

**UNIVERSIDADE REGIONAL INTEGRADA DO ALTO URUGUAI E  
DAS MISSÕES URI – CAMPUS DE ERECHIM  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
CURSO DE DIREITO**

**HENRIQUE MURILLO TEIXEIRA**

**(IN) APLICABILIDADE DA TRIBUTAÇÃO DE ATOS ILÍCITOS NO  
BRASIL**

**ERECHIM**

**2016**

**HENRIQUE MURILLO TEIXEIRA**

**(IN) APLICABILIDADE DA TRIBUTAÇÃO DE ATOS ILÍCITOS NO  
BRASIL**

Trabalho de conclusão de curso, apresentado ao Curso de Direito, da Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – URI – Campus de Erechim, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Professor Esp. Hélio Milton Severo

**ERECHIM**

**2016**

Dedico o presente trabalho aos  
meus pais, exemplos da minha vida;  
Ao meu orientador, grande  
mestre Hélio Milton Severo;  
E acima de tudo a Deus.

As raízes do estudo são amargas,  
mas seus frutos são doces.  
Aristóteles

## RESUMO

Os atos ilícitos no Brasil movimentam milhões de reais a cada ano, sendo que, a tributação destes atos ainda é fruto de grandes discussões sobre a viabilidade ou não do instituto. O presente trabalho de conclusão de curso tem por objetivo compreender a aplicabilidade da tributação de atos ilícitos no Brasil, através de uma ampla análise ao sistema tributário nacional. O tema apesar de estar sedimentado na jurisprudência dos tribunais, é amplamente divergente entre os doutrinadores, tornando a matéria ainda mais cativante, na medida em que diversas concepções a respeito do tema são formuladas. Para fins de elaboração do trabalho, foi utilizado o método indutivo e descritivo, utilizando de pesquisas doutrinárias, documentais e jurisprudenciais, para fins de desmistificar o assunto, objetivando demonstrar a sua importância como ferramenta a favor da sociedade, referendada pelos princípios basilares do direito tributário.

**Palavras-Chave:** Direito Tributário. Tributação de atos ilícitos. “Non olet”. Arrecadação. Sistema Tributário.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>7</b>
<b>2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO .....</b>	<b>9</b>
2.1 DA DEFINIÇÃO DE TRIBUTO.....	10
2.2 AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR.....	14
<b>2.2.1 Princípios Gerais.....</b>	<b>16</b>
<b>2.2.2 Imunidades e isenções.....</b>	<b>21</b>
<b>3 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>24</b>
3.1 CONCEITO E ESPÉCIES.....	24
<b>3.1.1 Obrigação tributária principal .....</b>	<b>25</b>
<b>3.1.2 Obrigação tributária acessória.....</b>	<b>26</b>
3.2 FATO GERADOR.....	28
3.3 SUJEITO ATIVO.....	32
3.4 SUJEITO PASSIVO .....	33
3.5 CONSIDERAÇÕES SOBRE ELISÃO, EVASÃO E ELUSÃO FISCAL .....	36
<b>4 DA TRIBUTAÇÃO DE ATOS ILÍCITOS .....</b>	<b>38</b>
4.1 ORIGEM DA TRIBUTAÇÃO DE ATOS ILÍCITOS E O DIREITO INTERNACIONAL .....	38
4.2 A TRIBUTAÇÃO DE ATOS ILÍCITOS NO BRASIL.....	41
4.3 DIVERGÊNCIAS QUANTO À TRIBUTAÇÃO DE ATOS ILÍCITOS.....	44
4.4 POSICIONAMENTO DOS TRIBUNAIS QUANTO À TRIBUTAÇÃO DE ATOS ILÍCITOS .....	48
<b>5 CONCLUSÃO.....</b>	<b>54</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>56</b>

# 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho de conclusão de curso tem por objetivo analisar a aplicabilidade do instituto da tributação de atos ilícitos no Brasil, através de uma análise do sistema tributário brasileiro, das limitações constitucionais ao poder de tributar, além de demonstrar a pertinência e relevância que o tema possui no ordenamento jurídico brasileiro.

A tributação de atos ilícitos é um tema deveras importante, visto que se caracteriza verdadeira ferramenta contra as atividades criminosas, bem como contra o enriquecimento ilícito. Estudar a tributação de atos ilícitos é extremamente fascinante, na medida em que existe na doutrina brasileira divergência quanto à necessidade e aplicabilidade no caso concreto, gerando críticas de determinadas correntes em relação a outras, porquanto correlaciona incidência tributária com atividades criminosas, gerando polêmica quando visto na prática.

Para fins de explicar a aplicabilidade da tributação de atos ilícitos no ordenamento jurídico brasileiro, o presente estudo abordará os aspectos principais atinentes ao sistema tributário nacional, através de sua gama de princípios e regras previstas na Constituição Federal, demonstrando através do instituto das limitações constitucionais ao poder de tributar a viabilidade, na prática, da aplicabilidade da tributação de atos ilícitos no caso concreto.

Ainda, na sequência, será estudado o instituto da obrigação tributária, com ênfase nos conceitos de obrigação principal e acessória, para fins de corroborar com a conclusão da temática apresentada, bem como fazer uma análise do fato gerador das respectivas obrigações tributárias.

Serão analisados os diversos posicionamentos dos doutrinadores do direito tributário, com os respectivos posicionamentos atinentes ao tema, demonstrando a

grande divergência doutrinária quanto ao instituto, além de ao final expor o posicionamento dos tribunais.

O estudo do presente tema justifica-se por ampliar a área de conhecimento acadêmico sobre temática de tamanha relevância como é a do instituto da tributação de atos ilícitos, bem como em razão da grande divergência doutrinária atinente ao assunto proposto.

Portanto, é possível perceber a relevância que o tema possui, sendo crucial no estudo do Direito Tributário, razão pela qual foi escolhido como tema do presente trabalho de conclusão de curso.

A pesquisa foi realizada através do método analítico descritivo, utilizando-se a técnica de pesquisa doutrinária, documental e jurisprudencial.

## **2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

O sistema tributário nacional é considerado um conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria constituição (HARADA, 2014).

Para Paulsen:

O Sistema Tributário Nacional tem todo o seu desenho na Constituição Federal, pois esta discrimina de modo exaustivo a competência tributária de cada ente político e estabelece limitações ao exercício do poder de tributar, evidenciando, ainda, os princípios expressos e implícitos que regem a tributação (PAULSEN, 2012, p. 177).

Assim, analisando os conceitos apresentados, verifica-se que o sistema tributário nacional compreende-se basicamente na Constituição Federal, base do ordenamento jurídico brasileiro. Coelho (2014, p. 47) aduz que Brasil inundou a Constituição com princípios e regras atinentes ao Direito Tributário, salientando que o Brasil é o país cuja Constituição é a mais extensa e minuciosa em tema de tributação.

## 2.1 DA DEFINIÇÃO DE TRIBUTO

A definição de tributo está expressa no artigo 3º do Código Tributário Nacional, o qual possui a seguinte redação: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (BRASIL, 1966). Para Luis Felipe Silveira Difini:

Tributos são prestações obrigatórias, em espécie, exigidas pelo Estado, em função de seu poder de império, sem caráter sancionatório. Normalmente visam à finalidade fiscal: obter os recursos necessários para o regular funcionamento do Estado. Modernamente, porém, a isso se agrega finalidade extrafiscal: estimular (ou desestimular) certas atividades, como forma de intervenção do Poder Público no domínio econômico (DIFINI, 2008, p. 17).

Dessa feita, percebe-se que além da arrecadação aos cofres públicos para a sobrevivência do estado, existem tributos que possuem outra característica específica, nominada de extrafiscalidade, que se traduz como típica intervenção do erário na situação da economia, possibilitando a manutenção desta, de acordo com os interesses do fisco.

No que se refere às características do tributo, a primeira salientada pelo Código Tributário Nacional refere-se à prestação pecuniária em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que significa dizer em poucas palavras, que todo o tributo deve ser pago em dinheiro. Nas palavras de Sabbag (2014, p. 392): “O tributo é prestação pecuniária, isto é, a obrigação de prestar dinheiro ao Estado”.

Nas palavras de Difini:

[...] como se disse, o ordenamento jurídico tributário brasileiro só conhece tributos cujo objeto é prestação pecuniária, ou seja, cujo cumprimento se faz pela entrega de dinheiro. Não se admitem, entre nós, tributos cujo objeto sejam prestações *in natura* ou *in labore*” (DIFINI, 2008, p. 20).

Ainda, no que tange a expressão “ou cujo valor nela se possa exprimir”, cumpre expor o ensinamento de Douglas Yamashita, o qual demonstra empiricamente que o tributo obrigatoriamente deve ser em moeda, rechaçando qualquer hipótese de prestação *in natura*.

[...] como o substantivo prestação é qualificado pelo adjetivo, imediatamente próximo, pecuniária, de plano estão excluídas as referidas prestações *in natura*. Ou seja, como tributo é “prestação pecuniária”, logo, não pode ser prestação em bens ou serviços. Para permitir a alternativa de prestações em bens ou serviços, a redação do art. 3º deveria ter excluído o adjetivo pecuniária, o que não o fez (YAMASHITA, 2014, p. 227).

A segunda característica do tributo é a compulsoriedade, ou seja, o tributo uma vez previsto em lei é inquestionavelmente obrigatório. Eduardo Sabbag (2014, p. 45) complementa: “[...] o dever de pagá-lo é, portanto, imposto pela lei, sendo irrelevante a vontade das partes (credor e devedor)”.

Nos ensinamentos de Hugo de Brito Machado Segundo:

Quando se diz que a prestação tributária é compulsória, não se está referindo ao seu cumprimento. Afinal, o adimplemento de qualquer obrigação, nesse sentido, é compulsório. Na verdade, a referência feita, no caso, pelo art. 3º do CTN significa que a prestação tributária não depende da vontade para nascer. Não se trata de obrigação contratual, decorrente da vontade, (*ex voluntate*), mas de obrigação que decorre diretamente da lei, ou da incidência da lei sobre o fato, considerado em sua pura faticidade (MACHADO SEGUNDO, 2015, p. 144).

