

# Tributação de Ganho Derivado de Ato Ilícito

MARTINS  
FRANCO  
TEIXEIRA



ADVOCACIA EMPRESARIAL

# 1. Tributação do Ilícito – O Princípio do Non Olet

## ✓ Myrian Passo Santiago

- Alberto Hensel e Otmar Bühler criaram o denominado princípio do *non olet*, em lembrança a uma passagem de Vespasiano com seu filho Tito. Tendo Vespasiano criado um tributo sobre os mictórios públicos, Tito sugeriu-lhe a extinção do imposto. Vespasiano tomou de uma moeda e fez seu filho cheirá-la, perguntando-lhe: Fede? Ao que Tito respondeu: *Non Olet* (Não fede).

[Myrian Passos Santiago, Tributação do Ilícito, Editora Del Rey, BH 2005]

## 2. Tributação do Ilícito – Código Tributário Nacional

### ✓ Do Conceito de Tributo

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

Art. 4º **A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualifica-la:**

- I. **A denominação e demais características formais adotadas pela lei;**
- II. **A destinação legal do produto da sua arrecadação.**

## 2. Tributação do Ilícito – Código Tributário Nacional

### ✓ A Tributação da Renda

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

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

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

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

(...)

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Notas: 1. O tributo incide sobre a renda auferida (lucro tributável) e não sobre a renda acaso poupada;

2. A dedução de qualquer despesa para apuração do lucro tributável baseia-se na distinção entre dispêndios que constituem “encargos da renda” e dos que constituem “emprego ou utilização da renda” [Rubens Gomes de Sousa – O Imposto de Renda e o Seguro Dotal. *In.* RDA nº 27, p. 16)

## 2. Tributação do Ilícito – Código Tributário Nacional

### ✓ Do Fato Gerador

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

- I. **Tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;**
- II. **Tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.**

Art. 118. **A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:**

- I. **Da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;**
- II. **Dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.**



## 2. Tributação do Ilícito – Código Tributário Nacional

### ✓ Da Capacidade Tributária

Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

- I. Da capacidade civil das pessoas naturais;
- II. De achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividade civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;
- III. De estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

# 3. Tributação do Ilícito – Doutrina

## ✓ Rubens Gomes de Sousa

- art. 84 traça a regra básica da interpretação econômica dos fatos geradores em função de seus resultados preservando assim a coerência do sistema;
- O art. 85 consagra expressamente a não influência, para efeitos tributários, da eficácia jurídica dos atos ou negócios praticados ou celebrados pelas partes, desde que seus resultados efetivos correspondam aos que seja normais à situação material ou jurídica definida em lei como fato gerador;
- No sistema do projeto, a solução não poderia ser outra, face ao critério básico da aplicação da lei fiscal em função dos resultados econômicos dos atos tributados, que por sua vez encontra fundamento jurídico no caráter eminentemente patrimonial do direito tributário, que, ao contrário do direito privado, e mesmo de outros ramos do direito público, não visa regular os efeitos jurídicos dos atos ou negócios a que se refere;
- A função do direito tributário é, exclusivamente, a de atribuir fundamento jurídico ao tratamento conferido pela Fazenda Pública às atividades dos contribuintes, consideradas estas como meras situações de fato evidenciadas de capacidade econômica;

# 3. Tributação do Ilícito – Doutrina

## ✓ Rubens Gomes de Sousa - continuação

- O alcance do direito tributário está, portando, delimitado unicamente pela extensão dos efeitos econômicos das situações materiais ou jurídicas definidas na lei fiscal como fatos geradores.

[Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, Ministério da Fazenda, Rio de Janeiro, 1954, pp. 193/195]



# 3. Tributação do Ilícito – Doutrina

## ✓ Amilcar de Araújo Falcão

- A validade da ação, da atividade ou do ato em Direito Privado, a sua juridicidade ou antijuricidade 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;
- À incidência tributária é indiferente a validade ou nulidade ao 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;
- O princípio da igualdade da tributação não consegue que ao contribuinte seja permitido abrir as portas do eldorado fiscal por meio de atividades imorais ou ilícitas.

[Fato Gerador da Obrigação Tributária. Editora Noeses, 7ª ed., 2013, pp 58/63]

# 3. Tributação do Ilícito – Doutrina

## ✓ Aliomar Baleeiro

- 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;
- Isso é irrelevante para o CTN. Pouco importa, para a sobrevivência da tributação sobre determinado ato jurídico, a circunstância de ser ilegal, imoral, ou contrário aos bons costumes, ou mesmo criminoso o seu objeto, como o jogo proibido, a prostituição, o lenocínio, a corrupção, a usura, o curandeirismo, o câmbio negro etc.

[Direito Tributário Brasileiro. Editora Forense/RJ, 9ª ed., 1977, pp. 418/420]

# 3. Tributação do Ilícito – Doutrina

## ✓ Alfredo Augusto Becker

- O problema da tributação dos atos ilícitos, no plano jurídico, sofre uma dicotomia, pois deve ser analisado em momentos distintos, quais sejam: se (i) o problema resume-se em investigar se é, juridicamente, possível que a lei tome a ilicitude como um dos elementos integrantes da hipótese de incidência; ou, se (ii) o problema que pede solução é o de examinar se, juridicamente, a autoridade incumbida de proceder ao lançamento de um tributo (em cuja hipótese de incidência a lei não incluiu a ilicitude pode abstrair ou ignorar a ilicitude porventura constatada quando examina a realização da hipótese de incidência;
- Quando a hipótese de incidência tem como elemento integrante um fato econômico ou ato humano, considerados em sua realidade fáctica. Se a ilicitude ocorre naquele fato econômico ou ato humano, ela não impede que o acontecimento daquele fato ou ato realize a hipótese da incidência tributária, porque aquilo que o legislador escolheu para a composição desta foi o fato econômico ou ato humano com abstração de sua natureza jurídica (licita ou ilícita).
- Quando o fato econômico repouse sobre a renda e haja uma ilicitude que comprometa o negócio jurídico dela decorrente, 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;

# 3. Tributação do Ilícito – Doutrina

✓ Alfredo Augusto Becker - continuação

- Se o elemento integrante da hipótese de incidência fosse um ato humano então a hipótese de incidência poderá realizar-se ainda que tal ato humano venha acontecer ilícito. Ex.: 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.)

