
Aspectos da Tributação de Fatos Ilícitos

Alexandre Parreira Guimarães

Analista Processual do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios.
Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Uberlândia-MG.

Resumo: O presente artigo visa a abordar os aspectos da tributação de fatos ilícitos, em especial a possibilidade ou não de sua ocorrência à luz do ordenamento jurídico, bem como qual a profundidade de sua eventual aplicação. A obra adota, como metodologia de trabalho, vasta pesquisa doutrinária acerca dos diversos posicionamentos existentes sobre o tema, com a necessária observância do entendimento jurisprudencial firmado. Nesse sentido, o presente trabalho constatou que a doutrina e a jurisprudência majoritárias admitem a tributação de fatos ilícitos, desde que o ilícito esteja na periferia da hipótese de incidência, qual seja, adotou-se entendimento moderado, em contraposição a uma tributação irrestrita. O estudo constata, também, que a repercussão no campo penal da tributação de fatos ilícitos não viola o princípio *nemo tenetur se detegere*, não constituindo autoincriminação a exigência de que o delinquente declare e recolha os tributos decorrentes de suas atividades criminosas.

Palavras-chave: Direito tributário. Tributação. Fatos ilícitos.

Sumário: Introdução. 1 A Obrigação Tributária. 2 O Princípio da Isonomia Tributária. 3 O Princípio da Capacidade Contributiva. 4 O Princípio *Pecunia Non Olet*. 5 A Doutrina da Intributabilidade dos Fatos Ilícitos. 6 A Interpretação Econômica do Fato Gerador. 7 A Tributação dos Fatos Ilícitos. 8 Aspectos Penais da Tributação de Fatos Ilícitos. 9 Conclusão. Referências.

Introdução

O Estado, no exercício de seu poder de império, institui tributos com o intuito de obter recursos para a consecução de suas finalidades essenciais. A partir de tal consideração, na presente

obra, analisaremos a possibilidade de o Estado tributar, inclusive, os fatos ilícitos, bem como os aspectos que envolvem esse tipo de tributação.

Embora exista respeitável corrente doutrinária defensora da sua intributabilidade, é fato que o ordenamento jurídico pátrio, por meio do artigo 118 do Código Tributário Nacional, dispôs expressamente que o fato gerador da obrigação tributária deverá ser interpretado abstraindo-se a validade jurídica dos atos efetivamente praticados, reconhecendo-se, portanto, o princípio *pecunia non olet*, segundo o qual a ilicitude ou imoralidade constante do fato gerador não terá o condão de afastar a exigência do tributo.

A questão polêmica relaciona-se à abrangência desse dispositivo legal, havendo divergência doutrinária quanto à possibilidade de tributação irrestrita dos fatos ilícitos, tese que aceita, inclusive, que o ilícito seja elemento essencial do fato gerador. Por outro lado, uma corrente moderada posiciona-se contrariamente a essa possibilidade.

Os efeitos práticos da adoção de um ou de outro entendimento são significativamente diversos, o que demanda um estudo sério e que não se olvide dos princípios de direito tributário, do próprio conceito de tributo e das normas que orientam o intérprete para uma escoreita aplicação do Direito.

Os aspectos que serão abordados da tributação de fatos ilícitos também incluem as consequências de ordem penal, notadamente quanto ao princípio *nemo tenetur se detegere*, como

efeito direto da adoção de posicionamento favorável ao tema, considerando-se os tipos penais previstos na Lei nº 8.137/1990, inter-relacionados com os conceitos de obrigação tributária principal e acessória.

Objetiva-se, assim, identificar os argumentos doutrinários favoráveis e contrários à tributação dos fatos ilícitos, apresentando o seu alicerce legal e axiológico, de modo a melhor compreender os diversos fatores envolvidos no tema. No mesmo sentido, será analisado o entendimento jurisprudencial firmado sobre o assunto, demonstrando a tese aceita pelos tribunais pátrios e qual a profundidade da aplicação do mencionado princípio *pecunia non olet*.

1 A Obrigação Tributária

O Estado necessita de recursos para a consecução de suas finalidades essenciais. Por essa razão, deverá eleger meios para a sua obtenção. No Estado Democrático de Direito, a principal fonte de recursos são os tributos.

Definido pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional (1966) – CTN, 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”.

Segundo Luciano Amaro (2011, p. 271), “ao tratar da obrigação tributária, interessa-nos a acepção da obrigação como relação jurídica, designando o vínculo que adstringe o devedor a uma prestação em proveito do credor, que, por sua vez, tem o

direito de exigir essa prestação a que o devedor está adstrito”. Nesse sentido, não possui conceituação diferente daquela dada pelo direito civil, tendo por particularidade apenas o objeto, que será uma prestação de natureza tributária.

Na esteira do exposto, é a lei que estabelece uma obrigação jurídico-tributária, que será compulsória, independente da vontade do sujeito passivo, qual seja, daquele que é obrigado a dar parcela de seu patrimônio ao Estado, bem como a fazer ou não fazer alguma coisa. A natureza jurídica dessa obrigação é, portanto, *ex lege*, em observância ao princípio da legalidade tributária.

Assim sendo, tomemos como conceito de obrigação tributária aquele ensinado por Kiyoshi Harada (2012, p. 507), a saber:

[...] uma relação jurídica que decorre da lei descritiva do fato pela qual o sujeito ativo (União, Estados, DF ou Município) impõe ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário) uma prestação consistente em pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, §1º, do CTN), ou prática de abstenção de ato no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária (art. 113, § 2º, do CTN).

Nos termos do mencionado artigo 113, *caput* e parágrafos, do CTN, a obrigação tributária poderá ser principal ou acessória. Será principal aquela que surge com a ocorrência do fato gerador, tendo por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Por sua vez, será acessória aquela outra que decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Com efeito, o exercício da tributação pelo Estado sofre limitações de toda sorte, inclusive e principalmente pela própria Constituição Federal, justamente para que a busca por recursos para o atendimento de suas finalidades essenciais não acabe por sobrepor o interesse público secundário (de cunho patrimonial) ao interesse público primário (vinculado ao bem comum).

Para a presente obra, importa analisar alguns princípios que regem o direito tributário e que são fundamentais para a densificação do tema ora abordado, justamente por serem o suporte axiológico da teoria da tributação dos fatos ilícitos.

2 O Princípio da Isonomia Tributária

A Revolução Francesa foi um episódio histórico com inequívoca demonstração da aspiração social pela superação do tratamento não isonômico dispensado aos indivíduos pelo *Ancien Régime*, cuja característica primordial era a divisão da sociedade em estamentos, com privilégios a uns em detrimento de outros (a grande maioria).

Ao auspício desse desejo burguês, cuja influência foi marcante em grande parcela dos Estados ocidentais, desenvolveu-se o princípio da igualdade, segundo o qual todos seriam iguais perante a lei – uma nítida manifestação do liberalismo clássico. Importante lembrar que esta igualdade era meramente formal à época.

A evolução da sociedade ocasionou posterior conscientização de que tratar igualmente os desiguais poderia ter consequências nefastas para os menos favorecidos, o que motivou

um aprimoramento do princípio da igualdade. Adotou-se, assim, concepção moderna mais ampla do que a de outrora. Se antes bastava a igualdade perante a lei, hoje buscamos equidade efetiva entre os indivíduos, aproximando-se, assim, de uma justiça distributiva.

Outrossim, a doutrina contemporânea não mais reporta a uma igualdade meramente formal, que não esteja atenta à realidade social. Pelo contrário, a isonomia implica, além de tratar igualmente os iguais, tratar desigualmente os desiguais na medida de suas desigualdades.

Por essa razão, aqueles que estão em situação não isonômica, inclusive e principalmente do ponto de vista da distribuição dos recursos econômicos na sociedade, devem ser tratados de maneira diferente, fato que tem por escopo a justiça social. Por óbvio, deverá haver correlação lógica entre o fator de discrimen e a desequiparação procedida (MELLO, 1995).

O princípio da igualdade no direito pátrio está insculpido no *caput* do artigo 5º da Constituição Federal, na forma de uma isonomia genérica, dispondo que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza. Deste modo, a orientação constitucional é pelo tratamento isonômico, sendo importante afirmar que tal princípio reveste-se de caráter fundamental, não sendo passível de abolição em nosso ordenamento jurídico, inclusive por emenda à Constituição.

Como bem ressaltado pelo eminente Celso Antônio Bandeira de Mello (1995, p. 9), em relevante obra sobre o conteúdo jurídico do princípio em foco, a norma magna de igualdade é voltada

“[...] quer para o aplicador da lei quer para o próprio legislador. Deveras, não só perante a norma posta se nivelam os indivíduos, mas, a própria edição dela assujeita-se ao dever de dispensar tratamento equânime às pessoas”.

Na seara tributária, o comando específico de igualdade está no artigo 150, inciso II, da mesma Carta Magna (1988), que assim dispõe:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II - 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.

Referido dispositivo constitucional representa o princípio da isonomia tributária, direito igualmente fundamental do contribuinte, que comanda que aqueles que estão em situação de equivalência ou equipolência devem ter tratamento tributário isonômico. Ele visa a coibir discriminações entre contribuintes na mesma situação jurídica, num odioso privilégio a uns em detrimento de outros.

