



**FACULDADE BAIANA DE DIREITO**  
**CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**KAREN NATHALIE SOUZA ARAÚJO**

**A (IM)POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DOS ATIVOS  
ILÍCITOS RESTITUÍDOS NA OPERAÇÃO LAVA JATO**

Salvador  
2020

**KAREN NATHALIE SOUZA ARAÚJO**

**A (IM)POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DOS ATIVOS  
ILÍCITOS RESTITUÍDOS NA OPERAÇÃO LAVA JATO**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Daniela Lima de Andrade Borges

Salvador  
2020

## TERMO DE APROVAÇÃO

**KAREN NATHALIE SOUZA ARAÚJO**

### **A (IM)POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DOS ATIVOS ILÍCITOS RESTITUÍDOS NA OPERAÇÃO LAVA JATO**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em  
Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Salvador, \_\_\_\_/\_\_\_\_/ 2020.

Aos meus pais e meus avós, sem eles nada seria possível.

## **AGRADECIMENTOS**

Assim, agradeço à minha família, em especial aos meus pais, Cristiane e Filadelfo, meus avós, Afonso, Valdelice, Roberto e Eunice, por todo o apoio, amor e compreensão. À minha tia, Kênya, que sempre me assistiu e apoiou em tudo que pôde.

Aos meus amigos, os quais tenho a sorte ter na minha vida, Caio Versiani, Karla Farias, Eduarda Farias, Beatriz Moura, Marceley Oliveira, Paloma Sena, Carol Zaidan, Alice Franco, Maria Gabriela, Paula Rios, Aline Behrens, Beatriz Faddoul, Beatriz Isabelle, Amanda Lins, Adrielle Neri, Dandhara Moura, Maria Tereza e Bárbara Góes.

A todos os professores que tanto me inspiraram e me ensinaram ao longo desses cinco anos, em especial Gabriel Marques, Ruy Andrade, Priscila de Jesus, Angelo Boreggio, Cristiano Chaves, de quem tive a sorte de ser monitora, bem como a minha orientadora Daniela Lima de Andrade Borges.

Aos excepcionais monitores da Faculdade Baiana de Direito, que tanto acrescentaram à minha vida acadêmica, em especial à Anna Melo, Matheus Mendes, Caio Versiani e Victor Fagundes, vocês foram essenciais.

No mais, agradeço a todos que auxiliaram no meu crescimento profissional, em especial aos advogados Ana Luisa Modesto, Pollianna Modesto, Nivia Lyra, Daniela Dominguez, Saulo Borges, Priscila de Jesus, Luana Avena, Rafaela D'Andreamatteo, Andréa Nolasco e Vitor Soliano, por todos os ensinamentos.

“A persistência é o caminho do êxito”.

Charles Chaplin.

## RESUMO

O presente trabalho visa analisar a (im)possibilidade de incidência de tributação sobre os rendimentos oriundos de atos ilícitos como, por exemplo, a propina, a corrupção e a lavagem de dinheiro, que vem sendo restituídos no bojo da Operação Lava Jato. Para isso, analisa-se, inicialmente, os conceitos iniciais do direito tributário, como o conceito de tributo, obrigação tributária e os seus principais princípios. Posteriormente, discute-se acerca do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, sua origem tanto no Brasil, quanto no mundo, bem como a sua atual formação no direito brasileiro, com ênfase na relação deste com os Princípios da Capacidade Contributiva e da Isonomia Tributária. Por fim, há uma breve análise no que tange a Operação Lava Jato, seu surgimento e sua relevância no combate à corrupção no Brasil, para, então, tratar sobre a possibilidade de tributação do patrimônio, oriundo das atividades ilícitas, que vem sendo restituído, bem como toda a fundamentação legal envolvendo o tema.

**Palavras-chave:** Tributação; Ilícito; Operação Lava Jato; Imposto de Renda; Propina; Corrupção; Pecúnia *Non Olet*.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art.	artigo
CF/88	Constituição Federal da República
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
HC	<i>Habeas Corpus</i>
MP	Ministério Público
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
IR	Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
IRPF	Imposto de Renda Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
ITR	Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural



## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	<b>11</b>
<b>2 CONSIDERAÇÕES INICIAIS ACERCA DO TRIBUTO E DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL</b>	<b>13</b>
2.1 CONCEITOS	13
2.1.1 Direito Tributário e Sistema Tributário Nacional	13
2.1.2 Tributo	14
2.1.3 Função e Classificação dos tributos	16
2.2 O FATO GERADOR E A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	18
2.3 OS PRINCÍPIOS JURÍDICOS DA TRIBUTAÇÃO	21
<b>3 O IMPOSTO DE RENDA E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA</b>	<b>26</b>
3.1 NOÇÕES ACERCA DO SURGIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA NO ÂMBITO MUNDIAL	26
3.2 O SURGIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA NO BRASIL	31
3.3 CONSIDERAÇÕES ACERCA DO ATUAL IMPOSTO DE RENDA BRASILEIRO	33
3.4 O IMPOSTO DE RENDA E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	36
3.4.1 Considerações acerca do Princípio da Capacidade Contributiva	36
3.4.2 A Capacidade Contributiva no âmbito do Imposto de Renda	44
<b>4 A OPERAÇÃO LAVA JATO E SUAS CONSEQUÊNCIAS</b>	<b>49</b>
<b>5 UMA ANÁLISE ACERCA DAS CONSEQUÊNCIAS DA OPERAÇÃO LAVA JATO NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO E DA (IM)POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DA RENDA ORIUNDA DAS ATIVIDADES ILÍCITAS</b>	<b>55</b>

**6 CONCLUSÃO**

**70**

**REFERÊNCIAS**

**73**

## 1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho possui o escopo de analisar se há a possibilidade tributação sobre os valores decorrentes de condutas ilícitas, como propina e corrupção, que vem sendo restituídos no bojo da Operação Lava Jato de acordo com o ordenamento jurídico pátrio. E, caso seja possível, analisar e identificar os fundamentos que autorizem essa tributação e suas principais consequências na seara jurídica.

O tema abordado possui grande relevância jurídica, pois, observa-se a colisão do poder de tributação conferido ao Estado pela Constituição Federal com a problemática da renda oriunda de atividades consideradas ilícitas.

Nesse sentido, o tema possui importante relevância social, haja vista que os assuntos de direito tributário constituem matéria de ordem pública. No mais, é importante levar em consideração a forte pressão social no que tange a Operação Lava Jato e sobre qual destino será dado aos valores que vem sendo restituídos aos cofres públicos.

A Operação Lava Jato, deflagrada em 2014 pelo Ministério Público Federal, se trata de uma ação do poder público que vem buscando combater a corrupção existente no Brasil. Atualmente, a referida operação consiste na maior e mais conhecida investigação sobre corrupção e lavagem de dinheiro já realizada no Brasil.

A operação conta com a participação da Receita Federal, interessada na apuração e cobrança de eventuais créditos tributários decorrente dos rendimentos auferidos de forma ilícita, através da propina e da corrupção, pelos investigados.

Os números alcançados até então, no bojo da operação, impressionam, veja-se: i) 1.765 procedimentos de investigação instaurados, ii) 844 buscas e apreensões, iii) mais de 158 acordos de colaboração premiada e iv) R\$ 38,1 bilhões ressarcidos aos cofres públicos.

Isto posto, surge o questionamento em relação ao destino desses valores restituídos, haja vista que, além de consistirem em renda de origem ilícita, esta não

foi devidamente declarada ao Fisco.

Com base nisso, analisar-se-á como funciona a tributação no Brasil, seus principais princípios e suas limitações, com ênfase, principalmente, na tributação da renda.

Assim, no segundo capítulo serão apresentados conceitos primordiais para o estudo da tributação e dos seus princípios.

O terceiro capítulo refere-se ao imposto de renda, visando demonstrar a evolução deste no âmbito mundial e nacional, a sua atual formatação no direito tributário brasileiro e a importância do princípio da capacidade contributiva.

Posteriormente, o quarto capítulo versará acerca da Operação Lava Jato e suas consequências econômicas, para, por fim, no último capítulo, ser feita a análise acerca da possibilidade de tributação dos valores restituídos no bojo da operação.

## **2. CONSIDERAÇÕES INICIAIS ACERCA DO TRIBUTO**

O presente capítulo possui o intuito de tratar acerca das noções iniciais sobre o Direito Tributário, o tributo e os seus principais princípios, elementos fundamentais para o entendimento do tema.

### **2.1. CONCEITOS**

Neste momento, serão analisados os principais conceitos que envolvem o direito tributário, dentre eles: tributo, suas funções e classificações.

#### **2.1.1. DIREITO TRIBUTÁRIO E O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

O Direito Tributário constitui parte do Direito Público, possuindo natureza obrigacional, referindo-se à relação de crédito e débito entre os sujeitos da relação obrigacional jurídico-tributária. (SABBAG, 2015)

Compõe o polo ativo da relação (credores) os entes federativos tributantes, ou seja, pessoas jurídicas de direito público, são elas: União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Já no polo passivo, tem-se os contribuintes (devedores), podendo ser tanto pessoas físicas, quanto pessoas jurídicas. (SABBAG, 2015)

Sistema tributário consiste em um conjunto de elementos dotado de unidade interna, coerência lógica, ordem, ausência de contradições e independência do todo com relação às partes. (TORRES, 2013)

O sistema tributário nacional é aquele que se estrutura conforme a base econômica de incidência, independentemente de considerações sobre o Ente titular da competência. Esse sistema possui previsão no nos artigos 145 a 156 da Constituição Federal. (TORRES, 2013)

Em complemento ao sistema previsto constitucionalmente, tem-se o Código Tributário Nacional de 1966, que foi recepcionado pela Carta Magna, este dispõe

acerca das normais gerais de direito tributário, de modo que a instituição efetiva de cada tributo ocorre por meio das leis instituidoras de cada ente competente. (TORRES, 2013)

As principais características do sistema tributário nacional são a racionalidade econômica e a facilidade de fiscalização e arrecadação, devendo estar de acordo com os princípios constitucionais, principalmente com os da capacidade contributiva, economicidade, desenvolvimento econômico e custo-benefício. (TORRES, 2013)

### 2.1.2. TRIBUTO

O termo tributo, do latim *tribus*, *tributum* e *tributos*, expressa, dentre tantos outros significados, “aquilo que se concede ou que se sofre, por razões morais, dever, necessidade etc”; “ato público como mostra de admiração e respeito por alguém, homenagem”; e “tributo, imposto, contribuição”. (COSTA apud Cf. Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa, 2001, p. 2765)

Silvio Meira esclarece que “*tributum*” vem do verbo “*tribuere*”, que se traduz, inicialmente, na ideia de repartir por tribos, e, depois, repartir em sentido geral. (COSTA apud MEIRA, p.6)

No direito brasileiro, tem-se, primeiramente, que o Código Tributário Nacional traz, no seu artigo 3º, o conceito de tributo, *in verbis*:

Art. 3º 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. (CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, 1966)

Dessa forma, entende-se que o tributo consiste no objeto de uma relação jurídica existente entre Estado e contribuinte, devendo ser uma prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor se possa exprimir, não revestida de caráter sancionatório e disciplinada por regime jurídico próprio. Frise-se que deve ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (COSTA, 2015, p. 128)

Pode-se depreender, portanto, que o tributo corresponde a uma obrigação oriunda

de uma relação jurídica entre Estado e contribuinte. Assim, uma vez ocorrendo no mundo dos fatos determinada situação prevista em lei como autorizadora dessa exigência, irá surgir para o contribuinte o dever de pagar uma prestação pecuniária, esta não revestida de caráter sancionatório e disciplinada por regime jurídico próprio. (COSTA, 2015, p. 128)

De forma simplificada, observa-se que tributo consiste em uma prestação pecuniária, em moeda ou de forma que se possa nela exprimir, que é cobrada mediante atividade administrativa do Poder Público, sendo vedado o caráter sancionatório. É necessário, ainda, a existência um regime jurídico próprio para que seja feita essa cobrança, nos termos da legislação pertinente e à luz da Constituição Federal. (COSTA, 2015, p. 128)

Como já dito, a Constituição Federal trata do tema nos artigos 145 a 156 que compõe o capítulo denominado “Do Sistema Tributário Nacional”. (COSTA, 2015, p. 128)

É possível notar que o constituinte buscou reter o poder tributário pleno de forma matriculada e extensa, conferindo à legislação ordinária competências mais específicas, motivo pelo qual Geraldo Ataliba afirma que o sistema constitucional tributário brasileiro é rigoroso. (FONSECA *apud* ATALIBA, 2017, p. 247)

No sistema tributário brasileiro o tributo se subdivide em cinco espécies distintas, são elas: (i) os impostos, (ii) as taxas, (iii) as contribuições de melhoria, (iv) as contribuições sociais e (v) os empréstimos compulsórios. (MACHADO, 2017, p. 65)

No presente trabalho, será discutido, de forma mais específica, acerca do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, que faz parte da espécie dos impostos. Entende-se, conforme o art. 16 do Código Tributário Nacional – transcrito linhas abaixo –, que imposto constitui um tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. (MACHADO, 2017, p. 65)

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional)

Os impostos se distinguem entre si pelos seus fatos geradores e de acordo com

essa distinção é feita a divisão de competências entre os Entes Federativos. (MACHADO, 2017, p. 65)