[Teoria Geral do Direito Tributário. Editora Saraiva/SP, 1963, pp. 546/561]

# 3. Tributação do Ilícito – Doutrina

- ✓ Paulo de Barros Carvalho
  - 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.

[In, Interpretação no direito tributário, p. 349. 8ª Assembleia do II Curso de Especialização em Direito Tributário. Geraldo Ataliba Coordenador]

# 3. Tributação do Ilícito – Doutrina

## ✓ Luciano Amaro

- A questão não é, propriamente, a de se tributarem ou não os atos 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);
- O problema surge na fase de lançamento, vale dizer, ao investigar a ocorrência do fato gerador (cuja descrição legal não é integrada por um ilicitude), pode-se ignorar a ilicitude que eventualmente se constate no exame do fato concreto?;
- A resposta, dependendo da natureza ou das características dos fatos, pode ser positiva;
- O Código tributário Nacional manda também que se abstraíam os efeitos efetivamente ocorridos (art. 118, II). Se os efeitos de certo ato *integrarem a definição legal do fato gerador*, a ausência desses efeitos, no plano concreto, leva, logicamente, a reconhecer o *não-aperfeiçoamento do próprio fato gerador*, e por via de consequência, a inexistência de obrigação tributária.

[Direito Tributário Brasileiro. Editora Saraiva, 15ª edição, pp. 275/277]

# 3. Tributação do Ilícito – Doutrina

✓ Arthur M. Ferreira Neto

- O indivíduo que cometeu ilícito e que deixou de pagar tributos sobre os proventos obtidos por meio dessa atividade não apenas violou a lei, mas desrespeitou duplamente o compromisso social que assume ao fazer parte de uma comunidade política específica, pois simultaneamente deixou de cumprir com o seu dever de arcar com os custos de viver em sociedade como também de exercer de modo abusivo a sua liberdade ao cometer o ilícito que lhe gerou riqueza;
- **A necessidade de tributação de recursos ilícitos – havendo no caso uma dupla violação das exigências de ser viver em uma sociedade civilizada – mostra-se como o modo adequado de se restabelecer a ordem jurídica que veio a ser violada em duas dimensões (no cometimento do ilícito e com a negativa de ser arcar com o dever de repartição dos custos sociais).**

[Tributação e Punição Como Pressupostos Civilizatórios. *In*, Tributação do Ilícito, obra de autoria coletiva. Malheiros Editores, 2008, pp. 15/33]



# 3. Tributação do Ilícito – Doutrina

## ✓ Hugo de Brito Machado Segundo

- **A norma tributária** não pode agasalhar, em sua hipótese de incidência, a descrição de fatos ilícitos, pois do contrário ter-se-ia uma penalidade, mas **pode alcançar fatos que, embora em tese lícitos, ocorram circunstâncias que os tornam ilícitos;**
- **O importante é que os fatos, ou os atos, tenham sido efetivamente praticados, de modo a revelar capacidade contributiva nos termos previstos na norma tributária, pouco importando se foram praticados com algum vício que os faz ilícitos ou não;**
- **Mas, por dever de coerência, se os fatos, em razão de sua ilicitude, são desfeitos, tais efeitos tributários devem cessar. Não por conta da ilicitude, mas pela sua desconstituição.**

[O Princípio do *Non Olet*, e a Dimensão da Riqueza Projetada da Ilicitude. *In*, Tributação do Ilícito..., pp. 35/48]

# 3. Tributação do Ilícito – Doutrina

✓ Ives Gandra Martins

- **Sob o ponto de vista da lei natural, a tributação sobre determinadas atividades ilícitas não representa a convivência com o ilícito moral**, cuja existência não desconhece e cuja sanção decorre, neste plano, do próprio desajuste que o infrator sentirá em sua convivência com a sociedade;
- **No campo moral, não se poderia admitir uma lei que pretendesse tributar valores recebidos para prática de um homicídio. Tais valores deveriam ser puramente confiscados, sem qualquer relação de natureza tributária;**
- **Já os ilícitos de lei moral que são de foro íntimo**, tais como prostituição, jogos de azar, dependência de drogas etc., dizem respeito àquilo que os doutrinadores apelidam de *victimless crime* (crimes sem vítimas). **São atividades indesejáveis sobre as quais a imposição tributária é admissível.**

[O Conceito de Tributo e a Participação do Estado no Produto da Atividade Ilícita: As atividades ilícitas e o Direito Tributário. *In*, Tributação do Ilícito..., pp. 51/69]