Como bem esclarecido por Kiyoshi Harada (2012, p. 378):

Apesar de repetitiva, a norma do art. 150, II, da CF, é salutar, uma vez que, através de seu enunciado detalhado, não permite que seja escamoteado o princípio da isonomia tributária, por meio de rótulos dados aos rendimentos, títulos ou direitos, bem como veda a distinção em razão da ocupação profissional ou função exercida pelo contribuinte.

Na esteira do exposto, ensina Luciano Amaro (2011, p. 158) que:

[...] esse princípio implica, em primeiro lugar, que, diante da lei “x”, toda e qualquer pessoa que se enquadre na hipótese legalmente descrita ficará sujeita ao mandamento legal. Não há pessoas “diferentes” que possam, sob tal pretexto, escapar do comando legal, ou ser dele excluídas.

A norma dirige-se tanto ao legislador quanto ao aplicador da lei, pois “[...] nem pode o aplicador, diante da lei, discriminar, nem se autoriza o legislador, ao ditar a lei, a fazer discriminações. Visa o princípio à garantia do indivíduo, evitando perseguições e favoritismos” (AMARO, 2011, p. 158).

Na mesma linha de raciocínio, ao comentar o conteúdo político-ideológico do princípio da igualdade, Celso Antônio Bandeira de Mello (1995, p. 10) afirma que “a Lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos”.

Não é somente nos direitos civis e políticos que podemos observar a exclusão de determinados grupos (geralmente a grande massa) e o favorecimento de outros (quase sempre a minoria), mas também há graves violações de direitos ocasionadas pelo mau uso do direito tributário.

A tributação, conforme visto acima, é uma das atividades exercidas pelo Estado com sustentáculo no seu *ius imperii*, no sentido de que o tributo é uma prestação pecuniária compulsória, que independe, por essa razão, da vontade daqueles que estão no

polo passivo da relação jurídico-tributária, os quais são compelidos a direcionar parte de seu patrimônio aos cofres públicos.

Deste modo, não fosse o presente princípio da isonomia, o contribuinte ficaria à mercê dos governantes da ocasião, cujos interesses políticos podem ser, eventualmente, espúrios. Certamente haveria grave violação de direitos e sérios prejuízos sociais acaso houvesse tratamento diferenciado entre contribuintes sem qualquer critério razoável para justificá-lo, resultando em puro favoritismo político.

Tratando da compatibilidade da discriminação com os interesses protegidos pela Constituição Federal, Celso Antônio Bandeira de Mello (1995, p. 41) leciona que:

Para que um *discrímen* legal seja convivente com a isonomia, consoante visto até agora, impende que concorram quatro elementos: a) que a desequiparação não atinja de modo atual e absoluto, um só indivíduo; b) que as situações ou pessoas desequiparadas pela regra de direito sejam efetivamente distintas entre si, vale dizer, possuam características, traços, nelas residentes, diferenciados; c) que exista, em abstrato, uma correlação lógica entre os fatores diferenciais existentes e a distinção de regime jurídico em função deles, estabelecida pela norma jurídica; d) que, in concreto, o vínculo de correlação supra-referido seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é, resulte em diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa – ao lume do texto constitucional – para o bem público.

Volvendo ao tema dos favoritismos políticos de ocasião, sem qualquer respaldo constitucional, a importância do princípio da isonomia tributária no contexto político e social pátrio é bem demonstrada por Eduardo Sabbag (2012, p. 138):

No plano da trajetória política delineada em nosso país, o princípio da isonomia tributária desponta como postulado que merece inegável devoção. É sabido que, no período de vigência do regime ditatorial, pôde-se verificar por aqui inúmeras desigualdades tributárias ou favoritismos desarrazoados, tais como a concessão de isenção de imposto de renda para deputados, militares e magistrados.

De outra feita, com fulcro na igualdade material, o poder de império do Estado que se manifesta na exigência de tributos não pode desconsiderar as desigualdades econômicas de nosso país, que são bastante acentuadas, diga-se de passagem, fazendo sofrer em demasia aqueles com poucos recursos econômicos, ao mesmo tempo que não representa mais do que um leve incômodo para aqueles outros mais abastados.

Nesse passo, a igualdade tributária também deve ser substancial, “daí se dizer que o legislador infraconstitucional, ao pretender realizar o princípio da isonomia tributária [...] deverá levar em consideração as condições concretas de todos aqueles envolvidos (cidadãos e grupos econômicos) [...]” (SABBAG, 2012, p. 139), sob pena de violar-se o princípio em foco a pretexto de cumpri-lo.

Na lição de Luciano Amaro (2011, p. 159), “hão de ser tratados, pois, com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir”.

Compreendendo, assim, o princípio da isonomia tributária também sob o seu aspecto substancial, temos outro princípio que

se relaciona intimamente com ele, qual seja, o da capacidade contributiva, acerca do qual teceremos comentários no próximo tópico.

3 O Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva é estritamente vinculado ao da isonomia tributária, dantes analisado. Entretanto, não se confunde com ele, embora tenham mútua implicação e almejem a equidade e a tributação justa. Como bem explica Eduardo Sabbag (2012, p. 154):

Nesse sentido, diz-se que o princípio da capacidade contributiva está profundamente ligado ao da igualdade, mas neste não se esgota. Enquanto a isonomia avoca um caráter relacional, no bojo do confronto entre situações jurídicas, o princípio da capacidade contributiva, longe de servir apenas para coibir discriminações arbitrárias, abre-se para a consecução de um efetivo ideal de justiça para o Direito Tributário. A busca da justiça avoca a noção de – equidade – na tributação.

Previsto inicialmente na Constituição de 1946 (artigo 202), não foi reproduzido na Carta de 1967 nem na Emenda nº 1/69. Entretanto, positivamente, reapareceu no Texto Maior de 1988, vejamos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Analisando o tema, Leandro Paulsen (2013, p. 50-51) enfatiza que “a maior parte da doutrina diz tratar-se de um princípio de sobredireito ou metajurídico, que deve orientar o exercício da tributação independentemente de constar expressamente da Constituição”.

Na esteira do exposto, na lição do mesmo autor (PAULSEN, 2013, p. 51), a capacidade contributiva pode ser entendida como um princípio que comanda que

[...] o Estado deve exigir que as pessoas contribuam para as despesas públicas na medida de sua capacidade para contribuir, de maneira que nada deve ser exigido de quem só tem para sua própria subsistência, a carga tributária deve variar segundo as demonstrações de riqueza e, independentemente disso, a tributação não pode implicar confisco para ninguém.

Conforme a conceituação supra, a capacidade contributiva está ligada à igualdade substancial, pois a atividade tributária do Estado deve estar sempre atenta às condições socioeconômicas dos indivíduos, de modo a não se transformar em um fator de opressão das classes menos favorecidas. Em última análise, a tributação não poderá ter efeito de confisco, violação extrema da capacidade contributiva, nos termos do artigo 150, IV, do Texto Magno.

Por outro lado, uma vez identificada a capacidade contributiva do indivíduo, este não poderá se esquivar da incidência tributária se estiver na mesma situação jurídica que os demais contribuintes. Daí a alusão ao princípio da isonomia.

Temos, assim, que a equidade na tributação, analisada à luz da capacidade contributiva, desdobra-se em duas dimensões, conforme explanado por Eduardo Sabbag (2012, p. 154):

(a) A Equidade Horizontal: os contribuintes que possuam igual capacidade de pagar deverão contribuir com a mesma quantidade pecuniária, destinada aos cofres do Estado. É a ideia do “tratamento igual para os iguais”. (b) A Equidade Vertical: os contribuintes que possuam desigual capacidade de pagar deverão contribuir com diferentes quantidades pecuniárias, destinadas aos cofres do Estado. É a ideia do “tratamento desigual para os desiguais”. Aqui despontam os critérios de concretização do postulado da capacidade contributiva, v.g., a progressividade, a seletividade, entre outros. Assim, indivíduos com rendas maiores deverão contribuir, proporcional e equitativamente, com mais recursos do que aqueles que possuem menores rendimentos. O objetivo dessa forma de tributação não é o de inverter a posição das classes de renda, mas reduzir a diferença entre elas, por sinal, exageradamente grande no Brasil.

É importante que os conceitos de isonomia tributária e de capacidade contributiva estejam bem delineados para que possamos fundamentar o princípio *pecunia non olet*, que analisaremos no próximo tópico, uma vez que este último tem sua razão de ser na própria necessidade de tratamento equânime entre os contribuintes.

4 O Princípio *Pecunia Non Olet*

A partir da noção acima apresentada dos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva, podemos agora perquirir acerca de outro postulado de suma importância para a presente obra, aquele segundo o qual o “dinheiro não tem

cheiro” (*pecunia non olet*, em latim; ou *denaro non puzza*, para os italianos; ou ainda, *money does not smell*, para os ingleses).

Primeiramente, insta analisar o artigo 118 do Código Tributário Nacional (1966), vejamos:

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.

