respeitando-se os requisitos para aplicação desta teoria, em especial a possibilidade de o homem médio incorrer em erro, incide a tributação. Nos demais, isto é, nos casos em que a ilicitude for praticada de forma ostensiva ou, nos casos em que o homem médio não incorreria em erro, compete ao Estado aplicar as devidas sanções, e não exigir os tributos.

Pudemos perceber, ainda, que, embora não se mencione expressamente a teoria da aparência, o Supremo Tribunal do Brasil, em seus dois casos paradigmas, adotou entendimento similar a esse. De igual forma, é possível afirmar que o Supremo Tribunal Administrativo de Portugal, ao analisar a possibilidade de incidência de Imposto sobre Transmissões onerosas de imóveis (IMT) sobre uma operação que veio a ser declarada nula, por autoridade judicial, em razão do reconhecimento de simulação absoluta da operação, também adotou critério bastante similar.

E, por fim, ao longo do capítulo 7, saímos do campo dedutivo e passamos para o campo da aplicação dos três critérios analisados em diversos exemplos, o que confirmou a premissa anteriormente afirmada. Isto é, demonstrou que a aplicação do critério do título jurídico e do critério “nuclear x periférico” implica em situações perturbadoras, ao admitir, por exemplo, a tributação do rendimento auferido com prática de tráfico de pessoas, já que a ilicitude seria periférica ao ato de auferir rendimento e haveria um negócio jurídico a sustentar o rendimento.

Este mesmo caso, contudo, de acordo com o critério da teoria da aparência, por ser praticamente impossível de ser praticado dessa forma, não seria tributado, ao nosso ver.

O tema, como visto, está longe de ser pacífico. Embora antiga a discussão, novos argumentos surgem a medida que as legislações se alteram, como no caso da aprovação da nova lei de branqueamento de capitais no Brasil³¹⁵, de modo que o presente trabalho pretendeu, humildemente, analisar detidamente os principais aspectos, tanto argumentos como critérios, desta discussão, como forma de enriquecer o debate.

³¹⁵ Lei n.º 12.683 de 9 de julho de 2012.

FONTES:

LEGISLAÇÃO:

*CODICE CIVILE. Regio Decreto 16 di marzo di 1942, n.º 262. **Jornal Oficial**. N.º 79, (04/04/1942), p. 1*

CÓDIGO CIVIL BRASILEIRO. Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Diário Oficial da União**. 1.ª Seção, (11/1/2002), p. 1.

CÓDIGO CIVIL PORTUGUÊS. Decreto-Lei n.º 47.344, de 25 de novembro de 1966. **Diário do Governo**. 1.ª Série, n.º 274/1966 (25/11/1966).

CÓDIGO DE PROCESSO PENAL BRASILEIRO. Decreto-Lei n.º 23.689, de 3 de outubro de 1941. **Diário Oficial da União**. 1.ª Seção, (13/10/1941), p. 19699.

CÓDIGO DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES. Decreto-Lei n.º 442-A, de 30 de novembro de 1988. **Diário da República**. 1.ª Série, N.º 277 (30/11/1988), p. 4754-(2)/4754(35).

CÓDIGO PENAL BRASILEIRO. Decreto-Lei n.º 2.848, de 7 de dezembro de 1940. **Diário Oficial da União**. 1.ª Seção, (31/12/1940), p. 23911.

CÓDIGO PENAL PORTUGUÊS. Decreto-Lei n.º 48, de 15 de março de 1995. **Diário da República**. 1.ª Série-A, N.º 63 (15/03/1995), p. 1350/1416.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da União**. 1.ª Seção (27/10/1966), p. 12451.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988. **Diário Oficial da União**, Ano CXXVI, n.º 191-A, (05/10/1988) p. 4642/4686.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA. Lei n.º 1, de 12 de agosto de 2005. **Diário da República**. 1ª Série-A, n.º 155, (12/08/2005), p. 4642/4686.

CONSTITUIÇÃO ESPANHOLA DE 1978. **Boletín Oficial del Estado**. n.º. 311 (29/12/1978).

ESTATUTO DO DESARMAMENTO. Lei n.º 10.826, de 22 de dezembro de 2003. **Diário Oficial da União**. 1.ª Seção, (23/12/2003), p. 1

LEI DE LAVAGEM DE DINHEIRO. Lei n.º 9.613, de 3 de março de 1998. **Diário Oficial da União**. 1ª Seção, (04/03/1998), p. 1322.