# 3. Tributação do Ilícito – Doutrina

## ✓ Ricardo Mariz de Oliveira

- A natureza jurídica de todo e qualquer tributo não depende efetivamente da licitude das práticas de que emanem, o que afasta a eventual ilicitude de qualquer cogitação quanto à natureza do tributo e, necessariamente, quanto à sua validade;
- O essencial, pois, para haver tributo validamente devido, é que, apesar da ilicitude, complete-se a situação necessária e suficiente para se configurar o respectivo fato gerador;
- Em matéria de imposto sobre a renda, o lançamento fundado no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 – **pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado** -, somente é cabível quando não seja possível ao fisco exercer a competência tributária relativa ao pagamento ou à entrega em virtude de absoluta impossibilidade de identificação do beneficiário e de comprovação da operação em causa;
- Perante o contexto finalístico e teleológico da norma do art. 61, o fato de o objeto, a causa ou o motivo do contrato ser ilícito ou irreal é irrelevante e não determina a incidência dessa norma, desde que a competência tributária possa ser exercida sobre o beneficiário do pagamento comprovado, e também sobre a fonte se houver imposto devido por este regime;

# 3. Tributação do Ilícito – Doutrina

## ✓ Ricardo Mariz de Oliveira - continuação

- Assim, em caso de ilícito que envolva, por exemplo, o pagamento de propina a agente público – entregue sob o manto de “falso” contrato de prestação de serviço, cuja pessoa física tenha sido identificada, o imposto devido é o IRPF, pois o agente público adquiriu a disponibilidade econômica da propina, imposto este que o fisco federal tem o direito de exigir por lançamento *ex officio*;
- Se o agente público estiver identificado, o dever das autoridades é efetuar o lançamento sobre ele, do IRF por ele devido, e não cobrar o imposto prescrito pelo art. 61 da autora da entrega da propina;
- De fato, a verdadeira razão da entrega do dinheiro foi descoberta (ainda que ilícita), assim como o verdadeiro beneficiário é conhecido, desaparecendo, portanto, as circunstâncias que poderiam caracterizar uma das hipóteses de incidência do artigo 61 da Lei nº 8.981/1995

[Tributação em Torno de Atos Ilícitos (Noções gerais e Imposto de Renda). *In*, Tributação do Ilícito..., pp. 104/134]

# 3. Tributação do Ilícito – Doutrina

## ✓ Douglas Fischer

- 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;
- Havendo 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 a perda em favor da União, ressalvando 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;
- Se houve 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;

# 3. Tributação do Ilícito – Doutrina

## ✓ Douglas Fischer – continuação

- Nessa hipótese, compreendemos que não poderá haver a tributação sobre os valores (ou equivalentes segundo a 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 cominar uma dupla imposição sobre o mesmo fato, violando-se, ai sim, os princípios da igualdade, justiça fiscal e moralidade.

[A possibilidade de Tributação de Valores Auferidos da Forma Ilícita. Inclusive com Repercussão na Esfera Penal-Tributária. *In*, tributação do Ilícito..., pp. 240/264]

# 3. Tributação do Ilícito – Doutrina

✓ Leandro Paulsen

- **O acautelamento em favor da União tendo como referência seus interesses tributários não pode se dar com o próprio produto do crime**, porquanto esse tem de ser devolvido à vítima direta dos crimes subjacentes. **A devolução do produto da atividade criminosa à pessoa jurídica vítima da corrupção é de rigor antecedente;**
- Eventual prejuízo ao erário, decorrente da falta de recolhimento de tributos relativos às revelações de capacidade contributiva oriundas do proveito dos crimes anteriores apresenta-se subordinado e dependente, tanto do ponto de vista consequencial quanto cronológico;
- **Com o exaurimento de crimes** como de corrupção é que surgem, paulatinamente, os fatos geradores de tributos, **não se podendo buscar no produto daquele crime, que deve ser devolvido à sua única e exclusiva vítima, a garantia da satisfação do prejuízo causado pela posterior sonegação;**
- A restituição do produto do crime à vítima se dá em face do reconhecimento de que ela é seu titular e por isso a ela deve retornar. **E não se pode tomar patrimônio da vítima de um crime para satisfazer débito tributário do autor do crime que a lesou;**



# 3. Tributação do Ilícito – Doutrina

✓ Leandro Paulsen - continuação

- A titularidade a que se nega qualquer valor ou possibilidade de disposição e que, por isso, tem o seu objeto efetiva e eficazmente confiscado do autor do crime e devolvido à vítima, seu efetivo titular, não enseja a identificação de capacidade contributiva a ser tributada.

[Interseções do Processo Penal com o Processo Fiscal. *In*, Tributação do Ilícito..., pp. 287/317]

# 3. Tributação do Ilícito – Doutrina

## ✓ Luís Eduardo Schoueri e Guilherme Galdino

- A posição da doutrina e da jurisprudência entende ser cabível a tributação da renda obtida por atos ilícitos;
- Partindo da premissa de que a riqueza oriunda de atos ilícitos deve ser tributada, pretende-se analisar a dedutibilidade de despesas com atividades ilícitas para fins de apuração do mesmo IRPJ. Assim, compreendidos neste artigo tanto os gastos ilícitos (*e.g.* suborno) quanto pagamentos lícitos decorrentes de atos ilícitos (*e.g.* multas e indenizações)
- Renda disponível é renda líquida: o art. 43 do CTN, ao exigir a aquisição de disponibilidade, assegurou que o imposto não atingisse a parcela do rendimento que não estivesse comprometida com a própria obtenção do rendimento (capacidade contributiva);
- A abstração da validade jurídica prevista n art. 118, I, do CTN, não pode ser aplicada de maneira unidirecional. O *non olet* exige que se mire a manifestação de capacidade contributiva, independente dos negócios que a provoquem;
- No caso de despesas operacionais, seu valor é a justa distribuição da carga fiscal, segundo a capacidade contributiva, o que não é afetado pela licitude do comportamento do contribuinte;