Este entendimento ratifica o conceito exposto, salientando a importância do Estado e ao mesmo tempo, a impotência do contribuinte, uma vez que sua vontade independe para o regular exercício do dever jurídico tributário. Nessa linha de raciocínio é o entendimento de Difini (2008, p. 20) que acrescenta: “a obrigação jurídica tributária (cuja prestação é o pagamento do tributo) surge *ex lege*, independentemente da vontade do sujeito passivo ou da prática por ele de qualquer ilícito.”

Outra característica estampada no artigo 3º do Código Tributário Nacional é a que afirma que o tributo, de forma alguma, pode ser considerado sanção de ato ilícito, ou seja, não pode ser confundido com a multa, já que, conforme Sabbag (2013, p. 394): “A multa é a reação do Direito ao comportamento devido que não tenha sido realizado”.

Ricardo Lobo Torres agrega o entendimento:

“são inconfundíveis o tributo e a penalidade. Aquele deriva da incidência do poder tributário sobre a propriedade privada. A penalidade pecuniária resulta do poder penal do Estado e tem por objetivo resguardar a validade da ordem jurídica. (TORRES, 2011, p. 238).

Sendo assim, multa não se confunde com tributo, pois é evidente punição por ato ilícito, sendo, conforme mencionado, completamente vedado pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional.

Cumprido apontar o entendimento de Ricardo Cunha Chimenti:

O tributo, portanto, não é multa. A multa tem por pressuposto o descumprimento de um dever jurídico e por finalidade evitar comportamentos nocivos à ordem jurídica, via sanção, enquanto o tributo tem por pressuposto um fato lícito. (CHIMENTI, 2015, p. 57.).

A última característica denominada pelo Código Tributário Nacional afirma que o tributo é prestação cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, que significa dizer que o tributo uma vez previsto em lei, deve obrigatoriamente ser exigido, não existindo qualquer faculdade por parte do fisco em tentar abster a cobrança do tributo. Nesse propósito, Ricardo Alexandre leciona:

A vinculação da atividade de cobrança do tributo decorre do fato de ele ser instituído por lei e se configurar como uma prestação compulsória. A autoridade tributária não pode analisar se é conveniente, se é oportuno cobrar o tributo. A cobrança é feita de maneira vinculada, sem concessão de qualquer margem de discricionariedade ao administrador. Mesmo que o fiscal, o auditor ou o procurador se sensibilizem com uma situação concreta, devem cobrar o tributo (ALEXANDRE, 2014, p. 48).

Assim, resta cristalino a responsabilidade da autoridade tributária na arrecadação dos tributos, bem como da estreita observância da lei. Contudo, quando esse conceito não é levado ao pé da letra, o Código Penal Brasileiro tipifica os crimes de acordo com a ação/omissão do agente. Nesta linha de raciocínio, ensina Yamashita:

[...] uma vez apurado o nascimento do tributo, o agente fiscal carece de qualquer discricionariedade (conveniência e oportunidade) na sua atividade administrativa, estando obrigado a cobrar o tributo nos termos da lei. É inclusive tipificado, de um lado, como crime de prevaricação “retardar ou deixar de praticar, indevidamente, ato de ofício”, como é o caso do lançamento de tributos, cuja dívida foi apurada (art. 319 do Código Penal); e, de outro lado, como crime de excesso de exação “exigir tributo que sabe ou deveria saber indevido”, evidentemente nos termos da lei (art. 316, § 1o, do Código Penal) (YAMASHITA, 2014, p. 235)

Conseqüentemente, diante de tal imposição legislativa, cabe ao fisco cobrar os tributos de acordo com o previsto em lei. Esse é o entendimento de Ives Gandra

da Silva Martins (2011 apud YAMASHITA, 2013, p. 235), que afirma que “ao contribuinte tudo é permitido, exceção feita ao que a lei expressamente proibir ou colocar como imposição. Ao Poder Tributante nada é permitido senão o que estiver na lei”.

## 2.2 AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

As limitações ao poder de tributar constituem verdadeiros freios na arrecadação de tributos do estado. Nas palavras de Luciano Amaro (2014, p. 129): “integram o conjunto de traços que demarcam o campo, o modo, a forma e a intensidade de atuação do poder de tributar (ou seja, do poder, que emana da Constituição, de os entes políticos criarem tributos)”.

Assim, considera-se limitação ao poder de tributar, qualquer delimitação prevista na legislação, que possua como objetivo restringir a arrecadação deliberada do fisco. Também, é crível ressaltar que não possuem como função unicamente obstaculizar o trâmite da arrecadação, mas sim, normatizar o que pode ser tributado e como pode ser tributado. Nos ensinamento de Luciano Amaro:

O que fazem, pois, essas limitações é demarcar, delimitar, fixar fronteiras ou limites ao exercício do poder de tributar. São, por conseguinte, instrumentos definidores (ou demarcadores) da competência tributária dos entes políticos no sentido de que concorrem para fixar o que pode ser tributado e como pode sê-lo, não devendo, portanto, ser encaradas como “obstáculos” ou “vedações” ao exercício da competência tributária (AMARO, 2014, p. 129).

Ainda, as limitações ao poder de tributar devem ser observadas sob dois aspectos, o dos princípios do direito tributário, bem como o das isenções e imunidades. Neste diapasão, segue entendimento de Crepaldi:

[...] o primeiro diz respeito aos princípios, os quais regulam, norteiam a competência dos entes políticos; o segundo, às imunidades, regras que proíbem a tributação sobre certos bens, pessoas ou fatos a fim de proteger determinados conteúdos axiológicos na Constituição, razão pela qual tais limitações representam importante conquista político-jurídica dos contribuintes (CREPALDI; CREPALDI, 2011, p. 70).

Nas palavras de Harada:

Ao mesmo tempo em que procedeu a partilha da competência tributária que, por si só, já é uma limitação ao poder de tributação, na medida em que a outorga de competência privativa a uma entidade política implica, ipso facto, a vedação do exercício dessa competência por outra entidade política não contemplada, a Constituição Federal prescreveu inúmeros princípios tributários, visando à preservação do regime político adotado, à saúde da economia, ao respeito aos direitos fundamentais e à proteção de valores espirituais (HARADA, 2014, p. 389)

Desta maneira, percebe-se a importância dos princípios e das isenções/imunidades para os limites ao poder de tributar, sendo salutar para o entendimento da matéria.

### 2.2.1 Princípios Gerais

Os princípios no direito tributário, conforme Castro (2008, p. 29), “formam a base de todo o corpo jurídico tributário, dando-lhe as características basilares a partir das quais todo o sistema normativo se sustenta; funcionam como verdadeiros alicerces de toda a estrutura jurídica.”

Nas palavras de Lutero Xavier Assunção:

Um princípio pode adquirir significado diferente daquele que possuía no momento histórico de sua formulação. Pretender a inflexibilidade em sua interpretação é pretender a estática do próprio direito, pois se é flexível a interpretação da lei e da própria Constituição, por que seria diferente com o princípio? (ASSUNÇÃO, 2000, p. 23).

Existem diversos princípios em ênfase no ordenamento jurídico, dentre eles, cabe destacar o princípio da legalidade. Este princípio, nas palavras de Irapuã Beltrão (2014, p. 83): “A exigência de lei e a legalidade representam a mais tradicional limitação do poder de tributar no Estado de Direito”.

No mesmo sentido é o entendimento de Hugo de Brito Machado (2014, p. 34), que ensina que no Brasil, como, em geral, nos países que consagram a divisão dos poderes do estado, o princípio da legalidade constitui o mais importante limite aos governantes na atividade de tributação.

Abstraindo estes entendimentos, bem como o disposto no artigo 150, inciso primeiro da Constituição Federal (BRASIL, 1988): “[...] é vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”, percebe-se que, em direito tributário, qualquer tributo para ser implementado ou aumentado necessita de prévia cominação legal.

Nas palavras de Ricardo Alexandre:

Todavia, referindo-se especificamente à matéria tributária, o art. 150, I, da Magna Carta proíbe os entes federados de “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Além disso, recorde-se que o tributo, por definição legal (CTN, art. 3.º), é prestação “instituída em lei” (ALEXANDRE, 2014, p. 110).

Roque Antônio Carrazza complementa:

O princípio da legalidade é uma das mais importantes colunas sobre as quais se assenta o edifício do direito tributário [...]. O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação (CARRAZZA, 2004, p. 262).

À vista do exposto, percebe-se a importância do princípio da legalidade para o sistema constitucional brasileiro. Ichihara (2012, p. 62) em sua obra *Direito Tributário Atualizado*, finaliza dizendo: “a legalidade é um princípio basilar do Estado de Direito, que se traduz não só na vedação da tributação sem lei, mas, acima de tudo, constitui uma segurança jurídica e social.”

Quanto ao princípio da isonomia tributária, resta devidamente expresso no artigo 150, inciso II da Constituição Federal, “ipsis litteris”:

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 (BRASIL, 1966).

Sobre esse conceito, Eduardo Sabbag explica:

Trata-se de postulado específico que veda o tratamento tributário desigual a contribuintes que se encontrem em situação de equivalência ou equipolência. Enquanto o art. 5º expõe a temática da igualdade de modo genérico, o art. 150, II, CF, explora-a de modo específico, fazendo-a convergir para a seara da tributação (SABBAG, 2015, p. 136).

Como se percebe, o princípio da isonomia representa verdadeiro alicerce no sistema constitucional brasileiro, na medida em que garante aos cidadãos o mínimo de segurança e evita disparidades no tratamento tributário, bem como em todos os demais aspectos jurídicos.

Nessa linha de raciocínio, no que tange ao princípio da isonomia tributária, Ichihara destaca o seguinte ponto:

Na realidade, em matéria tributária, o princípio da isonomia é dirigido ao legislador, no sentido de evitar normas que quebrem este princípio. Na Constituição de 1988, a isonomia aparece como superprincípio, já previsto no preâmbulo, no art. 5º, caput, II, e art. 150, II, da CF. Ferir este princípio, que aparece como direito fundamental do indivíduo, importa em desrespeitar elementar diretriz constitucional (ICHIHARA, 2012, p. 64).