A dicção legal deixa claro que o “Direito Tributário preocupa-se tão somente sobre a relação econômica relativa a um determinado negócio jurídico [...]” (SABBAG, 2012, p. 140). Por sua vez, ensina Luciano Amaro (2011, p. 301) que:

[...] o dispositivo firma o princípio de que, para a incidência do tributo, não é relevante a regularidade jurídica dos atos, ou a licitude do seu objeto ou dos seus efeitos, nem é decisivo indagar dos efeitos reais dos fatos ocorridos.

Fez bem o Código Tributário Nacional ao dispensar a análise da licitude do fato gerador da obrigação tributária, bem como dos seus reais efeitos, para fins de incidência ou não de determinado tributo. É que não existem razões para tratamento diferenciado entre contribuintes em situação de equipolência, com igual ou semelhante capacidade contributiva.

“De fato, há de haver uma universal incidência do tributo, porquanto a hipótese de incidência, materializando-se no fato imponível, é circunstância bastante para a irradiação equitativa da incidência tributária” (SABBAG, 2012, p. 140).

Comentando o dispositivo legal em foco, Aliomar Baleeiro (2007, p. 714) esclarece:

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

Na esteira do exposto, temos, então, a cláusula segundo a qual o dinheiro *non olet*, ou seja, ele “não tem cheiro”, permitindo-se a tributação de todas as atividades que se subsumirem a uma determinada hipótese de incidência tributária, ainda que o fato gerador seja ilícito ou nulo.

Bernardo Ribeiro de Moraes (1995, v. 2, p. 352-353) explica a origem do termo, que remete à época do Império Romano, a saber:

Tendo Vespasiano criado um tributo sobre os mictórios públicos (ditos cloacas), seu filho Tito sugeriu-lhe a extinção do imposto, em razão da origem do mesmo. Vespasiano, no mesmo momento, tomou de uma moeda e fez Tito cheirá-la, indagando: “fede”? Incontinenti seu filho respondeu: *non olet* (não fede). Após o fato, Vespasiano mostrou ao seu filho que o dinheiro arrecadado com a tributação, na sua materialização, não é acompanhado com o cheiro do fato tributado.

Assim sendo, com base nessa passagem histórica, Bernardo Ribeiro de Moraes (1995, v. 2, p. 353) reconhece que a doutrina criou “[...] o ‘princípio do *non olet*’, dispondo que toda atividade ilícita deveria ser tributada”.

A norma em foco, “[...] cujo lastro advém de conteúdo axiológico do valor ‘justiça’, direcionando a exigibilidade da exação sobre quem possui capacidade contributiva, ainda que o rendimento provenha de atividade ilícita” (SABBAG, 2012, p. 142), seria uma exigência do princípio da isonomia tributária.

Se devemos tratar os iguais de maneira isonômica, não seria justo que aqueles que adquirem renda por meio de uma atividade ilícita não pudessem ser tributados, em detrimento daqueles outros contribuintes que exercem suas atividades conforme o ordenamento jurídico e são, por essa razão, tributados.

Reforçando a noção de que questões acidentais à hipótese de incidência não poderão ser empecilhos à tributação, conforme preceitua o artigo 118 do CTN, temos outro dispositivo legal que abarca a capacidade tributária passiva plena: o artigo 126 do Código Tributário Nacional (1966). Este último diz respeito à capacidade jurídico-tributária de um indivíduo para figurar no polo passivo da relação obrigacional tributária, assim dispondo:

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 atividades 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.

A prescrição legal reforça a tese de que a análise do fato gerador deve ser objetiva, permitindo-se, *exempli gratia*, a tributação da renda auferida por um menor de 18 anos ou mesmo por um recém-nascido. Ademais, ainda que uma empresa não esteja regularmente constituída, ou sofra limitações no exercício de suas atividades, caso venha a praticar um fato gerador de obrigação tributária, não poderá se eximir do pagamento do tributo.

Em outras palavras, ainda que a conduta praticada transgrida normas jurídicas, inclusive de ordem penal, como a vedação ao exercício da medicina por aquele que não é médico, se aquela se subsumir a uma hipótese de incidência tributária, não poderá essa circunstância acidental servir de escusa para que o contribuinte se desvencilhe da tributação.

Luciano Amaro (2011, p. 302-303), com a clareza característica de sua obra, comenta que:

O advogado impedido que, não obstante, advogue, ou o indivíduo inabilitado que, apesar disso, clique como médico, não podem invocar tais circunstâncias para furtar-se ao pagamento dos tributos que incidam sobre suas atividades, ou sobre a renda que auferem, a pretexto de que o fato gerador não se aperfeiçoaria diante das irregularidades apontadas.

Na seara do exposto, o princípio *pecunia non olet*, aliado ao da isonomia, estabelece que situações jurídicas semelhantes, mesmo que uma seja lícita e a outra não, devem ser alvo de tributação, sob pena de incentivarmos a ilicitude em uma

condenável discriminação. Deste modo, a análise objetiva do fato típico tributário deve prevalecer de maneira exclusiva.

É certo que o ordenamento jurídico, por meio do Código Tributário Nacional, adotou o princípio *pecunia non olet*, consoante expressamente previsto no seu artigo 118. Entretanto, não é tão pacífica a questão, que deve receber temperações e ser interpretada com a devida cautela, uma vez que a sua aplicação ilimitada poderia gerar situações de duvidosa constitucionalidade e com violação ao conceito de tributo.

Analisaremos a seguir os argumentos de parcela da doutrina que refuta a possibilidade de tributação de fatos ilícitos, expondo as suas razões jurídicas.

5 A Doutrina da Intributabilidade dos Fatos Ilícitos

Para melhor compreensão do tema, faz-se necessário debruçar sobre as argumentações da corrente doutrinária que defende a intributabilidade dos fatos ilícitos, de modo a entender as nuances que o envolvem.

Existem os defensores de que a incidência do tributo nas atividades ilícitas provocará uma antinomia com o artigo 3º do Código Tributário Nacional (1966, grifo nosso), segundo o qual

[...] 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.

Para essa corrente, a parte do conceito que veda o tributo como sanção de ato ilícito impossibilitaria a tributação sobre eles, uma vez que, para esses doutrinadores, subentende-se que a legislação tributária deverá abarcar a prática de atividades lícitas, nunca ilícitas.

Eduardo Sabbag (2012, p. 145), ao comentar essa tese da intributabilidade dos fatos ilícitos, apresenta de maneira clara tal posicionamento, vejamos:

Argumenta-se, por exemplo, que os rendimentos oriundos de atividades ilícitas, por estarem divorciados de qualquer fator clássico de produção, não se traduziriam em verdadeira riqueza tributável, o que os tornaria, por isso mesmo, insuscetíveis de tributação. Em outras palavras, a origem ilícita dos rendimentos contaminaria os próprios efeitos, fulminando a incidência. Ademais, argui-se que a tributação fundamentada em ato ilícito provocaria uma colisão entre os diversos ramos do Direito, estiolando a unidade do sistema jurídico. A esse propósito, não seria admissível que uma norma jurídica, de um lado, viesse a reprovar um determinado fato, considerando-o como crime, e, de outro, o Estado se valesse desse mesmo fato para dele perceber o tributo.

Atento à divergência doutrinária, Bernardo Ribeiro de Moraes (1995, v. 2, p. 352) afirma que uma série de indagações surgem quando lidamos com a tributação de fatos ilícitos, em especial daqueles reputados criminosos, vejamos:

Deve o Estado tributar as atividades ilícitas? Seria justo o Estado tributar uma atividade que proíbe? Estaria o Estado pactuando com o crime e com o criminoso ao tributar tais atividades? Tributando tais atividades, as respectivas ilicitudes desapareceram? Deixando de tributar a atividade ilícita, estaria o Estado dando uma vantagem ao infrator ou criminoso?

A doutrina da intributabilidade dos fatos ilícitos apresenta algumas alternativas para evitar a tributação dessas atividades, baseando-se no Código Penal e no Código de Processo Penal. Em relação ao diploma repressivo penal, com a condenação criminal, teríamos como efeito desta última a perda do produto do crime ou de qualquer bem ou valor que constitua proveito auferido pelo agente com a prática do fato criminoso, consoante artigo 91, inciso II, alínea “b”.

Ainda no tocante ao Código Penal, houve uma importante alteração legislativa com a Lei nº 12.694, de 24 de julho de 2012, que adicionou o §1º ao artigo 91 do diploma penal, estabelecendo que poderá ser decretada a perda de bens ou valores equivalentes ao produto ou proveito do crime quando estes não forem encontrados ou quando se localizarem no exterior.

Para garantir a eficácia desses dispositivos penais, o Código de Processo Penal prevê o sequestro dos bens imóveis adquiridos pelo acusado com os proventos da infração, ainda que já tenham sido transferidos a terceiro, e, em algumas hipóteses, o sequestro de bens móveis. Lembrando que a Lei nº 12.694/2012 acresceu também um §2º ao artigo 91 do Código Penal, possibilitando que, nas hipóteses do §1º do mesmo dispositivo, as medidas assecuratórias previstas na legislação processual poderão abranger bens ou valores equivalentes do investigado ou acusado para posterior decretação de perda.