# 3. Tributação do Ilícito – Doutrina

## ✓ Luís Eduardo Schoueri e Guilherme Galdino - continuação

- O critério da natureza da norma violada, se de ordem pública ou privada, não observa o disposto no art. 118, I, do CTN; é inconsistente e apresenta fundamento incoerente;
- Sob a perspectiva da atividade empresarial, a licitude dos riscos é irrelevante. Despesas ilícitas podem fazer parte do dia-a-dia do empresário;
- A vedação à dedutibilidade das despesas com atividades ilícitas, porque não inspiradas no princípio da renda líquida, constitui sanção de ato ilícito, desproporcional à gravidade da violação e arbitrária;
- O Brasil se obrigou em convenções internacionais a vedar a dedutibilidade de gastos ilícitos, como o suborno. A propósito, veja-se o **ADI 32/2009**:

**“Os pagamentos efetuados a título de recompensa pela prática de infrações legais ou a ela relacionadas, em especial aquelas mencionadas no artigo 1 da Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais, são indedutíveis na apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido”**

[Dedutibilidade de Despesas com Atividade Ilícitas. *In*, Tributação do Ilícito..., pp. 148/212]

# 3. Tributação do Ilícito – Doutrina

✓ José Casalta Nabais

- **O princípio da capacidade contributiva tem sido invocado para suporte da tributação dos proventos derivados de atividades ilícitas**, geralmente admitida mesmo sem uma base legal expressa como a que tem sido tradicional na Alemanha (em que o § 40 da AO dispõe: “para efeitos de tributação é irrelevante que uma conduta, que preencha total ou parcialmente o pressuposto de fato de uma lei tributária infrinja uma obrigação legal ou atende contra os bons costumes”);
- **É que a não tributação desses proventos, se e na medida em que não tenham sido objeto de um processo ablativo em sede do correspondente direito sancionatório (apreensão, confisco, restituição ou suporte de indenização - caso em que faltará mesmo o pressuposto de fato do imposto), teria como efeito beneficiar fiscalmente os proventos decorrentes das atividades ilícitas, encorajando estas e violando, ao mesmo tempo, o princípio da igualdade fiscal.**

[O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Livraria Almedina, 1988, pp. 505/507]

# 3. Tributação do Ilícito – Doutrina

## ✓ Myrian Passos Santiago

- A base de cálculo do tributo, aspecto material da hipótese de incidência tributária, deverá sempre mensurar um fato-signo indício de capacidade contributiva do contribuinte, mas sempre lícito;
- A licitude do fato tributário decorre da circunstância de que dos fatos ilícitos nascem multas e outras consequências punitivas mais severas que não configuram tributo;
- Essa assertiva decorre do caráter absoluto da unidade do sistema jurídico. Seria contraditório o mesmo fato sancionado pelo direito penal se reconhecido como manifestação de capacidade econômica pelo direito tributário;
- A intributabilidade das atividades ilícitas pode parecer ao intérprete uma afronta ao princípio da capacidade contributiva, mas em verdade não o derroga, tampouco desrespeita o princípio da igualdade, uma vez que se afigura razoável supor que o infrator não se equipara ao contribuinte honesto, principalmente pelo fato de que aquele bem ou direito a ser tributado não integra, juridicamente e legitimamente, o patrimônio do infrator.

# 3. Tributação do Ilícito – Doutrina

## ✓ Myrian Passos Santiago – continuação

- A capacidade econômica ilícita não se converte em capacidade contributiva para efeito de tributação, sob pena de gerar uma contradição interna no sistema, pois um mesmo fato ser sancionado pelo direito penal e pelo direito tributário consubstancia um *bis idem* imoral e antijurídico;
- A partir dos conceitos adotados no presente trabalho, elaboramos formulação no sentido de que os delitos entendidos como crimes no sentido estrito (v.g. furto, roubo, sequestro, tráfico ilegal de drogas etc.), não poderão ser objeto de tributação, porque, a despeito de manifestarem conteúdo econômico, não se identificam com quaisquer dos fatos juridicizados pela norma tributária e, tampouco, as receitas deles advindas, poderão ser tributadas, uma vez que todas as receitas procedentes do delito constituem um enriquecimento sem causa jurídica;
- Nas hipóteses em que não há na lei que altere, anule ou desconstitua o direito de propriedade do infrator sobre bens que tenha adquirido com o produto do seu crime, a ilicitude se afigurará como fator externo ao fato tributário, incidindo o imposto.

[Tributação do ilícito. Del Rey Editora/BH, 2005]

# 4. Tributação do Ilícito – Jurisprudência

## ✓ Superior Tribunal de Justiça

HC. nº 7.444 – RS, sessão de 23 de junho de 1998

Ementa:

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 atividades ilícitas, 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 (Súmula 122-STJ).
3. Inadmissível a revogação da prisão preventiva se subsistentes os motivos autorizadores
4. “Habeas corpus” conhecido, pedido indeferido.



## 4. Tributação do Ilícito – Jurisprudência

Resp. nº 984.607/PR, sessão de 07 de outubro de 2008

Ementa:

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 **elemento essencial** da norma de tributação.