LEI GERAL TRIBUTÁRIA. Decreto-lei n.º 398 de 17 de dezembro de 1998. **Diário da República** n.º 290/1998, Série I-A de 1998-12-17.

MEDIDAS DE COMBATE À CRIMINALIDADE ORGANIZADA. Lei nº 5 de 11 de janeiro de 2002. **Diário da República** n.º 9/2002, Série I-A de 2002-01-11. pp. 204-207.

REGIME GERAL DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS. Lei nº 15, de 5 de junho de 2001. **Diário da República**. Série I-A nº 130, (05/06/2001), p. 3343/3363.

DOCTRINA:

ALEXANDRE, Isabel - **Provas Ilícitas em Processo Civil**. Coimbra: Almedina, 1998.
ISBN: 9724010732.

AMARO, Luciano - **Direito Tributário Brasileiro**. 15.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
ISBN: 9788502077485

ANDRADE, Paulo Roberto. - **Tributação de atos ilícitos e inválidos**. 1.^a ed. São Paulo: Quartier latin, 2008. ISBN: 85-7674-320-5.

ANZORENA, Arturo Acuña - **Estudios sobre la responsabilidad civil**. 1.^a ed. La Plata: Platense, 1963.

APPARENZA, Angelo Falzea - **Enciclopedia del diritto**. vol. 2. Milão: Giuffré, 1958.
ISBN: 978814041372.

ATALIBA, Geraldo – **Hipótese de incidência tributária**. 6.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2016. ISBN: 9788571475540.

ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz – **Ilícitos atípicos: sobre o abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder**. Tradução Janaina Roland Matida. 1.^a ed. São Paulo: Marcial Pons. ISBN: 978-85-66722-12-3.

AZEVEDO, Antônio Junqueira de – O direito como sistema complexo e de segunda ordem; sua autonomia. Ato nulo e ato ilícito. Diferença de espírito entre responsabilidade civil e penal. Necessidade de prejuízo para haver direito de indenização na responsabilidade civil. **Civilistica.com**. Rio de Janeiro. e-ISSN 2316-8374. 2013, v, 2. n.3, jul-set/2013. Disponível em: <<http://civilistica.com/o-direito-como-sistema-complexo-e-de-segunda-ordem/>>. Data de acesso 22/07/2020. p. 6.

BACIGALUPO, Silvina – **Ganancias ilícitas y derecho penal**. Madrid: Ceura, 2002.
ISBN: 978-8480045025.

BALEEIRO, Aliomar – **Direito Tributário Brasileiro**. 11.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. ISBN: 8530905067.

_____- **Direito Tributário Brasileiro**. 11.^a ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010. ISBN: 9788530905064.

_____- **Direito Tributário Brasileiro**. 11.^a ed. revista e complementada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/96, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense. 2006. ISBN: 8530905067.

- BARRETO, Aires - A Nova Cofins: Primeiros Apontamentos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Pallas Athenas. ISSN: 1413-7097 2004, n.º 103, (abr. 2004). pp. 7–16.
- BARRETO, Simone Rodrigues Costa - **Renda**. [em linha]. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. [Consult. 23 JUL. 2020]. Disponível em <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/295/edicao-1/renda>
- BAPTISTA, Silvio Neves - **Ensaio de direito civil**. São Paulo: Método, 2006. ISBN: 9788576601364.
- BATISTA, Roberto Carlos – Antinomias jurídicas e critérios de resolução. **Revista de Doutrina e Jurisprudência**. Brasília: Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios. ISSN: 0101-8868. 1998. n.º 58, (set./dez. 1998). p. 25-38.
- BECKER, Alfredo Augusto - **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963
- _____ - **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5.ª ed, São Paulo: Noeses, 2010. ISBN: 9788599349175.
- _____ - **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.
- BELLINI, Federico – *Fatto illecito ed imposizione tributaria*. Parma: Casanova, 2001. ISBN: 978-8888628042
- BELSUNCE, Horacio A Garcia - *El concepto de Rédito en la doctrina y en el derecho tributario*, Buenos Aires: Depalma, 1967.
- BERLIRI, Antonio – *Principios de derecho tributario*. Tradução de Narciso Amorós Rica e Eusébio González García. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1971
- BEVILÁQUA, Clóvis - **Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado**. 10.ª ed., Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1953.
- _____ - **Teoria geral do direito civil**. 2.ª ed. , rev. e atual. por Caio Mario da Silva Pereira. Rio de Janeiro: Ed. Rio, 1980.
- BOBBIO, Noberto - **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 10.ª ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999. ISBN: 8523002766.
- BONFIM, Diego - **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011. ISBN: 9788502103498.
- BORIA, Pietro – *La tassazione delle attività illecite*. **Rivista di Diritto Tributario**. Milano: Giuffrè. ISSN: 1121-4074. 1991, n.º 7/8.

- CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes - **Lei Geral Tributária - Anotada e comentada**. 4.^a ed. Lisboa: Encontro da Escrita, 2012. ISBN: 978-989-97635-1-7
- CAMPOS, Tomás Cano - *Non bis in idem, prevalencia de la via penal y teoría de los concursos en el derecho administrativo sancionador*. **Revista de Administración Pública**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, ISSN: 0034-7639. 2001, n.º 156, (set./dez. 2001). pp. 191-211.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes – **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7.^a ed. Coimbra: Edições Almedina, 2003. ISBN 978-97-24021-06-5.
- CARRAZZA, Roque Antonio - **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 4.^a ed. São Paulo: Malheiros, 1993.
- CARVALHO, Paulo de Barros - **Curso de direito tributário**. 13.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2000. ISBN: 8502023306.
- _____ – **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998. ISBN: 8520301053.
- CARVALHOSA, Modesto - Imposto de renda: conceituação no sistema tributário da carta constitucional. **Revista de Direito Público**. São Paulo: Revista dos Tribunais. ISSN: 2236-1766. 1967, n.º 1, (jul./set.. 1967), p. 188-196.
- CASANOVA ABRANTES, José Fernando de Salazar - Provas Ilícitas em Processo Civil: Sobre a Admissibilidade e Valoração de Meios de Prova Obtidos pelos Particulares. **Direito e Justiça**. Lisboa. ISSN: 0871-0376. Vol. 19, Tomo 1, pp. 93-130.
- COSTA, Regina Gelena - **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993.
- CAVALIERI FILHO, Sérgio - **Programa de responsabilidade civil**. 2.^a ed. São Paulo: Malheiros, 1998. ISBN: 9788574200316.
- CORDEIRO, António Menezes – **Tratado de direito civil português: parte geral**. Tomo 1. 3.^a ed. Coimbra: Almedina, 2005. ISBN: 978-9724024455.
- CORREIA, João Conde - **Da Proibição do Confisco à Perda Alargada**. Lisboa: Imprensa Nacional Casa da Moeda, 2012. ISBN: 9789722720649.
- CUCCI, Jorge Bravo – *Los actos ilícitos em el processo formativo de la obligación tributaria del impuesto a la renta*. TÓRRES, Heleno Taveita, coord. – **Teoria geral**

- da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges.** São Paulo: Malheiros. 2005. ISBN: 978-8574206790.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado – **Direito tributário, direito penal e tipo.** 2.^a ed. São Paulo: Revista dos tribunais. 2007. ISBN: 9788520331552.
- _____ - **Os conceitos de renda e de Patrimônio: efeitos da correção monetária insuficiente no imposto de renda.** Belo Horizonte: Del Rey, 1992.
- DIAS, Augusto Silva; RAMOS, Vânia Costa - **O direito à não auto-incriminação (*nemo tenetur se ipsum accusare*) no processo penal e contra-ordenacional português.** Coimbra: Coimbra Editora, 2009. ISBN: 9789723217186.
- DINIZ, Maria Helena - **Teoria geral do direito civil.** v. 1. 27.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2010. ISBN: 9788502082212.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio – **Direito constitucional tributário e *due process of law*: ensaio sobre o controle judicial da razoabilidade das leis.** 2.^a ed. Rio de Janeiro: Forense. 1986.
- DEZEM, Guilherme Madeira - **Da prova penal: tipo processual, provas típicas e atípicas : atualizado de acordo com as leis 11.689/08, 11.690/08 e 11.719/08.** 1.^a ed. São Paulo: Millenium, 2008. ISBN: 9788576251521. p. 134.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo - **Fato Gerador da Obrigação Tributária.** 5.^a ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1994. ISBN: 8530901231.
- FALCÃO, Maurin Almeida; MACHADO, Ieda - O limite frágil entre a capacidade contributiva e a vedação ao confisco no sistema constitucional tributário. **NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC.** Fortaleza: Universidade Federal do Ceará. 2012. ISSN: 1807-3840. v. 32, n.º 1, p. 92/94
- FALCÓN Y TELLÁ, Ramón - *La posibilidad de gravar los hechos constitutivos de delito.* *SAP Madrid* 24 enero 1998 (Editorial). **Revista Quincena Fiscal.** Madrid: Aranzadi. ISSN 1132-8576. 2000. n.º 11. pp. 5-9.
- FERRARA, Francesco - **A simulação dos negócios jurídicos.** Campinas: Red Livros, 1999.
- FERREIRA, Alexandre Henrique Salema - **Política Tributária e Justiça Social: Relações entre tributação e os fenômenos associados à pobreza.** Campina Grande: Eduerp, 2007. ISBN: 858710845X.
- FERREIRA, Eduardo Paz; TORRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico org. - **Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier.** vol. II, Coimbra: Almedina, 2013. ISBN: 9789724049021.