Com base nesse argumento, Luís Eduardo Schoueri (2012, p. 140) defende que:

Se o ordenamento brasileiro dispõe acerca do produto do crime, determinando sua expropriação, não há espaço para a tributação. Qualquer tributo iria além da totalidade do próprio produto do crime, revelando confisco, vedado pela constituição. Não é possível, no ordenamento jurídico brasileiro, o emprego do tributo com efeito de confisco (art. 150, IV, da Constituição Federal). Vê-se que não prosperam os argumentos daqueles que defendem, com base na igualdade, aquela tributação, já que não está correta a premissa de que, ao não se tributarem aqueles resultados, colocar-se-iam em situação privilegiada os que cometeram ilícitos; estes, como visto, perdem a totalidade dos frutos do ilícito. Assim, não obstante o posicionamento doutrinário e jurisprudencial favorável à tributabilidade do produto do ilícito, esta deve encontrar seu limite nos casos em que o próprio ordenamento exigir a expropriação daquele produto, não havendo, então, espaço para a tributação.

Nessa linha de raciocínio, Hugo de Brito Machado (2004, p. 317) afirma que:

Por isto mesmo as autoridades da Administração Tributária, acertadamente, não cobram os impostos que seriam devidos pela importação de mercadorias nos casos de contrabando, ou descaminho. Decretam o perdimento das mercadorias e os impostos somente serão cobrados se e quando essas mercadorias são arrematadas em leilão promovido pela Fazenda.

A partir das considerações supra acerca da doutrina da intributabilidade dos fatos ilícitos, Amílcar de Araújo Falcão (1995, p. 42) afirma que “uma série de equívocos, no Brasil e alhures, tem surgido em matéria de tributação de atividades ilícitas, criminosas e imorais, toda a perplexidade provindo da não-consideração da consistência econômica do fato gerador”.

O autor, então, explica que

[...] por isso é que se encontram manifestações no sentido de que atividades ilícitas não devem ser tributadas, pois de outro modo o Estado estará locupletando-se com ações que ele mesmo proíbe e, assim, de algum modo associando-se à ilegalidade e dela tirando proveito. (FALCÃO, 1995, p. 43).

Com o intuito de afastar, desde já, qualquer argumentação no sentido de que a tributação de fatos ilícitos possa vir a legitimar ou legalizar a conduta desconforme o Direito, citamos Eduardo Sabbag (2012, p. 144), para o qual:

A título de reforço de raciocínio, temos dito que não se pode pretender justificar a legitimidade da conduta ilícita ou imoral, sob a alegação de que sobre ela paira uma tributação estatal, e, *ipso facto*, revestida estará de legalidade. Aliás, a esse respeito, insta citar que, há pouco tempo, o contexto foi verificado na frágil pretensão de empresas que administravam bingos nas cidades brasileiras – uma atividade que, inicialmente, era considerada lícita e que, posteriormente, foi desautorizada pelo governo –, redundando no indefensável pleito de retomada do funcionamento das casas, sob a alegação de que a atividade fora tributada pelo ISS.

Esclarecidos os argumentos e questionamentos contrários à tributação de fatos ilícitos, convém agora adentrarmos na temática central da presente obra, razão pela qual passamos a analisar a doutrina que reconhece essa possibilidade, a começar pela explicitação do modo de interpretação do fato gerador defendido por esta última.

6 A Interpretação Econômica do Fato Gerador

Conforme esclarecido alhures, é certo que o artigo 118 do CTN adotou a interpretação econômica ou funcional do fato gerador, segundo a qual este último “[...] deve ser interpretado com total fidelidade ao modo como se encontra descrito na lei, sem atenção a fatores externos” (SABBAG, 2012, p. 149).

Como bem esclarece Eduardo Sabbag (2012, p. 149),

[...] por meio desse dispositivo, o legislador sinaliza que, ocorrida a hipótese econômica na lei abstratamente descrita, não cabe perquirir sua validade formal, a licitude do negócio jurídico subjacente, ou seus reais efeitos.

Por sua vez, explicando a interpretação (econômica) do fato gerador, consoante artigo 118 do CTN, Luciano Amaro (2011, p. 304) leciona que:

Como o fato gerador concreto só pode ser o espelho do fato gerador abstrato, o preceito legal tentou explicitar que o modelo legalmente definido (por exemplo, prestação de serviços) se considera correspondido concretamente (ou seja, realizado), ainda que o fato efetivamente ocorrido tenha sido viciado por alguma ilicitude (por exemplo, tratava-se de serviço para cuja prestação o indivíduo não estava legalmente autorizado).

Cabe dizer, assim, que a mencionada interpretação dos artigos 118 e 126 do CTN, que contemplam a capacidade tributária passiva plena, conforme abordado acima, não é incompatível com a afirmação do artigo 3º do mesmo CTN, “[...] no sentido de que o tributo não configura sanção de ato ilícito. Com efeito, o tributo

não incide sobre o ato porque ele seja ilícito; incide (ou pode incidir) independentemente de sua eventual ilicitude” (AMARO, 2011, p. 304), que será, por assim dizer, circunstância accidental.

A doutrina majoritária tende a acatar a tese da interpretação econômica do fato gerador, defendendo as supramencionadas disposições do Código Tributário Nacional. Em consonância com esse posicionamento, Ricardo Lobo Torres (2000, p. 260) defende que:

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.

Na mesma linha de entendimento, Amílcar de Araújo Falcão (1995, p. 45) afirma que não poderia ser de outro modo:

[...] se se tomar em consideração a natureza do fato gerador da obrigação tributária, como um fato jurídico de acentuada consistência econômica, ou um fato econômico de relevância jurídica, cuja eleição pelo legislador se destina a servir de índice de capacidade contributiva.

A interpretação econômica do fato gerador é o reforço argumentativo para a admissão do princípio *pecunia non olet* que, juntamente com os princípios da igualdade (genérica e tributária) e da capacidade contributiva, constituem o fundamento axiológico para a doutrina da tributação dos fatos ilícitos, sem contar o comando legal do artigo 118 do Código Tributário Nacional.

Uma vez concebida a interpretação do fato gerador sob o prisma econômico, alheio à eventual ilicitude ou imoralidade porventura existente, podemos agora investigar quais os aspectos doutrinários e jurisprudenciais da tributação dos fatos ilícitos.

7 A Tributação dos Fatos Ilícitos

É certo que o artigo 118 do CTN adotou a teoria da interpretação econômica do fato gerador, abarcando explicitamente o princípio *pecunia non olet*. Entretanto, insta questionarmos a amplitude da aplicação deste último, exatamente o objeto da divergência doutrinária. De um lado, temos aqueles que se manifestam pela tributação irrestrita dos fatos ilícitos, ao passo que outros defendem certas limitações a essa possibilidade.

Primeiramente, para a corrente que compactua com a tributação irrestrita, poderá haver a incidência tributária ainda que a ilicitude surja como elemento essencial do fato gerador, justamente por darem ampla e profunda aplicação à interpretação econômica deste último, aliada aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva e do *pecunia non olet*.

Citando a doutrina alienígena, Bernardo Ribeiro de Moraes (1995, v. 2, p. 353) pontua:

Pela tributação irrestrita das atividades ilícitas se pronunciaram diversos autores. Para Ezio Vanoni, o que interessa ao direito tributário são os fatos econômicos e não a forma jurídica, razão pela qual a atividade ilícita, se rendosa, deve ser tributada. [...] Outros autores também postulam pela tributação da atividade lícita ou ilícita, regular ou irregular, legal ou ilegal, desde que produza efeitos econômicos. É o caso de Benvenuto Griziotti,

de Achille Donato Giannini postula a tributação irrestrita, inclusive quando a ilicitude surge como elemento integrante do fato gerador tributário ou mesmo inexistência presunção de capacidade contributiva. Por sua vez, Dino Jarach considera até uma contradição o fato de as atividades ilícitas não se sujeitarem à tributação.

No que se refere à doutrina pátria, também temos uma série de doutrinadores adeptos à tributação irrestrita. O clássico Aliomar Baleeiro (1970 apud MORAES, 1995, v. 2, p. 354), entende que “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, o câmbio negro etc.”, concluindo que se deve admitir “[...] a tributação de tais atividades eticamente condenáveis ou condenadas. O que importa não é o aspecto moral, mas a capacidade econômica dos que com elas se locupletam”.

É o que também defende Amílcar de Araújo Falcão (1995, p. 45), para o qual:

A validade da ação, da atividade ou do ato em Direito Privado, a sua juridicidade ou antijuridicidade em Direito penal, disciplinar ou, em geral, punitivo, enfim, a sua compatibilidade ou não com os princípios da ética ou com os bons costumes não importam para o problema da incidência tributária, por isso que a ela é indiferente a validade ou nulidade do ato privado através do qual se manifesta o fato gerador: desde que a capacidade econômica legalmente prevista esteja configurada, a incidência há de inevitavelmente ocorrer. A tese contrária representa, no acertado dizer de Popitz, a manifestação de um sentimentalismo ilógico e infundado e, do ponto de vista tributário, conduz, isto sim, à violação do princípio da isonomia fiscal.

