

# **A POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DE VALORES AUFERIDOS DE FORMA ILÍCITA, INCLUSIVE COM REPERCUSSÃO NA ESFERA PENAL-TRIBUTÁRIA <sup>1</sup>**

Douglas Fischer,  
Procurador Regional da República na 4ª Região.

1. Considerações iniciais. 2. O dever constitucional de pagar tributos. 3. Os Princípios da Igualdade, da Justiça Fiscal e da Capacidade Contributiva. 4. Alguns posicionamentos doutrinários acerca da possibilidade ou não da tributação de condutas ilícitas. 5. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. 6. Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. 7. Jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. 8. Considerações críticas e conclusões com tomada de posição (intermediária).

## **1. Considerações iniciais**

O presente texto é oriundo de reflexões originárias traçadas já algum tempo<sup>2</sup>, mas, em razão de debates extremamente profícuos no mês de agosto de 2017 realizados pelo IET – Instituto de Estudos Tributários, com considerações críticas de grandes autoridades nacionais na área, e após algumas reflexões complementares a respeito delas, está-se trazendo nossa opinião acerca do tema da complexa discussão da possibilidade (ou não) da tributação em face de atos ilícitos.

O objetivo central é averiguar se, a partir das concepções de capacidade contributiva, fato gerador e de hipótese de incidência, bem assim frente às normas constitucionais, perpassando inclusive pela questão da moralidade tributária, é viável a tributação de condutas criminosas e a consequente caracterização, também, de autônomo crime contra a ordem tributária<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> O presente texto foi publicado também na obra *Tributação do Ilícito*. ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M.. (Org.). 1ed. São Paulo: Malheiros, 2018, v. 1, p. 240-264.

<sup>2</sup> FISCHER, Douglas. *Tributação em face de atos ilícitos*. Interesse Público, São Paulo, v. 8, n. 38, p. 207-227, jul./ago. 2006.

<sup>3</sup> Lei nº 8.137/90. Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

Sendo corolário do princípio da igualdade (artigo 5º, *caput*, CF/88)<sup>4</sup>, verdadeiro critério de aplicação desse, a capacidade contributiva está prevista explicitamente no § 1º do artigo 145 da Carta Maior, obrigando seja observado, sempre que possível<sup>5</sup>, o postulado de que os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Bem assim, nos termos do artigo 150, II, da Constituição, é vedado instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

O artigo 114 do Código Tributário Nacional define que “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. E em seu artigo 118 consta que “a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos”<sup>6</sup>.

---

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

<sup>4</sup> Humberto Ávila defende que o princípio da igualdade é mais amplo do que o princípio da capacidade contributiva, sendo aquele a concretização setorial específica deste no caso das normas tributárias primariamente criadoras de encargos. Para ele, “a igualdade, como metanorma que estrutura a aplicação de outras (como postulado, portanto), constitui um dever puramente formal porque estabelece uma forma que só funciona com a complementação de conteúdos”. ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 356 e 357.

<sup>5</sup> Sem embargo de opiniões em contrário, adere-se ao posicionamento de que significa que sempre que a hipótese material de incidência permitir a consideração de elementos pessoais. ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 360.

<sup>6</sup> O artigo 85 do Projeto de Código Tributário Nacional, originariamente, continha a seguinte redação: “Art. 85. A circunstância dos negócios ou atos jurídicos celebrados ou praticados serem inexistentes, nulos ou anuláveis, ou terem objeto impossível, ilegal, ilícito ou imoral, não exclui, modifica ou difere a tributação, desde que os seus resultados efetivos sejam idênticos aos normalmente decorrentes do estado de fato ou situação jurídica que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal, observado, porém, o disposto no nº V do art. 130”. FALCÃO, Amílcar. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, nota n. 22.

Especificamente quanto ao imposto de renda, dispõe o artigo 43 do Código Tributário pátrio que “o imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”. Importante não esquecer que a LC nº 104/2001 acresceu também o § 1º ao art. 43, dispondo que “A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção”.

O artigo 118 do Código Tributário Nacional traduz a situação de fato que faz nascer a obrigação tributária: trata-se da hipótese de incidência. Segundo Humberto Ávila <sup>7</sup>, a hipótese de incidência do imposto sobre a renda é o produto líquido (receitas menos despesas necessárias à manutenção da fonte produtora ou da existência digna do contribuinte) durante o período de um ano.

## 2. O dever constitucional de pagar tributos

Casalta Nabais adverte <sup>8</sup> que, após a segunda grande guerra a preocupação dos doutrinadores esteve sempre centrada na discussão dos direitos fundamentais, esquecendo-se da responsabilidade comunitária que decorre dos deveres fundamentais dos cidadãos <sup>9</sup>. Conquanto após a década de setenta a discussão tenha sido objeto de questionamentos, ainda hoje permanece muito apartada da análise dos direitos fundamentais.

De saída não se pode olvidar que, não por acaso, o princípio da isonomia (tão caro especialmente quando tratado o tema da tributação) está inserido em capítulo que trata dos “direitos e deveres individuais e coletivos”. Porém, e para muito além dessa previsão principiológica inicial, fundamental também se considerar que os deveres se constituem numa exigência estrutural

---

<sup>7</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 369.

<sup>8</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 19 e 22.

<sup>9</sup> Segundo Nabais, “definir os deveres fundamentais como deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos. Uma noção que, decomposta com base num certo paralelismo com o conceito de direitos fundamentais, nos apresenta os deveres fundamentais como posições jurídicas passivas, autónomas, subjectivas, individuais, universais e permanentes e essenciais.” NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 64.

de qualquer constituição, sendo, na verdade, expressão da soberania fundada na dignidade da pessoa humana, traduzindo-se em verdadeiros custos para a concretização de todos os pressupostos nos quais esta se funda.

Exatamente por isso que consideramos importantíssima a premissa muito bem pontuada por Adolfo Gelsi Bidart de que *“la mera formulación de los derechos humanos” [...] revela la necesidad de su complementación con los deberes humanos, que tienen igual significación y trascendencia que aquellos con los que mutuamente se deslindan y garantizan en su ejercicio o realización. Los derechos humanos en cada hombre requieren, para su efectiva existencia, igual fundamento o base, de deberes de igual jerarquía e significación*”<sup>10</sup>.

Retomando as considerações de Casalta Nabais, as quais se adere na íntegra, as normas relativas aos deveres (mesmo que *implícitas*) em determinadas relações sociais ou em certos âmbitos da autonomia pessoal dos cidadãos decorrem da fórmula de um Estado Social. É importante se dizer, ainda, que a não-referência no artigo 1º, *caput*, da Constituição Federal, no sentido de que a República Federativa do Brasil se constitua num Estado *Social* e Democrático de Direito, não nos restam dúvidas de que nem por isto o princípio deixou de encontrar supedâneo na Carta Magna<sup>11 12</sup>. Klaus Tipke adverte que o Estado Social se baseia nos impostos, e os impostos que não são transferidos ao erário não podem ser utilizados para financiar prestações sociais<sup>13</sup>, bem assim para a proteção da liberdade<sup>14</sup>.