## 4. Tributação do Ilícito – Jurisprudência

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 circunstancia accidental à norma de tributação. No caso de importação ilícita, reconhecida a ilicitude é aplicada a pena de perdimento, e não poderá ser cobrado o imposto de importação, já que “importar mercadorias” é elemento essencial do tipo tributário. Assim, a ilicitude da importação afeta a própria incidência da regra atribuída no caso concreto.
5. A legislação do imposto de importação consagra a tese no art. 1º, § 4º, III, do Decreto-lei 37/66, ao determinar que o “imposto não incide sobre a mercadoria estrangeira (...) que tenha sido objeto de pena de perdimento”.
6. Os demais tributos que incidem sobre produtos importados (IPI, PIS e COFINS) não ensejam o mesmo tratamento, já que o fato de ser irregular a importação em nada altera a incidência desses tributos, que tem por fato gerador o produto industrializado e o faturamento, respectivamente.
7. O art. 622, § 2º, do Regulamento Aduaneiro (Decreto 4.543/02) deixa claro que a “aplicação da pena de perdimento” (...) “não prejudica a exigência de imposto e de penalidade pecuniárias”.
8. O imposto sobre produtos industrializados tem regra específica no mesmo sentido (art. 487 do Decreto 4.544/02 – Regulamento do IPI), não dispensando, “em caso algum, o pagamento do imposto devido”.

## 4. Tributação do Ilícito – Jurisprudência

9. O depósito que o acórdão recorrido determinou fosse convertido em renda abrange, além do valor das mercadorias apreendidas, o montante relativo ao imposto de importação (II), ao imposto sobre produtos industrializados (IPI), à contribuição ao PIS e à COFINS.

10. O valor das mercadorias não pode ser devolvido ao contribuinte, já que a pena de perdimento foi aplicada e as mercadorias foram liberadas mediante depósito do valor atualizado. Os valores relativos ao IPI, PIS e COFINS devem ser convertidos em renda, já que a regra geral é de que a aplicação da pena de perdimento não afeta a incidência do tributo devido sobre a operação

**11. O recurso deve ser provido somente para possibilitar a liberação ao contribuinte do valor relativo ao imposto de importação.**

## 4. Tributação do Ilícito – Jurisprudência

Resp. nº 1.493.162 – DF, sessão de 25 de novembro de 2014.

Ementa:

PROCESSUAL. CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE OMISSÃO. ART. 535, II, DO CPC. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. DECLARAÇÃO DE NULIDADE DA COMPRA E VENDA DE IMÓVEL. DESFAZIMENTO DO FATO GERADOR. DEVOLUÇÃO. VALORES. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO. ITBI.

1. Não se configurou a ofensa ao art. 535, I e II, do Código de Processo Civil, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia, tal como lhe foi apresentada.
2. O art. 118, I do CTN não pode ser interpretado de forma insulada, porquanto pode trazer sérias contradições aos demais dispositivos legais. O princípio do *non olet*, (...) foi criada por Albert Hensel e Otmar Bühler e tem como escopo permitir a tributação das atividades ilícitas. Irrelevante, portanto, para a determinação do fato gerador, a validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelo contribuintes.
3. No caso *sub judice*, houve a declaração de nulidade do negócio jurídico de compra e venda de imóvel entabulado pelas partes, sem que houvesse dolo do recorrido, tendo-se desfeito o fato gerador do ITBI. Desse modo, nada mais justo que o restabelecimento do *statu quo ante*, para que não haja enriquecimento ilícito do Estado. Na hipótese dos autos, trata-se da declaração de nulidade do próprio fato que gerou a exação, o que não originou benefício econômico para a parte.

## 4. Tributação do Ilícito – Jurisprudência

Resp. nº 1.467.306 – PR, sessão de 17 de março de 2015

Ementa:

PROCESSUAL. CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÃO. GENÉRICA. SUMULA 248/STF. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. APLICAÇÃO DE PENA DE PERDIMENTO. COBRANÇA DA EXAÇÃO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA INEXISTENTE.

1. (...)
2. O art. 1º, § 4º, III, do Decreto-lei nº 37/1996 dispõe que o imposto de importação não incidirá na hipótese de pena de perdimento.
3. Embora a regra de tributação possa atingir produto patrimonial de uma atividade ilícita, ela não pode tomar como hipótese para incidência do tributo uma atividade ilícita. Ou seja, 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.
4. (...)

## 4. Tributação do Ilícito – Jurisprudência

HC. nº 531.413 – DF, sessão de 19 de abril de 2016.

Ementa:

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

1. Sonegação fiscal de lucro advindo de atividade criminosa “*non olet*”. Produto de crime subtraído à declaração de rendimento: possível caracterização de crime de sonegação fiscal. Precedente do STF.
2. Para o recebimento da denúncia é suficiente a existência de justa causa, entendida como lastro mínimo de materialidade e autoria.
3. A ação penal esta embasada em lançamento tributário definitivo, e não apenas em extrato bancário e em laudo econômico-financeiro elaborado unilateralmente – os quais poderão ser devidamente contestados em juízo.
4. A decisão judicial de quebra de sigilo bancário esta devidamente motivada. Ausência de irregularidade.
5. Ordem denegada.

## 4. Tributação do Ilícito – Jurisprudência

### ✓ Supremo Tribunal Federal

RE nº 94.001-SP, sessão de 11 de março de 1982 – Tribunal Pleno

Ementa:

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, conseqüentemente, 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.



## 4. Tributação do Ilícito – Jurisprudência

HC nº 77.530 – RS, sessão de 25 de agosto de 1998

Ementa:

Sonegação fiscal de lucro advindo de atividades criminosas: “non olet”. Drogas: tráfico de drogas, envolvendo sociedades comerciais organizadas, com lucros vultosos subtraídos à contabilização regular das empresas e subtraído 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 ao princípio da isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética.