Temos, então, que o sentido maior de tributarmos indiscriminadamente todos os fatos lícitos ou ilícitos que se subsumirem a uma hipótese de incidência tributária reside não apenas nos já mencionados princípios da isonomia e da capacidade contributiva, mas principalmente no senso maior de justiça.

Embora seja um termo vago, um conceito aberto em constante evolução, haverá sempre um mínimo ético que nos permitirá compreender o que jamais poderá ser aceitável. Um dos mais pertinentes argumentos desta doutrina diz respeito ao evidente equívoco em se desonerar, do ponto de vista tributário, aqueles que desenvolvem atividades desconformes o Direito, criando-se uma espécie de isenção para as condutas do traficante, do corrupto, do contrabandista, etc., que, por óbvio, são geradoras de significativos rendimentos, tendo, pois, consistência econômica.

A crítica àqueles que entendem de forma diversa não fugiu à análise de Amílcar de Araújo Falcão (1995, p. 45), segundo o qual:

[...] haveria na exoneração tributária um resultado na verdade contraditório, por isso que se estaria abrindo aos contraventores, aos marginais, aos ladrões, aos que lucram com o furto, o crime, o jogo de azar, o proxenetismo etc., a vantagem adicional de exoneração tributária, de que não gozam os contribuintes com igual capacidade contributiva decorrente da prática de atividades, profissões ou atos lícitos. Oportunas, no particular, são as palavras de Albert Hensel: “justamente o princípio da igualdade da tributação não consente que o contribuinte seja permitido abrir as portas do eldorado fiscal por meio de atividades imorais ou ilícitas”. Eis aí um obséquio que a correta identificação da consistência econômica do fato gerado oferece: a indiferença,

para o Direito Tributário, de ser civil ou penalmente ilícita a atividade em que se consubstancia o fato gerador, não porque prevaleça naquele ramo do Direito uma concepção ética diversa, mas sim porque o aspecto que interessa considerar para a tributação é o aspecto econômico do fato gerador ou a sua aptidão a servir de índice de capacidade contributiva.

Argumentando no mesmo sentido, importante mencionar Ricardo Lobo Torres (2011, p. 252), para o qual “o aparente conflito entre o direito penal e o direito tributário se resolve com a consideração da justiça, que aponta para a igualdade de tratamento no pagamento de impostos pelos contribuintes que praticam atos lícitos e ilícitos”.

Nessa linha de entendimento, cada ramo do Direito deve ser aplicado de maneira autônoma. A incidência do direito penal com as suas consequentes sanções não obstará que o mesmo fato seja eventualmente tributado, caso também se subsuma a uma hipótese de incidência prevista em lei. Apenas para exemplificar, tanto a mercancia em si quanto a renda auferida com o tráfico ilícito de drogas poderão ser fatos geradores de tributos (IR, ICMS, IPI, etc.) segundo a doutrina da tributação irrestrita dos fatos ilícitos.

O grande problema reside na dificuldade em se aplicar a legislação tributária para fatos geradores que incluam elementos essenciais ilícitos, como a inclusão da droga no conceito de mercadoria para fins de incidência do ICMS, *exempli gratia*. Os obstáculos são muitos, por isso a resistência de significativa parcela dos autores e da jurisprudência na aceitação da tributação irrestrita.

Nesse sentido, outra corrente doutrinária, que se revela majoritária, defende o reconhecimento de limites à tributação de fatos ilícitos, de modo a compatibilizar essa possibilidade com o conceito legal de tributo insculpido no artigo 3º do Código Tributário Nacional, bem como para que também haja coerência no ordenamento jurídico, em especial no tocante à relação do tema com o direito penal.

Esses doutrinadores partem do pressuposto que não poderia o Estado criminalizar a venda de droga e, ao mesmo tempo, incluir o entorpecente no conceito legal de mercadoria para fins de incidência tributária do ICMS, por exemplo, visto que isso seria um evidente contrassenso.

É certo que a finalidade do artigo 118 do CTN, nas palavras de Eduardo Sabbag (2012, p. 152), “[...] foi 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”.

Entretanto, atento ao conceito de tributo do artigo 3º do CTN, que veda a utilização do tributo como sanção de ato ilícito, conclui o renomado autor que:

[...] diferentemente das penalidades, que se aplicam pela ocorrência de atos ilícitos, os tributos adstringem-se à prática de atividade lícita, ou seja, as hipóteses de incidência das exações tributárias, previstas em lei, têm de ser relacionadas com atividades lícitas. Desse modo, a lei que institui um tributo não pode prever como hipótese de incidência um ato ilícito, como uma venda de drogas, no aspecto material de incidência do ICMS. As hipóteses de incidência dos tributos baseiam-se em práticas lícitas. (SABBAG, 2012, p. 152).

Conforme podemos observar, a parcela da doutrina que defende a existência de limites à tributação de fatos ilícitos baseia-se no próprio conceito de tributo do artigo 3º do CTN. Para que não constitua sanção de ato ilícito, não poderá a hipótese de incidência abstratamente prevista descrever como elemento essencial à definição do fato gerador condutas ilícitas em si, como o tráfico de pessoas ou de drogas, por exemplo.

Para a corrente, se o Estado resolver tributar o tráfico de drogas, incluindo estas últimas no conceito de mercadoria para efeitos de ICMS, *verbi gratia*, não estaremos no campo do direito tributário, mas sim do direito penal, visto que o que se almejaria, em última instância, seria a sanção desse ilícito, o que iria na contramão do conceito de tributo do CTN.

Adepto da possibilidade de tributação de fatos ilícitos, Bernardo Ribeiro de Moraes (1995, v. 2, p. 355) apresenta alguns temperamentos, afirmando que existem dois momentos para a análise da questão, vejamos:

- a) momento da feitura da lei. Esta deve conter um pressuposto de fato lícito. Somente os fatos lícitos podem integrar a hipótese de incidência tributária, pois o ilícito distingue a sanção do tributo. Qualquer norma que contempla uma infração e a associa a uma pena será norma jurídica penal. Haverá sanção e não tributo;
- b) momento de aplicação da lei tributária. Ao aplicar a lei tributária, em cuja hipótese de incidência não está incluída a ilicitude, o Poder Público deve abstrair ou ignorar a ilicitude porventura constatada. O direito tributário deve observar os fatos, analisando a ocorrência ou não da realidade fática prevista como fato gerador da obrigação tributária, deixando de lado demais considerações de ordem moral, social ou até jurídica (se ilícito ou não). Quem exerce a medicina sem ser médico estará

exercitando uma atividade lícita, embora de forma ilícita. Não cabe ao Poder Público indagar da licitude do fato que originou a obrigação tributária.

O correto entendimento desses dois momentos é crucial para a completa compreensão da doutrina em foco. A hipótese de incidência abstratamente prevista na legislação tributária deve se ater a fatos lícitos, porque da ilicitude cuidarão outros ramos do Direito, em especial o penal. Entretanto, na aplicação dessa hipótese de incidência, poderemos ter abarcadas condutas ilícitas ou imorais, o que não impedirá a sua tributação, consoante posicionamento adotado pelo artigo 118 do CTN, com fulcro na interpretação econômica do fato gerador e no princípio *non olet*.

Leandro Paulsen (2013, p. 939), no mesmo sentido, enfatiza que:

Jamais um ato ilícito estará descrito na hipótese de incidência de um imposto ou contribuição, por exemplo, porquanto tributo não é sanção de ato ilícito! Assim, do ponto de vista normativo, é descabido pensar-se na tributação de ilícitos. Mas hipóteses de incidência a princípio lícitas, como a propriedade, a aquisição de renda, a percepção de receita ou a circulação de mercadorias, podem acabar sendo vislumbradas em fatos geradores que consubstanciem situações ilícitas, como a propriedade de bens furtados, a aquisição de renda proveniente de estelionato, a percepção de receita proveniente da exploração de jogos e a circulação de entorpecentes proibidos.

Na esteira do exposto, podemos concluir que são tributáveis os fatos lícitos, embora realizados ilicitamente, e que não podem ser tributados os fatos ilícitos em si, como, por exemplo, a venda

de drogas, o tráfico de pessoas e o jogo do bicho (COELHO, 2005, p. 133). Desse modo, o negócio ilícito deverá ser acidental à norma de tributação.

Analisando a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, encontramos acórdão que aborda com profundidade o tema, delineando os contornos de sua aplicação, vejamos:

TRIBUTÁRIO. APREENSÃO DE MERCADORIAS. IMPORTAÇÃO IRREGULAR. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM RENDA. [...] 2. O art. 118 do CTN consagra o princípio do “non olet”, segundo o qual o produto da atividade ilícita deve ser tributado, desde que realizado, no mundo dos fatos, a hipótese de incidência da obrigação tributária. 3. Se o ato ou negócio ilícito for acidental à norma de tributação (= estiver na periferia da regra de incidência), surgirá a obrigação tributária com todas as conseqüências que lhe são inerentes. Por outro lado, não se admite que a ilicitude recaia sobre elemento essencial da norma de tributação. 4. Assim, por exemplo, a renda obtida com o tráfico de drogas deve ser tributada, já que o que se tributa é o aumento patrimonial e não o próprio tráfico. Nesse caso, a ilicitude é circunstância acidental à norma de tributação. No caso de importação ilícita, reconhecida a ilicitude e aplicada a pena de perdimento, não poderá ser cobrado o imposto de importação, já que “importar mercadorias” é elemento essencial do tipo tributário. Assim, a ilicitude da importação afeta a própria incidência da regra tributária no caso concreto. [...] 12. Recurso especial provido em parte. (REsp 984.607/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 7/10/2008, DJe 5/11/2008).