Ainda dentro do tema ora em destaque, para explicitar e auxiliar na compreensão dos ensinamentos de Casalta Nabais, convém destacar que “[...] no entendimento que temos por mais adequado, os deveres fundamentais constituem uma categoria jurídica constitucional própria. Uma categoria que, apesar disso, integra o domínio ou a matéria dos direitos fundamentais, na medida em que este domínio ou esta matéria polariza todo o estatuto (activo e passivo, os direitos e os deveres) do indivíduo. Indivíduo que não pode deixar

---

<sup>10</sup> BIDART, Adolfo Gelsi. *De Derechos, deberes y garantías del hombre común*. Montevideo-Buenos Aires: Julio Cesar Faira Editor, 2006, p. 24-5.

<sup>11</sup> SARLET, Ingo. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. 2 ed., revista e ampliada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 65.

<sup>12</sup> Flávio Galdino refere que *“o Estado Social e sua constituição reconhecem os direitos positivos, consubstanciados na exigibilidade jurídica (ou justiciabilidade, ou ainda sindicabilidade) de prestações estatais positivas, daí porque falar-se que através dessa evolução transita-se da simples pretensão de omissão para a proibição de omissão”*. GALDINO, Flávio. *O custo dos direitos*. in: *Legitimação dos Direitos Humanos*. Ricardo Lobo Torres (org.). Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

<sup>13</sup> TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Tradução de Pedro Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 39.

<sup>14</sup> TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Tradução de Pedro Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 57.

de ser entendido como um ser simultaneamente livre e responsável, ou seja, como uma pessoa. Uma idéia que bem precisa ser reforçada na época atual, em que a afirmação do individualismo possessivo, apresentado aliás como um dos *apports* da pos-modernidade, é cada vez mais onnipresente. De resto, as constituições, mesmo quando o não dizem, integram diversos deveres fundamentais. [...] Voltando-nos agora para os custos dos direitos, podemos dizer que [...] uma comunidade organizada na forma que mais êxito teve até o momento, na forma de estado moderno, está necessariamente ancorado em deveres fundamentais, que são justamente os custos *lato sensu* ou suportes da existência e funcionamento dessa mesma comunidade. Comunidade cuja organização visa justamente realizar um determinado nível de direitos fundamentais, sejam os clássicos direitos e liberdades, sejam os mais modernos direitos sociais”.<sup>15</sup>

Conclui seu pensamento acorrendo a Dworkin. Se este conclama em clássica obra a que os direitos sejam levados a sério, de igual modo é essencial que sejam tomados a sério os custos orçamentais de todos os direitos fundamentais, pois “somente com uma consideração adequada dos deveres fundamentais e dos custos dos direitos, poderemos lograr um estado em que as ideias de liberdade e de solidariedade não se excluam, antes se completem”.

É o que também reconhece Flávio Galdino <sup>16</sup>, ao enunciar que “na medida em que o Estado é indispensável ao reconhecimento e efetivação dos direitos, e considerando que o Estado somente funciona em razão das contingências de recursos econômico-financeiros captadas junto aos indivíduos singularmente considerados, chega-se à conclusão de que os direitos só existem onde há fluxo orçamentário que permita”.

### **3. Os Princípios da Igualdade, da Justiça Fiscal e da Capacidade Contributiva**

Compreendemos na linha da doutrina que os princípios da Justiça Fiscal e da Igualdade estão vinculados de forma indissociável do denominado dever fundamental de pagar impostos. Como reconhece Moris Lehner <sup>17</sup>, “o

---

<sup>15</sup> NABAIS, José Casalta. *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos*. Disponível em <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/28500>. Acesso em 2 jul. 2018.

<sup>16</sup> GALDINO, Flávio. *O custo dos direitos*. in: Legitimação dos Direitos Humanos. Ricardo Lobo Torres (org.). Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 188.

<sup>17</sup> LEHNER, Moris. *Consideração Econômica e Tributação conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a possibilidade de uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias*. In *Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, p. 143.

mandamento da tributação segundo a capacidade contributiva, como essência da justiça tributária, é apresentado como fundamentação científica da jurisprudência dos tribunais superiores”.

Segundo Tipke, referido por Lehner <sup>18</sup>, a consideração econômica permite abranger igualmente capacidades contributivas iguais e assim se atende ao Princípio da Igualdade, devendo-se observar este critério também na aplicação das leis.

Para Tipke, ainda, o princípio da capacidade econômica é o único que respeita a todos os direitos fundamentais das Constituições do Estado Social de Direito<sup>19</sup>, na medida em que, valendo-se da igualdade tributária, “*se trata de gravar a todos los contribuyentes y de quem tributen com igualdad, de modo que puedan bajarse los impuestos de todos*” <sup>20</sup>.

Paulo Caliendo <sup>21</sup> ensina – em nosso entendimento de forma correta - que o Princípio da Justiça Fiscal não pode ser corretamente aplicado sem se levar em consideração, além da atividade econômica, o Princípio da Neutralidade Fiscal. Destaca que, ao passo em que a justiça fiscal “volta-se à promoção do sentido público da tributação e seus valores essenciais”, a neutralidade fiscal volta-se a encontrar a correta correlação entre a tributação e a busca pela eficiência. Ou seja, ainda em suas palavras, o sentido da neutralidade fiscal “está na ideia de que a tributação tem essencialmente um sentido cidadão de estabelecer a correta contribuição à manutenção da esfera pública e não um mecanismo de intervenção econômica”.

Como critério de aplicação da justiça fiscal, há se utilizar, portanto, o princípio da capacidade contributiva, sendo este constitucionalmente admitido como fator de discriminação não só na tributação, mas na graduação dos tributos. Caliendo destaca ainda que normalmente a capacidade contributiva é classificada em duas espécies: absoluta e relativa; objetiva e subjetiva. Em suas palavras, “o princípio da capacidade contributiva, em seu aspecto objetivo, direciona-se em um duplo plano: vertical e horizontal. No plano vertical, o princípio deve aplicar-se de modo progressivo, ou seja, a carga tributária individual deve aumentar em uma proporção maior ao incremento de riqueza disponível. No plano horizontal, exige-se que

---

<sup>18</sup> LEHNER, Moris. *Consideração Econômica e Tributação conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a possibilidade de uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias*. In *Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, p. 144.

<sup>19</sup> TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 34.

<sup>20</sup> TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 93.

<sup>21</sup> CALIENDO, Paulo. *Da Justiça Fiscal: Conceito e Aplicação*. Revista Interesse Público n. 29. Porto Alegre: Notadez, 2005, p. 175.

contribuintes de mesma capacidade econômica sejam tributados de maneira idêntica. (...). A capacidade contributiva relativa ou subjetiva, por outro lado, significa que a repartição da carga tributária deve respeitar a igualdade entre os contribuintes no dever de contribuir para a arrecadação de tributos. Significa que todos os contribuintes devem participar de modo isonômico no financiamento da esfera pública”<sup>22</sup>.

Depois de reconhecer que o princípio da capacidade contributiva tem sido o suporte para a tributação dos proventos derivados de atividades ilícitas, Casalta Nabais<sup>23</sup> destaca que na Alemanha, para efeitos de tributação, é irrelevante que uma conduta, que preencha o pressuposto *de facto* de uma lei tributária, infrinja uma obrigação legal ou atente contra os bons costumes, bem assim de que na Itália devem se considerar compreendidos, se como tal forem classificados, os proventos derivados de fatos, atos ou atividades qualificáveis como ilícito civil, penal ou administrativo ainda não submetidos a sequestro ou confisco penal<sup>24</sup>.