## 4. Tributação do Ilícito – Jurisprudência

HC nº 94.240 – SP, sessão de 23 de agosto de 2011

Ementa:

*Habeas corpus*, Penal. Processual Penal. Crime contra a ordem tributária. Artigo 1º, inciso I, da Lei 8.137/90. Desclassificação para tipo previsto no art. 2º, inciso I, da indigitada lei. Questões não analisada pelo Superior Tribunal de Justiça. Supressão da 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. (...)
2. A jurisprudência da corte, à luz do art. 118 do Código Tributário Nacional, assentou entendimento de ser possível da 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*. (...)

## 4. Tributação do Ilícito – Jurisprudência

✓ Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF

Acórdão nº 2402-005.841 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 06 de junho de 2017

IRPF. SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA. GASTOS INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DISPONÍVEL DO CONTRIBUINTE. FIXAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. TÉCNICA DE ARBITRAMENTO. DIREITOS HEREDITÁRIOS. INVEROSIMILHANÇA DA VERSÃO APRESENTADA. SÚMULA 182 DO TRF. INAPLICABILIDADE. CUSTÓDIA POLICIAL DE VALORES. NÃO ALTERAÇÃO DO FATO GERADOR.

(...)

8. O contribuinte não informa que realizou a ação que constitui como núcleo ou materialidade do fato gerador do imposto de renda (aquisição de renda), limitando-se sua insurgência em evento posterior à realização do citado fato jurídico (a indisponibilidade decorrente de custódia policial)

9. No caso concreto, o destino da renda não altera a realização do fato gerador. Vale dizer, o posterior decréscimo patrimonial não afasta a possibilidade de tributação, pouco importando se tal decréscimo tenha ocorrido como resultado de operação policial ou mesmo de qualquer ato volitivo do contribuinte.

## 4. Tributação do Ilícito – Jurisprudência

Acórdão nº 2301.004.814 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 20 de setembro de 2016

**IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. APURAÇÃO POR ACRESCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. PROVAS OBTIDAS EM AÇÃO POLICIAL DE BUSCA E APREENSÃO. MEIOS DE OBTENÇÃO DAS PROVAS. DESVINCULAÇÃO COM O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PERDIMENTO DE BENS. INEXISTÊNCIA DE CORRELAÇÃO COM A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DECORRENTE DOS RENDIMENTO OMITIDOS APLICADOS NA AQUISIÇÃO.**

A decretação da pena de perdimento de bens não altera o lançamento tributário para a constituição de crédito de imposto de renda da pessoa física por omissão de rendimentos apurados em procedimento de identificação do patrimônio a descoberto revertido a favor da União. A tributação não recai sobre a propriedade dos bens apreendidos, mas sobre o rendimento auferido para a sua aquisição e que fora omitido da fiscalização.

A decisão judicial que anula prova obtida anteriormente à busca e apreensão reveladora dos bens e numerários não implica nulidade do lançamento tributário sobre os rendimentos omitidos pelo contribuinte.

## 4. Tributação do Ilícito – Jurisprudência

Acórdão nº 1302-002.367 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 19 de setembro de 2017

(...)

**IRF – PAGAMENTO SEM CAUSA – INTELIGÊNCIA DO ART. 674 DO RIR – COMPROVAÇÃO AA NATUREZA, DESTINO E TITULARIDADE DOS VALORES POR DOCUMENTAÇÃO IDÔNEA.**

Comprovado pelo titular da conta bancária a natureza das operações, ainda que existentes indícios de práticas pelos destinatários dos recursos, compete a autoridade fiscal proceder o lançamento contra estes últimos e não contra a empresa titular das contas, criada exclusivamente para gerenciar os recursos financeiros dos citados destinatários.

## 4. Tributação do Ilícito – Jurisprudência

Acórdão nº 1302-002.788 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 15 de maio de 2018

(...)

**IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. EXIGÊNCIA CUMULADA COM IRPF E CSLL APURADOS EM FACE DA GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS CONSIDERADAS INIDÔNEAS. CABIMENTO.**

O art. 61 da Lei nº 8.981/1995, alcança todos os pagamento efetuados a beneficiários não identificados ou cuja operação ou causa não é comprovada, independente de quem seja o real beneficiário dele (sócios/acionistas ou terceiros, contabilizados ou não), elegendo a pessoa jurídica responsável pelo pagamento efetivamente comprovado com responsável pelo recolhimento do imposto de renda devido pelo beneficiário, presumindo-se que assumiu o ônus pelo referido pagamento.

## 4. Tributação do Ilícito – Jurisprudência

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. APRESENTAÇÃO DE CONFISSÃO EM TERMO DE COLABORAÇÃO PREMIADA OU ACORDO DE LENIÊNCIA APLICAÇÃO DO ART. 138 DO CTN. AUSÊNCIA DE PREECHIMENTO DOS REQUISITOS.**

O instituto da denúncia espontânea como o próprio nome revela, depende exclusivamente da ação do sujeito passivo, tanto que no que se refere à confissão do tributo quanto ao seu pagamento ou depósito, quando este dependa de apuração. Cabe ao contribuinte retificar suas declarações de rendimentos, refazer suas apurações e efetuar o pagamento dos tributos devidos, ou o seu depósito, caso haja dúvida quanto ao montante total devido. Verificando-se, tão somente, a confissão dos crimes praticados ao Ministério Público Federal e à Justiça Federal que, posteriormente, ensejaram apurações por parte do Fisco Federal dos tributos devidos em face das irregularidades a ele comunicadas pelo órgão de investigação e da Justiça, sem que o contribuinte tenha se antecipado a qualquer procedimento fiscal e adotado as medidas necessárias para a denúncia espontânea das obrigações tributárias perante o Fisco, esta não se configura.