- FERREIRA NETO, Arthur M; ADAMY, Pedro Augustin - **Tributação do Ilícito**, 1.^a ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. ISBN-13: 978-8539204274.
- FIUZA, César - **Direito civil: curso completo**. 6.^a ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. ISBN: 8573086335.
- FORTE, Francesco – *Sul trattamento fiscale delle attività illecite. Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. Milano: Giuffrè. 1952, ISSN 2499-2771. v. 2. (set. 1952).
- FRANCA, Rubens Limongi - **Enciclopédia Saraiva do direito**. V. 7. São Paulo: Saraiva, 1978. ISBN: 9999004303563.
- FRANCO, António Luciano de Sousa - **Finanças Públicas e Direito Financeiro**. Vol. 1 e 2, 4.^a ed., Coimbra: Almedina, 2015. ISBN: 9789724031194
- FAVEIRO, Vítor António Duarte - **Noções fundamentais de direito fiscal português**. Volume 1, Lisboa: Coimbra Ed., 1984.
- GALARZA, César José – *La tributación de los actos ilícitos*. Cizur Menor: Aranzadi, 2005. ISBN: 978-8497679626.
- GONÇALVES, José Artur Lima - **Imposto sobre a renda. Pressupostos constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2002. ISBN: 8574200980.
- GONZÁLES, Eusebio; LEJEUNE, Ernesto - **Derecho Tributario**. v. 1. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, 1997. ISBN 84-89109-15-X.
- GOMES, Nuno Sá - Notas sobre o problema da legitimidade e tributação das actividades ilícitas e dos impostos proibitivos, sancionatórios e confiscatórios. **XX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais**. Lisboa: Imprensa Nacional-Casa da Moeda. ISBN: 4331/84. 1983, Vol. II, (Fev. 1983), p. 711-757.
- GOMES, Orlando - **Introdução ao direito civil**. 7.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983.
- _____ - **Obrigações**. 12.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. ISBN: 8530906268
- GOUVÊA, Clovis Ernesto de - **Justiça fiscal e tributação indireta**. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1999. 132 f. Tese de doutoramento em Direito Econômico e Financeiro.
- GRAU, Eros Roberto – **Conceito de tributo e fontes do direito tributário**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos tributários; Resenha tributária
- GRIZIOTTI, Benvenuto - *Saggi sul rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*. Milano: Giuffrè. 1953.