A propósito, encontramos inúmeros julgados do STF fundamentados no princípio da isonomia fiscal para solver inúmeras discussões relativas a tributos. Destacamos duas situações. A primeira diz com o reconhecimento de que não há direito adquirido à não-incidência de imposto de renda sobre valores de aposentadoria de servidores públicos, mesmo que já perfectibilizado o ato de aposentação (a exigência foi incluída pela Emenda Constitucional n. 41/2003, art. 4º, parágrafo único, I e II). No bojo da ADI n. 3.105-8, reconheceu-se que o tratamento diferenciado ensejaria violação do princípio da isonomia. Segunda, mais recente, na qual o STF reconheceu como constitucional o art. 6º da Lei Complementar n. 105, tendo-se fixado tese em repercussão geral no sentido de que “*não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal*”. O tema vem sendo reafirmando em inúmeros julgados e, ao contrário de equivocada “interpretação do STJ” (mais “restritiva” e violadora do que decidido pelo STF), a Corte Suprema tem assentado que, diante de decisões que entendam “*que os dados obtidos pela Receita Federal mediante requisição direta às instituições bancárias não poderiam ser utilizados no*

---

<sup>22</sup> CALIENDO, Paulo. *Da Justiça Fiscal: Conceito e Aplicação*. Revista Interesse Público n. 29. Porto Alegre: Notadez, 2005, p. 177.

<sup>23</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 505 e 506.

<sup>24</sup> Nos Estados Unidos, na época da denominada “Lei Seca”, foi a tributação sobre rendas obtidas de forma ilícita que culminou com a prisão do lendário Al Capone.

*processo penal” caracteriza-se hipótese que “que contraria a orientação majoritária da Corte, no sentido de que é possível a utilização das informações obtidas pelo fisco, por meio de regular procedimento administrativo fiscal, para fins de instrução processual penal”. (Agravo Regimental no RE n. 1.057.667-SE, STJ, 1ª Turma, unânime, Rel. Min. Roberto Barroso, julgado em 12.12.2017, publicado no DJ em 23.2.2018).*

Fixadas estas premissas, impende agora adentrar mais especificamente na discussão central.

#### **4. Alguns posicionamentos doutrinários acerca da possibilidade ou não da tributação de condutas ilícitas**

Há se reiterar que a pretensão de exame, mormente o doutrinário, não é exaustiva. Quer-se apenas tentar demonstrar quais os principais posicionamentos vertentes do tema, o qual, há se reconhecer desde já, possui contornos bastante complexos.

Hugo de Brito Machado defende <sup>25</sup> que a correta compreensão do disposto no artigo 118 do Código Tributário Nacional envolve tema para o qual se necessita, inicialmente, distinguir entre a existência e validade dos atos e negócios jurídicos, distinção sem a qual não se pode entender de modo correta a compatibilização dos artigos 116 e 118 do CTN <sup>26</sup>. Partindo do conceito de tributo (art. 3º, CTN <sup>27</sup>), sustenta que o tributo não pode sancionar atividade ilícita. Em suas palavras<sup>28</sup>, *“a compreensão do que se está afirmando é facilitada pela distinção, inegável, entre hipótese de incidência e fato gerador do tributo. Cuida-se, com efeito, de dois momentos. O primeiro é aquele em que o legislador descreve a situação considerada necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária. Nessa descrição a ilicitude*

---

<sup>25</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Hipótese de Incidência e Tributação de Ilícitos*. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, n. 16, jul./ago 2005, p. 12.

<sup>26</sup> Para Paulo de Barros Carvalho, o artigo 118 do CTN apresenta incompatibilidade com o conteúdo do art. 116 do CTN. Diz que: *“Na construção do art. 116, ficara estabelecido que, para a situação de fato (inciso I), o critério de reconhecimento era o instante em que se verificassem as circunstâncias materiais necessárias à produção dos seus efeitos específicos. Em flagrante contradição, declara o art. 118, no inciso II, que a definição legal do fato gerador deve ser interpretada, abstraindo-se dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos. [...] Creemos que o objetivo da norma é aludir a efeitos estranhos, vulgares, alheios aos peculiares e exclusivos que o evento propala. [...] Muito mais difícil, porém, é compatibilizar o art. 118, I, com o art. 116, II. Nesse ponto a tarefa parece impossível.”* CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 275-6.

<sup>27</sup> *“Prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”*

<sup>28</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 129.

*não entra. O outro momento é o da concretização daquela situação legalmente descrita. Nessa concretização pode a ilicitude eventualmente fazer-se presente. Aí estará, assim, circunstancialmente. Sua presença não é necessária para a concretização da hipótese de incidência do tributo. Mas não impede tal concretização, até porque, para o surgimento da obrigação tributária, como já visto, a concretização do previsto é bastante. Por isto, a circunstância ilícita, que sobra, que não cabe na hipótese de incidência tributária, é, para fins tributários, inteiramente irrelevante”.*

Dito de outra forma, não seria admissível um tributo cuja hipótese de incidência tenha a ilicitude como elemento essencial, sendo apenas passível de cobrança sobre fato que seja, em princípio, lícito, mas praticado em circunstâncias que o tornam ilícito. Explicita o doutrinador que, em seu entendimento, não pode o legislador definir como hipótese de incidência de um tributo fato que seja ao mesmo tempo ilícito, pois a definição de hipótese de incidência não pode albergar a ilicitude <sup>29</sup>, na medida que esta é elemento essencial que concretiza a hipótese de incidência da norma punitiva. Comentando o artigo 118 do CTN, Aliomar Baleeiro assenta que <sup>30</sup> “a validade, invalidade, nulidade, anulabilidade ou mesmo a anulação já decretada do ato jurídico são irrelevantes para o Direito Tributário. 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 ocorreu e não desaparece, do ponto de vista fiscal, pela nulidade ou anulação”.

Sacha Calmon Navarro Coelho <sup>31</sup> salienta que tributo é toda prestação pecuniária em favor do Estado ou de pessoa por ele indicada tendo por causa um *fato lícito*, previsto em lei, instituidor de relação jurídica, e que se diferencie da multa, porque esta, malgrado também em favor do Estado, decorre de um fato ilícito. Na medida em que as hipóteses de incidência das normas tributárias contêm *descrição de fatos*, enfatiza que “quanto ao fato mesmo (aspecto material) (...) necessariamente terá que ser um fato lícito. Se o fato for ilícito, não teremos tributo, mas multa (norma sancionante), pois toda regra punitiva tem como hipótese, como suposto, um fato ilícito, razão

---

<sup>29</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Hipótese de Incidência e Tributação de Ilícitos*. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, n. 16. jul./ago 2005, p. 15.

<sup>30</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 714.

<sup>31</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 451.

*para a aplicação da sanção. (...) As hipóteses de incidência das normas tributárias decorrem de descrições legislativas de fatos lícitos que possuem virtude jurígena, ex lege, contendo quatro aspectos: material, temporal, espacial e pessoal*"<sup>32</sup>.

Abordando a fenomenologia da incidência da norma tributária, Navarro Coêlho refere ainda que, uma vez acontecido o fato previsto na hipótese legal (hipótese de incidência), o mandamento que era abstrato se torna real. Ou seja, a obrigação tributária que já se continha abstratamente no comando da norma de tributação instala-se no mundo fático com a realização do fato jurígeno previsto na hipótese da norma<sup>33</sup>.