## 4. Tributação do Ilícito – Jurisprudência

**IRPJ/CSLL. GLOSA DE DESPESAS DECORRENTES DE ILÍCITO PENAL. PAGAMENTOS DE VANTAGENS INDEVIDAS. REPARAÇÃO DE DANOS OU RESSARCIMENTO EM FACE DE ACORDOS DE COLABORAÇÃO PREMIADA OU DE LENIÊNCIA. EXCLUSÃO DA BASE TRIBUTÁVEL GLOSADA RELATIVA A FATOS GERADORES OCORRIDOS EM PERÍODOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.**

Ainda que as despesas glosadas sejam derivadas de desvio de recursos da empresa autuada para pagamentos de vantagens indevidas a terceiros, a sua indedutibilidade decorre, essencialmente do fato de que não se enquadram como despesas efetivamente realizadas que reduziram indevidamente o resultado tributável dos exercícios fiscais sob apuração. Assim, a reparação de danos causados em decorrência dos ilícitos confessados ou a devolução de valores fixados em termos de colaboração premiada em acordos de leniência, tem natureza completamente distinta das despesas originalmente deduzidas e não podem impactar a apuração de tributos de períodos já encerrados. Os fatos geradores complexivos do IRPJ e CSLL dos períodos em que ocorreram as infrações devem ser escoimados dos valores que afetaram indevidamente a base de cálculo dos tributos devidos, não podendo ser afetados retroativamente por quaisquer fatos, voluntários ou não que tenham sido praticados em momento posterior, visando purgar total ou parcialmente os ilícitos penais cometidos e a atenuar a imposição de penalidades, seja na esfera administrativa ou judicial.



## 4. Tributação do Ilícito – Jurisprudência

### **IRPF. PAGAMENTOS SEM CAUSA. RECURSOS DESVIADOS MEDIANTE INTERPOSIÇÃO DE TERCEIROS COM FINALIDADE ILÍCITA DE PAGAMENTO DE VANTAGENS INDEVIDAS.**

Os pagamento a diversas empresas por serviços que não foram efetivamente prestados, efetuados como meios preparatórios para o desvio de recursos que seriam posteriormente empregados nos pagamentos de vantagens indevidas a terceiros, embora identifique sua finalidade não validam sua causa primária. Estes pagamentos não tem causa (no sentido econômico), pois não correspondem a serviços efetivamente prestados. Além disso, os reais beneficiários de tais recursos não são identificados nestas operações, pois estão encobertos por documentos que apontavam outros beneficiários (as emitentes das notas fiscais) dos pagamentos.

## 4. Tributação do Ilícito – Jurisprudência

**IRPJ/CSLL. DESPESAS GLOSADAS. PAGAMENTO DE SUBORNOS OU PROPINAS. VIOLAÇÃO À ORDEM ECONÔMICA E OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA FUNÇÃO SOCIAL DA EMPRESA E DA LIVRE CONCORRÊNCIA. INDEDUTIBILIDADE.**

Inadmissível a pretensão da recorrente de equiparar pagamentos com vistas ao cometimento de atos de corrupção às despesas necessárias e decorrentes das atividades normais e usuais da empresa, como comissões sobre vendas, o pagamento de subornos a agentes públicos ou privados atenta contra a função social da empresa consagrada no direito brasileiro e ofende os princípios constitucionais voltados para assegurar a ordem econômica fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa. Os atos concernentes ao pagamento de propina a agentes públicos e privados, atentam diretamente contra a função social da empresa e à liberdade concorrencial e, por óbvio, é inadmissível que os efeitos econômicos de tais infrações, por mera liberalidade do administrador da companhia, sejam compreendidos como necessários ao desenvolvimento das atividades normais e usuais da empresa.

# 5. Tributação do Ilícito

## ✓ Minhas Breves Considerações Sobre o Tema

- A questão da tributação do ilícito, talvez tenha sido muito mais influenciada pela própria ilicitude do ato ou fato em consideração, em questões éticas e morais e da “suposta” capacidade contributiva, e menos na cuidadosa análise do ordenamento jurídico, em particular das normas de tributação, postas na constituição e no código tributário nacional;
- Na compreensão do tema, em primeiro lugar, deve-se ter presente que em qualquer nação que se pretenda como um estado de direito, não se poderia, jamais, conceber como hipótese de incidência ato ou fato ilícito. Aqui, própria definição de tributo, prescrita no artigo 3º do CTN, afasta tal possibilidade, ao definir que tributo não constitui sanção a ato ilícito, embora a questão ganhe outra dimensão quando se tem presente tributos que incidem sobre a renda ou a propriedade;
- Em segundo lugar, parece-nos fundamental que não cabe os estados, no exercício de sua atividade no campo da tributação, a verificação da licitude ou ilicitude da renda, ou de atividades exercidas pelos contribuintes, pela óbvia razão de que a autoridade administrativa, na atividade de lançamento, não tem competência para verificação da licitude ou ilicitude do ato ou fato sujeito à tributação.
- Por outro lado, se em causa estiver a tributação da renda, é necessário verificar se, em termos do direito aplicável à espécie, o acréscimo patrimonial, signo da renda passível de tributação, efetivamente se verificou. É nesse contexto, pois, que o princípio do *Non Olet*, se for o caso, tem que ser aplicado.