De outra feita, enfatizando que a jurisprudência não abarcou a doutrina da tributação irrestrita de fatos ilícitos, temos decisão proferida pelo Egrégio Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios, que nega a possibilidade de tributação de mercadorias ilícitas, vejamos:

PENAL E PROCESSUAL PENAL. RECURSO EM SENTIDO ESTRITO. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (ARTIGO 1º, INCISO I, DA LEI N. 8.137/90). RECURSO MINISTERIAL. DENÚNCIA. REJEIÇÃO. MATERIALIDADE. RECEBIMENTO. IMPROCEDÊNCIA. A peça acusatória narra a apreensão de mercadorias de origem ilícita, sendo tal circunstância insuficiente para caracterizar o fato gerador do ICMS. O princípio do *non olet* restringe-se aos casos de incidência de Imposto de Renda, pois é tributada a própria renda, sendo irrelevante sua origem. Objetos ilícitos não podem ser considerados, sob a ótica do Direito Tributário, mercadoria ou serviço capazes de gerar recolhimento de ICMS, sob pena de incidir o tributo inclusive sobre a substância entorpecente juntamente apreendida. NEGOU-SE PROVIMENTO AO RECURSO COM REMESSA DOS AUTOS À JUSTIÇA FEDERAL. UNÂNIME. (TJDFT, processo nº 1999 01 1 064530-2; RSE, rel. Vaz de Mello, 2ª Turma Criminal, j. Em 3/2/2005).

É que, no caso versado nos autos do julgado supracitado, o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) se refere aos conceitos de “mercadoria” e “serviço”, que não podem ser um objeto ilícito, como o são as drogas, por exemplo.

Pelo contrário, quando os serviços são lícitos, como a terraplanagem, por exemplo, mas quem os presta não está habilitado para o serviço, aí sim aplicamos o princípio *pecunia non olet*, abstraindo-se de fatores que não o econômico. Esse foi o entendimento apresentado pelo Superior Tribunal de Justiça, a saber:

TRIBUTÁRIO. ISS. TERRAPLENAGEM. Os serviços de terraplenagem se incluem no âmbito da construção civil, sujeitando ao imposto sobre serviços a empresa que os explore,

ainda que não qualificada tecnicamente para esse efeito (CTN, art. 118); Local da prestação do serviço, nesse caso, e aquele onde se efetuar a prestação (del 406/1968, art. 12, “b”). Recurso especial conhecido e provido. (Resp 73.692/ES, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/11/1997, DJ 9/12/1997, p. 64657).

O Tribunal da Cidadania (STJ), em outra oportunidade, entendeu cabível a incidência do imposto sobre produtos industrializados (IPI) na importação ilícita, inclusive quando o bem tenha sido objeto de pena de perdimento, admitindo-se a sua cumulação, conforme consta do seguinte acórdão:

PROCESSUAL CIVIL – AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC – AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO – SÚMULA 211/STJ – TRIBUTÁRIO – IMPORTAÇÃO DE VEÍCULOS USADOS SUPOSTADA POR DECISÃO JUDICIAL POSTERIORMENTE CASSADA – OPERAÇÃO ILÍCITA – EXIGIBILIDADE DE IPI – APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO – CUMULAÇÃO – POSSIBILIDADE – EXEGESE DO ART. 118 DO CTN. [...] 4. As operações ou atividades ilícitas são tributáveis, porquanto 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 (art. 118 do CTN). 5. Há incidência do IPI na importação ilícita, pois a pura ocorrência do fato imponible previsto em lei faz nascer a obrigação tributária. Recurso especial da Fazenda Nacional conhecido em parte e provido. Recurso especial do Ministério Público Federal provido. (REsp 1050408/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/5/2008, DJe 2/6/2008).

De outra feita, questão mais tranquila é a do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR), que certamente é

o tributo que mais campo de aplicação possui dentro do princípio *pecunia non olet*, uma vez que as atividades ilícitas, incluindo as criminosas, geralmente produzem vultosa renda (do contrário não seriam atrativas).

A Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, que dispõe sobre o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR), estabelece em seu artigo 26 que os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas, ou percebidos com infração à lei, são sujeitos a tributação, sem prejuízo das sanções que couberem. É a consagração da cláusula *denaro non puzza* e da interpretação econômica do fato gerador.

Fez bem a legislação tributária do IR ao prever o mencionado dispositivo, tendo em vista que auferir renda não é atividade ilícita, embora a sua causa eventualmente possa ser. Se devemos abstrair da validade jurídica das atividades que produziram tal renda, podemos concluir que qualquer atividade que ocasione acréscimo patrimonial deverá ser tributada. Não é outra a lição de Kiyoshi Harada (2010, p. 131), para o qual:

Constatada pela fiscalização tributária que determinada pessoa teve acréscimo patrimonial em virtude de apropriação indébita ou do peculato que praticou, não há como deixar de tributá-la sob o pretexto de que a origem desse acréscimo patrimonial é ilícita, interessa ao direito tributário apenas a relação econômica.

Outro não poderia ser o entendimento, pois nas precisas palavras de Eduardo Sabbag (2012, p. 148):

A lógica da equiparação está na racionalidade que deve vir a reboque do princípio da isonomia – e também no viés da capacidade contributiva –, evitando que, no caso, oferte-se um tratamento mais benévolo a autores, por exemplo, de ilícito, em detrimento daqueles que se põem, diante do fenômeno da tributação, sob as vestes da legalidade, haurindo legitimamente os seus rendimentos, provindos de lícitas fontes.

Quando o criminoso auferir rendimentos com a sua atividade ilícita, ele deverá recolher o IR, sob pena de estabelecermos uma desoneração para aquele que, assim como as demais pessoas que exercem atividades lícitas, possui capacidade contributiva.

A jurisprudência é abundante no sentido da tributabilidade da renda auferida com fatos ilícitos, imorais e mesmo criminosos, pois o acréscimo patrimonial é efeito dessas atividades, não a sua essência, estando essas últimas na periferia da hipótese de incidência tributária. A começar pelo Supremo Tribunal Federal, que acata essa tese, vejamos:

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. (HC 77530, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 25/8/1998, DJ 18-9-1998).

O entendimento apresentado também pode ser transferido para o caso do funcionário público que se apropria de dinheiro, valor ou qualquer outro bem móvel, público ou particular, de que tem a posse em razão do cargo, ou desvia-o, em proveito próprio ou alheio, praticando o crime de peculato definido no artigo 312 do Código Penal.

O peculato em si não pode ser tributado, entretanto, a renda auferida com o delito poderá sofrer a incidência tributária. O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou favorável à possibilidade, a saber:

RECURSO ESPECIAL. PENAL. PECULATO. CONDENAÇÃO. SONEGAÇÃO FISCAL DE RENDA PROVENIENTE DE ATUAÇÃO ILÍCITA. TRIBUTABILIDADE. INEXISTÊNCIA DO “BIS IN IDEM”. BENS JURÍDICOS TUTELADOS NOS TIPOS PENAIS DISTINTOS. PUNIBILIDADE. - São tributáveis, “ex vi” do art. 118, do Código Tributário Nacional, as operações ou atividades ilícitas ou imorais, posto a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. [...] (REsp 182.563/RJ, Rel. Ministro JOSÉ ARNALDO DA FONSECA, QUINTA TURMA, julgado em 27/10/1998, DJ 23/11/1998, p. 198).

Conforme exposto, no tocante à divergência doutrinária instaurada entre aqueles que admitem a tributação de fatos ilícitos, a jurisprudência pátria dos Tribunais Superiores firmou-se pela negação da tributação irrestrita, acatando a tese daqueles que reconhecem temperamentos à aplicação do princípio *pecunia non olet* e do artigo 118 do CTN.

Assim sendo, a posição majoritária é a que defende a possibilidade dessa tributação desde que o fato ilícito seja circunstância accidental à hipótese de incidência tributária, qual seja, que o elemento essencial do tributo não seja, em si, um ilícito.

Adotada essa tese, insta dizer que as consequências práticas de tal posicionamento extrapolam os limites do direito tributário, tendo repercussões, também, no campo penal, o que será objeto de análise no próximo tópico.

8 Aspectos Penais da Tributação de Fatos Ilícitos

Importa agora, então, perquirir acerca dos aspectos penais da tributação de fatos ilícitos, certamente a consequência mais grave do reconhecimento dessa possibilidade na seara tributária, cuja repercussão no campo penal é direta, conforme será demonstrado.