### **2.1.3. FUNÇÃO E CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS**

Os tributos podem se classificar (i) quanto à espécie, (ii) quanto à competência, (iii) quanto à vinculação com a atividade estatal e (iv) quanto à sua função. (MACHADO, 2017, 67)

Já os impostos, de forma mais específica, se classificam também de acordo com o seu fato gerador, ou seja, sua hipótese de incidência, podendo ser (i) sobre comércio exterior, (ii) sobre patrimônio de renda, (iii) sobre a produção e a circulação e (iv) sobre impostos especiais. (MACHADO, 2017, 67)

Nem sempre um tributo é criado tendo como finalidade única a arrecadação de recursos financeiros para o Poder Público. Além dessa função, existem infinitudes de outras situações nas quais o tributo desempenha papéis diversos, além do meramente fiscal/arrecadatório. (ALBERGARIA E RÖSLER, 2018)

Assim, no que tange a classificação quanto à função, os tributos podem ser considerados fiscais, extrafiscais e parafiscais. (ALBERGARIA E RÖSLER, 2018)

Um tributo será considerado: (i) fiscal quando o seu principal objetivo for arrecadar dinheiro para o Estado, (ii) extrafiscal quando seu principal objetivo for estimular ou desestimular determinadas atividades e/ou comportamentos, buscando um efeito diverso da pura e simples arrecadação de recursos, e (iii) parafiscal quando o seu objetivo for a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de outras entidades ou órgãos. (MACHADO, 2017, p. 69)

É importante salientar que, um mesmo tributo apresenta mais de uma dessas funções, havendo apenas a predominância de uma delas, o que não exclui a outra. Por exemplo, um tributo que é extrafiscal, não deixa de ser fiscal, pois, quando ele está estimulando ou desestimulando determinado comportamento – função principal que classificará o tributo como extrafiscal –, ele também está arrecadando dinheiro para os cofres públicos. (MACHADO, 2017, p. 69)



Assim, essas funções não existem de forma isolada, quando dizemos que determinado tributo é extrafiscal, na verdade ele é predominantemente extrafiscal. (MACHADO, 2017, p. 69)

A fiscalidade consiste no poder de invadir o patrimônio do particular com a finalidade apenas de arrecadar. Acaba sendo o mero tráfego de dinheiro (tributo), que sai do patrimônio do cidadão (sujeito passivo) para os cofres do Poder Público (sujeito ativo), configurando, nitidamente, uma função meramente arrecadatória. A maior parte dos impostos possuem função arrecadatória. (SABBAG, Eduardo, 2005, p. 22)

Acerca do tema, vejamos o entendimento de Marcio Leandro Wildner:

Imposto fiscais ou de finalidades fiscais, quando visam apenas a obtenção de receitas públicas para fazer face as despesas do Estado. Tais impostos possuem uma função meramente fiscal. Exclusivamente financeira. Qual seja, a de possibilitar receitas. A primeira razão de todo sistema tributário é a finalidade fiscal dos tributos, ou melhor, é proporcionar ao Estado os recursos financeiros indispensáveis para o cumprimento de suas atividades. (WILDNER, Marcio Leandro;2012).

Diante o exposto, é possível afirmar que a função fiscal é a própria razão, ao menos inicial, da existência do sistema tributário, sendo a função precípua do mesmo, haja vista que somente o Estado é capaz de suprir e manter as suas próprias demandas. (ALBERGARIA E RÖSLER, 2018)

Já a extrafiscalidade constitui uma função regulatória do Estado, é o marco característico dos impostos reguladores de mercado (possuem o objetivo principal de regular a economia do país, a exemplo do Imposto de Importação). (SABBAG, Eduardo, 2005, p. 22)

No que tange ao tema, vejamos mais um entendimento do doutrinador Eduardo Sabbag:

Extrafiscalidade é o emprego dos meios tributários para fins não fiscais, mas ordinatórios. Disciplina comportamentos de contribuintes quando a estrutura do tributo visa a situações sociais, políticas ou econômicas, objetivos alheios aos meramente arrecadatório. (SABBAG, 2012, p.276).

Na mesma linha, Marcus de Freitas Gouvêa cita alguns doutrinadores que versam acerca do conceito de extrafiscalidade, *in verbis*:

(...) Medidas fiscais de incentivo ou de desestímulo a comportamentos. As acepções de Fábio Fanucchi, que reconhece o tributo como extrafiscal quando se verifica, em sua cobrança, "outros interesses que não sejam os

de simples arrecadação de recursos financeiros” que se exteriorizam mediante alívios e agravamentos fiscais. Ruy Barbosa Nogueira, para quem a extrafiscalidade corresponde a intervenção no estado mediante tributos, a estimular ou a desestimular condutas. Mizabel Derzi, ao afirmar que “a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido ao legislador tributário a faculdade de estimular ou desestimular comportamentos, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou da concessão de benefícios e incentivos fiscais”. Casalta Nabais, que identifica extrafiscalidade nas normas tributárias que têm o “intuito de atuar diretamente sobre os comportamentos económicos e sociais de seus destinatários. (GOUVÊA, 2008).

Por fim, como já dito linhas acima, a parafiscalidade ocorre quando há o direcionamento dos recursos advindos do tributo para abastecer entidades específicas do Estado. (ALBERGARIA E RÖSLER, 2018)

## **2.2. O FATO GERADOR E A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Para que um tributo venha a incidir no mundo dos fatos, é necessário que ocorra o chamado fato gerador, que consiste no antecedente da norma tributária. (MACHADO, 2018, p. 133)

Em primeiro lugar, é de suma importância conceituar a hipótese de incidência, que se trata da descrição, feita pelo legislador, de uma situação necessária e suficiente para o surgimento de uma obrigação tributária. O fato gerador é, portanto, a concretização dessa hipótese de incidência no mundo dos fatos, fazendo surgir a obrigação de pagamento do tributo. (MACHADO, 2018, p. 133)

Pode-se dizer que o fato gerador, também chamado de “fato jurígeno”, se caracteriza pela concretização do arquétipo legal (abstrato), ou seja, a realização da hipótese de incidência prevista pelo legislador no mundo real (mundo dos fatos). (SABBAG, 2017, p. 614)

Portanto, da perfeita adaptação do fato ao paradigma legal irá surgir o fenômeno da subsunção do fato à norma e, conseqüentemente, este irá originar a relação obrigacional jurídico tributária. (SABBAG, 2017, p. 614)

No Código Tributário Nacional, não estão definidos de forma literal os “fatos geradores” das obrigações tributárias, sejam elas acessórias ou principais, pois ele não veicula normas de tributação de forma específica, mas sim normas sobre

normas de tributação, ou seja, normas gerais. (MACHADO SEGUNDO, 2018)

O papel de definir o fato gerador específico de cada obrigação tributária, seja principal ou acessória, será da lei instituidora e esta vai depender da competência estabelecida na Constituição Federal (por exemplo, se for uma competência federal, como no caso do Imposto de Renda, a regulação deste será por meio de Lei Federal instituidora). O Código Tributário trata, apenas, sobre as normas gerais. (MACHADO SEGUNDO, 2018)

Por outros termos, no CTN estão traçadas normas gerais a serem observadas pelo legislador ordinário da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de acordo com a competência de cada tributo estabelecida previamente pela Carta Magna. (MACHADO SEGUNDO, 2018)

Os artigos do CTN apenas estabelecem normas gerais, muitas de cunho meramente didático, a respeito de como os dispositivos das leis e demais atos normativos podem e devem ser elaborados e entendidos, não trazendo de forma específica a instituição de determinado tributo e o seu fato gerador. (MACHADO SEGUNDO, 2018)

No que tange à obrigação tributária principal, o CTN afirma que seu fato gerador é “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”, ou seja, aquela situação definida em lei como apta a determinar o nascimento da obrigação tributária, a subsunção do fato à norma. (MACHADO SEGUNDO, 2018)

Quanto à obrigação acessória, o CTN afirma que seu fato gerador é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, imponha a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal. Portanto, pode-se dizer que se trata de uma norma geral por exclusão, da qual conclui-se que tudo aquilo que não for obrigação principal será obrigação acessória. (MACHADO SEGUNDO, 2018)

Assim sendo, em virtude do Princípio da Legalidade Tributária, já explicitado linhas acima, uma lei específica deverá criar o tributo, definir o seu fato gerador e todos os demais elementos da relação tributária (sujeito ativo, sujeito passivo, alíquota, base de cálculo etc). (MACHADO SEGUNDO, 2018)

Essa lei específica deverá, ainda, estabelecer em termos gerais as obrigações acessórias inerentes à fiscalização e à arrecadação desse tributo que está sendo

instituído, especificando as possíveis penalidades para um descumprimento. (MACHADO SEGUNDO, 2018)

A lei tributária instituidora por vezes define como o “fato gerador” de uma obrigação tributária um evento não previamente qualificado por outras normas jurídicas, como, por exemplo, uma situação meramente econômica. (MACHADO SEGUNDO, 2018)

Nesse caso, vai se considerar ocorrido o fato gerador quando essa situação estiver de fato consumada, ou seja, quando se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios, quando houver a subsunção do fato à norma. Um exemplo disso é quando a lei se reporta ao fato gerador do Imposto de Renda como sendo a “aquisição da disponibilidade econômica da renda”. (MACHADO SEGUNDO, 2018)

Na hipótese supracitada, à título meramente exemplificativo, o fato gerador terá ocorrido no momento em que o contribuinte detiver, de fato, a disponibilidade sobre um acréscimo patrimonial, sendo identificada a materialidade do fato gerador previsto na lei instituidora. (MACHADO SEGUNDO, 2018)

Porém, o fato gerador não se limita a uma situação de fato, a lei tributária também pode se referir ao fato gerador do tributo como sendo uma situação jurídica, ou seja, um evento já definido e qualificado por outras normas. Isso ocorre quando, por exemplo, a lei afirma ser devido o Imposto de Renda em face da disponibilidade jurídica da renda, ou de quando define o fato gerador do Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) como sendo a “propriedade” de um veículo automotor. (MACHADO SEGUNDO, 2018)

Dito isto, vai se considerar consumado o fato gerador, em tais circunstâncias, desde o momento em que a situação jurídica prevista em lei se encontre definitivamente constituída no mundo dos fatos, nos termos de direito aplicável. (MACHADO SEGUNDO, 2018)

Na hipótese de a lei tributária definir uma situação jurídica como fato gerador de uma obrigação, a sua configuração em cada caso concreto deverá ser verificada abstraído-se a validade jurídica dos atos praticados, a natureza do seu objeto e de seus efeitos. Isso significa que, em outras palavras, apenas o evento jurídico previsto em lei como fato gerador é relevante para o Direito Tributário, bastando que ele exista, não importando sua validade ou sua eficácia. (MACHADO SEGUNDO,

2018)

Assim, caso a lei defina como fato gerador uma situação jurídica, como, por exemplo, uma transferência de bem imóvel, porém essa transferência se dá entre pessoas incapazes, esse vício de validade não será relevante para fins tributários. (MACHADO SEGUNDO, 2018)

No âmbito tributário, basta a ocorrência do fato gerador (mesmo que com vícios), ou seja, basta que a transferência tenha ocorrido enquanto realidade jurídica, ainda que de modo inválido, para ser devido o tributo em virtude da ocorrência do fato gerador. Caso a mesma seja efetivamente desfeita por conta do vício, aí sim, pode-se dizer que o tributo não mais será devido. (MACHADO SEGUNDO, 2018)

O surgimento do fato gerador e a posterior subsunção do fato à norma faz surgir, conseqüentemente, a obrigação tributária. A obrigação jurídica no âmbito do direito tributário não possui conceituação diferente da que lhe é atribuída no direito obrigacional comum (direito civil), porém, possui uma particularidade no que tange ao seu objeto que deverá ser, sempre, uma prestação de natureza tributária, podendo ser de dar, fazer ou não fazer. (AMARO, 2017, p. 277)

Conforme leciona Paulo Barros de Carvalho (p. 327, 2019):

No direito positivo brasileiro, entre os doutrinadores, e na jurisprudência, vemos reiteradamente empregado fato gerador, quer para mencionar-se a previsão legal do fato, elaboração tipicamente abstrata, que se situa no âmbito das ideias, no altiplano das construções normativas gerais e abstratas; quer os fatos jurídicos, enquanto enunciados denotativos que ocupam a posição sintática de antecedente de normas individuais e concretas.