Estritamente ligado ao princípio da isonomia está o princípio da razoabilidade, que conforme Ricardo Lobo Torres (2011, p. 129) “[...] imanta os princípios tributários da capacidade contributiva, custo/benefício e solidariedade, bem como as imunidades e as proibições de desigualdade, que todos devem ser razoáveis”. Ainda, Alexandre elucida o princípio da razoabilidade:

O princípio da vedação ao efeito confiscatório também poderia ser denominado de princípio da razoabilidade ou proporcionalidade da carga tributária. A ideia subjacente é que o legislador, ao se utilizar do poder de tributar que a Constituição lhe confere, deve fazê-lo de forma razoável e moderada, sem que a tributação tenha por efeito impedir o exercício de atividades lícitas pelo contribuinte, dificultar o suprimento de suas

necessidades vitais básicas ou comprometer seu direito a uma existência digna (ALEXANDRE, 2014, p. 148).

Nas palavras de Baalbaki (2006), “o princípio da razoabilidade é um paradigma que permite a valoração dos atos estatais com o escopo de verificar se os mesmos estão de acordo com o valor justiça”. Conclui o autor:

[...] observando-se os princípios da isonomia e da razoabilidade, não haveria fundamento razoável para tratar desigualmente pessoas que produziram iguais riquezas, e que estariam, pois, em situações iguais, pelo simples fato de a origem de uma ser ilícita e a outra lícita (BAALBAKI, 2006).

Diante de tal conclusão, percebe-se a congruência dos princípios citados com o tema proposto, desmistificando o instituto da tributação de atos ilícitos no Brasil, e sua aplicabilidade prática.

Outro importante princípio é o da capacidade contributiva, que também representa uma espécie de garantia para o cidadão, na medida em que impõe, na medida do possível, caráter pessoal aos impostos, evitando prejudicar os cidadãos com a mesma carga tributária, independente de renda.

Nessa linha de raciocínio é o entendimento de Luciano Amaro:

O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa,

ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica (AMARO, 2014, p. 163).

Interpretando o ensinamento de Luciano Amaro, percebe-se a magnitude deste princípio, dado que objetiva resguardar a eficácia da lei, já que é inócuo cobrar determinado quantia de quem não possui meio para o pagamento, tal como proteger o contribuinte, evitando uma tributação exorbitante ao ponto de afetar a subsistência da população.

Assim, é possível afirmar que o princípio da capacidade contributiva está ligado ao valor justiça, porquanto determina que cada um pague o imposto de acordo com a sua riqueza (BAALBAKI, 2006).

Ricardo Cunha Chimenti salienta outro aspecto singular do princípio da capacidade contributiva:

A fim de dar eficácia ao princípio da capacidade contributiva, faculta-se à administração tributária, respeitados os direitos individuais e os termos da lei, identificar os rendimentos do contribuinte, seu patrimônio e suas atividades econômicas (CHIMENTI, 2015, p. 32).

Sobre a importância do princípio, Spinelli (2001, p. 105) agrega que “O princípio da capacidade contributiva é um princípio constitucional tributário, vital para a observância do princípio maior da igualdade quando da imposição de tributos”.

Percebe-se, portanto, que o princípio da capacidade contributiva, para ser considerado congruente, necessita estender-se, nos termos da lei, aos dados dos particulares, para fins de fiscalização e aplicação compatíveis com o desígnio do princípio.

Por fim, o princípio denominado “*non olet*”, não poderia deixar de ser mencionado. Segundo Sabbag (2015, p. 138), “o princípio tributário do ‘*non olet*’, a

hipótese tributária deve ser entendida de forma que o intérprete se abstraia da licitude ou ilicitude da atividade exercida”. Tal princípio está previsto no ordenamento jurídico brasileiro e, conforme será tratado no terceiro capítulo possui relevante importância no direito tributário.

Diante do exposto, conclui-se que os princípios da capacidade contributiva, isonomia, razoabilidade e pecunia “*non olet*”, segundo seus preceitos, necessariamente admitem a tributação de atos ilícitos (BAALBAKI, 2006).

### **2.2.2 Imunidades e isenções**

No estudo do direito tributário, imunidades são disposições constitucionais que limitam a arrecadação de determinados tributos pelo fisco. Para Alexandre (2014, p. 170) “são limitações constitucionais ao poder de tributar consistentes na delimitação da competência tributária constitucionalmente conferida aos entes políticos”.

Nas palavras de Kfourri:

[...] enquanto a CF autorizou a cobrança de tributos sobre determinadas situações e pessoas, por outro lado proibiu expressamente a cobrança sobre outras determinadas pessoas e fatos. A essa proibição constitucional de instituir tributos dá-se o nome de imunidade tributária (KFOURI, 2012, p. 131).

A Constituição Federal contém diversas imunidades, dentre elas a que veda a tributação de um ente sobre o outro, denominada imunidade recíproca, enfatiza o conceito de imunidade, na medida em que impossibilita, através de disposição

constitucional, a tributação sobre o patrimônio, a renda e os bens dos demais entes públicos.

Ainda, no que se refere à classificação das imunidades, a doutrina divide-as em subjetivas e objetivas, considerando a imunidade recíproca e a imunidade dos partidos políticos de caráter subjetivo, e a imunidade dos templos de qualquer culto e dos livros, jornais e periódicos de caráter objetivo. Nas palavras de Zelmo Denari:

As imunidades previstas nas alíneas a e c são subjetivas, instituídas intuitu personae, em função de situações pessoais dos respectivos beneficiários. Aquelas previstas nas alíneas b e d são objetivas, instituídas ratione materiae, isto é, tendo em vista a tutela de certos bens ou valores que a Constituição quer preservar (DENARI, 2008, p. 171).

Já as isenções, diferentemente das imunidades, são previsões infraconstitucionais que dispensam o pagamento de determinados tributos, ou seja, mesmo ocorrendo o fato gerador da respectiva obrigação, a lei desobriga o contribuinte do recolhimento atinente.

Nas palavras do doutrinador Cláudio Borba:

A isenção significa a dispensa do pagamento de tributo devido, e, uma vez que ocorra o fato gerador, dá-se a incidência tributária e se instaura a obrigação tributária sem, todavia, ser constituído o crédito tributário, pois o lançamento não se efetiva (BORBA, 2015, p. 470).

Assim, ocorrendo o fato gerador nasce a obrigação tributária, entretanto, existindo uma isenção, não ocorre o lançamento do tributo, e conseqüentemente não constitui o crédito tributário, não importando tributo a pagar. Luciano Amaro destaca a grande diferença entre imunidades e isenções:

Basicamente, a diferença entre a imunidade e a isenção está em que a primeira atua no plano da definição da competência, e a segunda opera no plano do exercício da competência. Ou seja, [...] a isenção atua noutro plano, qual seja, o do exercício do poder de tributar: quando a pessoa política competente exerce esse poder, editando a lei instituidora do tributo, essa lei pode, usando a técnica da isenção, excluir determinadas situações, que, não fosse a isenção, estariam dentro do campo de incidência da lei de tributação, mas, por força da norma isentiva, permanecem fora desse campo (AMARO, 2014, p. 177).

Portanto, enquanto a imunidade está fora do alcance da tributação, a isenção é nada mais que uma dispensa legal de pagamento, razão pela qual há existência do fato gerador e da respectiva obrigação tributária.

Destarte, é possível perceber a pertinência dos temas referidos com a aplicabilidade da tributação de atos ilícitos, sendo os princípios tributários e o instituto das imunidades e isenções estritamente relacionados entre si. Assim, conclui-se que, de acordo com os princípios da capacidade contributiva, isonomia, razoabilidade e pecunia non olet, devem ser tributadas, indubitavelmente, as consequências econômicas dos atos ilícitos (BAALBAKI, 2006).

No próximo capítulo será estudado o instituto da obrigação tributária, para fins de elucidar e analisar a viabilidade do instituto estudado.

### **3 DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA**

O estudo da obrigação tributária é de primordial relevância para a compreensão da tributação de atos ilícitos, na medida em que traz em seus preceitos os fundamentos legais para se analisar a aplicabilidade prática do instituto.

É possível afirmar que a obrigação tributária corresponde ao verdadeiro núcleo do direito tributário, uma vez que se trata de um direito estritamente obrigacional, sendo sujeitos o Estado, que exige, e o cidadão-contribuinte, que cumpre com pagamento do tributo (BORBA, 2015).

Neste capítulo serão abordados os principais pontos conceituais atinentes ao problema proposto, dando ênfase ao estudo da obrigação principal e acessória, além de falar sobre o fato gerador, sujeito ativo e passivo da obrigação tributária.

#### **3.1 CONCEITO E ESPÉCIES**

No ordenamento jurídico, todos os cidadãos estão sujeitos às obrigações tributárias, que advêm das obrigações oriundas da relação tributária, que nada mais é do que o conjunto de atos e procedimentos existentes entre o contribuinte e o Fisco, no qual uma pessoa fica adstrita a satisfazer uma obrigação em proveito da outra.

A obrigação tributária não difere estruturalmente da obrigação de direito civil, que é um vínculo jurídico em virtude do qual o sujeito passivo (devedor) deve prestar algo ao sujeito ativo (credor), em virtude de determinada causa.

Nas palavras de Orlando Gomes:

A palavra obrigação é sinônima de dever. Até deveres que não são jurídicos se dizem vulgarmente obrigações. Mas, nem mesmo todos os deveres jurídicos podem ser designados por esse nome. Tecnicamente, obrigação é espécie do gênero dever. Há de ser reservada para designar o dever correlato a um direito de crédito (GOMES, 1999, p. 17).

Zelmo Denari acrescenta: “[...] Obrigação tributária é o vínculo jurídico em virtude do qual o Estado pode exigir de um particular uma prestação pecuniária nas condições previstas em lei.” Ou seja, o tributo não decorre da vontade do sujeito passivo, nem é sanção de ato ilícito, diferentemente do direito civil, que sua causa representa a vontade, bem como o próprio ato ilícito.

Já para Luciano Amaro (2014, p. 271), a obrigação tributária não possui conceituação diferente do que lhe é conferida no direito obrigacional comum. “[...] Se particulariza, no campo dos tributos, pelo seu objeto, que será sempre uma prestação de natureza tributária, portanto um dar, fazer ou não fazer de conteúdo pertinente a tributo.”