Condutas criminosas, como o tráfico de drogas e o descaminho, geram vultosos lucros para o agente, assim como uma empresa “de fato”, cuja constituição é totalmente irregular, também incide em uma série de fatos geradores de obrigações tributárias no exercício de suas atividades.

Desta maneira, quando aplicamos o princípio *pecunia non olet*, com a abstração da ilicitude do fato gerador, possibilitamos a incidência de um tributo, com notório destaque para o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR).

Se a doutrina e jurisprudência majoritárias entendem ser possível a tributação de fatos ilícitos, desde que eles sejam circunstâncias accidentais ao fato gerador, então temos como

certo o surgimento da obrigação tributária principal, assim como das respectivas obrigações acessórias instituídas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

As obrigações tributárias acessórias de fazer (emitir nota fiscal, declarar rendimentos, etc.) ou não fazer (abster-se de embarçar a fiscalização empreendida pelas autoridades fazendárias, *exempli gratia*) são instrumentos do Fisco para assegurar a eficiência da tributação e, pelo simples fato da sua inobservância pelo obrigado, convertem-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária, conforme § 3º do artigo 113 do CTN.

A partir de tal constatação, podemos observar importante repercussão no campo penal, uma vez que os efeitos do descumprimento das obrigações principal e acessória não se limitam à aplicação de penalidade pecuniária pelo Fisco, pois podem constituir, inclusive, crime contra a ordem tributária, conforme artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

Nesse sentido, é fácil observar que as consequências penais do reconhecimento da possibilidade de tributação de fatos ilícitos são bastante amplas, abrangendo tanto a criminalização do descumprimento das obrigações tributárias acessórias quanto o próprio não recolhimento do tributo devido no caso concreto, caso essas condutas se amoldem aos tipos penais supramencionados.

Demonstrada a incidência do direito penal ao tema em análise, ainda que *en passant*, interessante notar que aquele que

conduz qualquer atividade ilícita assim age com consciência de que está à margem do Direito e, portanto, jamais contribuirá para que o Fisco descubra as práticas escusas. O estímulo econômico advindo dessas últimas tem fundamento justamente na clandestinidade que as permeia.

A doutrina da intributabilidade dos fatos ilícitos não deixa de mencionar a “[...] dificuldade de conceber o criminoso declarando à Receita Federal as vantagens econômicas angariadas com a prática de crimes” (BECHO, 2011, p. 76).

Nessa linha de raciocínio, importa perscrutar se a incidência das obrigações tributárias acessórias aos fatos ilícitos, como a obrigatoriedade da escorreita declaração ao Fisco do acréscimo patrimonial proveniente de atividades criminosas, aliado ao próprio recolhimento do tributo devido, obrigação principal, não configuraria violação ao princípio *nemo tenetur se detegere*, que trata da vedação à autoincriminação.

Em outras palavras, se estamos considerando na presente obra que a renda auferida com um crime (tráfico de drogas, peculato, corrupção passiva, etc.) pode ser objeto de incidência do IR, *verbi gratia*, então concluímos que há obrigatoriedade na declaração exata desse acréscimo patrimonial ao Fisco e o conseqüente recolhimento do montante devido.

Nesse sentido, a crítica está justamente em exigir conduta que, caso concretizada, certamente levará ao conhecimento dos órgãos de persecução criminal o delito cometido pelo declarante, qual seja, do fato ilícito tributado, supostamente ocasionando sua

autoincriminação, mesmo que indiretamente.

A questão ora debatida foi objeto de análise por parte do Superior Tribunal de Justiça, tendo o Tribunal da Cidadania decidido pela não ocorrência de violação ao postulado *nemo tenetur se detegere*, mas sim por sua compatibilidade com o princípio *pecunia non olet*, vejamos:

RECURSO ESPECIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. SONEGAÇÃO FISCAL. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA NÃO AUTO-INCRIMINAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. O princípio *nemo tenetur se detegere* refere-se à garantia da não auto-incriminação, segundo o qual ninguém pode ser forçado, por qualquer autoridade ou particular, a fornecer involuntariamente qualquer tipo de informação ou declaração que o incrimine, direta ou indiretamente. Trata-se de princípio de caráter processual penal, já que intimamente ligado à produção de provas incriminadoras. Já o princípio *pecunia non olet* carrega consigo a idéia de igualdade de tratamento entre as pessoas que tenham capacidade contributiva semelhante, independentemente da maneira utilizada para alcançar essa disponibilidade econômica, isto é, não importa se o rendimentos tributáveis tenham ou não fonte lícita. Cuida-se de princípio de direito tributário. Tais princípios não se contrapõem, seja pela questão topográfica em que se encontram no direito, seja porque um não limita ou impossibilita a aplicação do outro, até mesmo porque o princípio *pecunia non olet* despreza a origem da fonte econômica tributável - se lícita ou ilícita. 2. A necessidade de se recolher impostos surge com o fato de se auferir renda, pouco importando se essa renda é lícita ou ilícita, não ensejando, por isso mesmo, qualquer ingerência no princípio da não auto-incriminação, do contrário dificilmente se vislumbraria a prática de crimes contra a ordem tributária, que geralmente estão ligados ao cometimento de outros delitos, como por exemplo, contra o sistema financeiro nacional. 3. Recurso especial desprovido. (REsp 1208583/ES, Rel. Ministra LAURITA VAZ, QUINTA TURMA, julgado em 04/12/2012, DJe 11/12/2012).

Sem embargo daqueles que entendem de maneira diversa, o posicionamento jurisprudencial não poderia ser outro. Em primeiro lugar, os princípios *pecunia non olet* e *nemo tenetur se detegere* pertencem a ramos do Direito diversos, o primeiro relativo ao direito tributário e o segundo, ao direito processual penal, razão pela qual não guardam qualquer incompatibilidade entre si.

Ademais, é certo que a Carta Magna determina os deveres do Estado de arrecadar tributos e dos cidadãos o de pagá-los. Deste modo, a obrigação de declarar e pagar tributos tem fundamento constitucional, justamente por ser essencial à consecução de todas as finalidades estatais, inclusive à garantia dos direitos fundamentais.

Assim sendo, quando o indivíduo cumpre seu dever de declarar e pagar os tributos devidos com abstração da ilicitude do fato gerador, ele não estará produzindo provas criminais contra si mesmo, pois a finalidade do instituto *pecunia non olet* nada tem a ver com eventual sanção penal, embora possa facilitar a atuação dos órgãos do *persecutio criminis*.

O Estado, por meio do Fisco, não pode compactuar com indivíduos à margem da lei que almejam transformar a sua torpeza pessoal em obstáculo à incidência tributária, ocasionando odioso tratamento desigual em relação aos contribuintes que agem nos estritos limites do ordenamento jurídico.

Entendemos que a sociedade só poderá se sustentar se e quando os que cumprem seus deveres legais não forem

prejudicados por seu comportamento conforme o Direito, ao contrário daqueles outros que, incursos na imoralidade, na criminalidade, sempre acabam sendo beneficiados por justamente se esquivar da aplicação das normas jurídicas, aproveitando-se da leniência estatal para se locupletar, sempre à custa do resto da sociedade.

Com fulcro nos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não poderíamos dispensar tratamento desigual entre o indivíduo probo e o criminoso. Se o primeiro deve fornecer todas as informações requeridas pelo Fisco e agir conforme as regras da legislação tributária, não poderia o delinquente lograr obter desoneração dessas mesmas obrigações, até mesmo por questões éticas e de justiça. Aqueles que se dedicam ao labor escuso, criminoso, deverão, portanto, arcar com todas as consequências de sua opção, tal quais os demais indivíduos.

Esclarecido o posicionamento (inclusive jurisprudencial) de que não há ofensa ao princípio da vedação à autoincriminação, importante mencionar que as consequências práticas desse entendimento são significativas, uma vez que o desestímulo às atividades criminosas será incrementado com a possibilidade de incidência do direito penal pelo descumprimento das obrigações tributárias relacionadas a fatos geradores ilícitos.

Os efeitos da aplicação concomitante do direito tributário e penal possuem exemplos históricos, sendo o mais notável deles e digno de citação a condenação do famoso gângster ítalo-americano Alphonsus Gabriel Capone, conhecido mundialmente como “Al Capone”.

O mafioso, não obstante ostentar uma infinidade de acusações relativas a delitos de natureza grave, inclusive homicídios, não foi condenado por eles, justamente pela falta de provas concretas, mas sim por “fuga aos impostos”, a denominada sonegação fiscal, tendo sido sentenciado a onze anos de prisão, conforme decisão prolatada pela justiça estadunidense no ano de 1931.

De uma maneira ou de outra, as atividades ilícitas acabarão sendo reprimidas, seja pela sua prática em si, seja mesmo pelo não cumprimento das obrigações tributárias principal e acessória. A incidência do direito penal nessa última hipótese vem reforçar o entendimento de que todo e qualquer indivíduo, delinquente ou não, deve ter tratamento igualitário. Se aquele que labora nos estritos limites do ordenamento jurídico poderá vir a responder por crime contra a ordem tributária, não poderia ser dispensado tratamento diverso ao criminoso.