Também para Paulo de Barros Carvalho <sup>34</sup> a imposição tributária não pode se constituir em sanção de ato ilícito. A partir do caráter lícito do evento é possível se separar a relação jurídica do tributo da relação jurídica atinente às penalidades exigidas pelo descumprimento de deveres tributários, concluindo que "*acontecimentos ilícitos vêm sempre atrelados a uma providência sancionatória*".

Como noticia João Pedro Ayrimoraes Soares Júnior, Misabel Abreu Machado Derzi, em nota de atualização à obra de Baleeiro Direito Tributário Brasileiro, traz sua doutrina no sentido que "*antes e depois da Lei nº 9.613/98, o correto é concluir que, estando comprovado o crime do qual se originaram os recursos ou o acréscimo patrimonial, seguir-se-á a apreensão ou o seqüestro dos bens, fruto da infração. E é absolutamente incabível a exigência de tributos sobre bens, valores ou direitos que se confiscaram, retornando às vítimas ou à administração pública lesada. Pois o tributo, que não é sanção de ato ilícito, repousa exatamente na presunção de riqueza, em fato signo presuntivo de renda, capital ou patrimônio. Coerentemente, a Lei nº 9.613/98, que disciplinou os crimes de "lavagem de dinheiro", por exemplo, renovou, em alguns aspectos, as normas processuais pertinentes e determinou, como efeitos da condenação, a perda dos bens, direitos e valores, objeto do crime, assim como a interdição do exercício de cargo ou função pública de qualquer natureza (art. 7º, I e II)*".

De grande influência e relevância os ensinamentos clássicos de Alfredo Augusto Becker <sup>35</sup>, que sustenta igualmente que não pode haver

---

<sup>32</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 455.

<sup>33</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 461 e 462.

<sup>34</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 27.

<sup>35</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 615.

abstração do ilícito na fase do lançamento quando a hipótese de incidência for um fato ilícito. Salienta que a *“ocorrência ilícita de um fato jurídico não realiza a hipótese de incidência tributária que esteja integrada com aquele fato jurídico, porque a regra jurídica tributária quando escolhe para composição de sua hipótese de incidência, um fato jurídico, refere-se implicitamente a fato jurídico lícito.”*

Carla Dumont Oliveira <sup>36</sup> concorda com o posicionamento de Becker, pois no caso de atos ilícitos haveria outros meios para se punir o infrator, sendo mais sensato que o Estado sancionasse a atividade ilícita e declarasse o perdimento de bens. Além disto, defende que *“há outro fator sobremaneira relevante: o conceito de tributo do artigo 3º do Código Tributário Nacional. Tal conceito expressamente enuncia que tributo não constitui sanção por ato ilícito. Admitir a tributação de atos ilícitos seria negar o conceito de tributo, que é um dos pilares do Direito Tributário. Ora, os manuais de Direito Tributário sempre ressaltam que multa não é tributo, justamente porque esse não constitui sanção por ato ilícito. Pois bem, se multa não pode ser tributo, outros atos ilícitos também não o podem ser. Parece-me também que aqueles que defendem a tributação de atos ilícitos concentram seus argumentos e questões éticas, morais, econômicas, esquecendo-se da questão jurídica”*.

Luciano Amaro <sup>37</sup> verte seus ensinamentos no sentido de que *“ato ilícito, enquanto tal, não é fato gerador de tributo, mas suporte fático de sanção”*. Exemplifica: 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”*. Reportando-se também a Alfredo Becker, Amaro indaga se se poderia ignorar a ilicitude que *eventualmente* se constate no exame do fato concreto. Sua resposta: dependendo da natureza ou das características do fato, seria possível, condicionando a incidência do tributo a que *“a situação material corresponda ao tipo descrito na norma de incidência”*. Em seus exemplos, mas fácil a compreensão de seu raciocínio: alguém que exerce profissão para a qual não está habilitado (um advogado ou médico) deverá ser tributado em seus rendimentos, pois *“não se está tributando o descumprimento da norma legal que disciplina o exercício regular da profissão, mas o fato de executar-se o serviço, ou o fato da percepção da renda”*. Do mesmo modo, diz ainda, *“se o diretor de uma instituição financeira, legalmente proibido de tomar empréstimo junto à*

<sup>36</sup> OLIVEIRA, Carla Dumont. *Tributação de atos ilícitos*. Jus Navigandi, Teresina, a. 7, n. 64, abr. 2003. Disponível em <https://jus.com.br/artigos/3925/tributacao-de-atos-ilicitos>. Acesso em: 2 jul. 2018.

<sup>37</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 259-261.

*empresa que dirige, realizar a operação vedada, o imposto sobre operações de crédito incide, não obstante a ilicitude do negócio".*

Andrei Zenkner Schmidt e Cezar Roberto Bitencourt<sup>38</sup> defendem que as garantias inculpidas nos artigos 145, § 1º (capacidade contributiva) e 37 (moralidade da administração pública), da Constituição Federal, devem nortear a interpretação do fato gerador. Assim, desenvolvem raciocínio no sentido de que "*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?"*. Salientam que origem ilícita não se pode confundir com origem criminosa (injusto penal culpável), isto é, a prática do crime não poderia ser erigida em fato gerador de tributo. Destacam, ainda, que seria imoral o Estado cobrar tributo incidente sobre "dinheiro sujo", na medida em que estaria se locupletando com a prática de um delito.

João Pedro Ayrimoraes Soares Júnior<sup>39</sup> refere ainda posicionamento de Luiz Emygdio Franco da Rosa Júnior<sup>40</sup> no sentido de que "*o fato de o Estado cobrar imposto de renda da pessoa que aufera rendimentos da exploração do jogo do bicho, ou de uma casa de prostituição, não tem o condão de legitimar tais atividades. Isso porque o CTN, em seu art 3º, prescreve que a prestação tributária não constitui sanção (legalização, validação) de ato ilícito*".

Em sua obra *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, Amílcar Falcão defende que a tributação deve ser dar de modo irrestrito, malgrado alguns autores distingam a incidência sobre atividades imorais toleradas e atividades propriamente contra a lei (ilícitas)<sup>41</sup>. Suas conclusões partem da premissa de que se deve tomar em consideração a natureza do fato gerador da

---

<sup>38</sup> SCHMIDT, Andrei. BITENCOURT, Cezar Roberto. *Sonegação de tributo incidente sobre produto de crime: "imoralidade anunciada"*. Boletim IBCCRIM. São Paulo. V. 10, n. 118, p. 6-7, set. 2002.

<sup>39</sup> A tributação dos atos nulos, anuláveis, ilícitos, criminosos e amorais.

<sup>40</sup> ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio. *Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário*, 16 ed., Renovar, 2002, p. 490.