Nessa linha de raciocínio, percebe-se que a obrigação tributária é uma obrigação legal. Decorre diretamente da lei, que cria o tributo e descreve a hipótese em que o mesmo é devido, surgindo assim a obrigação tributária, à qual pode ser dividida em obrigação tributária principal e acessória.

### **3.1.1 Obrigação tributária principal**

A obrigação tributária principal está elencada no Art. 113, § 1º, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), que assim dispõe: “§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.”

Analisando esta redação, percebe-se que a obrigação tributária principal nada mais é do que a entrega de dinheiro ao estado, através do pagamento dos tributos ou a aplicação de penalidades pecuniárias. Nas palavras de Luciano Amaro:

O conceito estatuído pelo Código Tributário Nacional é, porém, mais amplo. O Código utiliza como critério de discriminação entre as obrigações tributárias principais e acessórias a circunstância de o seu objeto ser ou não de conteúdo pecuniário, ou seja, será principal a obrigação que tiver como objeto uma prestação de dar dinheiro (a título de tributo ou de penalidade pecuniária). (AMARO, 2014, p. 274).

Portanto, pode-se dizer que a obrigação tributária principal é a obrigação que envolve necessariamente dinheiro, ou seja, exclusivamente patrimonial, sendo de modo algum uma obrigação de fazer ou deixar de fazer algo. Nas palavras de Ricardo Lobo Torres (1993, p. 306), “[...] tributo é o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei”.

Dessa forma, percebe-se que obrigatoriamente a obrigação tributária principal está prevista em lei, ou seja, é considerada uma obrigação “*ex lege*”, que significa dizer que a obrigação é respectivamente do erário e do contribuinte, bem como que ambas estão necessariamente previstas em lei.

### **3.1.2 Obrigação tributária acessória**

A obrigação tributária acessória, diferentemente da obrigação tributária principal, não necessita estar prevista necessariamente em lei para ser considerada válida, podendo conter disposições em toda legislação tributária, conforme

disposições do Código Tributário Nacional ela compreende: “[...] leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”. (BRASIL, 1966).

Nas palavras de Hugo de Brito Machado Segundo:

A obrigação tributária acessória (que consiste sempre numa obrigação de fazer, não fazer ou tolerar) pode decorrer da legislação tributária, conceito que, como se sabe, a teor do art. 96 do CTN, abrange não apenas as leis, mas também atos infralegais, tais como decretos, portarias, instruções normativas etc. Assim, a teor do que dispõe esse artigo, e ainda o art. 97 do CTN (que reserva à lei apenas a fixação das penalidades pelo descumprimento das obrigações acessórias), as obrigações acessórias poderiam ser previstas em atos infralegais, e não necessariamente em lei. (MACHADO SEGUNDO, 2015, p. 247).

Dessa forma, percebe-se que a obrigação tributária acessória existe para auxiliar, ou simplesmente assessorar a fiscalização e cumulativamente na arrecadação dos tributos. Nas palavras de Ricardo Alexandre (2014 p. 276): “[...] são criadas com o objetivo de facilitar o cumprimento da obrigação tributária principal, bem como de possibilitar a comprovação deste cumprimento”.

Ademais, o termo obrigação acessória não necessariamente vincula esta a uma obrigação principal, como no direito civil, ou seja, não estão estritamente correlacionadas, entretanto, estão geralmente ligadas, uma vez que existem para possibilitar a execução das obrigações principais.

Nessa linha de raciocínio é o entendimento de Luciano Amaro:

É nesse sentido que as obrigações tributárias formais são apelidadas de “acessórias”; embora não dependam da efetiva existência de uma obrigação principal, elas se atrelam à possibilidade ou probabilidade de existência de

obrigações principais (não obstante, em grande número de situações, se alinhem com uma obrigação principal efetiva) (AMARO, 2009, p. 250).

Dito isto, passa-se ao estudo do fato gerador, com o intuito de esmiuçar o instituto estudado, e ao final concluir sobre a viabilidade ou no da tributação de atos ilícitos.

### 3.2 FATO GERADOR

No estudo do direito tributário, o fato gerador se destaca por ser alvo de relevante importância, bem como alvo de severas críticas doutrinárias. Sua expressiva importância deriva do fato de que é a sua ocorrência, em suma, que traz o ônus ao contribuinte. Nas palavras de Anis Kfourri:

A expressão “fato gerador” designa a ocorrência, no mundo real, da hipótese abstrata prevista na legislação, ensejando, por conseguinte, o nascimento da obrigação tributária e, posteriormente ou ato contínuo, o respectivo lançamento e exigência do crédito tributário. (KFOURI, 2012, p. 217).

Kfourri elucida o conceito de fato gerador da obrigação tributária principal, ou seja, o nascimento da obrigação tributária é, conforme disposição do Código Tributário Nacional “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. (BRASIL, 1966).

Nas palavras do doutrinador Geraldo Ataliba:

Fato imponible é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela h.i. legal - dá nascimento à obrigação tributária (ATALIBA, 1999, p. 59).

Diferentemente do fato gerador a hipótese de incidência é a hipótese da lei tributária, é a descrição genérica e abstrata de um fato. É a conceituação de um fato: mero desenho contido num ato legislativo (ATALIBA, 1999).

Acerca da diferenciação dos institutos, Geraldo Ataliba:

A comparação entre as características destes dois arquétipos enseja verificar bem as diferenças entre ambos e localizar cada qual em seu campo próprio; a hipótese de incidência como entidade conceitual, formulação hipotética do legislador. O fato imponible, pelo contrário, é um acontecimento concreto da vida prática, do mundo dos fatos, acontecimento que tem conseqüências jurídicas (fato jurígeno) porque a lei (h.i.) assim dispôs. O fato imponible é um fato jurígeno, e, como fato, empiricamente observável, apreensível, sensível, dimensionável, determinável, localizado no tempo e no espaço (ATALIBA, 1999, p. 75).

Não obstante, o fato gerador assume duas formas de apresentação, nos mesmos termos das espécies de obrigação tributária, ele se divide em fato gerador da obrigação principal e fato gerador da obrigação acessória.

O fato gerador da obrigação acessória está disposto no artigo 115 do Código Tributário Nacional, o qual prevê: “É qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”. (BRASIL, 1966).

Assim, percebe-se que o fato gerador da obrigação acessória, nada mais é do que um instrumento, que possui como objetivo principal o auxílio ao erário na arrecadação e fiscalização. Nas palavras de Hugo de Brito Machado Segundo:

[...] A obrigação acessória não tem por objeto prestações pecuniárias, mas sim a prática ou a abstenção de atos diversos do pagamento (obrigação de fazer, não fazer ou tolerar). Como toda obrigação, a obrigação tributária acessória tem, sim, um fato gerador, vale dizer, a norma que instituir o dever de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da fiscalização e da arrecadação tributárias pressupõe a ocorrência de um fato para incidir e produzir efeitos jurídicos” (MACHADO SEGUNDO, 2015, p. 250).

Entretanto, esse aspecto é contestado por Sacha Calmon Navarro Coelho (2014, p. 590), que, contrariamente as disposições do Código Tributário Nacional, afirma que “[...] as chamadas obrigações tributárias acessórias não possuem “fato gerador”; decorrem de prescrições legislativas imperativas: “emitir notas fiscais”, “declare rendas e bens” etc.”.

Ainda, Coelho (2014, p. 590) afirma que o Código Tributário, ao caracterizar a obrigação tributária acessória, transparece de abundante impropriedade redacional, uma vez que denomina desacertadamente o instrumento normativo, descrevendo legislação, que possui significado deveras amplo, ao invés de lei. Em suas palavras “[...] cabe apenas reafirmar que a legislação a que se refere o artigo somente pode ser coleção de leis em sentido formal e material”.

Luciano Amaro compartilha de um entendimento semelhante, na medida em que afirma que o Código Tributário estaria redigido de forma mais propicia, utilizando “lei”, ao invés de “legislação tributária”, veja-se:

Parece que, ao dizer serem as obrigações acessórias decorrentes da legislação tributária, o Código quis explicitar que a previsão dessas obrigações pode estar não em "lei", mas em ato de autoridade que se enquadre no largo conceito de "legislação tributária" dado no art. 96; mesmo, porém, que se ponha em causa um dever de utilizar certo formulário, descrito em ato de autoridade, melhor seria dizer que a obrigação, em situações como essa, decorre da lei, pois nesta é que estará o fundamento com base no qual a autoridade pode exigir tal ou qual formulário, cujo formato tenha ficado à sua discricção. E, obviamente, também nessas situações, o nascimento do dever de alguém cumprir tal obrigação instrumental surgirá, concretamente, quando ocorrer o respectivo fato gerador. (AMARO, 2014, p. 276).

Nas palavras de Silvio Aparecido Crepaldi e Guilherme Simões Crepaldi (2011, p. 179): “O fato gerador e a correspondente obrigação tributária devem ser previstos sempre por lei. Mesmo no caso das obrigações acessórias, apesar de o Código Tributário fazer referência, neste caso, à legislação tributária (que engloba não apenas a lei, mas também decretos e normas complementares)”.

Contudo, o entendimento de Ricardo Alexandre diverge dos diversos doutrinadores citados:

Nos estritos termos disciplinados pelo CTN, a definição legal da situação que constitui o fato gerador de obrigação principal deve ser feita necessariamente por lei ou ato de igual hierarquia (medida provisória). Já a definição da situação que constitui o fato gerador de obrigação acessória pode ser feita pela legislação tributária. (ALEXANDRE, 2014, p. 281).

Para Alexandre (2014, p. 281), as obrigações que facilitem, instrumentalizem ou concretizem o cumprimento da obrigação principal, são destas acessórias e podem ser instituídas por ato infralegal, como por exemplo, o regulamento, que possui função constitucional de disciplinar o fiel cumprimento da lei.

Dessarte, diante destes entendimentos, percebe-se que as disposições do Código Tributário Nacional, no que se refere ao fato gerador da obrigação acessória, são alvos de severas críticas, bem como são desconsideradas pela maioria maçante da doutrina. Todavia, conforme citado, há entendimentos que diferem da posição doutrinária majoritária, consubstanciando as disposições da legislação.