### **2.3. OS PRINCÍPIOS JURÍDICOS DA TRIBUTAÇÃO**

O direito tributário, assim como outros ramos do direito pátrio, é regido por diversos princípios, possuindo estes o escopo de proteger o contribuinte contra eventuais abusos do poder estatal. (MACHADO, 2018, p. 32)

Os princípios são espécies de linhas diretivas que iluminam a compreensão de diversos setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas, servindo como, por exemplo, um

guia para direcionar o aplicador de determinada norma, facilitando a interpretação e a aplicação normativa de um modo geral. (CARVALHO, 2019, p. 163)

Para além do princípio constitucional da legalidade *lato sensu* (previsto no art. 5, II, da Constituição Federal), há, no direito tributário, o chamado princípio da estrita legalidade tributária (art. 150, I da Constituição Federal). (CARVALHO, 2019, p. 189)

De acordo com o supracitado princípio, os entes políticos somente poderão instituir ou aumentar tributos, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei em sentido estrito que regule expressamente os elementos descritores do fato jurídico e da relação obrigacional. Sendo assim, observa-se que só é possível instituir ou aumentar a tributação por meio de lei específica. (CARVALHO, 2019, p. 189)

Isto posto, tem-se que somente é possível que o ente político institua ou majore tributos por meio de lei específica para isso. (CARVALHO, 2019, p. 189)

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...) II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; (...) (Constituição Federal, 1988)

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

I - Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (...) (Constituição Federal, 1988)

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. (...) (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional)

Outrossim, o princípio da anterioridade se projeta apenas no campo da tributação e encontra-se previsto nos arts. 150, III, “b” e “c”, 150, inciso 1º, e 195, inciso 6º, todos da Constituição Federal. Tal princípio veda, de forma expressa, a aplicação da lei que institui ou majora – inclusive de modo indireto – o tributo sobre fatos ocorridos no mesmo exercício financeiro em que entrou em vigor. (CARRAZZA, 2017, P. 221)

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

(...) III - cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Constituição Federal, 1988)

O Princípio da Anterioridade se subdivide em anterioridade fiscal e anterioridade da noventena. A anterioridade fiscal, prevista no art. 150, III, alínea b, da CF, versa, portanto, sobre a necessidade de que a aplicação de lei que institua novo tributo ou majore algum já existente aguarde o exercício fiscal seguinte para produzir efeitos. Frise-se que, o exercício fiscal seguinte, no Brasil, trata-se do ano civil seguinte. (CARRAZZA, 2017, P. 221)

Já acordo com a anterioridade da noventena, prevista no art. 150, III, alínea c, da CF, um princípio que crie ou aumente tributos precisa aguardar, além do exercício fiscal seguinte, o prazo de 90 dias (contados a partir da vigência da lei que o instituiu ou aumentou), para começar produzir efeitos. (CARRAZZA, 2017, p. 221)

O princípio possui a finalidade de que o contribuinte se acostume com aquela nova norma, com o novo tributo ou com um aumento de tributo já existente. Visa adaptação do contribuinte com aquela nova despesa, em virtude disso, esse princípio também é conhecido como “Princípio da Não Surpresa”. (CARRAZZA, 2017, P. 221)

Vale salientar que, se tratando de um caso em que o legislador queira diminuir o tributo já existente, não é necessário esperar nem o exercício fiscal seguinte, nem os 90 dias, produz efeitos de forma imediata. O princípio se refere apenas a criação de novo tributo ao aumento de algum já existente, ou seja, situações que ocasionam uma maior oneração do contribuinte. (CARRAZZA, 2017, P. 221)

O Princípio da Igualdade, na seara tributária, trata-se da garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de todos os contribuintes que se encontrarem em condições iguais. A exemplo disso temos, na Constituição Federal, a regra da uniformidade dos tributos federais em todo o território nacional. (MACHADO, 2018, p. 39).

Conforme leciona Mello (2009, p. 11)

Sabe-se que entre as pessoas há diferenças óbvias, perceptíveis a olhos vistos, as quais, todavia, não poderiam ser, em quaisquer casos, erigidas, validamente, em critérios distintivos justificadores de tratamentos jurídicos díspares”, assim, reconhece-se as diferenças, todavia, é necessário averiguar em que medida elas podem ser invocadas como critério a determinar tratamento diferenciado.

Por sua vez, o Princípio da Vedação ao Confisco (também conhecido como Princípio do Não Confisco Tributário) está previsto na Carta Magna (art. 150, IV, transcrito linhas abaixo) e consiste em uma vedação expressa aos Entes Federativos utilizarem o tributo com efeito de confisco. (MACHADO, 2018, p. 41)

É importante trazer que, o princípio supracitado aplica-se apenas ao tributo e não a penalidade pecuniária, qual seja, a multa, haja vista que ambos são essencialmente distintos, não se aplicando o mesmo regime jurídico. (MACHADO, 2018, p. 41)

Tem-se, também, o chamado Princípio da Liberdade de Tráfego, previsto no art. 150, V, da Constituição Federal, este realiza efetivamente o princípio federativo, pois, ele veda que os entes políticos estabeleçam limitações ao tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais. (MACHADO, 2018, p. 43)

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

(...) IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público; (...)  
(CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988)

Cabe esclarecer que, essa regra não impede a cobrança de impostos sobre a circulação, o que ela impede expressamente é a instituição de tributo cujo fato gerador seja elemento essencial a transposição. (MACHADO, 2018, p. 43)



O Princípio da Competência reflete um sistema tributário rígido. De acordo com ele, o Ente Federativo há de restringir sua atividade no âmbito tributário à matéria que lhe foi constitucionalmente atribuída, ou seja, o Ente deve se limitar a tributar sobre a matéria que lhe compete à luz da Constituição Federal. As competências tributárias, no direito brasileiro, são privativas, tratando-se poderes impositivos que são juridicamente delimitados. (MACHADO, 2018, p. 39)

Há, também, o chamado Princípio da Capacidade Contributiva, segundo o qual os tributos devem ter caráter pessoal, graduados de acordo com a capacidade econômica de cada contribuinte. (MACHADO, 2018, p. 39)

O Princípio da Capacidade Contributiva é suma importância para o sistema tributário e encontra-se previsto no art. 45, § 1º, da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 145, § 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. (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988)

Por fim, tem-se o Princípio da Pecúnia *Non Olet*, cuja nomenclatura traduz-se na expressão “o dinheiro não tem cheiro”, com previsão legal no art. 118 do CTN. De acordo com esse princípio, deve-se interpretar o fato gerador do tributo objetivamente, não importando para o direito tributário os aspectos subjetivos (a exemplo da nulidade ou licitude do ato que origina o fato gerador. (SABBAG, 2005, p. 32)

### **3. O IMPOSTO DE RENDA E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

Neste capítulo, analisar-se-á aspectos importantes acerca do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, como o seu surgimento, tanto no âmbito mundial quanto no âmbito nacional, a sua atual formação no direito brasileiro e a sua relação com o Princípio da Capacidade Contributiva e seus subprincípios.

#### **3.1. NOÇÕES ACERCA DO SURGIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA NO ÂMBITO MUNDIAL**

Inicialmente, o comércio e economia se movimentavam por meio do escambo, que consistia na troca de produtos ou serviços. Essa troca dificultava a mensuração da renda, de modo que a instituição de tributos foi tardia no desenvolvimento dos povos e ocorreu a partir da criação da moeda, quando se pôde então determinar quantitativamente o acréscimo patrimonial dos cidadãos, medindo sua riqueza não mais pelos bens possuídos, mas pelo seu produto: a renda e o acréscimo desta. (RODRIGUES, DANIELE, 2020, p.30)

O primeiro sinal do surgimento da tributação da renda ocorreu no século XV, em Florença, na Itália, com a criação da chamada “*Decima Scalata*”, o primeiro nome utilizado para referir-se ao imposto e o segundo termo indicativo de sua progressividade. (RODRIGUES, DANIELE, 2020, p.30)

Contudo, neste caso, a renda era tomada apenas como índice para apuração do tributo, chegando-se, a partir dela, ao patrimônio necessário para produzi-la, o que demonstra que, na verdade, não se tratava de um imposto sobre a renda, mas sim de um imposto sobre a capitalização, de modo que o referido imposto não por muito. (RODRIGUES, DANIELE, 2020, p.30)

Seligman aponta, com base nos estudos do italiano G. Canestrini, que o tributo que surgiu na Florença dos *Medici*, no ano de 1451, sob o nome de “*catasto*”, consiste na primeira experiência real de tributação da renda já registrada. (RODRIGUES, Daniela, 2020, p.31. *Apud* LEONETTI, Carlos)

A criação do *catasto* teria ocorrido em virtude dos inúmeros movimentos democráticos que eclodiram nas Cidades-Estados da península Itálica durante século XV, os quais fizeram com que a ênfase da tributação, até então centrada na propriedade, se deslocasse para a produção e renda, causando grande impacto na política e na economia da época. (RODRIGUES, Daniela, 2020, p.31. *Apud* LEONETTI, Carlos)

Essa mudança na ênfase dos tributos, por seu turno, se originou da constatação de que a riqueza cumulada pelos burgueses da época não mais tinha origem, de forma majoritária, da terra, mas também da indústria e do comércio, que começavam a entrar em ascensão.

O *catasto* florentino era cobrado, inicialmente, a uma alíquota única. Posteriormente, foi tornando-se progressivo, passando a denominar-se *scala*. (RODRIGUES, Daniela, 2020, p.31. *Apud* LEONETTI, Carlos)

Com a reinserção do regime aristocrático na República Florentina no século XVI, o *scala*, bem como os demais tributos diretos cobrados à época, dissiparam-se. A partir disso, a tributação passou a incidir apenas sobre o comércio, em complemento a um tributo que era cobrado por cada família existente, cuja maior carga era suportada pela população que possuía menos condições. (RODRIGUES, Daniela, 2020, p.31. *Apud* LEONETTI, Carlos)

Efetivamente, a tributação de forma mais específica da renda foi verificada no final do século XVIII, momento em que a Inglaterra encontrava-se ameaçada por Napoleão Bonaparte e precisava de recursos para o financiamento da guerra que estava por vir. (RODRIGUES, DANIELE, 2020, p.31)

Assim, o primeiro ministro inglês, Willian Pitt, apresentou um plano que chamava de “empréstimo de lealdade”, este consistia na ideia de que todos os cidadãos que possuíssem uma determinada renda fossem obrigados a “emprestar” parte dela, esta ideia não prosperou. (RODRIGUES, DANIELE, 2020, p.31)

Deste modo, pouco tempo depois, foi proposta a ideia de alterar e aumentar o chamado “*assessed tax*”, que consistia em um meio rudimentar de taxação de acordo com os gastos como indício de riqueza, momento em que passou a se dividir os contribuintes em classes segundo os seus bens, exigindo-se dos mais abastados contribuições proporcionalmente maiores. (RODRIGUES, DANIELE, 2020, p.31)

Não obstante as novas alianças entre Rússia, Áustria, Grã-Bretanha, e Turquia, que trouxeram êxito diplomático para a Inglaterra que carecia, à época, de recursos para financiar o ataque contra a França de Napoleão Bonaparte, motivo que levou Willian Pitt a requerer ao parlamento britânico a transformação desse imposto sobre despesas em uma tributação sobre a renda, criando-se o conhecido *income tax*, que passou a ser cobrado a partir do ano de 1799. (RODRIGUES, DANIELE, 2020, p.31)

Vale ressaltar que, a instituição desse imposto revelou a associação entre direito e economia, demonstrando que a economia seria decisiva na produção de normas e que estas trariam consigo efeitos econômicos. (RODRIGUES, DANIELE, 2020, p.31)

À época, temia-se que, com o fim da guerra, o imposto continuasse sendo cobrado. Como consequência da paz transitória estabelecida em 1802, o imposto sobre a renda foi suprimido, contudo, após um ano, foi reestabelecido, haja vista que as hostilidades entre as nações recomeçaram. (RODRIGUES, DANIELE, 2020, p.31)

Porém, desta vez, o imposto passou a ser cobrado com uma série de mudanças e aperfeiçoamentos, como a classificação dos rendimentos e tributação por categoria conforme a sua origem, implantação de cobrança direta na fonte, isenção para pequenos valores e dedução para encargos familiares. (RODRIGUES, DANIELE, 2020, p.31)

Em junho de 1815 Napoleão Bonaparte foi derrotado em Waterloo e, com isso, findou-se a guerra. Por isso, o governo inglês não possuía mais justificativa para a cobrança do imposto e este foi novamente suprimido, obrigando-o a buscar novas fontes de receita. (RODRIGUES, DANIELE, 2020, p.31)

Todavia, posteriormente, iniciou-se na Inglaterra um longo período de crises e déficits orçamentários e, em 1842, o parlamento britânico concordou com o retorno do imposto, acreditando que este seria retirado quando a crise cessasse e o caixa do tesouro se reequilibrasse. (RODRIGUES, DANIELE, 2020, p.32)

Porém, isso nunca foi possível, de modo que o imposto que foi inicialmente instituído como um simples e temporário imposto de guerra e, posteriormente, para controlar um déficit financeiro, desde então é cobrado, tornando-se uma das principais fontes de receita não de diversos países. (RODRIGUES, DANIELE, 2020, p.32)

A experiência britânica, aliada a razões econômicas, marcou o nascimento do

imposto de renda em outros países. Como exemplo, tem-se o *imposta sui redditi dela ricchezza mobile*, este surgiu na Itália, em 1864, constituindo um imposto sobre os proventos do comércio, indústria e profissões, englobando as rendas mobiliárias de toda natureza. (RODRIGUES, DANIELE, 2020, p.32)

Na França, em que pese a instituição de um imposto sobre a renda tenha sido posterior, acontecendo apenas em 1910, era possível se verificar a tradição do país na cobrança de tributos diretos. (RODRIGUES, DANIELE, 2020, p.32)

Após a crise que se originou em virtude da guerra contra a Prússia, foi instituído um imposto sobre a renda dos valores mobiliários. É importante frisar que, tal acontecimento confirma, mais uma vez, a influência da econômica no processo de produção de normas, principalmente das normas tributária, pois, a instituição desse imposto foi facilitada em virtude de a maioria dos deputados que compunha a Assembleia Nacional à época ser de origem rural e terem interesse na transferência da tributação da terra para tais valores mobiliários. (RODRIGUES, DANIELE, 2020, p.32)