- GUERREIRO, António Lima - **Lei Geral Tributária Anotada**. Lisboa: Rei dos Livros, 2001. ISBN 972-51-0866-3.
- HARADA, Kiyoshi. **Sistema tributário na constituição de 1988: tributação progressiva** 2.^a ed. São Paulo: Juruá, 2006. ISBN: 9788536212197.
- JESUS, Damásio E. de - **Penas alternativas: anotações à lei 9.714, de 25 de novembro de 1998**. 2.^a Ed. São Paulo: Saraiva, 1999. ISBN: 8502028480.
- JESUS, Francisco Marcolino de – **Os meios de obtenção da prova em Processo Penal**. 2.^a ed. Coimbra: Almedina, 2016. ISBN: 9788571475540
- KELSEN, Hans. - **Teoria pura do direito. Trad. João Baptista Machado**. 7.^a ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. ISBN: 8533622635
- LAPATZA, José Juan Ferreiro - **Curso de Derecho Financiero español**. Madrid: Macial Pons, 1992. ISBN: 9788472481725.
- LÁZARO, Carlos Manuel Freitas, anot. – **Lei Geral Tributária anotado**. [em linha] Viseu. [Consult. Ago. 2020] Disponível em: <http://www.estgv.ipv.pt/paginaspessoais/lazaro/docs/lgt2006.pdf>
- LOTUFO, Renan – **Curso avançado de direito civil: Parte geral**. Volume 1. 2.^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2003. ISBN: 978-8520323618.
- LOURENÇO, Lúcio Augusto Pimentel - A Tributação dos Factos Ilícitos em Portugal. **Jurismat**: Revista Jurídica. Portimão: Instituto Superior Manuel Teixeira Gomes. ISSN: 2182-6900. 2013, n.º 3 p. 293-309.
- MACHADO, Hugo de Brito - **Curso de Direito Tributário**. 31.^a ed. São Paulo: Malheiros. 2010. ISBN: 8574209988.
- _____, coord. - **Regime tributário das indenizações**. 1.^a ed. São Paulo: Dialética. 2000. ISBN: 978-8586208959
- _____- O Princípio do Non Olet, e a Dimensão da Riqueza Projetada da Ilícitude. **Tributação do Ilícito**, Malheiros Editores, 2008. ISBN: 978-8539204274, p. 35-48.
- _____- **Os Princípios Jurídicos da Tributação da Constituição de 1988**. 3.^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1994. ISBN: 8520312365.
- MACHADO NETO, António Luís - **Compêndio de introdução à ciência do direito**. 5.^a ed. São Paulo: Saraiva, 1984.
- MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz - **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo**

- existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento e apreciações crítica.** Barueri: Manole, 2004. ISBN: 8520420516.
- MARQUES, Paulo, A tributação de rendimentos ou actos ilícitos: a necessidade não conhece a lei?. **Revista do Ministério Público.** Lisboa. ISSN: 0870-6107. 2015, n.º 144 (Out./Dez. 2015), p. 167–184.
- MARTÍN RUÍZ, Juan – La tributación de las actividades ilícitas em el ordenamento jurídico español: derecho positivo y jurisprudência. **Revista Quincena Fiscal.** Madrid: Aranzadi. ISSN 1132-8576. 2000. n.º 20, pp. 9-18.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva - **Teoria da imposição tributária.** 2.^a ed. São Paulo: LTr, 1998. ISBN: 85-7322-354-5.
- _____ – **Loteria, bingo e lavagem de dinheiro** [em linha]. [Consult. 30 JAN. 2020]. Disponível: https://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2012/12/26/9f9d1d2a2004028_loteria_bingo_lav_din.pdf
- MARTINS, Natanael - **Tributação de Ganho Derivado de Ato Ilícito.** [Em linha] Disponível em: https://www.trf3.jus.br/documentos/emag/Cursos/462_-_VI_Congresso_TRIBUTACAO_E_EMPRESA_-_Elementos_Quantitativos/EMAG_-_Tributacao_de_Ganho_Derivado_de_Ato_Illicito_-_Maio_de_2019_2.pdf [Consult. em 11/08/2020].
- MASCARENHAS, Marcella Alves. O Princípio “*Ne Bis In Idem*” nos Âmbitos Material e Proessual sob o Ponto de Vista do Direito Penal Interno. **Revista de direito da UNIGRANRIO.** Rio de Janeiro: UNIGRANRIO. ISSN: 1984-7920. 2009. N.º 2, Volume 2. 2009.
- MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de – **Tratado de direito privado.** T. 1. Campinas: Bookseeler, 2000. ISBN: 978-8574680088.
- _____ – **Tratado de direito privado.** T. 2. Campinas: Bookseller. 2000. ISBN: 978-8574680101.
- MAZEAUD, Henri - *La máxima "error communis facit ius".* **Revue Trimestrielle de Droit Civil.** Paris: Librairie Recueil Sirey. ISSN: 0397-9873. 1924. t. XXIII, p. 930-932.
- MELLO, Marcos Bernardes de - **Teoria do fato jurídico: plano da validade.** 3.^a ed., ver. São Paulo: Saraiva, 1999. ISBN: 8502022040.
- MILL, John Stuat - **Princípios de economia política.** São Paulo: Abril Cultural, 1983.