### 3.3 SUJEITO ATIVO

Segundo o art. 119 do Código Tributário Nacional, “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento” (BRASIL, 1966).

Nas palavras de Eduardo Sabbag:

A sujeição ativa é matéria afeta ao polo ativo da relação jurídico-tributária. Refere-se, pois, ao lado credor da relação intersubjetiva tributária, representado pelos entes que devem proceder à invasão patrimonial para a retirada compulsória de valores, a título de tributos. (SABBAG, 2013, p. 706).

Entretanto, Sabbag (2013, p. 706) afirma que: “As pessoas jurídicas de Direito Público podem ser titulares, por delegação, das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos (parafiscalidade), ou executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária”

Dessa forma, sujeito ativo é o ente público ou parafiscal que, direta ou indiretamente, possui a titularidade de exigir a prestação pecuniária do sujeito passivo. Nas palavras de Luciano Amaro (2014, p. 320): “Em suma, sujeito ativo é, na relação jurídica obrigacional tributária, o titular do polo credor, a que se contrapõe o sujeito passivo, no polo devedor”.

Segundo Ricardo Lobo Torres (2011, p. 257), as autarquias podem ocupar o posto de sujeito ativo, pois estas se enquadram em uma extensão da fazenda pública, no seu aspecto conceitual, bem como no recolhimento das contribuições. Entretanto, as entidades privadas jamais podem ocupar a posição de sujeito ativo, visto que somente se enquadram como simples beneficiários. Nas palavras do autor:

As autarquias também podem ocupar o pólo ativo da relação tributária, pois se lhes estende o conceito de Fazenda Pública e se lhes atribui a competência para a cobrança das contribuições especiais. Mas as entidades privadas em favor das quais reverte o produto da arrecadação das contribuições sociais, econômicas e profissionais (sindicatos de trabalhadores e confederações de empresários) não se consideram sujeitos ativos da relação tributária, mas beneficiários de transferência governamental e sujeitos de relação meramente financeira. (TORRES, 2011, p. 257).

Nas palavras de Hugo de Brito Machado:

É certo que uma pessoa jurídica de direito privado pode receber a atribuição de arrecadar um tributo. E pode até ser destinatária do produto de sua arrecadação. Mesmo assim ela não pode ser qualificada como sujeito ativo da obrigação tributária, por lhe faltar a competência para exigir o seu cumprimento, no sentido em que esse exigir está empregado no art. 119 do Código Tributário Nacional. (MACHADO, 2014, p. 143).

Portanto, o sujeito ativo da obrigação tributária é considerado necessariamente uma pessoa jurídica de direito público, investida de competência para instituir, bem como de capacidade para cobrar os tributos discriminados na Constituição (DENARI, 2008).

### 3.4 SUJEITO PASSIVO

Conforme preceitos do art. 121 do Código Tributário Nacional, existem dois tipos de sujeitos passivos na relação jurídico-tributária: o contribuinte e o responsável (BRASIL, 1966).

No que se refere ao âmbito conceitual, Ricardo Lobo Torres explica:

Contribuinte de direito é a pessoa que, realizando a situação que constitui o fato gerador, fica obrigada ao pagamento do tributo. O contribuinte de direito tem simultaneamente o débito e a responsabilidade. [...];  
O responsável é a pessoa que, não participando diretamente da situação que constitui fato gerador da obrigação tributária, embora a ela esteja vinculada, realiza o pressuposto legal da própria responsabilidade ou o seu fato gerador. (TORRES, 2011, p. 262/263).

Por consequência, o contribuinte é a pessoa que sofre o encargo financeiro, ou seja, é obrigado a sustenta o ônus do tributo. Já o responsável possui somente a incumbência recolher o tributo aos cofres públicos, sem sustentar o fardo tributário, repassando tal encargo ao contribuinte.

Para Hugo de Brito Machado Segundo:

Contribuinte é aquela pessoa que pratica o fato gerador, com ele guardando relação pessoal e direta, e através dele revelando a capacidade contributiva a ser tributada [...]. Já o responsável, assim entendido aquele que não pratica direta e pessoalmente o fato gerador da obrigação (não sendo, pois, o contribuinte), mas que guarda relação com esse fato, e que por isso é pela lei colocado na condição de obrigado ao pagamento correspondente. (MACHADO SEGUNDO, 2015, p. 258/259).

Ricardo Alexandre, com o intuito de esclarecer os conceitos, bem como demonstrar as peculiaridades do sujeito passivo, apresenta exemplos de contribuintes e responsáveis, arrolando respectivamente dois tributos corriqueiros do dia-a-dia forense, quais sejam o IPTU e o IR:

O proprietário do imóvel recebe anualmente uma notificação da administração tributária municipal para pagar o tributo. Perceba-se que a manifestação de riqueza tributada pelo IPTU é a propriedade (ou posse ou domínio útil). Quem manifesta riqueza é o proprietário (ou titular da posse ou do domínio útil). A obrigação de pagar é, portanto, da mesma pessoa que manifesta a riqueza. O sujeito passivo está na situação de contribuinte.

No caso do imposto de renda das pessoas físicas, em face da dificuldade de fiscalizar todas as pessoas que percebem renda e proventos, o parágrafo único do mesmo artigo do CTN resolveu permitir que a lei instituidora do IR atribuísse à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam. Em tal situação, o sujeito passivo (fonte pagadora) é uma pessoa que não tem relação pessoal e direta com a situação definida em lei como fato gerador, uma vez que não é a pessoa que manifesta riqueza (quem manifesta a riqueza não é a fonte, mas sim o beneficiário dos rendimentos). A fonte pagadora, no caso de IR sujeito à retenção, é, por isso, definida como sujeito passivo na modalidade responsável. (ALEXANDRE, 2014, p. 296).

Tais exemplos reforçam os conceitos dos demais doutrinadores citados, enfatizando as características de ambos os institutos. Apesar disso, cumpre enaltecer que o sujeito passivo na modalidade responsável possui três subdivisões, quais sejam, por substituição, o devedor solidário ou, ainda, o responsável por transferência.

Segundo Chimenti (2015, p. 130), ocorre a responsabilidade por substituição, quando, desde a ocorrência do fato gerador, a responsabilidade pelo crédito é de terceira pessoa, no caso específico, o substituto tributário.

Já a solidariedade, segundo Torres (2011, p. 259), ocorre quando mais de uma pessoa está na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, porém, exige prévia previsão em lei, bem como não comporta o chamado benefício de ordem.

Por fim, a obrigação por transferência, como seu próprio nome diz, significa a troca de sujeito passivo em virtude de determinado acontecimento. Para Chimenti (2015, p. 132): “[...] a obrigação nasce na pessoa de um sujeito passivo, porém em razão de ocorrência posterior ao fato gerador é transferida para outra pessoa, o responsável”.

### 3.5 CONSIDERAÇÕES SOBRE ELISÃO, EVASÃO E ELUSÃO FISCAL

No direito tributário o termo elisão fiscal, conforme entendimento majoritário da doutrina significa a utilização de meio lícitos para diminuir ou impedir a incidência tributária, que necessariamente devem ocorrer antes da ocorrência do fato gerador.

Para Leandro Paulsen:

Ocorrido o fato gerador, surge a obrigação de pagar o tributo, do que o contribuinte não pode se furtar. Pode sim é buscar evitar, em momento anterior, a própria ocorrência do fato gerador, o que configura elisão absolutamente válida (PAULSEN, 2012, p. 218).

Já a evasão fiscal, de acordo com Sabbag (2013, p. 684), “constitui a prática, concomitante ou posterior à incidência da norma tributária, na qual se utilizam formas ilícitas (fraude, sonegação e simulação) para se furtar ao pagamento de tributos.

Para Alexandre:

A evasão fiscal é uma conduta ilícita em que o contribuinte, normalmente após a ocorrência do fato gerador, pratica atos que visam a evitar o conhecimento do nascimento da obrigação tributária pela autoridade fiscal. Aqui o fato gerador ocorre, mas o contribuinte o esconde do Fisco, na ânsia de fugir à tributação (ALEXANDRE, 2014, p. 287).

Sobre as diferenças entre evasão e elisão fiscal, Luciano Amaro salienta que:

O divisor de águas entre a evasão (ilegal) e a elisão parte realmente da consideração de que, na primeira, o indivíduo se utiliza de meios ilícitos para fugir ao pagamento de tributo, e, no segundo caso, trilharia caminhos lícitos. A diferença reside, portanto, na licitude ou ilicitude dos procedimentos ou dos instrumentos adotados pelo indivíduo; por isso é que se fala em evasão legal e evasão ilegal de tributo. (AMARO, 2014, p. 259).

Ou seja, a grande diferença entre os dois assuntos está na licitude/ilicitude do ato, uma vez que a evasão fiscal exige expressamente a utilização de meio ilícitos para esgueirar-se da tributação, enquanto a elisão utiliza meios lícitos para escapular do fisco ou diminuir a incidência.

Finalmente, o termo elusão fiscal (também conhecida como elisão ineficaz), segundo Alexandre (2014), se caracteriza quando da ocorrência de determinada simulação em um negócio jurídico, com o intuito de dissimular a ocorrência do fato gerador.

## 4 DA TRIBUTAÇÃO DE ATOS ILÍCITOS

O instituto da tributação de atos ilícitos representa uma ferramenta para fins de garantia de direito fundamentais dos contribuintes. Entretanto, é alvo de grande divergência doutrinária, sendo alvo de severas críticas de determinadas correntes, bem como considerado plenamente aplicável por outras.

No presente capítulo, será apresentado o tema propriamente dito, com um breve apanhado histórico, bem como do direito internacional, além de demonstrar a grande divergência doutrinária atinente ao tema e o posicionamento dos tribunais superiores.

### 4.1 ORIGEM DA TRIBUTAÇÃO DE ATOS ILÍCITOS E O DIREITO INTERNACIONAL

A tributação de atos ilícitos surgiu em Roma, quando o imperador Vespasiano instituiu um tributo sobre as latrinas públicas, ocasião em que seu filho Tito, abismado com tal situação, interpelou seu pai sobre a causa da tributação, já que considerava deveras fétido. Na ocasião, Vespasiano utilizando uma moeda de ouro, pediu para que Tito cheira-se a mesma, indagando-o em seguida “olet?” (cheira), e Tito prontamente respondeu “non olet” (não cheira). Através dessa famosa expressão, Vespasiano ensinou que pouco importa a origem do dinheiro, o fisco tem que arrecadar (FALCÃO, 2002).