<sup>41</sup> Oronzo Quarta defende a não-tributação somente sobre atividades contra a lei, incidindo sobre aquelas consideradas imorais mas toleradas. Antonio Berliri entende necessária a tributação de proventos ou lucros decorrentes de atividades ilícitas, pois se houvesse a exoneração do contribuinte nestas condições haveria inconstitucionalidade por violação ao princípio constitucional da capacidade contributiva. Ottmar Bühler, por sua vez, não concorda apenas com a tributação de atividades imorais (hipótese dos bordéis). E Giorgio Tesoro sustenta que possui caráter de sanção pecuniária a receita que o Estado arrecada adotando como pressuposto o exercício de uma atividade ilícita. FALCÃO, Amílcar. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 44, nota n. 32.

obrigação tributária como um fato jurídico de consistência econômica ou um fato econômico de relevância jurídica, cuja escolha pela lei se destina a servir de índice de capacidade contributiva. A validade da ação, da atividade ou do ato no âmbito do Direito Privado, a juridicidade ou não na seara Penal, enfim a compatibilidade ou não com os princípios da ética ou bons costumes não importam para a questão da incidência tributária. Desde que a capacidade econômica esteja configurada, há a incidência. Do contrário, na linha de seu pensamento, admitir a não-tributação de valores auferidos de atividade ilícita conduziria à violação do princípio da isonomia fiscal, na medida em que se estaria abrindo o que denomina de vantagem adicional da exoneração tributária em prol dos agentes criminosos da qual não gozam os contribuintes com igual capacidade contributiva decorrente de atividades, profissões ou atos lícitos.

Em sua tese, verifica-se a *centralização do aspecto econômico do fato gerador ou a sua aptidão a servir de índice de capacidade contributiva*. Salienta que a expressão *non olet*<sup>42</sup>, em versão mais atual, está impregnada de "*alto sentido ético, qual o de procurar atingir isonomamente a capacidade econômica do contribuinte sem preconceitos falsos ou ingênuos pruridos de sentimentalismo piegas quanto à licitude da atividade que constitua o fato gerador do tributo*".

Aliás, com maior ênfase na esfera penal, reconhecemos acertadas<sup>43</sup> as considerações de Anabela Miranda Rodrigues quando afirmou que "*é hoje um dado adquirido a eticização do direito penal fiscal, uma vez que o sistema fiscal não visa apenas arrecadar receitas, mas também a realização de objectivos de justiça distributiva, tendo em conta as necessidades de financiamento das atividades sociais do Estado. [...] É através da cobrança de impostos que o Estado realiza em grande parte os objectivos de justiça social que a sua dimensão democrática lhe impõe*"<sup>44</sup>.

## 5. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

---

<sup>42</sup> Em Roma, o Imperador Vespasiano instituiu tributo sobre mictórios públicos, sendo censurado por seu filho Tito, por entender que a exação teria origem espúria. Teria indagado ao filho, empunhando uma moeda: "olet" (cheira)? A resposta: "non olet". Ficou assim demonstrado que a receita advinda da tributação não é acompanhada das características do ato tributado.

<sup>43</sup> FISCHER, Douglas. *Delinquência Econômica e Estado Social e Democrático de Direito*. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006, p. 201.

<sup>44</sup> RODRIGUES, Anabela Miranda. *Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria fiscal*. Direito Penal Econômico e Europeu: Textos Doutrinários. Coimbra: Coimbra Editora, 1999, p. 481.

O Supremo Tribunal Federal tem-se manifestado no sentido *irrestrito* de ser viável a tributação de valores obtidos a partir de condutas ilícitas. Talvez considerado como sendo o *leading case* no tema, restou assim ementado o julgamento do *Habeas Corpus* n° 77.530-4-STF <sup>45</sup> :

**SONEGAÇÃO FISCAL DE LUCRO DE ATIVIDADE CRIMINOSA: *NON OLET*.**

Drogas: tráfico de drogas, envolvendo sociedades comerciais organizadas, com lucros vultosos 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. <sup>46</sup>

O caso é decorrente de denúncia formulada pelo Ministério Público Federal no Rio Grande do Sul em desfavor de agentes que, por intermédio de empresa legalmente constituída, comercializando produtos denominados de “cápsulas para emagrecimento” (que possuíam em suas fórmulas substâncias psicotrópicas – anfetaminas - que causam dependência física e química), deixavam de submeter ao fisco as rendas do negócio. O tráfico caracterizado era de natureza interna (não incidindo, em princípio, a regra do inciso V do artigo 109 da Constituição Federal <sup>47</sup>), mas a imputação exordial também tipificava conduta que se amoldava ao inciso I do artigo 2° da Lei n° 8.137/90

---

<sup>45</sup> Relator Ministro Sepúlveda Pertence, julgado em 25/08/98, DJU 18/09/1998, p. 7.

<sup>46</sup> Há se fazer dois destaques que se tem por importante. O primeiro, de que a tributação não está se dando sobre o tráfico de entorpecentes em face da conduta típica “vender” (não é ela a hipótese de incidência tributária), e sim impondo-se tributação a partir da renda auferida com a atividade criminosa da venda. Existem outras condutas que tipificam o tráfico e não geram rendas, v.g.: “remeter, preparar, oferecer, fornecer ainda que gratuitamente, ter em depósito, transportar, trazer consigo, guardar, prescrever, ministrar, dentre outras”. O segundo, que o caso decidido pelo Supremo Tribunal Federal encontra similitude com exemplo trazido por Luciano Amaro no caso de diretor de instituição financeira que toma empréstimo junto à empresa que dirige. A situação é criminalmente típica (artigo 16 da Lei n° 7.492/86). Mas se houver a operação de crédito, incide o imposto, mesmo que legalmente criminosa. Outra situação: Fraude no comércio (artigo 175, CP) – toda a renda auferida com o ato de “enganar, no exercício de atividade comercial, o adquirente ou consumidor” será tributada se preenchida a hipótese de incidência do imposto de renda.

<sup>47</sup> Art. 109. Aos juízes federais compete julgar: V - os crimes previstos em tratado ou convenção internacional, quando, iniciada a execução no País, o resultado tenha ou devesse ter ocorrido no estrangeiro, ou reciprocamente.

<sup>48</sup> (Imposto de Renda), atraindo o julgamento unificado do feito para a Justiça Federal na forma da Súmula 122 do STJ <sup>49</sup>.

Argumentava-se na impetração que seria inadmissível a tributação do produto financeiro de atividades criminosas, de modo que, restando apenas o delito de tráfico interno, a competência para o feito não seria da Justiça Federal, e sim da Justiça Estadual <sup>50</sup>.

Do voto-condutor, extraem-se excertos com os seguintes fundamentos

[...] Em obra clássica – *O Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 2. ed., ed. RT, p. 86 – o saudoso Amílcar de Araújo Falcão enfrentou o problema em páginas que vale recordar:

”Uma série de equívocos, no Brasil e alhures, tem surgido em matéria de tributação de atividades ilícitas, criminosas ou imorais, toda perplexidade provindo da não consideração da consistência econômica do fato gerador.

Por isso é que se encontram manifestação no sentido de que atividades ilícitas não devem ser tributadas, pois de outro modo o Estado estará locupletando-se com ações que ele mesmo proíbe, e, assim, de algum modo associando-se à ilegalidade e dela tirando proveito.

Na Alemanha, antes da Primeira Grande Guerra Mundial, segundo o depoimento de POLLAND, eram comuns as decisões reputando ilegítimo fazer incidir imposto sobre bordéis, venda de imóveis para bordéis, juros de hipoteca que onerava imóvel explorado como casa de tolerância, exploração de jogos de azar, atividade de cartomancia, etc.; a partir de 1918, entretanto, a jurisprudência, tanto quanto a doutrina, se manifestaram em sentido oposto.