O florentino Nicolau Maquiavel (2005, p. 103) defendeu em sua célebre obra que “[...] os homens se esquecem mais facilmente da morte do pai do que da perda do patrimônio”. Críticas à parte, não há melhor forma de otimizar a repressão às práticas ilícitas do que tributar seus rendimentos e punir penalmente aqueles que descumprirem tal comando (tal qual se dá com as consideradas lícitas), visto que é justamente o lucro o fator de incentivo à ilegalidade. De tal sorte, além de atender ao princípio da igualdade, desestimularemos condutas desconformes ao Direito e danosas à sociedade.

A lição de Celso Antônio Bandeira de Mello (1995, p. 10) é salutar para fechar o presente raciocínio, pois o autor defende que “dúvida não padece de que, ao se cumprir uma lei, todos os abrangidos por ela hão de receber tratamento parificado, sendo certo, ainda, que ao próprio ditame legal é interdito deferir disciplina diversa para situações equivalentes”, sejam elas lícitas ou não.

Em suma, aquele que conduz seus negócios à margem do Direito e auferir vantagens com essa prática não poderá se furtar à aplicação de todas as suas consequências legais, tanto no campo tributário quanto no penal, que se complementam com o objetivo maior de resguardar o ordenamento jurídico.

9 Conclusão

A presente obra abordou os aspectos da tributação de fatos ilícitos, constatando, inicialmente, que o próprio ordenamento jurídico pátrio admite tal possibilidade, considerando-se as disposições do artigo 118 do Código Tributário Nacional. Esse dispositivo abarcou o princípio *pecunia non olet*, que dispensa a análise da validade ou moralidade dos fatos geradores para fins de incidência tributária.

Entretanto, em que pese haver dita previsão legal, verificou-se que a questão não é pacífica entre os autores de direito tributário, o que demandou análise mais aprofundada dos argumentos contrários e favoráveis, tanto em relação à própria tributação de fatos ilícitos quanto em relação à profundidade da aplicação do artigo 118 do CTN.

No que se refere à doutrina da intributabilidade dos fatos ilícitos, registrou-se que ela fundamenta sua argumentação no próprio conceito de tributo, afirmando que ele não poderia constituir sanção de ato ilícito, consoante artigo 3º do CTN. Ademais, defendem que a tributação dos fatos ilícitos, em especial daqueles criminosos, seria como se o Estado estivesse compactuando com a infração penal e com o delinquente.

Apontando uma solução para a questão, essa parcela da doutrina sugere alternativas para evitar a tributação das atividades ilícitas, como a aplicação das disposições do Código Penal e do Código de Processo Penal relativas à perda e ao sequestro do produto e dos proventos do crime, medidas que, em seu entendimento, seriam suficientes.

Por outro lado, com alicerce legal no supramencionado artigo 118 do CTN, a doutrina majoritária entende ser cabível a tributação de fatos ilícitos, posicionamento que atende, também, aos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva, fundamentos axiológicos daquele dispositivo legal.

Não poderia a legislação tributária dispensar tratamento diferenciado a contribuintes na mesma situação jurídica e com idêntica ou semelhante capacidade contributiva, sejam fatos geradores lícitos ou não, evitando-se uma odiosa desoneração para indivíduos à margem do Direito.

Demonstrou-se, assim, que o posicionamento dominante reconhece a necessidade de uma interpretação exclusivamente econômica do fato gerador, alheia à eventual ilicitude ou

imoralidade porventura existente, de modo que o intérprete detenha sua análise apenas na subsunção do fato gerador à hipótese de incidência abstratamente prevista em lei.

Na esteira do exposto, perscrutou-se também acerca da divergência doutrinária existente sobre a profundidade da aplicação do princípio *pecunia non olet* e da tributação de fatos ilícitos, posicionamentos que possuem significativas diferenças em suas consequências práticas.

Assim sendo, entre aqueles que defendem a tributação de fatos ilícitos, constatou-se que parcela dessa corrente doutrinária é favorável à tributação irrestrita, admitindo-se que o ilícito possa ser, inclusive, elemento essencial da hipótese de incidência tributária. Deste modo, poderíamos, segundo esse entendimento, aceitar que um entorpecente seja considerado mercadoria para fins de incidência do ICMS, *exempli gratia*.

Por outro lado, outra parcela da doutrina posiciona-se de forma moderada quanto à tributação de fatos ilícitos, afirmando que somente poderíamos admiti-la nos casos em que o ilícito seja circunstância acidental à norma de tributação, não podendo, assim, constituir elemento essencial seu. A hipótese de incidência somente poderá prever, portanto, fatos lícitos, embora esses últimos possam ser praticados ilicitamente, o que não impedirá sua tributação.

Consoante argumenta essa corrente, o acréscimo patrimonial proveniente do tráfico de drogas, por exemplo, poderia ser tributado, conquanto auferir renda não seja considerado ilicitude,

pelo contrário, é a própria hipótese de incidência tributária do IR, ao passo que o ilícito (mercância de drogas, no exemplo dado) está na periferia desta última, é acidental.

A jurisprudência majoritária dos Tribunais Superiores adotou a corrente moderada, conforme visto na presente obra, justamente porque a hipótese de incidência tributária deverá prever apenas fatos lícitos, considerando-se que o conceito de tributo do artigo 3º do CTN veda que eles constituam sanção de ato ilícito.

Aprofundando nos aspectos da tributação de fatos ilícitos, analisamos suas consequências no campo penal. Conforme exposto, se a doutrina e a jurisprudência entendem que condutas criminosas, como o peculato, o tráfico de drogas e a receptação poderão ser tributados, desde que sejam circunstâncias acidentais ao fato gerador concretamente verificado, então devemos considerar que o delinquente deverá cumprir as obrigações tributárias principal e acessória. Deste modo, o descumprimento desses deveres poderá acarretar a transgressão dos tipos penais dispostos nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990, que trata dos delitos contra a ordem tributária, entre outros.

Assim sendo, questionou-se se haveria violação ao princípio *nemo tenetur se detegere*, que veda a autoincriminação, tendo sido demonstrado que a resposta seria negativa. Reforçando o entendimento, apresentou-se acórdão proveniente do Superior Tribunal de Justiça, no qual foi firmado posicionamento pelo não conflito entre os princípios *nemo tenetur se detegere e pecunia non olet*, considerando-se que o primeiro versa sobre direito

processual penal e o segundo sobre direito tributário, o que afastaria eventual colisão entre ambos, além de que um não limita ou impossibilita a aplicação do outro.

Neste norte, defendeu-se que o posicionamento abarcado desestimularia com maior intensidade as condutas ilícitas, criminosas, tanto pela tributação de fatos ilícitos localizados na periferia da hipótese de incidência quanto pela aplicação do direito penal como sanção pela sonegação fiscal.

Podemos concluir, de tudo quanto foi exposto, que o entendimento firmado pela doutrina e pela jurisprudência majoritárias acerca da aplicação moderada do artigo 118 do CTN (com fundamento axiológico no princípio *pecunia non olet*) está em consonância com os postulados da igualdade e da capacidade contributiva, intrínsecos ao direito tributário e com alicerce constitucional, de modo a não permitir que sejam dispensados tratamentos diferenciados a indivíduos na mesma ou em semelhante situação jurídica, estabelecendo-se uma condenável desoneração para aqueles que atuam à margem do Direito.

Parece-nos mais correto tal posicionamento, em contraposição às doutrinas da intributabilidade e da tributação irrestrita, visto que, ao mesmo tempo que se admite a tributação de fatos ilícitos, limita-se o alcance daquele dispositivo legal para direcionar a sua aplicação aos casos em que a ilicitude seja circunstância acidental à hipótese de incidência tributária, e não quando for elemento essencial do fato gerador, respeitando-se, assim, o conceito de tributo estatuído pelo artigo 3º do CTN.

Title: Aspects Regarding the Taxation of Illicit Facts

Abstract: This article aims to address the aspects of taxation of illicit facts, in particular, the possibility of its occurrence within the legal system, as well as the depth of its eventual implementation. This scientific article adopts, as a working method, an extensive research on the various doctrinal positions existing on the subject, with the necessary observance of the jurisprudence. In this sense, this article has found that the majority of the doctrine and the jurisprudence admit the taxation of illicit facts, provided that the offense is in the vicinity of the impact hypothesis, that is to say, they adopted a moderate understanding, as opposed to an unrestricted taxation. The study also outlines that the consequences on the criminal law of the taxation of the illicit facts does not violate the *nemo tenetur se detegere* principle, therefore it does not constitute self-incrimination, the requirement that the offender shall declare and collect taxes resulting from their criminal activities.

Keywords: Tax law. Taxation. Illicit facts.

Referências

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <<http://www>>

planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15 ago. 2014.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 15 ago. 2014.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 21. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2012.

_____. *ITBI: doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MAQUIAVEL, Nicolau. *O príncipe*. Tradução de Pietro Nasseti. São Paulo: Martin Claret, 2005.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

_____. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

Referência bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

GUIMARÃES, Alexandre Parreira. Aspectos da tributação de fatos ilícitos. *Revista do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios*, Brasília, n. 8, p. 53-104, 2014. Anual.

Submissão: 18/3/2014

Aceite: 19/5/2014