Segue ensinamento de Amílcar De Araújo Falcão:

Quis o imperador romano desse modo significar que o dinheiro não tem cheiro, importando essencialmente ao Estado o emprego que faça dos seus

tributos e não a circunstância de reputar-se ridícula ou repugnante a fonte de que provenham. Claro está que, na sua versão atual, as expressões perderam o conteúdo cínico da anedota, para se penetrarem de alto sentido ético, qual o de procurar atingir isonomicamente a capacidade econômica do contribuinte sem preconceitos falsos ou ingênuos pruridos de sentimentalismo piegas quanto à licitude da atividade que constitua fato gerador do tributo (FALCÃO, 2002, p. 43).

Ainda, sobre a origem da tributação de atos ilícitos: “Disse Vespasiano: ‘está vendo, o dinheiro arrecadado com a tributação, na sua materialização, não é acompanhado com o cheiro, o odor do fato imponível’” (MARTINS, 1983 apud YAMASHITA p. 328).

Assim, nessa linha de raciocínio, salienta Sabbag (2015, p. 140): “todos aqueles que realizarem o fato gerador do gravame poderão ser chamados a compor o polo passivo da relação jurídico-tributária”, ou seja, independentemente da situação em que ocasionou o fato gerador, este deverá pagar o tributo correspondente.

Ricardo Alexandre (2014, p. 47), esmiuçando o entendimento de Vespasiano, afirma o seguinte: “aplicando a lição histórica neste estudo, é possível afirmar que não importa se a situação é “malcheirosa” (irregular, ilegal ou criminosa): se o fato gerador ocorreu, o tributo é devido”.

Portanto, a história da tributação de atos ilícitos teve início com o imperador Vespasiano, e aplica-se atualmente em nosso ordenamento jurídico, apesar das divergências doutrinárias a respeito.

No que diz respeito ao direito internacional, em diversos países a tributação de atos ilícitos está presente. Nos Estados Unidos da América, o instituto tomou forma por volta do ano de 1916, em virtude do famoso caso do contrabando de álcool existente na época (MATOS, 2007, p. 09).

Segundo Matos (2007, p. 10), o Supremo Tribunal Americano firmou entendimento que no havia razão para que tal atividade ilícita ficasse isenta de

impostos, em razão das atividades legais que teria que pagar. Ainda, o posicionamento do tribunal possui posicionamento favorável à tributação, em razão da considerada “incongruência” de tributar atividades lícitas e imunizar atividades ilícitas.

No direito italiano a tributação de atos ilícitos também se faz presente, considerando os rendimentos provenientes das atividades ilícitas tributáveis. Todavia, existem requisitos como não submissão ao confisco penal e classificação dentro da categoria de incidência de impostos respectiva (MATOS, 2007, p. 09).

O Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias também possui entendimento sobre a tributação de atos ilícitos. Segundo Matos:

*[...] em certos casos particulares considerou que é procedente a tributação dado ser conforme aos princípios que sustentam este tipo de imposição. Quando recusou a tributação, fê-lo exclusivamente com relação a mercadorias ou operações que, pelo seu carácter criminal comum nos Estados membros se encontram completamente excluídas do circuito comercial legal comunitário. [...] a sua não tributação não atenta contra o princípio da neutralidade fiscal por não constituir uma “concorrência” com as operações lícitas (MATOS, 2007, p. 12).*

Assim, percebe-se que o instituto da tributação de atos ilícitos possui aplicabilidade plena em diversos países do mundo, tendo, conforme conclui Matos (2007, p. 17): “*Em sede de Direito Fiscal não há qualquer obstáculo à tributação dos rendimentos ou actos ilícitos*”.

## 4.2 A TRIBUTAÇÃO DE ATOS ILÍCITOS NO BRASIL

A tributação de atos ilícitos é de valorosa importância para o direito, visto que é o meio mais eficaz de igualdade contra os que praticam atos ilícitos na sociedade. É através dela que o agente que comete o ato ilícito, ou seja, aquele que obtém renda através de atividade criminosa é obrigado a prestar contas ao erário, evitando o enriquecimento substancialmente maior do que aquele que está no estrito cumprimento do dever legal.

Para Alfredo Augusto Becker (1998, p. 598) “O problema jurídico da tributação de atos ilícitos (penais, civis, administrativos) é dos mais curiosos em Direito Tributário e seu exame ajuda a pinçar o lícito como um dos elementos essenciais ao conceito jurídico de tributo”.

No Brasil, a tributação de atos ilícitos é extremamente viável, já que o Código Tributário Nacional dispõe:

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 (BRASIL, 1966).

Nessa linha de entendimento, segue ensinamento de Eduardo Sabbag:

A intenção do Direito Tributário ao instaurar a norma do art. 118 do CTN foi de dar tratamento isonômico aos detentores de capacidade contributiva e, ao mesmo tempo, evitar que a atividade criminosa se configurasse mais vantajosa, inclusive pela isenção tributária (SABBAG, 2014, p. 153).

Ainda sobre o artigo 118 do Código Tributário Nacional, Irapuã Beltrão destaca a displicência do fisco com a questão criminal, ratificando que o princípio do “*non olet*” se enquadra perfeitamente no nosso ordenamento jurídico.

Sendo assim, é válido o tributo que incide, por exemplo, na receita de um local que realiza jogos de bicho. O problema criminal não é do fisco. É a consagração no ordenamento nacional do Princípio do *PECUNIA NON OLET*. Ou seja, “O DINHEIRO NÃO TEM CHEIRO”. Materializa a afirmação de que eventual ilícito anterior não será capaz de afetar o dever tributário (BELTRÃO, 2014, p. 27).

Silvio Aparecido Crepaldi leciona o seguinte exemplo:

Por força da teoria do *non olet*, não importa se os rendimentos obtidos originaram-se de atividade lícita. Assim, cita-se o exemplo dos bicheiros e contrabandistas, que não estão eximidos do pagamento do Imposto de Renda. Os rendimentos advindos do jogo do bicho e da exploração do lenocínio são tributáveis. Também, pode-se dizer que: *plurima praestat amor, sed sacra pecunia cuncta, que significa: o amor faz muito, mas dinheiro faz tudo* (CREPALDI, 2012, p. 19).

Diversos doutrinadores abordam a tributação de atos ilícitos, bem como a sua importância à arrecadação dos cofres públicos. Kfoury (2012, p. 224) destaca a indiferença para o fisco quanto à origem da tributação, na medida em que o interesse é arrecadar, “o leão nada perdoa, de forma que os tributos também incidem sobre as operações ilícitas”.

Nessa senda, o entendimento de Ricardo Lobo Torres:

Se o cidadão pratica atividades ilícitas com consistência econômica, deve pagar o tributo sobre o lucro obtido, para não ser agraciado com tratamento desigual frente às pessoas que sofrem a incidência tributária sobre os

ganhos provenientes do trabalho honesto ou da propriedade legítima (TORRES, 2005, p. 372).

Dessa forma, percebe-se que além da magnitude legal, a tributação de atos ilícitos tem relevância isonômica, ou seja, funciona como uma espécie de ferramenta a favor da justiça, já que iguala a arrecadação de tributos dos contribuintes honestos, com aqueles que tentam, desonestamente, burlar o sistema tributário.

Conforme Baleeiro (2013, p. 1.106), “Deve admitir-se, pensamos, a tributação de tais atividades eticamente condenáveis e condenadas. O que importa não é o aspecto moral, mas a capacidade econômica dos que com elas se locupletam”. Ou seja, a questão de ética e moralidade não prospera, visto que é pior deixá-los imunes de tributos de atividades lícitas, do que dos tributos correspondentes a atos ilícitos. Para Falcão:

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 (FALCÃO, 1995, p. 45).

Falcão compatibiliza do entendimento que igualmente, a origem ilícita deste instituto, não tem o condão de afastar a incidência tributária, em que pese pareça incompatível com os princípios da ética, não tem o condão de afastar a tributação, sendo indiferente a validade ou nulidade do ato.

### 4.3 DIVERGÊNCIAS QUANTO À TRIBUTAÇÃO DE ATOS ILÍCITOS

Na doutrina brasileira existem diversas interpretações sobre a possibilidade ou não da tributação de atos ilícitos. Enquanto determinados doutrinadores defendem ferrenhamente a hipótese de se tributar os atos decorrentes de ilicitude, outros consideram verdadeira barbárie, na medida em que não se cogita a hipótese de conter um ato ilícito como fato gerador do tributo, sob pena deste não ser nem mesmo considerado tributo.

Ricardo Alexandre explica de forma simples a viabilidade da tributação de atos ilícitos:

[...] se alguém obtém disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos, passa a ser devedor do imposto de renda (CTN, art. 43), mesmo se esses rendimentos forem oriundos de um ato ilícito, ou até criminoso, como a corrupção, o tráfico ilícito de entorpecentes etc. A justificativa para o entendimento é que, nesses casos, não se está punindo o ato com o tributo (a punição ocorrerá na esfera penal e, se for o caso, na administrativa e civil). A cobrança ocorre porque o fato gerador (obtenção de rendimentos) aconteceu e deve ser interpretado abstraindo-se da validade jurídica dos atos praticados (CTN, art. 118, I) (ALEXANDRE, 2014, p. 46).

Analisando este entendimento, verifica-se que não merece prosperar a visão daqueles que justificam a não tributação de atos ilícitos, afirmando que tributá-los, seria na verdade verdadeira punição, ou seja, que o tributo perderia um de seus aspectos principais, qual seja, o de não constituir sanção de ato ilícito, posto que, a punição dar-se-á nas outras esferas, não se confundindo com o fato gerador do tributo.

Para Aliomar Baleeiro (2013, p. 1.106): “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”. Diante deste

posicionamento, Baleeiro comunga favoravelmente à tributação de atos ilícitos, com fundamento para fins fiscais da ilicitude do ato.