Contudo, Carlos Leonetti identificou que:

Depois da curta experiência florentina, o imposto sobre a renda teria sido instituído novamente na Europa apenas no início do século XVIII, na França, o país que então experimentava um surto de desenvolvimento industrial e comercial sem precedentes na Europa. O projeto de um imposto sobre a renda francês data do final do século XVI, a cargo de publicistas renomados como Vauban e Boisguilbert. (RODRIGUES, Daniela, apud LEONETTI, Carlos)

A França veio adotar um autêntico imposto sobre a renda, nos moldes de seu congênere britânico, apenas já durante a Primeira Guerra Mundial, após décadas de muitas tentativas fracassadas e inúmeros e calorosos debates no Parlamento. (RODRIGUES, Daniela, apud LEONETTI, Carlos)

Posteriormente, na França, instituiu-se a tributação sobre a fortuna, na França, através de impostos diretos. Assim, no lugar de se instituir impostos indiretos apenas sobre a pobreza, a ideia era tributar também os mais afortunados. Porém, a primeira cobrança efetiva desse imposto foi postergada para o ano de 1916, em virtude da eclosão da Primeira Guerra Mundial, em 1914. (RODRIGUES, DANIELE, 2020, p.32)

Vale ressaltar que, esse projeto acabava com o sistema indiciário, estabelecendo a apresentação de declaração, combinando, ainda um imposto cedular com indícios

de progressividade, confirme a origem dos rendimentos, servindo, inclusive, de inspiração para modelo de imposto de renda de pessoa física (IRPF) adotado no Brasil até os dias de hoje. (RODRIGUES, DANIELE, 2020, p.33)

Na Alemanha, o surgimento de um imposto sobre a renda ocorreu no início do século XIX, se originando de estudos sobre a experiência inglesa, de modo que foi inicialmente introduzido na Prússia através da cobrança de um imposto pessoal que incluía tanto as rendas profissionais (incluindo os profissionais liberais), como as mobiliárias e imobiliárias. (RODRIGUES, DANIELE, 2020, p.33)

Assim, posteriormente, esse imposto de renda alemão, que foi, inicialmente, regulado pelos Estados, passou a ser controlado pelo governo central, haja vista as sérias dificuldades pelas quais passava no pós Primeira Guerra Mundial. (RODRIGUES, DANIELE, 2020, p.33)

Desviando-se do continente europeu, tem-se que a instituição de um imposto sobre a renda nos Estados Unidos ocorreu em meados do século XIX, quando alguns estados do sul, em virtude da Guerra de Secessão, instituíram um imposto sobre salários, vencimentos e honorários (contudo, sem alcançar todas as formas de renda), e, os estados do norte instituíram imposto sobre capital e propriedade. (RODRIGUES, DANIELE, 2020, p.33)

No ano de 1861, houve a instituição de um imposto federal sobre as rendas pessoais, que começou a ser cobrado já em 1862, porém, só foi aceito sem muita resistência durante a guerra civil. Inclusive, com o fim da guerra, começou a ser alvo de inúmeras críticas no sentido de que a Constituição Americana limitava a tributação direta, de modo que não seria constitucional aquela cobrança. (RODRIGUES, DANIELE, 2020, p.33)

Assim, com o fim da guerra civil e as fortes críticas, o imposto americano sobre a renda foi extinto em 1872, retornando apenas com a aprovação da Emenda Constituição nº 16, deixando grande parte da população insatisfeita. A maior insatisfação com o imposto era dos agricultores, haja vista que além de reclamarem constantemente da alta carga tributária, alegavam que os comerciantes, industriais e capitalistas eram favorecidos pelo governo. (RODRIGUES, DANIELE, 2020, p.33)

Desse modo, nos Estados Unidos a instituição do imposto sobre a renda se deu de forma mais lenta, surgindo, efetivamente, apenas com a elaboração da Emenda

Constitucional nº 16, em 1913. (TORRES, 2013)

### **3.2. O SURGIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA NO BRASIL**

É notório que, no Brasil, por ser um país relativamente novo, o imposto sobre a renda surgiu em uma época em que esse tributo já estava, de certa forma, mais avançado e consolidado em países mais evoluídos. (RODRIGUES, DANIELE, 2020, p.33)

“É interessante notar que, já no século XVII, existia em Portugal, e também no Brasil, uma contribuição que se assemelhava a um imposto progressivo sobre a renda. Como relata Marcos Carneiro de Mendonça: “a cobrança de esmola estabelecida pela bula chamada de Santa Cruzada foi, pouco a pouco, transformando-se numa das grandes fontes de renda do Estado português. Conforme a praxe administrativa, a sua arrecadação era feita por órgão próprio, com funções judiciárias e executivas. Apresentava uma particularidade no meio do confuso sistema fiscal de então: a proporcionalidade da cobrança com a capacidade do contribuinte, o que se poderá verificar com a leitura do art. 68 do Regimento. É isto que aproxima do atual imposto de renda”. (COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imposto de renda: conceitos, princípios e comentários. 1996, p.24)

Contudo, assim como nos outros países, o primeiro sinal do surgimento de um tributo sobre a renda também revela traços econômicos e de decisão político-legislativa, ressaltando, mais uma vez, a correlação entre o Imposto de Renda e a economia dos países. (RODRIGUES, DANIELE, 2020, p.33)

Em um primeiro momento, por imposição criada por D. João VI (alvará de 20.10.1812), exigiu-se um tributo que era conhecido como imposto sobre lojas, cujos valores arrecadados se destinavam a cobrir a aquisição de ações do capital do Banco do Brasil pelo erário real, o que veio a ser a raiz do imposto de indústria e profissões e, posteriormente, do imposto de renda. (RODRIGUES, DANIELE, 2020, p.33)

Foi determinado, durante o período que corresponde ao começo do segundo reinado, através da Lei nº 317 de 21 de outubro de 1843, regulamentada por meio do Decreto nº 349, de 20 de abril de 1844, o pagamento de um imposto progressivo sobre os vencimentos percebidos pelos cofres públicos, similar a uma tributação direta na fonte, que logo foi extinto. Veja-se que, o sistema vigente à época,

econômico imperial e elitista, com base no trabalho escravo, possuía um universo restrito de possíveis contribuintes, haja vista que poucos cidadãos auferiam renda, além de que o território do país, nas condições da época, não possibilitava a implantação de um tributo amplo e complexo. (RODRIGUES, DANIELE, 2020, p.34)

Havia uma necessidade de modernização do sistema tributário vigente à época, contudo, a Guerra do Paraguai, que ocorreu entre os anos de 1864 e 1870, demandava ações fiscais para obtenção de recursos, sendo, por isso, instituído um imposto sobre o patrimônio semelhante ao atual IPTU, cobrado de cada pessoa que morasse em casa própria ou alugada, bem como o imposto exclusivo na fonte sobre vencimentos recebidos dos cofres públicos, que durante determinado período oscilou em um processo de supressão e retomada até ser definitivamente extinto no final da década de 1910. (RODRIGUES, DANIELE, 2020, p.34)

Todavia, nota-se que na história brasileira as tentativas de implantação de um imposto sobre a renda, como aquelas propostas à época do Brasil Império feitas pelos Viscondes de Jequitinhonha e de Ouro Preto e pelo Conselheiro Lafayette, diferentemente de como verificou-se em outros países, não ocorreram em virtude de guerras. (RODRIGUES, DANIELE, 2020, p.34)

Ruy Barbosa, enquanto ocupava o cargo de Ministro da Fazenda, elaborou um relatório no qual revelou demasiada preocupação em demonstrar as formas de aplicação do imposto e suas qualidades. (RODRIGUES, DANIELE, 2020, p.34)

“No Brasil, porém, até hoje, a atenção dos governos se tem concentrado quase só na aplicação do imposto indireto, sob sua manifestação mais trivial, mais fácil e de resultados mais imediatos: os direitos de alfândega. E do imposto sobre a renda, por mais que se tenha falado, por mais que se lhe haja proclamado a conveniência e a moralidade, ainda não se curou em tentar a adaptação que as nossas circunstâncias permitem, e as nossas necessidades reclamam” (Receita Federal do Brasil, 2009)

No período republicano, especificamente, as tentativas de instituição do imposto se originavam da grave crise econômica e financeira por que o Brasil vivenciava à época. RODRIGUES, DANIELE, 2020, p.34)

“Em 1886, por exemplo, o ministro Francisco de Paula Rodrigues Alves ressaltou que o imposto de renda seria o meio de que se serviriam os países para obtenção de receita e desaparecimento de desigualdades. Montenegro também, não acatando tranquilamente o resultado da rejeição do projeto de instituição do imposto apresentado, declarou à época: “Não concordo com os conceitos externados no parecer sobre a dificuldade do



estabelecimento entre nós do imposto sobre a renda; pelo contrário, parece-me que se impõe como remédio eficaz para reconstituição de nossas finanças e que mais cedo ou mais tarde será adotado pelo legislador”. A preocupação em obter recursos para o Tesouro era tão grande que a lei que estabeleceu imposto sobre vencimentos, ordenados etc., cuidadosamente, previu que o Presidente da República, senadores, deputados e ministros de Estado deveriam pagá-lo com aplicação de alíquota mais elevada.” (RODRIGUES, DANIELE, 2020, p.34)

Desse modo, desde a Lei nº 2.321 de 1910, até a oficial instituição do Imposto de Renda no país, a lei orçamentária consistia na base legal para a cobrança do imposto. (RODRIGUES, DANIELE, 2020, p.35)

“No campo do sistema tributário não ocorreram mudanças substanciais, além daquelas que decorriam do novo sistema político, vigendo, entre outros, os impostos sobre vencimentos e sobre indústrias e profissões. O esquema de legislar sobre matéria de imposição de impostos e taxas continuou a ser o de aglomerar no orçamento os assuntos tributários. (CORREA, Walter Barbosa, 1994, p.254)

“O imposto sobre a renda participava cada vez mais da receita tributária dos países em que foi instituído. O Brasil conscientizava-se de que seria um importante meio de angariar recursos e de possuir um sistema tributário mais justo. Pouco a pouco, as resistências históricas no congresso e na sociedade eram quebradas.” (Receita Federal do Brasil, 2009)

Assim, o imposto sobre a renda nasce, no Brasil, de forma efetiva, em 31 de dezembro de 1922, por meio da Lei nº 4.625, como um tributo de competência da União Federal, com receita prevista para o exercício de 1923, em que pese já fossem cobrados tributos referentes aos rendimentos e lucros há aproximadamente 30 anos. A partir desse momento, foram sendo registradas inúmeras alterações e aperfeiçoamentos ao tributo. (RODRIGUES, DANIELE, 2020, p.35)

Conforme exposto linhas acima, o imposto já era cobrado desde 1922, contudo, apenas adquiriu *status* constitucional em 1934, sempre sendo de competência da União Federal. (TORRES, 2013)

### **3.3. CONSIDERAÇÕES ACERCA DO ATUAL IMPOSTO DE RENDA BRASILEIRO**

Atualmente, no Brasil, temos o chamado Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, com previsão no art. 153, III, da Constituição Federal e arts. 43 a

45 do Código Tributário Nacional. (SABBAG, Eduardo, 2005, p. 354)

Trata-se de um imposto de competência da União, devendo ser utilizado como meio hábil a promover a adequada redistribuição de riquezas, em razão de pessoas e lugares. É a principal fonte de receita tributária da União, possuindo nítida função fiscal. (SABBAG, Eduardo, 2005, p. 354)

Assim, tem-se que o imposto de renda é de extrema importância para o orçamento da União Federal, haja vista que, atualmente, é a principal fonte de receita no âmbito tributário. (MACHADO, 2017, p. 319)

Contudo, em que pese exista a predominância da função fiscal, o imposto de renda também consiste em um importante instrumento de intervenção do Poder Público no domínio econômico, em outras palavras, observa-se que há, também, a função extrafiscal. (MACHADO, 2017, p. 319)

Desse modo, é utilizado pela União com o intuito de incentivar o desenvolvimento econômico regional e setorial, conforme observa-se na legislação geralmente conhecida como de “incentivos fiscais”, administrados pela Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste/SUDENE, pela Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia/SUDAM e pela Superintendência do Desenvolvimento da Pesca/SUDEPE, entre outros. (MACHADO, 2017, p. 319)

Assim, pode-se afirmar que o imposto de renda, embora tenha função predominantemente fiscal, tem também função extrafiscal altamente relevante.