- MOLINA, Pedro Manuel Herrera – *Fiscalidad de los actos ilícitos: la antijuridicidade em los supuestos de hecho de la obligación tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2003. ISBN: 9788480081467.
- MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 13.^a ed. São Paulo: Atlas, 2003. ISBN: 8522433526.
- MOZOS, José Luiz de los - *El principio de buena fe: Sus aplicaciones prácticas en el derecho civil español*, Barcelona: Editorial Bosch, 1965. ISBN: 978-84-7162-260-0.
- NABAIS, José Casalta - **Direito Fiscal**. 11.^a Ed. Lisboa: Almedina, 2019. ISBN: 978-9724078755.
- _____ - **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. 1.^a ed. Lisboa: Almedina, 1988. ISBN: 978-9724011158.
- NOGUEIRA, Johnson barbosa - **A interpretação econômica no direito tributário**. São Paulo: Resenha tributária, 1982.
- NORONHA, Fernando - **O direito dos contratos e seus princípios fundamentais: autonomia privada, boa-fé, justiça contratual**. São Paulo: Saraiva, 1994. ISBN: 8502013920.
- OLIVEIRA, Carla Dumont - **Tributação de atos ilícitos**. [em linha] Teresina: Jus Navigandi. Data da publicação 04/2003. [Consult. em: 10/08/2020]. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/3925>
- OLIVEIRA, Eugênio Pacelli de - **Curso de Processo Penal**. 16.^a ed. São Paulo: Atlas, 2011. ISBN: 9788522468515.
- PALMA, Clotilde Celorico - Da evolução do conceito de capacidade contributiva. **Revista Ciência e técnica fiscal**. Lisboa. ISSN: 0870-340X. 2001. n.º 402, (Abr./Jun. 2001), pp. 109-145
- PERELMAN, Chaïm - *Les antinomies en droit*. Bruxelles: Bruylant. 1965.
- PÉREZ, José Aparicio - *El tratamiento fiscal de actividades ilícitas y fondos de origem ilegal*. **Revista Cronica Tributaria**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. ISSN: 0210-2919 1995, n.º 76 (out./dez. 1995) pp. 9-12
- PEZZINGA, Giuseppe - *La tassabilità dei redditi da attività illecita alla luce della legislazione sulla criminalità organizzata*. **II Fisco**, Roma: Alter Ego. 1989 ISSN: 1124-9307. nº 38/39.
- PIMENTEL, Mendes. Parecer. **Revista Forense**, Rio de Janeiro: Forense. ISSN: 0102-8413. 1923. n.º 40, (jan./jun. 1923). p. 523.

- PUEBLA AGRAMUNT, Nuria - *La causa ilícita como causa impositionis (la causa impositionis vista desde el problema del tratamiento fiscal de las actividades ilícitas)*. In: *Jornada metodológica “Jaime García Añoveros”, sobre la metodología académica y la enseñanza del derecho financiero y tributario*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. ISSN: 1578-0244. 2002., n.º 1., (fev., 2002). p. 316-321.
- RICARDO, Joaquim Fernando – **Direito Tributário** [sl]: Vida Económica, 2016. ISBN: 9789897682322
- ROCH, María Teresa Soler – *La tributación de las atividades ilícitas*. **Revista española de derecho financiero**. Madrid: Civitas. ISSN: 0210-8453. 1995, n.º 85 (jan./mar. 1995). pp. 9-32.
- ROCHA, Joaquim Manuel Freitas - As modernas exigências do princípio da capacidade contributiva: Sujeição a imposto dos rendimentos provenientes de actos ilícitos. **Revista Ciência e técnica fiscal**. Lisboa. ISSN: 0870-340X. 1998, n.º 390 (abr./jun. 1998), p. 7-201.
- QUEIROZ, Mary Elbe Gomes Queiroz - **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Baruei: Manole, 2004. ISBN: 8520420516.
- SÁ, Liliane Lima - O dever de cooperação do contribuinte versus o direito de não auto-incriminação. **Revista do Ministério Público**. Lisboa. ISSN: 0870-6107. 2006. n.º 107, v. 27.
- SABBAG, Eduardo - **Manual de Direito Tributário**. 4.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2012. ISBN: 9788502148581.
- SANCHES, José Luís Saldanha - **Manual de Direito Fiscal**. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. ISBN: 9789723215113.
- SANTOS, J. M. Carvalho - **Código civil brasileiro interpretado: principalmente do ponto de vista prático**. Sup. n.º 11 (atualizado por Semy Glanz). Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1998. ISBN: 8535301267.
- SCHANZ, Georg von. *Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze*. **Finanzarchiv**. Stuttgart: Cotta. ISSN: 0015-2218. 1896, série antiga, n.º 13 v. 1. p. 23-24.
- SCHOUERI, Luís Eduardo - **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense. 2005. ISBN: 8530919467.
- SILVA, Germano Marques da – **Direito Penal Português – Teoria do Crime**. 2.^a ed. [sl]: Universidade Católica, 2015. ISBN: 9789725404584