Na França, a tributação dos proventos da prostituição, por exemplo, ocorre, embora adote o fisco uma via indireta para atingi-los. FASOLIS, depois de afirmar a neutralidade moral do fisco, acrescenta a propósito: “... *quase ovunque il Fisco cerca di colpirli per vie tortuose ricorrendo a*

---

<sup>48</sup> Art. 2º. Constitui crime da mesma natureza: I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

<sup>49</sup> Súmula 122: Compete à Justiça Federal o processo e julgamento unificado dos crimes conexos de competência federal e estadual, não se aplicando a regra do art. 78, II, *a*, do Código de Processo Penal.

<sup>50</sup> Perante o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, a tese da não-tributação de ativos ilícitos foi repelida por maioria, com voto-vencido do Juiz Fábio Rosa pelo acolhimento dos argumentos da defesa sob os seguintes fundamentos: “*Seria uma incongruência obrigar o indivíduo que industrializa cocaína a confessar para efeito da declaração para imposto devido, a manter escrituração do tráfico de cocaína. [...]. Existindo, portanto, o ilícito penal sob forma dolosa, não vejo como se cogitar da geração de obrigação tributária. [...]. Em razão disso o que quero concluir [...] é que não existe sonegação fiscal neste caso, existe tráfico interno de drogas, sem dúvida alguma, e a competência não é da Justiça Federal, e sim da Justiça Estadual*”.

*sotterfugi. Così in Francia quantunque gli esercenti tali professioni non siano compresi nelle tavole delle tariffe della contribution des patentes, abitualmente sono assogettati a tale tributo in qualità di maîtres d'hotel garni oppure maîtres d'estaminet o di cabarettiers logeurs”.*

No Brasil, a jurisprudência tem hesitado quanto à tributabilidade das atividades criminosas ou imorais, inclinando-se geralmente pela solução, que se nos afigura lamentável, de considerar ilegítima a incidência de imposto sobre elas.

Cita, nessa linha, decisões do extinto TFR (RDA 22/35; 34/80 e 44/65; em sentido contrário, RF 170/209) e continua

“Está evidentemente errada essa maneira de entender as coisas.

É verdade que alguns autores, embora aceitem a conclusão de serem tributáveis as operações ou atividades apreciadas, fazem restrições à plenitude desse entendimento, como é o caso de ORONZO QUARTA, de ANTONIO BERLIRI e de OTTMAR BÜHLER.

A doutrina dominante, porém, manifesta-se pela tributação irrestrita.

Nem pode ser de outro modo, se se tomar em consideração a natureza do fato gerador da obrigação tributária, como um fato jurídico de acentuada consistência econômica, ou um fato econômico de relevância jurídica, cuja eleição pelo legislador se destina a servir de índice de capacidade contributiva. A validade da ação, da atividade ou do ato em Direito Privado, a sua juridicidade ou antijuridicidade em Direito Penal, disciplinar ou em geral punitivo, enfim, a sua compatibilidade ou não com os princípios da ética ou com os bons costumes não importam para o problema da incidência tributária, por isso que a ela é indiferente a validade ou nulidade do ato privado através do qual se manifesta o fato gerador: desde que a capacidade econômica legalmente prevista esteja configurada, a incidência há de inevitavelmente ocorrer.

A tese contrária representa, no acertado dizer de POPITZ, a manifestação de um sentimentalismo ilógico e infundado e, do ponto de vista tributário, conduz, isto sim, à violação do princípio da isonomia fiscal.

Haveria na exoneração tributária um resultado na verdade contraditório, por isso que se estaria abrindo aos contraventores, aos marginais, aos ladrões, aos que lucram com o furto, o crime, o jogo de azar, o proxenetismo etc., a vantagem adicional da exoneração tributária, de que não gozam os contribuintes com igual capacidade contributiva decorrente da prática de atividades, profissões ou atos lícitos. [...]

Eis aí um obséquio que a correta identificação da consistência econômica do fato gerador oferece: a indiferença, para o Direito

Tributário, de ser civil ou penalmente ilícita a atividade em que se consubstancie o fato gerador, não porque prevaleça naquele ramo do Direito 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”. (grifou-se) [...]

De resto, afora a persistência de objeções de peso, como a de Ives Gandra Martins (RT 712/118), não parece que no art. 118, I, do CTN, se possa fazer distinções quanto à maior ou menor carga de imoralidade da razão da invalidez de determinado ato, para subtrair da tributação o resultado econômico do fato criminoso”.

Posteriormente reafirmou que *“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” (Habeas Corpus nº 94.240–SP, 1ª Turma, Relator Ministro Dias Tóffoli, julgado em 23.08.2011, publicado no DJ em 13.10.2011).*

## **6. Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça**

Como regra, o Superior Tribunal também tem seguido a mesma senda da Corte Suprema ao entender plenamente viável a tributação de rendas obtidas de forma ilícita, v.g.:

PENAL. PROCESSUAL. TRÁFICO DE SUBSTÂNCIAS ENTORPECENTES. SONEGAÇÃO FISCAL. CONEXÃO. COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA FEDERAL. PRISÃO PREVENTIVA. REVOGAÇÃO. INADMISSIBILIDADE. ‘HABEAS CORPUS”.

1. É possível a tributação sobre rendimentos auferidos de atividade ilícita, seja de natureza civil ou penal; o pagamento de tributo não é uma sanção, mas uma arrecadação decorrente de renda ou lucro percebidos, mesmo que obtidos de forma ilícita.

2. Noticiada a prática de sonegação de tributos federais, cabe à Justiça Federal processar e julgar esse crime e dos que lhe forem conexos (Súm. 122/STJ).

3. Inadmissível a revogação da prisão preventiva se subsistentes os motivos autorizadores.

4. “Habeas Corpus” conhecido; pedido indeferido (*Habeas Corpus n. 7.444-RS, 5ª Turma, publicado no DJ em 3.8.1998*)<sup>51</sup>

RECURSO ESPECIAL. PENAL. PECULATO. CONDENAÇÃO. SONEGAÇÃO FISCAL DE RENDA PROVENIENTE DE ATUAÇÃO ILÍCITA. TRIBUTARIEDADE. INEXISTÊNCIA DO “BIS IN IDEM”. BENS JURÍDICOS TUTELADOS NOS TIPOS PENAIIS DISTINTOS. PUNIBILIDADE.

São tributáveis, “ex vi” do art. 118, do Código Tributário Nacional, as operações ou atividades ilícitas ou imorais, posto a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Não constitui “bis in idem” a instauração de ação penal para ambos os crimes, posto caracterizados peculato e sonegação fiscal, reduzindo-se, porém, a pena para o segundo crime à vista das circunstâncias judiciais.

Recurso conhecido e provido. (*Recurso Especial n. 182.563, 5ª Turma, publicado no DJ em 23.11.1998*)

Encontra-se uma posterior decisão da 6ª Turma que compreendeu de forma diversa:

"Crime contra a ordem tributária (não-configuração). Denúncia (imperfeição material). Exposição dos fatos (defeito). Subsunção do fato à norma (não-ocorrência). Ação penal (não-prosseguimento). [...] 2. Falta aptidão material à denúncia que não logra enquadrar a conduta descrita na especificidade do tipo legal constante na norma.

3. Na hipótese, não se pode falar em supressão ou redução de tributo, porque não havia tributo exigível; se houvesse, estar-se-ia tributando o ilícito, o que é inadmissível, evidentemente.