O contribuinte, ou seja, o sujeito passivo do Imposto de Renda é a pessoa física ou jurídica titular de renda ou provento de qualquer natureza. (SABBAG, Eduardo, 2005, p. 355)

Já o fato gerador desse imposto é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda (decorrente do capital, trabalho ou da conjugação de ambos) e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos todos os acréscimos não compreendidos no conceito de renda. (SABBAG, Eduardo, 2005, p. 355)

O imposto aqui tratado tem como hipótese de sua incidência o acréscimo patrimonial, em razão da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda decorrente do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, além de proventos de qualquer natureza. (SABBAG, Eduardo, 2005, p. 355)

Vittorio Cassone conceitua a renda da seguinte maneira, *in verbis*:

“Renda é expressão jurídico-tributária consistente em acréscimo patrimonial, de caráter pessoal e cuja tributação deve ser graduada segundo a capacidade econômica do contribuinte. (...)” (CASSONE, Vittorio, Direito Tributário, editora Atlas)

“Renda expressa conteúdo de riqueza, revela incremento, acréscimo. Somente se poderá falar em renda se for possível quantificá-la, pois o direito tributário trabalha com fatos, circunstâncias de fato ou situação jurídica de conteúdo econômico. (CASSONE, Vittorio, Direito Tributário, editora Atlas)

Isto posto, é possível afirmar que a disponibilidade econômica ou jurídica pode variar em razão da renda de capital (aluguel, “*royalties*”, recebimentos decorrentes de aplicações financeiras, lucros, participação nos lucros, bonificações, rendimentos de partes beneficiadas etc), renda do trabalho (salário, honorários, pró-labore, comissões etc), renda da combinação do capital e do trabalho (pró-labore, lucro) e, por fim, proventos de qualquer natureza, que consistem em acréscimos patrimoniais não abarcados pelo conceito de renda, a exemplo de aposentadorias, pensões, ganhos em loterias, doações e acréscimos patrimoniais não justificáveis. (SABBAG, Eduardo, 2005, p. 356)

Tem-se por disponibilidade econômica a obtenção do poder de usar, gozar e dispor do patrimônio, é a posse concreta. Frise-se que, disponibilidade financeira difere de disponibilidade econômica, haja vista que essa última consiste na incorporação da renda ao patrimônio do contribuinte. (SABBAG, Eduardo, 2005, p. 356)

Todavia, nada impede que a lei ordinária acrescente o elemento financeiro ao fato gerador, desde que tenha existido uma prévia disponibilidade econômica ou jurídica. (SABBAG, Eduardo, 2005, p. 356)

Já a disponibilidade jurídica consiste na obtenção de direitos de créditos que não estão sujeitos à condição suspensiva, sendo representados por títulos líquidos e certos, em outras palavras, trata-se de “ter direito” de forma abstrata. Aqui, só há a efetiva incidência do imposto de renda quando houver o chamado acréscimo patrimonial, não havendo a necessidade de o rendimento ser efetivamente recebido pelo contribuinte, sendo suficiente que este tenha adquirido o direito de crédito, ou seja, a disponibilidade jurídica. (SABBAG, Eduardo, 2005, p. 356)

É possível conceituar patrimônio como o conjunto de direitos e obrigações de

titularidade de uma pessoa, podendo ser formado por direitos pessoais, reais e intelectuais. (SABBAG, Eduardo, 2005, p. 357)

A base de cálculo do imposto é o montante real da renda ou dos proventos tributáveis, apurado na forma prevista na legislação, podendo também ser arbitrado ou presumido (art. 44, CTN). (TORRES, 2013)

Já as alíquotas, analisadas de forma mais detalhada linhas abaixo, consistem na exteriorização da progressividade, subprincípio da capacidade contributiva, haja vista que as mesmas são diferenciadas proporcionalmente aos aumentos das bases de cálculo. (GROSSI, 2017)

No mais, tem-se que o referido imposto é regido pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade (vide art. 153, 2º, I), que são subprincípios do Princípio da Capacidade Contributiva. (TORRES, 2013)

### **3.4. O IMPOSTO DE RENDA E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

Neste momento, será feita uma análise, de forma mais aprofundada, acerca do Princípio da Capacidade Contributiva e seus subprincípios, quais sejam: progressividade, proporcionalidade, pessoalidade e seletividade.

No mais, analisar-se-á a relação deste importante princípio com o Imposto de Renda, o Princípio da Isonomia Tributária e a busca pela justiça fiscal.

#### **3.4.1. Considerações acerca do Princípio da Capacidade Contributiva**

A capacidade contributiva constitui um princípio basilar do ordenamento jurídico tributário segundo o qual os tributos devem ter caráter pessoal, graduados de acordo com a capacidade econômica de cada contribuinte. (MACHADO, 2018, p. 39)

De acordo com esse princípio, os tributos precisam ser graduais de acordo com a capacidade de cada contribuinte, ou seja, devem possuir caráter pessoal. As pessoas devem ser oneradas de acordo com a sua capacidade contributiva. (MACHADO, 2018, p. 39)

Esse princípio vem para reforçar o Princípio da Igualdade Tributária, ambos possuem o intuito de promover, de forma efetiva, a justiça fiscal, traduzindo-se no brocado “quanto mais se ganha, mais se paga”. (SABBAG, 2005, p. 33)

O princípio da capacidade contributiva encontra-se previsto no art. 145, inciso 1º, da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 145 – A União, os Estados, o Distrito federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I – impostos; II – taxas, [...] III – contribuição de melhorias, [...] § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando 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. (CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988)

O referido princípio possui fundamento na ideia de justiça fiscal, a partir de uma visão aristotélica de justiça como igualdade. Tal visão no *Estado Liberal* traduziu-se na chamada *justiça comutativa*, que se fundamenta no *princípio do Custo-Benefício*, em virtude da teoria de Adam Smith. (RIBEIRO, 2010)

Com base nisso, entende-se que todos devem contribuir para as despesas públicas na proporção das suas possibilidades financeiras, ainda que não sejam beneficiados diretamente em virtude dessas despesas. (RIBEIRO, 2010)

Posto isto, de acordo com esta diretriz, consideram-se legítimas as distinções feitas com base na diferença entre as riquezas que os contribuintes manifestam. (RIBEIRO, 2010)

Bernardo Ribeiro de Moraes conceitua o princípio da seguinte forma: (PAOLIELLO, 2003, Apud MORAES)

O princípio da capacidade contributiva, pelo qual cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade de acordo com a sua aptidão econômica, ou capacidade contributiva, origina-se do ideal de justiça distributiva. (MORAES, 1997, p.118)

Assim, em tese, com a aplicação deste princípio haverá tratamento justo, devendo o legislador considerar as diferenças entre os cidadãos, tratando de forma desigual os desiguais impondo o recolhimento de impostos considerando a capacidade contributiva de cada um. (PAOLIELLO, 2003)

É possível dizer que o tributo é justo desde que adequado à capacidade econômica

da pessoa que deve suportá-lo. Não basta que o imposto seja legal, ele precisa ser justo de acordo com a capacidade contributiva de cada um. (PAOLIELLO, 2003)

Veja-se as considerações do doutrinador Sacha Calmon acerca do tema:

Por que deve o legislador considerar as disparidades? Para nós, a juridicidade da capacidade contributiva resulta, como vimos, do lado positivo do princípio da igualdade: o dever imposto ao legislador de distinguir disparidades. (PAOLIELLO, 2003, APUD CÔELHO, 1999, p. 39)

Ricardo Lobo Torres entende que o princípio determina o seguinte:

“(...) que cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira.” (TORRES, 2008, P. 94)

Nesse sentido, o doutrinador Aliomar Baleeiro entende que:

“a capacidade contributiva do indivíduo significa sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos.” (BALEEIRO, 1987, p. 259)

A Capacidade Contributiva serve de critério para a concretização dos direitos fundamentais individuais, quais sejam, a igualdade e o direito de propriedade ou vedação do confisco. (PAOLIELLO, 2003, *Apud* BALEEIRO, 1997, p.689)

A grosso modo, é possível dizer que quem tem maior riqueza deve, de forma proporcional, pagar mais impostos do que quem tem menor riqueza. (PAOLIELLO, 2003, *Apud* CARRAZZA, 1997. p. 65)

Vale de transcrever um trecho da obra 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. (AMARO, 2001, p. 136)

Conclui-se, portanto, que a Capacidade Contributiva é a espinha dorsal da justiça tributária, sendo um importante critério de comparação que inspira o princípio da constitucional igualdade. (PAOLIELLO, 2003, *Apud* BALEEIRO, 1997, p. 546).

É importante trazer que, embora as expressões “capacidade econômica” e “capacidade contributiva” sejam, muitas vezes, utilizadas como sinônimas, se tratam de conceitos distintos. (RIBEIRO, 2010)

Carrera Raya conceitua capacidade econômica como a disponibilidade de riqueza, ou seja, de meios econômicos no plano fático. Já capacidade contributiva seria a capacidade econômica eleita pelo legislador como fato gerador do tributo. (RIBEIRO, 2010, apud RAYA)

Ora, não é possível ao legislador identificar a capacidade contributiva de cada pessoa, então ele visualiza situações que possam vir a revelar essa capacidade: os fatos geradores dos impostos. (RIBEIRO, 2010)

Frise-se que, os demais tributos também se subordinam ao princípio, contudo, no caso dos impostos, em virtude de constituírem espécie tributária que não se vincula a uma atuação estatal específica, não existem considerações com base no princípio do Custo-Benefício. (RIBEIRO, 2010)

Por esse motivo, pode-se dizer que a existência de um sistema tributário atende melhor ao princípio da Capacidade Contributiva, desde que, este seja concebido à luz de fatos geradores que revelem presunção de riqueza e que sejam harmônicos entre si. (RIBEIRO, 2010)

Dentro dessa concepção de que o fato gerador se traduz manifestação de riqueza, a capacidade contributiva desdobra-se em uma dimensão objetiva que tem como base da tributação e obrigatoriedade à eleição pelo legislador de um fato gerador com signo presuntivo de riqueza; e outra subjetiva, com o escopo de graduar a tributação, apresentando limites máximos e mínimos ao seu desenvolvimento. Vejamos: (RIBEIRO, 2010)

Em primeiro lugar, a dimensão objetiva da Capacidade Contributiva constitui fundamento constitucional para a exigência tributária, haja vista que não há tributação onde não há manifestação de riqueza. (RIBEIRO, 2010)

Em segundo lugar, a dimensão objetiva se revela também na diretriz constitucionalmente firmada para a escolha, pelo legislador, de um fato gerador que seja revestido de conteúdo econômico. Essa dimensão será violada se houver tributação de atos que não revelem riqueza. (RIBEIRO, 2010)

Nota-se, portanto, que o princípio da Capacidade Contributiva em sua dimensão objetiva determina que os fatos geradores dos impostos tenham origem nas duas espécies de riqueza existentes: a renda e o patrimônio. (RIBEIRO, 2010)

Assim, tem-se que sistema tributário brasileiro prevê a tributação da renda bruta, da renda líquida, da renda aplicada a determinada finalidade, da alienação de patrimônio e a sua manutenção. (RIBEIRO, 2010)

Nesse sentido, Dino Jarach entende que:

Todas as situações e todos os fatos aos quais está vinculado o nascimento de uma obrigação impositiva possuem como característica a de apresentar um estado ou um movimento de riqueza; isto se comprova com a análise indutiva do direito positivo e corresponde ao critério financeiro que é próprio do imposto: o Estado exige uma soma de dinheiro em situações que indicam capacidade contributiva. É certo que o Estado por capricho, pelo seu poder de império, poderia exigir impostos com base em qualquer pressuposto de fato, mas o Estado, afortunadamente, não age assim. (JARACH, Dino. O Fato Imponível – Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo. Traduzida por Dejalma de Campos, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 95/96)

No mesmo sentido, Víctor Uckmar dispõe que:

Ademais, o dimensionamento à capacidade contributiva exclui graduações da carga tributária que não sejam relacionadas a diferenças na condição econômica dos indivíduos. Único elemento para diferenciar as cargas tributárias entre várias pessoas é a sua capacidade econômica: portanto, não seria consentido estabelecer que “os loiros devem pagar mais que os morenos” ou que todas as pessoas calvas ou míopes devam, enquanto tais, pagar um tributo”. (UCKMAR, Víctor. Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário. Trad. Marco Aurélio Greco. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 83)

É importante ressaltar que, diante do binômio renda/patrimônio como presunção de riqueza, os impostos pessoais devem ter como fato gerador algum fenômeno que revele a renda disponível para a pessoa física e o lucro para as empresas. (RIBEIRO, 2010, *Apud* TIPKE, 1998)

Todo o cidadão deve pagar impostos em conformidade com o montante de sua renda disponível para o pagamento de impostos; toda empresa deve pagar impostos de acordo com o montante de seu lucro. (TIPKE, 1998)

O primeiro aspecto subjetivo da capacidade contributiva diz respeito a aferir a capacidade de pagamento de cada um, graduando-a de acordo com a manifestação de riqueza, ou seja, ao fato gerador de cada tributo escolhido pelo legislador. (RIBEIRO, 2010)

No que tange ao aspecto subjetivo, Aliomar Baleeiro observa que: (PAOLIELLO, 2003)



Do ponto de vista subjetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais gastos pessoais obrigatórios ( com alimentação, vestuário, moradia, saúde, dependentes, tendo em vista as relações familiares e pessoais do contribuinte, etc.) devem ser cobertos com rendimentos em sentido econômico – mesmo no caso dos tributos incidentes sobre o patrimônio e heranças e doações – que não estão disponíveis para o pagamento de impostos. A capacidade econômica subjetiva corresponde a um conceito de renda ou patrimônio líquido pessoal, livremente disponível para o consumo, e assim, também para o pagamento de tributo. Desta forma, se realizam os princípios constitucionalmente exigidos da pessoalidade do imposto, proibição do confisco e igualdade, conforme dispõem os arts. 145, §1º, 150, II e IV, da Constituição (PAOLIELLO, 2003, *Apud* BALEEIRO)