# 5. Tributação do Ilícito

## ✓ Minhas Breves Considerações Sobre o Tema – continuação

- Então, se em causa estiver o “crime de sonegação fiscal” e a renda for proveniente de exercício de atividade lícitas, a questão tributária nada tem a ver com a questão penal. A renda proveniente do exercício da atividade lícita deve ser submetida à tributação por se tratar de acréscimo que efetivamente foi incorporado ao patrimônio de seu titular, sem embargo do fato de que, em face da sonegação, tenha sido cometido um crime contra a ordem tributária. Aliás, neste caso sequer se trata, a rigor, de tributação de ilícito;
- Agora, se na verificação da obrigação tributária em causa estiver a obtenção de renda e de bens *fruto do exercício de uma atividade “criminosa”*, cuja ordem jurídica imponha ao seu infrator a subtração da renda ou dos bens amealhados, não se pode cogitar da incidência do imposto de renda ou de tributo sobre o patrimônio, pela singela circunstância de que a renda ou o patrimônio não pertencem ao infrator.
- Desse modo, ainda que na atividade de lançamento o tributo tenha sido exigido, se o Estado-juiz promover a subtração da renda ou do patrimônio amealhado pelo infrator, não pode haver a incidência de tributos que, caso tenham sido pagos, podem e devem ser repetidos para a devolução a quem de direito. Ou, se já na atividade preparatória do lançamento a ilicitude estiver presente e o Estado-juiz tiver promovido a subtração da renda ou do patrimônio do infrator, ou o infrator já tenha confessado o “crime” e “espontaneamente” promover a devolução da renda e/ou de bens ilicitamente amealhados, também não se pode cogitar da exigência de tributos, pois que inexitem renda ou bens suscetíveis de tributação, isso sem embargos da inexistência de capacidade contributiva, signo da tributação.

# 5. Tributação do Ilícito

## ✓ Minhas Breves Considerações Sobre o Tema – continuação

- Mas, se a ordem jurídica, embora tipifique determinadas situações como ilícitas, não tenha como sanção a subtração de rendas ou de bens amealhados, como ocorre em situações de contravenções ou de práticas de ilícitos civis ou contra o sistema financeiro, de atividades irregularmente exercidas etc., aí sim entendemos cabível, em nome até, do princípio da neutralidade fiscal, a incidência de imposto de renda ou de tributos incidentes sobre bens. Afinal, tais rendas ou bens estão na esfera de titularidade do contribuinte, ostentando capacidade contributiva, signo necessário de tributação.
- Aliás, no projeto de CTN, o artigo 85, que previa a tributação de negócio ou atos jurídicos inexistentes, nulos ou anuláveis, de objeto impossível, ilegal, ilícito ou imoral, mandava que em sua aplicação observa-se o disposto na alínea IV do artigo 130 do projeto, que dizia que o *“ulterior desaparecimento, modificação, ou redução dos resultados efetivos do negócio jurídico que constitua o fato gerador da obrigação principal”*, daria ao contribuinte o direito à restituição total ou parcial do tributo.
- Ou seja, mesmo a Rubens Gomes de Sousa, que pregava a tributação de atos ou negócios jurídicos ilícitos, não escapou a conclusão de que se o ato ou o negócio jurídico viesse a ser desfeito a tributação não poderia substituir.
- Veja-se, a propósito, a justificação de Rubens Gomes de Sousa e os referidos artigos do Projeto do CTN.

# 5. Tributação do Ilícito

## ✓ Minhas Breves Considerações Sobre o Tema – continuação

### ▪ PROJETO DE CTN - EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS

“O art. 84, (...), traça a regra básica da interpretação econômica dos fatos geradores em função de seus resultados (...) preservando assim a coerência do sistema.

O art. 85, norma complementar do anterior, consagra expressamente a não influência, para efeitos tributários, da eficácia jurídica dos atos ou negócios praticados ou celebrados pelas partes (...)

(...)

O alcance do direito tributário está, portanto, delimitado unicamente pela extensão dos efeitos econômicos das situações materiais ou jurídicas definidas na lei fiscal como fatos geradores: corolário dessa delimitação é, porém, a ressalva do desaparecimento ou redução de tais efeitos em consequência de nulidade declarada por sentença, a que o dispositivo atende por via de remissão ao art. 130 n° IV, excetuados, pelo § único desse último artigo, os tributos formais”.

# 5. Tributação do Ilícito

## ✓ Minhas Breves Considerações Sobre o Tema – continuação

### ▪ PROJETO DE CTN

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

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

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

# 5. Tributação do Ilícito

## ✓ Minhas Breves Considerações Sobre o Tema – final

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

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

(...)

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

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

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

[A TRIBUTAÇÃO DO ILÍCITO – Limites à aplicação do Princípio do *Non Olet*. In, XIII Congresso Nacional de Estudos Tributário. IBET/Ed. Noeses, 2016, pp. 943/970]



**Natanael Martins**  
natanael.martins@mft.com.br

**MARTINS  
FRANCO  
TEIXEIRA**



ADVOCACIA EMPRESARIAL

SÃO PAULO  
Rua Pequetita 215 - 5º andar  
04552-060 São Paulo SP Brasil  
T 55 11 3279 3199

BRASÍLIA  
SCN OD 4 B1 B - Ed. Centro Emp Varig  
70714-900 Brasília DF Brasil  
T 55 61 3533 7257

[mft.com.br](http://mft.com.br)