4. Se admitido fosse que a paciente tinha, em seu poder, as quantias alegadas, não era dever jurídico seu declará-las às autoridades fazendárias. Esse proceder implicaria, de um lado, a auto-acusação; de outro, a eliminação do caráter ilícito do fato em sendo recolhido o tributo. [...] Ordem concedida." (*HC n. 55.217-RR, Relator Ministro Nilson Naves, 6ª Turma, unânime, publicado no DJ em 25.5.2006*)

---

<sup>51</sup> Este HC foi interposto contra decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que indeferiu hábeas-cópus no caso de venda de anfetaminas. Do indeferimento deste, foi interposto novo writ perante o STF, que gerou o *leading case* do HC nº77.530-4, já referido.

Nesse caso, relacionado com a denominada *Operação Gafanhoto*, a paciente fora acusada de haver sonegado valores à Receita Federal ao Fisco Federal, sob o fundamento de ter recebido de diversos servidores valores de seus salários. Entendeu-se que, se a paciente recebeu os valores, não tinha o dever jurídico de declará-las às autoridades fazendárias, pois a admissão implicaria autoincriminação. Entendeu-se que não havia *tributo exigível*, pois não se poderia tributar o ilícito.

## **7. Jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região**

Seguindo a orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça, são inúmeros e, salvo melhor juízo, uníssonos os precedentes do Tribunal Regional Federal da 4ª Região no sentido da possibilidade da tributação dos valores obtidos de forma ilícita, consoante se extrai dos seguintes julgados, exemplificativamente:

PENAL. CONSTITUCIONAL. COMPETÊNCIA. CONEXÃO ENTRE TRÁFICO INTERNO DE ENTORPECENTES E SONEGAÇÃO FISCAL DE TRIBUTO FEDERAL. CF, ART.109, IV E CPP, ART-76, II E III.

É competente a Justiça Federal para julgar crime de tráfico interno de entorpecentes conexo com crime de sonegação fiscal de tributo federal. [...]

TRÁFICO INTERNO DE ENTORPECENTES. CÁPSULAS PARA EMAGRECIMENTO. LEI 6368/76, ART.12. PORTARIA 29/86 DO DIMED.

O comércio de entorpecentes de substâncias de uso proibido pelas autoridades administrativas (cápsulas para emagrecer) constitui tráfico como outro qualquer. Todavia, por não tratar-se das chamadas drogas pesadas, deve ser encarado sem rigor excessivo e apenado com menor severidade. [...]

Independentemente da punição pelo crime principal (no caso tráfico de entorpecentes), a omissão no recolhimento do imposto de renda sobre os lucros auferidos com a atividade criminosa configura delito de sonegação fiscal, devendo as penas serem aplicadas em concurso material. (*Apelação Criminal nº 1998.04.01.082576-1-RS, julgado em 9/6/1999, publicado no DJ em 9/6/1999*)

PENAL. VALOR OBTIDO. TRIBUTAÇÃO. INCIDÊNCIA. SONEGAÇÃO FISCAL. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. RENDIMENTO. PENA PRIVATIVA. SUBSTITUIÇÃO.

1. O montante obtido com a prática criminosa pode ser objeto de tributação. Precedente do STF.

2. A omissão de "rendimento bruto" (art. 3º da Lei ° 7.713/88) configura prática de sonegação fiscal. Formação do crédito tributário com base também nas leis nºs 8.134/90 e 9.250/95.

3. No caso dos autos o acusado recebia e emprestava valores de terceiros por meio de factoring, que circulavam por suas diversas contas em vários bancos, em montante bem superior ao declarado à Receita Federal. [...] (*Apelação Criminal nº 2001.71.09.000353-3-RS, julgado em 31/8/2005, publicado no DJ em 21/9/2005*)

PENAL. VALOR OBTIDO. TRIBUTAÇÃO. INCIDÊNCIA. SONEGAÇÃO FISCAL. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. RENDIMENTO. PENA PRIVATIVA. SUBSTITUIÇÃO.

1. O montante obtido com a prática criminosa pode ser objeto de tributação. Precedente do STF.

2. A omissão de rendimentos (art. 3º da Lei ° 7.713/88) com a utilização de valores movimentados em conta corrente e aquisição de veículos configura prática de sonegação fiscal. Formação do crédito tributário com base também na lei nº 8.134/90. (*Apelação Criminal nº 2002.71.04.016494-0-RS, julgado em 24/8/2005, publicado no DJ em 15/9/2005*)

APELAÇÃO CRIMINAL. .... ATIVIDADES ILÍCITAS. INCIDÊNCIA DE TRIBUTOS. LEI 8.137/90. ... DOSIMETRIA DA PENA [...]

2. Mesmo sobre o produto de atividades ilícitas incidem tributos, os quais reduzidos ou suprimidos, à margem da lei, configuram delitos contra a ordem tributária, pelo que não se está diante de crime impossível. [...] (*Apelação Criminal nº 2000.04.01.089104-3-RS, julgado em 25/6/2002, publicado no DJ em 31/7/2002*)

Como o tema não é tão recorrente como possa se imaginar no âmbito penal, em sede de embargos infringentes a 4ª Seção do TRF4 (matéria criminal) assentou que “*na esteira da orientação doutrinária e jurisprudencial majoritária, é possível a tributação sobre rendimentos auferidos de atividade ilícita, in casu o lucro decorrente da realização de*

*operações de câmbio não autorizadas, na forma do artigo 22, caput, da Lei 7.492/86” (Embargos Infringentes e de Nulidade nº 0061423-47.2003.404.7100/RS, Relator Desembargador Federal Victor Luiz dos Santos Laus, julgado em 21.07.2011, publicado no DJ em 03.08.2011).*

## **8. Considerações críticas e conclusões com tomada de posição (intermediária)**

Tal como já advertido na parte inicial, pode-se verificar que o tema é complexo. Ao mesmo tempo em que há dissensos na doutrina - *com posições extremadas* -, a jurisprudência tem sido no sentido da tributação irrestrita e incondicionada de condutas ilícitas, desde que ocorrente o fato gerador do tributo, notadamente a "renda".

*Maxima venia* de todos os posicionamentos, ousa-se ora traduzir fundamentos que justifiquem a possibilidade da tributação de valores obtidos de forma ilícita, mas não na forma irrestrita como vem admitindo a jurisprudência. Inclusive como já sustentado alhures noutras situações.

Concordando com os ensinamentos de Zelmo Denari<sup>52</sup>, e também sendo um dos pressupostos das decisões do Supremo Tribunal Federal, firmados nas lições de Amílcar de Araújo Falcão, admitir-se a exoneração tributária de valores obtidos mediante atividades que se caracterizem (também e eventualmente) como crimes, em detrimento das atividades lícitas, antes de configurar um conseqüência da moralidade, se traduziria em verdadeira violação do Princípio da Isonomia, na medida em que se estariam tratando desigualmente fatos de idêntica conotação contributiva, diversos apenas em suas origens.