Nesse aspecto, nota-se a maior dificuldade prática de efetivação da Capacidade Contributiva que, como princípio que é, constitui um verdadeiro conceito indeterminado, cujo núcleo é revelado pela riqueza disponível. (RIBEIRO, 2010)

Essa indeterminação no conceito é enfrentada pela regulação legal de cada imposto, levando em consideração não só a definição do fato gerador em seus aspectos subjetivo, material, temporal, espacial e quantitativo, mas também os subprincípios da proporcionalidade, da progressividade, da seletividade e da personificação. (RIBEIRO, 2010)

Assim, a riqueza disponível será revelada de acordo com a dimensão subjetiva do referido princípio, sendo subprincípios deste: a) proporcionalidade; b) progressividade; c) seletividade; e d) personificação. (RIBEIRO, 2010)

A proporcionalidade consiste na variação da tributação em razão da diferença da base de cálculo, com a aplicação da mesma alíquota. Trata-se de um padrão clássico para efetivação da capacidade contributiva concebido por Adam Smith a partir da teoria do custo benefício, segundo a qual presume-se que as pessoas se beneficiam das prestações do Poder Público na proporção de suas riquezas. (RIBEIRO, 2010, *Apud* SMITH, 1999, p. 485)

Em contrapartida a essa teoria, tem-se a teoria do igual sacrifício de Stuart Mill que consagrou o subprincípio da progressividade como instrumento do Welfare State. (RIBEIRO, 2010)

A progressividade se concretiza por meio do aumento da alíquota na medida em que é aumentada a base de cálculo. É possível afirmar que diante de uma sociedade com profundas desigualdades como a nossa, a progressividade é o instrumento

mais adequado à aplicação prática do princípio da Capacidade Contributiva, tendo como base a Solidariedade e na Justiça Social. (RIBEIRO, 2010)

É importante ressaltar que, conforme leciona o doutrinador Luciano Amaro, a Capacidade Contributiva não se esgota na proporcionalidade, uma vez que aquela exige “*a justiça da incidência em cada situação isoladamente considerada e não apenas a justiça relativa entre uma e outra das duas situações.*” (RIBEIRO, 2010, Apud AMARO 32)

A Suprema Corte consagrou a tese de que é necessária uma previsão constitucional expressa para que seja feita a aplicação da progressividade. Com isso, a progressividade se limita apenas ao Imposto de Renda, ao IPTU (após a EC nº 29/00) e ao ITR (após a EC nº 42/03). (RIBEIRO, 2010, Apud 35)

Assim, nota-se que a proporcionalidade convive em harmonia com a progressividade, a primeira como decorrência da Igualdade formal e a segunda como mecanismo de distribuição de riquezas. (RIBEIRO, 2010)

É possível dizer que a Capacidade Contributiva se concretiza através da Progressividade. (PAOLIELLO, 2003)

O referido subprincípio tem previsão para determinados impostos, como, por exemplo, o Imposto de Renda. (PAOLIELLO, 2003, Apud AMARO, 2001, p. 139)

Assim, tem-se que a progressividade faz com que as alíquotas dos impostos sejam cada vez mais altas, quanto maior for capacidade contributiva, ou seja, quanto maior for a riqueza. Consiste em um instrumento para alcançar igualdade na tributação. (PAOLIELLO, 2003)

Contudo, é importante salientar que a tributação, mesmo que gradativa segundo a capacidade contributiva, precisa respeitar o limite do princípio constitucional que veda o confisco, impedindo que o tributo seja imposto de forma excessivamente elevada capaz de ocasionar um recuo no desenvolvimento. (PAOLIELLO, 2003)

A progressividade possui o escopo de igualar o sacrifício do ônus fiscal de todos os contribuintes, colocando em prática a capacidade contributiva, impondo uma tributação justa e isonômica. Por esse motivo que, no sistema jurídico brasileiro, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos. (PAOLIELLO, 2003)

O subprincípio da seletividade se materializa através da variação de alíquotas em

função da essencialidade do produto, representando a modalidade mais adequada à aplicação do princípio da Capacidade Contributiva no âmbito dos impostos indiretos, como o ICMS e o IPI, auferindo o índice de riqueza do contribuinte a partir do grau de indispensabilidade do bem consumido. (RIBEIRO, 2010)

Por fim, o subprincípio da personificação, determina que o legislador leve em consideração dados relativos ao contribuinte, ao seu patrimônio e renda com o escopo de mensurar a tributação, desprezando aspectos relativos a atividades estatais a ele prestadas. (RIBEIRO, 2010)

A aplicação da personificação aos impostos pessoais ocorre por meio da chamada pessoalidade, a partir de dados vinculados à renda (riqueza dinâmica), e não ao patrimônio (riqueza estática). É o que ocorre, por exemplo, no Imposto de Renda, através das deduções de despesas com dependentes, médicas, e de instrução. (RIBEIRO, 2010)

Por óbvio, são nos impostos que possuem caráter pessoal que a pessoalidade terá plena aplicabilidade. (RIBEIRO, 2010)

A personalização do imposto pode ser vista como uma das faces capacidade contributiva, à qual, sem dúvida, o imposto pessoal deve ser adequado.<sup>[23]</sup> (PAOLIELLO, 2003, *Apud* AMARO, 2001, p.138)

Cabe ressaltar, ainda, que no aspecto subjetivo da Capacidade Contributiva, além do primeiro aspecto revelado pelo critério de graduação da tributação, que constitui a dimensão horizontal do princípio, tem-se também a dimensão vertical, esta é exercida em relação ao Estado, através de limites impostos na tributação, seja por meio do mínimo existencial, seja na esfera superior pela vedação ao confisco. (RIBEIRO, 2010)

Sabe-se que não é possível tributar abaixo do mínimo existencial, haja vista não haver riqueza disponível. A capacidade contributiva se exaure nos limites confiscatórios. (RIBEIRO, 2010)

Em síntese, na dimensão objetiva, a Capacidade Contributiva consiste em fundamento jurídico do tributo e diretriz para eleição do fato gerador. Já na dimensão subjetiva, consiste em um critério de graduação do tributo e limite ao poder de tributar do Estado. (RIBEIRO, 2010, *Apud* COSTA, p. 29)

Desse modo, pode-se afirmar que o Princípio da Capacidade Contributiva constitui um pilar fundamental do Estado Democrático de Direito, sendo imprescindível para o exercício da isonomia e da justiça fiscal no Direito Tributário. (PAOLIELLO, 2003)

### **3.4.2. A Capacidade Contributiva no âmbito do Imposto de Renda**

O Imposto de Renda pode ser de pessoa física (IRPF) ou de pessoa jurídica (IRPJ). O IRPF é cobrado de forma individual sobre a disponibilidade jurídica e econômica das pessoas físicas em decorrência de: i) renda de capital, i) renda oriunda do trabalho e dos proventos de qualquer natureza, este consiste em todo e qualquer acréscimo patrimonial não compreendido no conceito de renda. (GROSSI, 2017)

Tendo em vista os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, bem como a busca pela justiça social, o legislador não pode instituir o IRPF na mesma intensidade para todos os contribuintes, devendo tributar de acordo com a capacidade econômica de cada um. (GROSSI, 2017)

O Princípio da Capacidade Contributiva, como já demonstrado, traz em seu conteúdo conceitos de limitações ao poder de tributar, consistindo em um importante instrumento que deve ser observado pelo legislador no momento de instituição do tributo, para que seja possível a promoção da justiça fiscal. (GROSSI, 2017)

Assim, como se trata de um tributo direto e pessoa, o Imposto de Renda deve ser utilizado, à luz da capacidade contributiva, como um meio hábil para a concretização e efetivação da igualdade e da justiça fiscal no Brasil. (GROSSI, 2017)

O art. 45 do CTN dispõe que é contribuinte do referido imposto a pessoa física, titular de renda ou proventos de qualquer natureza. O fato gerador do imposto é, portanto, a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica dessas riquezas e a base de cálculo será o valor do montante, real, presumido ou arbitrado, nos termos dos arts. 43 e 44 do CTN. (GROSSI, 2017)

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

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

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

§ 1o A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2o Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) (Lei nº 5.172 de 25 de outubro 1966, Código Tributário Nacional)

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis. (Lei nº 5.172 de 25 de outubro 1966, Código Tributário Nacional)

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

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam. (Lei nº 5.172 de 25 de outubro 1966, Código Tributário Nacional)

A Constituição Federal, ao dispor acerca do IRPF, trouxe no art. 153, § 2º, inciso I, a exigência de que o imposto deverá seguir os seguintes critérios: generalidade, universalidade e progressividade.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

III - renda e proventos de qualquer natureza;

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei; (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988)

Nesse sentido, Eduardo Sabbag entende que:

A generalidade alcança todos que experimentem acréscimos patrimoniais, sem distinções entre pessoas ou profissões. Já a universalidade alcança todos os fatos que podem estar subsumidos na hipótese de incidência, sem critérios de seletividade. Por fim, a progressividade hospeda-se nas dobras do princípio da capacidade contributiva, dispondo que “à medida que aumentar o acréscimo patrimonial, deve aumentar a tributação”. (SABBAG, 2006, p. 416)

Nota-se, portanto, que quanto maior for a base de cálculo do tributo, as alíquotas deverão ser progressivamente maiores. Assim, a ideia é que quem possui mais riqueza, pague, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menos, reconhecendo-se, por tanto, as diferenças e atribuindo um tratamento

adequado de acordo as desigualdades. (GROSSI, 2017)

No que tange ao IRPF, a capacidade contributiva exterioriza-se através da técnica da progressividade, estabelecendo alíquotas diferenciadas de forma proporcional aos aumentos das bases de cálculo. (GROSSI, 2017)

A alíquota consiste no critério legal, normalmente expresso em porcentagem, que, junto à base de cálculo, resulta no valor devido à título de tributo (*quantum debeat*). Já a base de cálculo será o elemento quantitativo do tributo. (GROSSI, 2017)

O legislador, ao instituir o tributo, definindo alíquota e base de cálculo, deve respeitar os direitos fundamentais constitucionalmente garantidos, quais sejam, a capacidade contributiva, a isonomia, bem como o princípio do não-confisco. (GROSSI, 2017)

Com base no Princípio da Capacidade Contributiva, entende-se que o encargo tributário deve ser proporcional a capacidade econômica do contribuinte que irá suportar tal encargo. no que se refere às alíquotas, o referido princípio exterioriza-se por meio do critério da progressividade, de modo que estas devem aumentar de forma proporcional aos aumentos da base de cálculo. (GROSSI, 2017)

Atualmente, observa-se a progressividade do imposto nas chamadas faixas de contribuição fixadas por lei, são elas:

- a) base de cálculo (renda) mensal até R\$ 1903,98, isento;
  - b) base de cálculo (renda) mensal de R\$ 1.903,99 até R\$ 2.826,65, alíquota de 7,5;
  - c) base de cálculo (renda) mensal de R\$ R\$ 2.826,66 até R\$ 3.751,05, alíquota de 15%;
  - d) base de cálculo (renda) mensal de R\$ 3.751,06 até R\$ 4.664,68, alíquota de 22,5%;
  - e) base de cálculo (renda) mensal acima de R\$ 4.664,68, alíquota de 27,5%.
- (GROSSI, 2017)

Com base nisso, nota-se que apesar da intenção de promover a justiça fiscal ao aplicar a progressividade das alíquotas por meio da divisão demonstrada linhas acima, o legislador acabou por dividir os contribuintes em apenas cinco classes distintas, de modo que essa divisão se esgota na renda no valor de R\$ 4.664,68, o

que acaba gerando ainda mais desigualdade social no Brasil. (GROSSI, 2017)

Percebe-se, portanto, que a progressividade que foi aplicada no âmbito das alíquotas, foi, de certa forma, tímida, não sendo suficiente, ainda, para promover de forma efetiva a isonomia e a capacidade contributiva, nos termos estabelecidos pela Constituição Federal. (GROSSI, 2017)

O modo correto de promover a concretização desses mandamentos constitucionais seria se as faixas de contribuição, de maneira eficaz, alcançassem mais quem auferir uma renda maior e menos quem auferir uma renda menor. (GROSSI, 2017)

É evidente que, a possibilidade de um contribuinte com rendimento mensal de R\$ 4.664,69 ser tributado da mesma forma daquele que possui um rendimento mensal de, por exemplo, R\$ 100.000,00 (alíquota de 27,5%), torna a progressividade das alíquotas do IRPF insuficiente para promover a chamada justiça social, estando em clara desarmonia com os mandamentos constitucionais da igualdade tributária e da capacidade contributiva. (GROSSI, 2017)

No mais, cabe ressaltar que a variação da base de cálculo do IRPF acaba sendo desproporcionalmente desproporcional à variação da alíquota, tornando ainda mais evidente a desconformidade com o previsto na Carta Magna. (GROSSI, 2017)

De acordo com o previsto na Constituição, que já foi amplamente demonstrado, para estar em conformidade com a capacidade contributiva, a progressividade e a igualdade, devem ser estipuladas mais alíquotas e estas devem aumentar proporcionalmente de acordo com o aumento da capacidade econômica dos contribuintes. Frise-se que, esse aumento da capacidade econômica deve ser verídico e expressivo. (GROSSI, 2017)