Ainda Baleeiro (2013, p. 1.106) cita exemplos de atividades ilícitas plenamente tributáveis: “jogo proibido, a prostituição, o lenocínio, a corrupção, a usura, o curandeirismo, o câmbio negro etc”. Dentre estes exemplos, conforme será abordado no próximo tópico, os tribunais já possuem posicionamento formado a respeito do jogo proibido (jogo do bicho).

Cumpra salientar que o instituto da tributação de atos ilícitos não se confunde com o instituto de perdimento de bens instituído pela Lei n.º 9.613/1998, na medida em que de um lado está o fisco exercendo seu poder de tributação, e do outro está o estado exercendo o direito de punir (SANTOS, 2014).

No entanto, existem doutrinadores que possuem uma visão diferente da tributação de atos ilícitos. Sacha Calmon Navarro Coelho (2014, p. 369), afirma que “[...] Quanto ao fato mesmo (aspecto material), é mister frisar que necessariamente terá que ser fato lícito.” Ou seja, nessa linha de raciocínio, entende-se que se o fato for ilícito, não resultará nenhuma tributação sobre o mesmo, somente uma sanção.

Ainda, Coelho exemplifica seu posicionamento com o seguinte caso real:

Ramón Delgado, argentino de nascimento e de cartório, guapo senhor que se dizia psicanalista (e o era, por autodidatismo). Nesta condição montou consultório, atendeu por anos a urna seleta clientela, principalmente de mulheres. Descoberto o fato de que não era formado aqui ou alhures e de que, pois, exercia ilegalmente a clínica, sobre ele desabou a repressão penal. Mas o ISS pelo exercício de serviço tributado e o IR pela receita auferida tiveram que ser pagos. Para casos tais é que serve o art. 126 ora em comentário. Seria justo que os psicanalistas de ofício e diploma pagassem os tributos, e o exercente ilegal da profissão deles escapasse, argüindo as suas irregularidades? Evidentemente não se trata da tributação dos atos ilícitos tipificados como delituosos, já que o fato gerador dos tributos é sempre um fato lícito (COELHO, 2014, p. 606).

Assim, neste entendimento, somente poderão ser tributados os fatos lícitos, ou seja, aqueles praticados em estrito cumprimento do dever legal, não obstante realizados na ilegalidade, não havendo possibilidade de tributar os fatos ocorridos com qualquer teor de antijuridicidade.

Conforme Misabel Abreu Machado Derzi:

Não seria ética, conhecendo o Estado, a origem criminosa dos bens e direitos, que legitimasse a ilicitude, associando-se ao delinqüente e dele cobrando uma quota, a título de tributo. Portanto, põem-se alternativas excludentes, ou a origem dos recursos é lícita, obrando-se em consequência o tributo devido e sonegado, por meio da execução fiscal, ou é ilícita sendo cabível o perdimento dos bens e recursos, fruto da infração (BALEEIRO; DERZI, 2013, p. 1.107).

No entanto, a própria autora admite a existência de entendimento jurisprudencial contrário, mas sobre ele, salienta que “não nos parece conciliável nem com o princípio da capacidade econômica, tampouco com o grau de eticidade jurídica contemporânea” (BALEEIRO; DERZI, 2013, p. 1.107).

Na mesma linha de raciocínio é o entendimento de Luciano Amaro, que considera que o ato ilícito deve ser punido com sanções cíveis e criminais, porém de forma alguma com tributação.

A questão, segundo nos parece, 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) (AMARO, 1997, p. 276).

Luis Felipe Silveira Difini compartilha do entendimento de que a prática de determinado ato ilícito em si não pode ser considerada fato gerador de tributos.

Entretanto, admite a possibilidade da tributação no que se refere a proveitos econômicos decorrentes de atividades ilícitas, uma vez que o fato gerador não se confunde com a ilicitude correlacionada com a atividade.

Nas palavras de Difini:

A nosso ver, a lei não poderá definir a prática de ato ilícito como hipótese de incidência de tributo, salvo finalidade extrafiscal de desestímulo a sua prática, além de outras sanções penais ou administrativas. O que freqüentemente ocorre é a lei definir determinada hipótese de incidência, sem considerar se nos atos que levem à sua realização ocorre ou não elemento de ilicitude. O que freqüentemente ocorre é a lei definir determinada hipótese de incidência, sem considerar se nos atos que levem à sua realização ocorre ou não elemento de ilicitude. Por exemplo, o fato gerador do imposto de renda é aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda. É irrelevante (a circunstância não faz parte da hipótese de incidência) se essa disponibilidade foi adquirida em função de atividades lícitas ou ilícitas. (DIFINI, 2008, p. 183/184).

Douglas Yamashita destoa da opinião majoritária, na medida em que afirma não ser plausível a possibilidade de existir um ato ilícito correlacionado com a hipótese de incidência tributária, pois, em verdade, este seria uma sanção de ato ilícito, o que é expressamente vedado pelo Código Tributário Nacional.

[...] é lógico concluir que a hipótese de incidência, prevista abstratamente na lei tributária, não pode conter um ato ilícito, sob pena de não ser tributo, mas, verdadeiramente, sanção disfarçada. Isso, porém, não significa, em absoluto, que o fato gerador, a concretizar hipótese legal de incidência, seja ato ilícito, cuja validade, natureza ou cujos efeitos devem ser abstraídos pelo agente fiscal que lançar o tributo nos termos do citado art. 118 do CTN (YAMASHITA, 2014, p. 232).

Para Nuno Sá Gomes:

*[...] se a lei proibiu certas actividades, o Estado, ao tributá-las, como que as protege e torna lícitas". E acrescenta "a tributação das actividades ilícitas transformaria o Estado em cúmplice interessado nas actividades ilícitas ou até criminosas, das quais obteria o proveito patrimonial correspondente ao imposto pago (GOMES, 1983 apud MATOS, 2007, p. 7).*

Dito isto, percebe a grande divergência no que se refere à aplicabilidade da tributação no ordenamento jurídico brasileiro, sendo amplamente questionada por parte da doutrina. No entanto, conforme exposto, majoritariamente a doutrina é favorável a tributação de atos ilícitos.

#### 4.4 POSICIONAMENTO DOS TRIBUNAIS QUANTO À TRIBUTAÇÃO DE ATOS ILÍCITOS

Diante desde dilema doutrinário, a jurisprudência dos Tribunais Superiores consolidaram entendimento de que é possível a tributação de atos ilícitos, alicerçando o princípio "*non olet*".

Neste mesmo diapasão, cumpre ressaltar as palavras do Juiz Federal Convocado Roberto Fernandes Júnior, no julgamento dos embargos infringentes interpostos nos autos do processo nº 5000568-73.2011.404.7120, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região: "para o Fisco, desimporta a origem da renda, eis que seu real interesse é o aspecto econômico do fato gerador ou a sua aptidão a servir de índice de capacidade contributiva, independentemente da origem das receitas" (BRASIL, TRF4, 2015).

Um famoso exemplo da tributação de atos ilícitos no Brasil foi o chamado “Escândalo dos Gafanhotos”, que marcou a região norte do país com escândalos de corrupção e fraudes ao erário do Estado de Roraima.

Este episódio consistia na indução de pessoas menos favorecidas a fornecerem seus documentos pessoais, bem como assinar procurações para intermediários, para fins de obterem empregos no Estado de Roraima. Entretanto, diferentemente do compactuado, os documentos eram utilizados para incluí-los na folha de pagamento da Assembléia Legislativa daquele estado, sendo que, de fato não recebiam sequer um centavo, sendo que tal dinheiro era desviado até chegar às mãos dos responsáveis, livre de qualquer tributação.

Segue julgado do Tribunal Regional Federal da Primeira Região sobre o tema:

PENAL. PROCESSO PENAL. APELAÇÃO. ESCÂNDALO DOS GAFANHOTOS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. PRINCÍPIO NON OLET. SONEGAÇÃO FISCAL. OMISSÃO DE INFORMAÇÕES. REPASSE DE SALÁRIOS. FATO GERADOR DO IRPF. INEXISTÊNCIA. ATIPICIDADE. DENÚNCIA. INÉPCIA. ABSOLVIÇÃO. **1. Segundo o princípio non olet, quem auferir renda deverá pagar o imposto, tornando-se irrelevante para o surgimento da obrigação tributária a forma como tal renda foi auferida. 2. Para a tributação de recursos advindos de atividades ilícitas, é de somenos importância a validade jurídica do ato praticado, a natureza do seu objeto e os seus efeitos. 3. É inepta a denúncia por crime contra a ordem tributária, na modalidade sonegação, ante a atipicidade, quando o agente apenas repassou ao verdadeiro beneficiário os valores recebidos a título de salários de servidores incluídos ilegalmente na folha de pagamentos da Assembléia Legislativa do Estado de Roraima conhecidos como “gafanhotos”, por meio de procurações outorgadas a ele. 4. Apelação provida (BRASIL, TRF1, 2005).**

Outro acontecimento distinto ocorreu no estado do Pará, envolvendo o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS e Companhia de Saneamento do Para. Neste caso, a Companhia contratou irregularmente funcionários, sem prévia

realização de concurso público. Ocorre que, quando da demissão destes funcionários, não houve o recolhimento de qualquer contribuição previdenciária por parte da empresa.

Tal omissão ocasionou o lançamento das contribuições em dívida ativa, para fins de cobrança, tendo a Companhia ajuizado ação anulatória de débito fiscal, à qual foi rechaçada pelos julgadores, na medida em que, aplicando-se o princípio da pecúnia “*non olet*”, o referido lançamento cumpre estritamente os dispositivos legais, não havendo razões para modificações.

Segue o destaque do julgado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUTÔNOMOS. SERVIDOR ADMITIDO SEM CONCURSO PÚBLICO. COMPENSAÇÃO. LIMITES. LEGISLAÇÃO VIGENTE NO MOMENTO DE ENCONTRO DAS CONTAS. 1. A irresignação da autora/recorrente quanto à incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos aos contratados sem concurso público, haja vista a nulidade da contratação, não tem como prosperar posto que, no campo tributário tem aplicação o princípio do *non olet*, ou seja, "A definição legal do fato gerador é 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. *Non olet*. A nulidade do contrato de trabalho não afasta o dever de recolhimento da contribuição previdenciária [...]" (BRASIL, TRF1, 2013).