- SOUSA, Jorge Lopes de; SANTOS, Manuel Simas – **Regime Geral das Infracções Tributárias anotado**. 4.^a ed. Lisboa: Áreas Editora, 2010. ISBN: 9789898058553
- SOUSA, Rubens Gomes de - **Estudos de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1950.
- _____ - **Compêndio de legislação tributária**. 2.^a Ed. Rio de Janeiro: Ed. Financeiras. 1954.
- _____ ; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros - **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1974.
- _____ - A evolução do conceito de rendimento tributável. **Revista de Direito Público**. São Paulo: Revista dos Tribunais. ISSN: 2236-1766. 1970, n.º 14, (out./dez. 1970), p. 339-346.
- STOCO, Rui - **Tratado de responsabilidade civil**. 7.^a Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. ISBN: 9788520330715.
- TEIXEIRA, Glória – **Manual de Direito Fiscal**. 4.^a ed. Coimbra: Almedina, 2016. ISBN: 9789724067827
- TOLEDO, Francisco de Assis - **Princípios básicos de direito penal: de acordo com a Lei n. 7.209, de 11-7-1984 e com a Constituição Federal de 1988**. 5.^a ed. São Paulo: Saraiva, 1994. ISBN: 8502007858.
- TÔRRES, Heleno Taveira - **Direito tributário e direito privado**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2003. ISBN: 8520324355.
- TORRES, Ricardo Lobo - **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 13.^a ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. ISBN: 9788571475540
- TOSSI, Loris. *La tassazione dei redditi da attività delittuose*. **Rivista di Diritto Tributario**. Milano: Giuffrè. ISSN: 1121-4074. 1991, n.º 2.
- VARELA, João de Matos Antunes - **Das obrigações em geral**. Volume 1, 10.^a ed. Coimbra: Almedina. 2008, 978-9724013893.
- VASQUES, Sérgio – **Impostos do pecado: o álcool, o tabaco, o jogo e o fisco**. Coimbra: Almedina. 1999. ISBN: 978-9724012452
- RAO, Vicente - **Ato jurídico: noção, pressupostos, elementos essenciais e acidentais : o problema do conflito entre os elementos volitivos e a declaração**. 3.^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. ISBN: 978-8520310236.
- VILANOVA, Lourival - **Causalidade e relação no direito**. 4.^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. ISBN: 8520319297.
- WALD, Arnaldo - **Direito Civil Introdução e Parte Geral**. 11.^a Ed. São Paulo: Saraiva, 2009. ISBN: 9788502070004.

WUELLER, Paul H - *Concepts of taxable income I – The german contribuition*. **Political Science quarterly**. New York: Columbia University. ISSN: 0032-3195. 1938, n.º 1, v. LIII, (mar. 1938), p. 83-110.

_____ - *Concepts of taxable income II – The american contribuition*. **Political Science quarterly**. New York: Columbia University. ISSN: 0032-3195. 1938, n.º 1, v. LIV, (dez. 1938), p. 557-583.

YAGUE, Francisco Manuel Lledó; RUIZ, Manuel Maria Zorilla - ***Teoría del derecho: para una comprensión de los fenómenos jurídicos***. Bilbao: Universidade de Deusto, 1997. ISBN: 8474854784.

ZEKNER, Andrei; e BITTENCOURT, Cezar - Sonegação de tributo incidente sobre produto de crime imoralidade anunciada. **Boletim IBCCRIM**. [Em linha] 2002. n.º 118 (Set. 2002) Disponível em: http://www.ibccrim.org.br/novo/boletim_artigo/289-Sonegacao-de-tributo-incidente-sobre-produto-de-crime-. [Consult. em 17/10/2013]

JURISPRUDÊNCIA

ALVES, Moreira – Acórdão do Supremo Tribunal Federal n.º RE 94.001/SP, de 11 de março de 1982.

AZEVEDO, Philadelpho – Acórdão do Supremo Tribunal Federal n.º RE 7071, de 15 de maio de 1944, p. 137.

BALLEIRO, Aliomar – Acórdão da 2.ª Turma do Supremo Tribunal Federal com número RMS 16.050, de 22 de março de 1966.

BELEZA, Maria dos Prazeres Pizarro - Acórdão da 2.ª Seção do Tribunal Constitucional n.º 244/99, de 29 de abril de 1999.