Portanto, nota-se que, constitucionalmente falando, o Princípio da Capacidade Contributiva e o Imposto de Renda andam de mãos dadas, sendo imprescindível para a promoção da justiça social que o legislador leve em consideração a capacidade econômica das pessoas físicas, devendo haver uma efetiva progressividade do tributo. (GROSSI, 2017)

Contudo, atualmente, a legislação vem deixando a desejar na concretização dos mandamentos constitucionais, haja vista que, por exemplo, no sistema de tributação que vigorou no Brasil até o ano de 1988 possuía 13 classes distintas de renda

tributável e alíquota de até 60%, de modo que é possível dizer que este sistema era mais justo do que o atual. (GROSSI, 2017)

Sendo assim, percebe-se que nos últimos anos o governo brasileiro vem tratando a tributação com grande intuito de aumentar a arrecadação recursos, deixando de concretizar, de forma efetiva, o Princípio da Capacidade Contributiva como deveria. (GROSSI, 2017)

Por fim, diante disso, concluiu-se que ao tratar de Imposto de Renda, trata-se, também, do Princípio da Capacidade contributiva e seus subprincípios, sendo imprescindível que ao tributar a renda dos contribuintes esta tributação seja feita de forma justa, igualitária – igualitária no sentido de, tributar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais – e respeitando a capacidade econômica de cada um, o que na prática, não vem sendo feito. (GROSSI, 2017)



#### 4. A OPERAÇÃO LAVA JATO

A Operação Lava Jato constitui uma ação do poder público que vem buscando, ao máximo, combater a corrupção existente no Brasil. Foi deflagrada em 2014 pelo Ministério Público Federal e conta, ainda, com a participação da Receita Federal, interessada na apuração e cobrança de eventuais créditos tributários decorrentes dos rendimentos auferidos de forma ilícita pelos investigados. (ASSIS, 2017)

A Operação Lava Jato já pode ser considerada a maior operação contra a corrupção realizada no Brasil e, ao lado da Operação Mãos Limpas, deflagrada na Itália, uma das maiores do mundo. (ASSIS, 2017)

Portanto, temos que a referida operação foi inspirada na operação “*mani pulite*” na Itália, qual seja, a Operação Mãos Limpas, no ano de 1992. (RIBEIRO, 2018)

A operação “*mani pulite*”, isto é, Mãos Limpas constitui uma impressionante atuação do judiciário italiano no combate à corrupção política e administrativa instalada no país, estima-se que o custo da corrupção no país chegou, em uma década, na casa de um trilhão de dólares. (MORO, 2016)

Percebe-se, então, que a Operação Lava Jato se trata da maior e mais conhecida investigação sobre corrupção e lavagem de dinheiro já realizada no Brasil. (MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, 2019)

Essa afirmação se confirma pelos números alcançados desde que fora deflagrada a operação, de acordo com os dados divulgados pelo Ministério Público Federal já foram instaurados mais de 1.765 procedimentos de investigação, 844 buscas e apreensões, foram firmados, ainda, mais de 158 acordos de colaboração premiada que resultaram num ressarcimento aos cofres públicos do montante de R\$38,1 bilhões. (ASSIS, 2017)

A operação envolve investigação, processo, condenação, sonegação de impostos e prisão de políticos, empreiteiros, operadores financeiros e servidores públicos. Vem movimentando, nos últimos anos, a agenda investigativa, judicial e política brasileira, tomando a imprensa e as redes sociais, gerando discussões em diversos aspectos da sociedade. (MENDES, André, 2016, p. 273)

Grande parte da população do país conhece ou ao menos ouviu falar da Lava Jato e

dos atos de corrupção por ela investigados, causando, assim, enorme comoção jurídica e social. (MENDES, André, 2016, p. 273)

Assim, é inegável que a Operação Lava Jato é um marco no combate à corrupção no Brasil. Conforme será amplamente explicado, com o aprofundamento das investigações foi retirado o véu de operações financeiras vultosas envolvendo tanto pessoas físicas, como jurídicas, operações essas que não foram, obviamente, declaradas e à tributação pelos envolvidos. (QUINTANILHA, Gabriel, 2020)

Em que pese tenha sido deflagrada apenas no ano de 2014, as investigações que deram origem a Operação Lava Jato se iniciaram no ano de 2009 com a apuração de um esquema de lavagem de dinheiro envolvendo o ex-deputado federal José Janene, os empresários Alberto Youssef e Carlos Habib Chater (apontados como doleiros responsáveis pela lavagem de milhões de reais) e expandiram-se conforme o extenso esquema de lavagem e desvio de recursos públicos foi sendo descoberto. (SILVA, 2019)

É importante trazer aqui, o conceito de “delação premiada”, instituto de tamanha importância para o sucesso da operação. É também conhecida como “colaboração premiada”, trata-se de um instrumento jurídico que vem sendo muito utilizado no âmbito as ações penais, na qual o Estado oferece benefícios àquele Réu que fornecer informações úteis em determinada investigação criminal, possibilitando o deslinde do fato delituoso e a redução da pena daquele que colaborou. Tal instituto encontra-se regulamentado no ordenamento jurídico brasileiro na lei 12.850/13. (LOGRADO, 2018)

A Lava Jato constitui a maior investigação contra a corrupção já feita no Brasil, tratando de crimes como: corrupção ativa e passiva, gestão fraudulenta, lavagem de dinheiro, organização criminosa, obstrução da justiça, operação fraudulenta de câmbio e recebimento de vantagem indevida. (LOGRADO, 2018)

A investigação recebeu tal denominação em virtude de se tratar, inicialmente, de investigações acerca de organizações criminosas que utilizavam uma rede de automóveis para movimentar recursos ilícitos, dando-lhes a aparência de lícitos. A intenção inicial era investigar os chamados doleiros, como, por exemplo, Alberto Youssef, que movimentavam milhões de reais no mercado financeiro nacional, através do esquema de lavagem de dinheiro em empresas “laranjas”, contratos

fictícios e contas no exterior, os chamados paraísos fiscais. Porém, no decorrer dessas investigações, um esquema muito maior acabou sendo desvendado. (LOGRADO, 2018)

Na chamada “primeira fase” da investigação, iniciada em 2014, foram investigadas e processadas, perante a Justiça Federal em Curitiba/PR, quatro organizações criminosas lideradas por doleiros (se tratam de operadores do mercado paralelo de câmbio, conhecidos por facilitar a chamada “lavagem de dinheiro”). A partir disso, foi descoberto um imenso esquema de corrupção envolvendo a Petrobrás, maior empresa pública existente no Brasil. (MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, 2019)

Em realidade, a descoberta do referido esquema criminoso envolvendo a maior estatal brasileira, a Petrobrás, se deu em virtude de um carro – Range Rover Evoque – dado de presente pelo doleiro investigado, Alberto Youssef, ao ex-diretor da Petrobrás, Paulo Roberto Costa. Foi a partir desse evento, que se descobriu uma relação comercial entre os dois e, conseqüentemente, todo o esquema de lavagem de dinheiro e pagamento de propina envolvendo a estatal. (JORNAL O GLOBO, 2015)

Nesse novo esquema descoberto, as grandes empreiteiras do país, organizadas em uma espécie de cartel, pagavam propina para os altos executivos da Petrobrás e outros agentes públicos, como, por exemplo, os políticos. O valor da propina variava de 1% a 5% do montante total dos contratos bilionários que eram superfaturados e era distribuído por meio dos operadores financeiros do esquema, incluindo os doleiros supracitados. (MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, 2019)

No que tange às empreiteiras, as mesmas se cartelizaram para simular uma concorrência real nas licitações que ocorriam para os contratos com a estatal, mas, na verdade, se tratava de uma concorrência aparente, já que era tudo previamente planejado para que determinada empresa ganhasse uma determinada licitação, de forma que ocorria uma espécie de “rodízio” onde todas se beneficiavam. (MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, 2019)

Nesse cartel organizado pelas principais empreiteiras do país, os preços que seriam oferecidos nas licitações eram previamente ajustados, de forma que eles definiam entre si qual empresa seria a vencedora da licitação para a execução de determinado contrato com a Petrobrás e, incluído nesse preço, já estava todo o valor

que seria pago a título de propina para aquela operação, superfaturando os contratos, causando, conseqüentemente, um enorme prejuízo estatal. (MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, 2019)

Cabe trazer, ainda, que o cartel organizado pelas empreiteiras, também chamado de “clube”, possuía, inclusive, um regulamento próprio de como ocorreria a escolha das empresas para execução dos contratos, simulando as regras de um campeonato de futebol para a definição da distribuição das obras e dos lucros. (MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, 2019)

Para que esse esquema funcionasse, além de toda organização interna entre as empreiteiras que formavam o “clube”, ainda era preciso garantir que apenas essas empresas fossem convidadas para participar das licitações e, por isso, era necessário a cooperação com os funcionários da estatal, de forma que eles se omitiam acerca do cartel, não apenas tendo pleno conhecimento de como funcionava o esquema, mas, ainda o favoreciam, restringindo outras empresas de participarem do certame e favorecendo as empresas que faziam parte do cartel, era como um jogo de cartas marcadas. (MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, 2019)

De acordo com levantamentos feitos pela própria Petrobras, eram feitas negociações diretas injustificadas e com preços excessivos, de forma que aceleravam-se as licitações com supressão de etapas relevantes e vazavam informações sigilosas, dentre muitas outras irregularidades. (MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, 2019)

Dentro desse esquema, tem-se os chamados operadores financeiros que eram responsáveis por intermediar o pagamento da propina e, principalmente, por entregar pessoalmente a própria propina, havendo a chamada lavagem de dinheiro. (MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, 2019)

Dessa forma, o dinheiro ia das empreiteiras até o operador financeiro (em espécie, por movimentação no exterior e por meio de contratos simulados com empresas de fachada), posteriormente o dinheiro ia do operador financeiro até o beneficiário (por transferência no exterior ou mediante pagamento de bens). (MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, 2019)

Avançando nas investigações, em março de 2015 o Procurador-Geral da República apresentou ao Supremo Tribunal Federal 28 petições para a abertura de inquéritos criminais destinados a apurar fatos atribuídos a 55 pessoas, das quais 49 são

titulares de foro por prerrogativa de função, o chamado “foro privilegiado”. Esses investigados são pessoas estavam relacionadas a partidos políticos e eram responsáveis por indicar e manter os diretores da Petrobrás. (MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, 2019)

Elas foram citadas em colaborações premiadas feitas na 1ª instância mediante delegação do Procurador-Geral. A primeira instância investigará os agentes políticos por improbidade, na área cível, e na área criminal aqueles sem prerrogativa de foro. (MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, 2019)

Essa repartição política revelou-se mais evidente em relação às seguintes diretorias: de Abastecimento, ocupada por Paulo Roberto Costa entre 2004 e 2012, de indicação do PP, com posterior apoio do PMDB; de Serviços, ocupada por Renato Duque entre 2003 e 2012, de indicação do PT; e Internacional, ocupada por Nestor Cerveró entre 2003 e 2008, de indicação do PMDB. Para o PGR, esses grupos políticos agiam em associação criminosa, de forma estável, com comunhão de esforços e unidade de desígnios para praticar diversos crimes, dentre os quais corrupção passiva e lavagem de dinheiro. Fernando Baiano e João Vacari Neto atuavam no esquema criminoso como operadores financeiros, em nome de integrantes do PMDB e do PT. (MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, 2019)

Observa-se, portanto, que a Operação Lava Jato foi iniciada com o descortinar de diversas estruturas paralelas ao mercado de câmbio, abrangendo um grupo de doleiros com âmbito de atuação nacional e transnacional, chegando à identificação de colossal esquema criminoso engendrado no seio maior estatal do país, a Petrobrás, entre 2004 e 2014. (MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, 2018)

O esquema envolve, dentre outros, a prática de crimes contra a ordem econômica, corrupção e lavagem de dinheiro, com a formação de um grande e poderoso cartel do qual participaram as maiores empreiteiras do país, são elas: Odebrecht, OAS, UTC, Camargo Correa, Techint, Andrade Gutierrez, Mendes Júnior, Promon, MPE, Skanska, Queiroz Galvão, Iesa, Engevix, Setal, GDK e Galvão Engenharia. (MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, 2018)

As referidas empresas, por meio dos seus executivos, fraudaram a competitividade de diversos procedimentos licitatórios referentes às maiores obras contratadas pela estatal entre os anos de 2006 e 2014, superfaturando, de forma completamente ilegal, os lucros das empresas em centenas de milhões de reais. (MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, 2018)

É importante salientar que, como ainda se encontra em fase de execução,

provavelmente essa operação venha apresentar, no futuro, resultados ainda mais significativos sobre a corrupção no país. (SILVA, 2019)

Portanto, a tendência é que novas descobertas sejam feitas no curso da investigação, com novos números e, conseqüentemente, novas discussões tanto generalizadas, quanto específicas no âmbito tributário. (SILVA, 2019)

## 5. UMA ANÁLISE ACERCA DAS CONSEQUÊNCIAS DA OPERAÇÃO LAVA JATO NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO E DA (IM)POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DA RENDA ORIUNDA DE PROPINA E CORRUPÇÃO