Tal posicionamento, em nossa compreensão, não significa contrariar correta advertência que Humberto Ávila<sup>53</sup> traz no sentido de que o poder de tributar não pode, com base na igualdade, impor a exigência a outros fatos não previstos pela lei tributária, mas sim "*é o contribuinte quem tem o direito de discutir a constitucionalidade dos tributos com base na igualdade*". Em suas palavras, "*a igualdade enquanto metanorma estruturadora da aplicação de outras, somente adquire significado normativo quando relacionada a critérios normativos materiais, sob pena de ser apenas uma forma despida de qualquer conteúdo. Igualdade tributária não é apenas igualdade proporcional, mas também igualdade medida na capacidade contributiva do sujeito passivo. A capacidade contributiva é, na verdade, o critério de aplicação da igualdade.*

<sup>52</sup> DENARI, Zelmo. *Curso de Direito Tributário*, 6.ed.. Rio de Janeiro: Forense, p. 176.

<sup>53</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 355.

*A determinação da medida (...) deve ser obtida pela análise das decisões valorativas da Constituição em favor, por exemplo, da (...) solidariedade social”* <sup>54</sup>.

Como já destacado anteriormente, às previsões que já justificavam nosso posicionamento como regra geral de tributação do art. 43 do CTN foi acrescido o § 1º (LC nº 104), deixando claro que "*a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção*".

O que ora se defende é que não há se fazer distinções se a lei tributária não as faz acerca da natureza das condutas que se amoldem à hipótese de incidência, na medida em que se referiu que a definição legal do fato gerador deve ser interpretada abstraindo-se da *validade jurídica dos atos efetivamente praticados* pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos, ou ainda dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Evidente que a conduta que é considerada ilícita em si (*por exemplo, “circulação” de drogas – que é hipótese do “transportar”, “trazer consigo” - art. 33 da Lei n. 11.343/2006*) não poderá ser, ao mesmo tempo, “fato gerador” do tributo ICMs. Ou seja, não há como instituir a cobrança de ICMs sobre a *circulação* da “mercadoria droga”. Mas essa hipótese trazida não se confunde com aquelas em que a tributação está sendo fixada não sobre a conduta que pode ser também crime ou por conta de valores ilícitos, mas sobre a *renda auferida eventualmente* em decorrência da prática de condutas que possam ser, *inclusive*, crimes.

Para nós, tais assertivas aderem à premissa de Amílcar Falcão de que se deve tomar em consideração a natureza do fato gerador da obrigação tributária como um fato jurídico de consistência econômica ou um fato econômico de relevância jurídica, de modo que a validade da ação, da atividade ou do ato no âmbito do Direito Privado, a juridicidade ou não na seara Penal, a compatibilidade ou não com os princípios da ética ou bons costumes, não importam para a questão da incidência tributária.

Assim, os valores obtidos mesmo que de forma ilícita, *em princípio*, podem vir a caracterizar a hipótese de incidência de determinados tributos, notadamente o imposto de renda.

Tem-se que é José Casalta Nabais quem melhor encontrou, uma vez mais, a solução *mais coerente* para o problema em discussão. Diz ele <sup>55</sup> que “o

<sup>54</sup>

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 358.

*princípio da capacidade contributiva é convocado para refutar as objecções levantadas à admissibilidade de uma tal tributação, entre as quais se destacar pela sua importância a de que, ao tributar tais proventos, o Estado estaria, de algum modo, a “legalizar” as actividades de onde os mesmos derivam e a quebrar, assim, a unidade do ordenamento jurídico. É que a não tributação desses proventos, se e na medida em que não tenham sido objecto de um processo ablativo em sede do correspondente direito sancionatório (apreensão, confisco, restituição ou suporte de indenização<sup>56</sup>), teria como efeito beneficiar fiscalmente os proventos decorrentes das actividades ilícitas, encorajando estas e violando, ao mesmo tempo, o princípio da igualdade fiscal. [...] A solução do problema da tributação dos proventos das actividades ilícitas não pode assentar em posições extremas, seja na que concebe o direito fiscal como um direito alheio a quaisquer critérios éticos para o qual “o dinheiro (enquanto manifestação da capacidade económica) não cheira mal”, seja na que vê em qualquer tributação desses proveitos um aval às actividades que os originam, passando necessariamente pelo princípio da capacidade contributiva, que, enquanto critério da igualdade ou justiça fiscal, não só autoriza, como de algum modo exige a tributação de tais proventos.” (grifos e destaques nossos)*

Considerando essa premissa como válida no raciocínio jurídico, há se avançar para saber se, em todas as situações poderá haver a tributação sobre atos ilícitos. Já adiantamos que nossa posição apresenta-se mediante uma condicionante.

Havendo a tributação sobre um *ato ilícito* que não configura também *crime*, não visualizamos qualquer problema na incidência da tributação. Se o *fato* pode ser, também, um *crime*, há se fazer uma dicotomia das situações.

Havendo processo pelo *fato* tipificado também como *crime*, a legislação vigente no Brasil impõe como sendo um dos efeitos da *condenação penal*<sup>57</sup> a perda em favor da União, ressalvado o direito do lesado ou terceiro de boa-fé, do produto do crime ou de qualquer bem ou valor que constitua proveito auferido pelo agente com a prática do fato criminoso.

---

<sup>55</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 506 e 507.

<sup>56</sup> Na linha do que destaca em nota de rodapé, reportando-se a A. Parlato (*Considerazioni sulla tassabilità dei proventi derivanti de attività illecite*), nestas hipóteses faltaria o pressuposto de fato do imposto.

<sup>57</sup> Dentre outros: artigo 91, II, ‘a’, Código Penal; artigo 7º, I, da Lei nº 9.613 - Lavagem ou ocultação de bens; artigo 34, §§ 4º, 5º, 16 e 19, da Lei nº 6.368/76, e artigos 46 e 48 da Lei nº 10.409/2002 - tráfico de entorpecentes.

Porém é fundamental trazer como consideração - não utilizada em nenhum dos precedentes do STF e, smj, pouco utilizada quando se analisa somente sob a ótica *tributária* - que o autor de uma prática criminosa poderá ter extinta sua punibilidade em decorrência da morte (artigo 117, I, CP), ou então ser absolvido por qualquer outro fator, circunstâncias essas que determinarão a obrigatoriedade do levantamento do sequestro ordenado sobre estes bens (artigo 131, III, e, art. 386, parágrafo único, II, ambos do Código de Processo Penal<sup>58</sup>).

Ou seja, o bem constricto judicialmente e que pode ser decorrente da *renda auferida* pelo agente criminoso será devolvido a ele.

Situação diversa se dá em que existe uma condenação criminal. Conforme previsto no art. 133 do CPP, "*transitada em julgado a sentença condenatória, o juiz, de ofício ou a requerimento do interessado, determinará a avaliação e a venda dos bens em leilão público*", e, em complemento (parágrafo único), "*do dinheiro apurado, será recolhido ao Tesouro Nacional o que não couber ao lesado ou a terceiro de boa-fé*". Não se olvide, ainda, que são efeitos genéricos da condenação a decretação da "*perda de bens ou valores equivalentes ao produto ou proveito do crime quando estes não forem encontrados ou quando se localizarem no exterior*" (art. 91, § 1º, do Código Penal, na redação da Lei nº 12.694, de 2012).

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

---

<sup>58</sup> Art. 396 [...] Parágrafo único. Na sentença absolutória, o juiz: II – ordenará a cessação das medidas cautelares e provisoriamente aplicadas; ([Redação dada pela Lei nº 11.690, de 2008](#)) (*dispositivo que, para nós, prepondera sobre a redação do art. 131, III, CPP, não ajustado à novel redação acrescida pela Lei n. 11.690, de 2008*).