BENJAMIM, Herman – Acórdão da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça n.º REsp 1.493.162/DF, de 4 de dezembro de 2014.

CATARINO, Gabriel – Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça. Processo n.º 111/02.8TAALQ.L1.S1 , de 11 de janeiro de 2018.

CONDESSO, Joaquim – Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo n.º 06314/13, de 31 de março de 2016.

DIONÍSIO, Maria Deolinda - Acórdão do Tribunal da Relação do Porto n.º1653/12.2JAPRT.P1, de 17 de setembro de 2014.

ESPAÑA, Tribunal Supremo (sal de lo Penal). Sentencia n.º 20/2001, de 28 de marzo de 2001.

FIGUEIRA, Ricardo – Acórdão da Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 2.ª Região n.º 329670- 1997.50.01.011008-8, de 16 de março de 2004.

GALANTE, Fátima – Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa n.º 618/11.6TMLSB-A.L1-6, de 28 de novembro de 2013.

_____ - Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa proferido nos autos do processo n. 1107/2004-6, de 3 de junho de 2004.

GONÇALVES, Casimiro – Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo. Processo n.º 0749/10, de 22 de março de 2011

JESUS, Jamil Rosa de – Acórdão da Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 1.ª Região n.º 200442000017579, de 12 de março de 2010.

LÚCIA, Carmén - Acórdão do Supremo Tribunal Federal com número RE. 574.706 de 15 de março de 2017.

MADEIRA, Carlos – Acórdão do Supremo Tribunal Federal com número RE. 112.947-6r, de 19 de junho de 1987.

MARIANO, João Cura – Acórdão da 2.^a Secção do Tribunal Constitucional de Portugal n.º 340/13 de 17 de junho de 2013.

MARTINS, Humberto – Acórdão do Superior Tribunal de Justiça n.º Resp. 1.467.306/PR, de 17 de março de 2015.

MEIRA, Castro – Acórdão da 2.^a Turma do Superior Tribunal de Justiça n.º REsp. 984.607/PR, de 5 de novembro de 2008.

MELLO, Celso de – Acórdão da segunda Turma do Supremo Tribunal Federal de n.º HC 90.376, de 3 de abril de 2007.

MELLO, Vaz de – Acórdão da 2.^a Turma Criminal do Tribunal de Justiça do Distrito Federal n.º 19990110645302, de 3 de fevereiro de 2005.

MOURA, de Neto – Acórdão do Tribunal da Relação do Porto n.º RP20170712731/09.0GBMTS.P1, de 12 de julho de 2017

NOGUEIRA, Maria José – Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra. Processo n.º 13/17.3GAFND.C1, de 20 de março de 2019

PERTENCE, Sepúlveda relat. – Acórdão do Supremo Tribunal Federal com número HC 77.530, de 25 de agosto de 1998 [Em linha]. [Consult. 18 dez. 2016]. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=77385>

_____ – Acórdão da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal n.º HC 94.420, de 18 de setembro de 1998.

PINTO, Horácio Correia - Acórdão do Tribunal da Relação do Porto n.º RP20191106457/17.0PAVFR.P1, de 6 de novembro de 2019.

RAÍNHO, José – Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães n.º 435234/09.8YIPRT-A.G1, de 16 de fevereiro de 2012.

RIBEIRO, Teixeira - Acórdão do Tribunal da Relação do Porto n.º RP2010041510795/08.8TBVNG-A.P1, de 15 de abril de 2010.

TOFFOLI, Dias – Acórdão do Supremo Tribunal Federal com número HC 94.240, de 23 de agosto de 2011 [Em linha]. [Consult. 18 dez. 2016]. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628534>

_____ – Acórdão do Plenário do Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE 1.055.941/SP, de 4 de dezembro de 2019.

VALE, Pimenta do – Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º SA2201009220334 in Proc. 0334/10, de 22 de setembro de 2010.

VAZ, Laurita – Acórdão da quinta turma do Superior Tribunal de Justiça n.º REsp: 1.208.583/ES de 4 de dezembro de 2012.

VAZ, Paulo Afonso Brum – Acórdão da Oitava Turma do Tribunal Regional Federal da 4.^a Região n.º 2005.70.00.018082-8, de 16 de dezembro de 2009.

VENTURA, Fernando - Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 750/2017 de 15 de novembro de 2017.

ZAVASCKI, Teori – Acórdão do Supremo Tribunal Federal n.º RE 795.567/PR, de 28 de maio de 2015.