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal pode ser considerada anfitriã no Brasil no que se refere à tributação de atos ilícitos, na medida em que o julgamento do Habeas Corpus nº 77.530/RS representou verdadeiro marco nas decisões dos tribunais de todo o país, firmando a aplicabilidade plena do princípio pecúnia “*non olet*” no sistema jurídico brasileiro.

Tal julgado considerou indiferente a origem ilícita dos expressivos valores advindos do tráfico ilícito de entorpecentes, para fins de incidência do imposto de

renda, sob argumento de que em não havendo tributação sobre tais rendimentos, ocorreria verdadeira violação ao princípio da isonomia fiscal.

Segue a íntegra da ementa:

EMENTA: Sonegação fiscal de lucro advindo 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 (BRASIL, STF, 1998).

Com o mesmo argumento o Supremo Tribunal Federal entendeu viável a tributação da renda obtida através da exploração do jogo do bicho. Neste julgado, o Relator Ministro Dias Toffoli relembra o insigne HC 77.530/RS, no qual atuou como Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, classificando-o como "elucidativo e predominante precedente da corte".

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

com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. Princípio do *non olet*. Vide o HC nº 77.530/RS, Primeira Turma, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 18/9/98. 3. Ordem parcialmente conhecida e denegada (BRASIL, STF, 2011).

O Superior Tribunal de Justiça da mesma forma firmou seu posicionamento a favor da cláusula "*non olet*", salientando a possibilidade de ser de natureza cível ou penal. Ademais, o Ministro Félix Fischer em seu voto, compartilhou o ensinamento do Ministro do STF Sepúlveda Pertence, citando que "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" (BRASIL, STJ, 2007).

Tal ensinamento demonstra as duas importantes razões da necessidade da tributação de atos ilícitos. De um lado a importância do princípio na moralidade pública do Brasil. De outro, atua como ferramenta contra a desigualdade de tributação, não deixando impunes aqueles que não respeitam as regras de tributação.

Segue a ementa da citada decisão:

PENAL. HABEAS CORPUS. ART. 1º, I, DA LEI Nº 8.137/90. SONEGAÇÃO FISCAL DE LUCRO ADVINDO DE ATIVIDADES ILÍCITAS. "NON OLET". Segundo a orientação jurisprudencial firmada nesta Corte e no Pretório Excelso, é possível a tributação sobre rendimentos auferidos de atividade ilícita, seja de natureza civil ou penal; o pagamento de tributo não é uma sanção (art. 4º do CTN - "que não constitui sanção por ato ilícito"), mas uma arrecadação decorrente de renda ou lucro percebidos, mesmo que obtidos de forma ilícita (STJ: HC 7.444/RS, 5ª Turma, Rel. Min. Edson Vidigal, DJ de 03.08.1998). 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 (STF: HC 77.530/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJU de 18/09/1998). Ainda, de acordo com o art. 118 do Código Tributário Nacional 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 (STJ:

REsp 182.563/RJ, 5ª Turma, Rel. Min José Arnaldo da Fonseca, DJU de 23/11/1998). Habeas corpus denegado (BRASIL, STJ, 2007).

Diante disto, percebe-se que os Tribunais Brasileiros consolidaram através de seus julgados o princípio “*non olet*”, desmistificando a grande divergência doutrinária existente, bem como consolidando a tributação de atos ilícitos como verdadeira ferramenta de isonomia fiscal.

## 5 CONCLUSÃO

O presente trabalho permitiu analisar a aplicabilidade da tributação de atos ilícitos no Brasil, através de uma ampla pesquisa ao sistema tributário nacional. Conforme estudado, na atual realidade brasileira é imprescindível a utilização do instituto da tributação de atos ilícitos, visto que representa verdadeira ferramenta a favor da sociedade.

Conforme exposto no decorrer do trabalho, a tributação de atos ilícitos é efetivamente interessante, dado que o instituto se mostra essencial para o ordenamento jurídico vigente. Colabora também isonomicamente e moralmente na sociedade em geral, já que permite tratar de forma igualitária os que praticam atos ilícitos e se beneficiam em relação aos que respeitam rigorosamente a lei, evitando que a atividade ilícita se torne mais vantajosa em razão de não apresentar incidência tributária.

Ficou demonstrado que o instituto da tributação de atos ilícitos respeita devotadamente os princípios atinentes ao direito tributário, não remanescendo dúvidas no que tange à inaplicabilidade em razão da percepção que somente atos lícitos podem ser tributados, na medida em que este entendimento não coaduna com os todos os princípios previstos na legislação tributária.

Se a Constituição Federal assegura os princípios da isonomia tributária, capacidade contributiva e razoabilidade como limitações do poder de tributar, não é viável afirmar que o Estado ao tributar atos ilícitos está legalizando condutas imorais, ou, está em verdade usando de subterfúgios para fins de receptor valores oriundos de atividades criminosas.

Para fins de desmistificar o assunto, necessário olhar para o instituto de forma preponderantemente tributária, deixando o ilícito para fins de acerto de contas

no âmbito penal, já que a tributação destes atos não embaraça o cumprimento das sanções penais. Além disso, conforme disposto no desenvolvimento do trabalho, para o erário o interesse é a arrecadação sendo prescindível para movimentar a máquina tributária a origem ou as ideologias de quem gerou o capital.

Ainda, a tributação de atos ilícitos não configura qualquer forma de consentimento com o ilícito penal, porquanto não é este o objetivo da legislação tributária. Representa em verdade uma garantia aos interesses do ente tributante, já que atravança possíveis alegações de inviabilidade de tributação pela mera origem antijurídica do ato.

Ademais, não há de se justificar a não tributação de atos ilícitos com fundamento único no perdimento de bens, atrelado ao trânsito em julgado da sentença penal condenatória, já que o direito tributário é independente, não necessitando de outorga do direito penal para fins de aplicabilidade de seus preceitos. Ademais, não há empecilho que obrigue o direito tributário a aguardar o trânsito em julgado de sentença penal condenatória, para fins de efetivar o recolhimento de tributo cujo fato gerador ocorreu no mundo fático.

Portanto, não há óbices para a tributação de atos ilícitos no Brasil, já que o instituto possui como objetivo primordial a proteção dos interesses do fisco e do contribuinte de boa fé. Além disso, existe prévia cominação legal e o instituto respeita os princípios basilares do direito tributário, merecendo plena aplicação no ordenamento jurídico brasileiro.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 8ª ed. São Paulo: Método, 2014.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ASSUNÇÃO, Lutero Xavier. **Princípios de Direito na Jurisprudência Tributária**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

ATALIBA, GERALDO. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5ª edição. São Paulo: Malheiros, 1999.

BAALBAKI, Sérgio. Tributação Oriunda de Atos Ilícitos. Artigo Federal n.º 2007/1494. **Checkpoint Fiscosoft**, São Paulo, set. 2006. Disponível em: <[http://www.fiscosoft.com.br/main\\_online\\_frame.php?page=/index.php?PID=159790&key=3249076](http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=159790&key=3249076)>. Acesso em 25 set. 2016.

BALEEIRO, Aliomar; Derzi, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

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

BELTRÃO, Irapuã. **Curso de Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

BORBA, Claudio. **Direito Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Método, 2015.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF: Senado Federal, 1966.

BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus nº 77.530 da 1ª Turma**, Brasília, DF, 25 de agosto de 1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=77385>>. Acesso em: 01 nov. 2015.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus nº 94.240 da 1ª Turma**, Brasília, DF, 13 de outubro de 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628534>>. Acesso em: 01 nov. 2015.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº HC 83.292**, Brasília, DF, 28 de novembro de 2007. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=3531889&num\\_registro=200701148850&data=20080218&tipo=91&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=3531889&num_registro=200701148850&data=20080218&tipo=91&formato=PDF)>. Acesso em: 11 de mai. 2016.

BRASIL, Tribunal Regional Federal da Quarta Região. **Embargos infringentes e de nulidade nº 5000568-73.2011.404.7120**, Porto Alegre, RS, 15 de junho de 2015. Disponível em: <<http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/citacao.php?doc=TRF409079191>>. Acesso em: 01 de mai. 2016.

BRASIL, Tribunal Regional Federal da Primeira Região. **Apelação Cível nº 1998.39.00.007634-6**, Brasília, DF, 19 de dezembro de 2013. Disponível em: <<http://arquivo.trf1.jus.br/PesquisaMenuArquivo.asp?p1=76175419984013900&pA=199839000076346&pN=76175419984013900>>. Acesso em: 14 mai. 2016.

BRASIL, Tribunal Regional Federal da Primeira Região. **Apelação Criminal nº 2006.42.00.000399-6/RR**, Brasília, DF, 29 de outubro de 2013. Disponível em: <<http://arquivo.trf1.jus.br/PesquisaMenuArquivo.asp?p1=3996420064014200&pA=200642000003996&pN=3996420064014200>>. Acesso em: 14 mai. 2016.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CASTRO, Alexandre Barros. **Noções de direito tributário**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito tributário**: com anotações sobre direito financeiro, direito orçamentário e lei de responsabilidade fiscal. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Direito Tributário Teoria e prática**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

DIFINI, Luis Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

FALCÃO, Amilcar de Araujo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

GOMES, Orlando. **Obrigações**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

HARADA, Kiyoshi, **Direito Financeiro e Tributário**. 23ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

ISHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 19ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

KFOURI, Anis Junior. **Curso de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional: Anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003.** 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MATOS, Jorge Manuel Araújo de Breia. Tributação de rendimentos ou actos ilícitos. 2007. **Trabalho de Conclusão de Curso (Pós-Gradua o em direito fiscal).** Universidade do Porto, Porto, 2007.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro Completo.** 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário.** 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário I.** 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SANTOS, Daniel Lin. Pecunia non olet: da (im)possibilidade da tributa o sobre o proveito auferido com a prática de fato criminoso . **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 19, n. 4004, 18 jun. 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/28285>>. Acesso em: 29 set. 2016.

SPINELLI, Luiz Mario Silveira. **Capacidade Contributiva: Um princípio Constitucional.** 1ª ed. Erechim: Edifapes, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário.** 12 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

YAMASHITA, Douglas. **Direito Tributário: Uma Visão Sistemática.** São Paulo: Atlas, 2014.