Diante do exposto no capítulo anterior, surge o questionamento sobre o que acontece com os valores que vem sendo ressarcidos aos cofres públicos no bojo da Operação Lava Jato e se é possível a tributação destes pelo Fisco. (ASSIS, 2017)

Inicialmente, para aqueles que estudam o Direito Tributário, constitui lição inicial conhecer a famosa expressão em latim “*pecunia non olet*” (que se traduz na frase “o dinheiro não tem cheiro”) que consiste em um importante princípio no âmbito tributário mundial. (PAULA, Daniel, 2017)

Acerca do Princípio da Pecúnia *Non Olet*, Eduardo Sabbag dispõe que:

Tal postulado preconiza que se deve interpretar o fato gerador pelo aspecto objetivo, sendo irrelevantes os aspectos atinentes à pessoa destinatária da cobrança do tributo (aspectos subjetivos). Por essa razão, todos que realizarem o fato gerador deverão, em princípio, pagar o tributo. Não se avaliam a nulidade do ato jurídico, a capacidade civil do sujeito passivo, ou mesmo a licitude do ato que gera o fato presuntivo de riqueza tributável; prevalece, em caráter exclusivo, a análise do aspecto objetivo do fato gerador, em abono da equivalência necessária à sustentação do postulado da isonomia tributária. (SABBAG, 2005, p. 32)

Esse famoso princípio surgiu a partir de um diálogo do Imperador Vespasiano com o seu filho, quando este se pôs a indagar o pai sobre a razão pela qual se decidiu tributar os usuários de banheiros públicos da Roma Antiga. (BALEEIRO, 1990. p.460-462)

Assim, o Imperador justificou a incidência do tributo respondendo ao seu filho que o dinheiro não tem cheiro, de forma que não importa para o Estado a fonte de que provenha. (BALEEIRO, 2007. p.14)

Sobre o surgimento do princípio da pecúnia *non olet*, temos que:

Albert Hensel e Otmar Bühler criaram o princípio do *non olet*, em lembrança a uma passagem de Vespasiano com seu filho Tito. Tendo Vespasiano criado um tributo sobre os mictórios públicos, Tito sugeriu-lhe a extinção do imposto. Vespasiano tomou de uma moeda e fez seu filho cheirá-la, perguntando-lhe: Fede? Ao que Tito respondeu: *Non Olet* (Não fede). (MARTINS apud SANTIAGO, 2019)

Posteriormente, nos Estados Unidos, o princípio da pecúnia *non olet* passou a se aplicar ao caso de Al Capone, preso não por uma série de ilícitos praticados, mas pela sonegação fiscal dos rendimentos auferidos ilicitamente. (PAULA, Daniel, 2017)

Quando foi preso, um dos maiores criminosos da história dos Estados Unidos, Al Capone, afirmou com veemência que “não poderia haver a tributação sobre dinheiro ilegal”. Todavia, o desenrolar dos fatos não se deu como previsto pelo criminoso, que foi condenado a 11 anos de prisão por sonegação fiscal, em 1931, se tornando um caso de extrema relevância e um excelente exemplo da aplicação prática do princípio da pecúnia *non olet*. (QUINTANILHA, Gabriel, 2020)

Cabe trazer que, o juiz do caso seguiu o precedente do caso U.S. vs. Sullivan, julgado em 1927, em que a Suprema Corte americana entendeu que incidiria o imposto de renda sobre os ganhos ilícitos provenientes da venda de bebidas alcoólicas. (QUINTANILHA, Gabriel, 2020)

Assim, com o surgimento de operações como a Lava Jato e a recorrência de colaborações premiadas, surge o questionamento quanto à cobrança ou não de imposto de renda por rendimentos auferidos, que sejam frutos de propina e corrupção, após notícias da iminência da expedição de autos de infração lavrados pela Receita Federal do Brasil (VALOR, 2017).

Em contraste com o antigo princípio aqui tratado, que possui larga aplicação no direito comparado, os advogados dos envolvidos na operação que auferiram acréscimo em sua renda em virtude de propina e corrupção, insistiriam em três argumentos principais para afastar o imposto de renda devido. (PAULA, Daniel, 2017, apud, TORRES, 2005, p. 371)

Em primeiro lugar, afirmaram que a delação premiada, nos Estados Unidos, importa no afastamento de quaisquer outras cobranças atinentes ao ilícito confessado, inclusive as de natureza civil e tributária, invocando ainda uma quebra no incentivo da delação propriamente dita. (PAULA, Daniel, 2017)

Em segundo lugar, afirmaram que a incidência de tributo sobre a renda oriunda da propina e da corrupção envolve tributar ato ilícito, o que não é permitido pelo artigo



3º do Código Tributário Nacional. (PAULA, Daniel, 2017)

Em terceiro lugar, argumentaram a não ocorrência do fato gerador do imposto de renda, pois a sistemática da delação, assim como a de apuração dos atos ilícitos praticados, acarreta na perda do produto oriundo desses atos ilícitos, o que desnaturaria a situação de aquisição de renda. (PAULA, Daniel, 2017)

Nota-se, então, que esses argumentos trazem à tona a antiga discussão acerca da permissão ou não de tributação de atos ilícitos ou de renda oriunda da ilicitude, fato esse que reforça a constatação já feita há muito por Alfredo Augusto Becker e, mais recentemente, por Hugo de Brito Machado, de que esse tema se pauta em discussões pré jurídicas, o que prejudica uma análise mais adequada e aprofundada. (PAULA, Daniel, 2017)

Assim, em contrapartida, surgem argumentos para afastar a ideia da intributabilidade da renda e dos bens que decorrem de propina e corrupção. (PAULA, Daniel, 2017)

Primeiramente, é imprescindível a compreensão dos limites da Lei Federal nº 12.850/2013 como a fonte autorizada para delinear as circunstâncias de aplicação da delação premiada e suas consequências jurídicas. (PAULA, Daniel, 2017)

A lei supracitada consiste em um instituto de direito penal, aplicável a quem “tenha colaborado efetiva e voluntariamente com a investigação e com o processo criminal”, desde que gerando um ou mais dos resultados previstos nos incisos do seu artigo 4º, a requerimento das partes. (PAULA, Daniel, 2017)

Como consequências normativas pode-se citar o perdão judicial, a redução da pena privativa de liberdade em até 2/3 ou, ainda, a substituição desta por uma pena restritiva de direitos. (PAULA, Daniel, 2017)

Todos os termos empregados no dispositivo referem-se as questões criminais, não havendo qualquer menção ao afastamento da responsabilização civil e tributária e sequer havendo garantia para o delator de afastamento de sua responsabilização penal, sendo possível que o julgador defina qual benefício concederá, conforme a “personalidade do colaborador, a natureza, as circunstâncias, a gravidade e a repercussão social do fato criminoso e a eficácia da colaboração” (artigo 4º,

parágrafo primeiro). (PAULA, Daniel, 2017)

Art. 4º O juiz poderá, a requerimento das partes, conceder o perdão judicial, reduzir em até 2/3 (dois terços) a pena privativa de liberdade ou substituí-la por restritiva de direitos daquele que tenha colaborado efetiva e voluntariamente com a investigação e com o processo criminal, desde que dessa colaboração advenha um ou mais dos seguintes resultados:

(...) § 1º Em qualquer caso, a concessão do benefício levará em conta a personalidade do colaborador, a natureza, as circunstâncias, a gravidade e a repercussão social do fato criminoso e a eficácia da colaboração. (Lei nº 12.850, de 2 de agosto de 2013)

Contudo, o fato de, em outros sistemas jurídicos, haver abrangência para responsabilidade civil e tributária, por si só, não implica que o mesmo ocorra no Brasil. Inclusive, é importante salientar que um dos possíveis efeitos da delação premiada é a recuperação total ou parcial do provento do delito. (PAULA, Daniel, 2017)

No mais, de acordo com o art. 150, §6º, da Constituição Federal, nota-se que a renúncia de receita por parte de qualquer ente político demanda lei específica, o que não se deu para a delação premiada. (PAULA, Daniel, 2017)

Caberá ao Ministério Público decidir, no curso da delação, se ela irá implicar ou não na extinção de eventuais créditos tributários, ou mesmo ao Judiciário, que não pode dispor do crédito tributário, como já decidido pelos tribunais superiores. (PAULA, Daniel, 2017)

Atualmente, para que o legislador renuncie receitas, remetendo créditos tributários ou anistando-os, sobretudo para fatos ensejadores de tributo e que também se constituem em crimes, deve fazer de forma explícita, adotando como razão para essa política fiscal impor perdões que gerem uma justiça restaurativa, com o fito de se criar um regime de transição entre o momento anterior e o posterior, em um “ato público de restauração da ordem por meio de uma cura dos erros cometidos no passado, assumindo assim uma função quase catártica” (PAULA, Daniel, 2017, *apud* FERREIRA NETO; PAULSEN, 2016, p. 21).

Isso ocorreu, de forma expressa, com a Lei nº 13.254/2016 (Lei de Repatriação), também chamada por parte da doutrina de “lei do perdão”. De forma contrária ao que aconteceu com essa lei, o legislador, no caso da Lei nº 12.850/2013, não fez o

mesmo juízo político, de forma que não cabem aos operadores do direito afirmarem que, por conveniência ou oportunidade, os tributos não devam ser considerados devidos em virtude da lei de colaboração premiada. (PAULA, Daniel, 2017)

Essa tese esconderia o fato de que o grande incentivo para potenciais infratores de crimes econômicos e tributários delatarem, teria sido o estabelecimento pelo Supremo Tribunal Federal de que a execução de penas já a partir de decisões de 2ª instância. (PAULA, Daniel, 2017)

O primeiro argumento contrário que se pode citar é o de que não existe autorização, em nenhuma fonte social do Direito, para que haja o afastamento da responsabilidade tributária parcial ou total de quem auferir renda advinda de propina e corrupção, sendo a invocação a outros modelos jurídicos algo sem qualquer fundamento normativo. (PAULA, Daniel, 2017)

Em segundo lugar, afirmar que a tributação da renda advinda da propina e corrupção se equipara a tributar ilícito, o que seria vedado pelo artigo 3º, do CTN, ao estatuir que tributo não pode ser sanção de ato ilícito, implica em confundir a descrição legal de um tributo e a situação fática que o enseja num caso específico, embaralhar os planos abstrato e fático. (PAULA, Daniel, 2017)

É importante distinguir o fato gerador do tributo, que consiste em algo do mundo dos fatos, perceptível independentemente de qualquer regra jurídica, e cuja obrigação faz nascer a obrigação tributária, de hipótese de incidência, que se trata da descrição feita pela regra de tributação e que, se e quando concretizada, faz nascer a obrigação tributária. (PAULA, Daniel Giotti, 2017, *apud*, MACHADO, Hugo de Brito, 2015, p. 152-153)

Nesse ponto, a ilicitude não pode ser elemento essencial presente na descrição feita pelo legislador, mas pode eventualmente estar presente no fato, o que não impede a incidência do tributo. (PAULA, Daniel Giotti, 2017)

Nas palavras de Hugo Machado de Brito, tem-se que:

“Na norma tributária a definição da hipótese de incidência não alberga o descumprimento de qualquer norma. Na norma penal, diversamente, a hipótese de incidência alberga necessariamente o descumprimento de uma

outra norma” (MACHADO, Hugo de Brito, 2015, p. 161).

O Código Tributário Nacional, no seu artigo 118, I, transcrito linhas abaixo, incorpora o princípio do *non olet*, segundo o qual a definição legal do fato gerador é interpretada, abstraída da validade jurídica do ato efetivamente praticado, o que chancela a distinção entre os planos abstrato e fático. (PAULA, Daniel Giotti, 2017)

Em terceiro lugar, a partir da distinção entre os planos abstrato e fático no Direito Tributário e entre as normas tributária e penal, tem-se que, com base no artigo 43, do CTN, fonte social do Direito autorizada a corporificar a regra de competência para União instituir imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (artigo 153, III, CR/88).

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:  
(...) III - renda e proventos de qualquer natureza;

Desse modo, qualquer “aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica”, que consista em “proventos de qualquer natureza”, ainda que não seja produto de capital e de trabalho, independentemente da “denominação de receita ou de rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem ou forma de percepção” faz surgir a obrigação tributária do Imposto de Renda (PAULA, Daniel Giotti, 2017).

Até o momento, sabendo-se que a ilicitude não pode integrar a hipótese de incidência da regra-matriz de incidência, tem-se duas conclusões: em primeiro lugar, o artigo 43, do CTN, em sua formulação, não traz a ilicitude como elemento essencial, não havendo mácula jurídica contra si; em segundo lugar, a interpretação de todo o dispositivo, principalmente do inciso segundo e do parágrafo primeiro, traz verdadeira cláusula geral de tributação de “proventos de qualquer natureza”, sendo irrelevante a denominação, a condição jurídica, a origem e a forma de percepção. (PAULA, Daniel, Giotti, 2017)

Assim sendo, ainda que a origem da renda seja uma atividade ilícita, dentre elas a propina, a corrupção e a lavagem de dinheiro, tendo o contribuinte criado artifícios jurídicos e contábeis para descaracterizar a aquisição de renda, estar-se-á diante de uma situação concreta, do mundo dos fatos, que autoriza a aplicação da hipótese

legal do artigo 43, do CTN, devendo, portanto, haver a devida tributação daquela renda auferida. (PAULA, Daniel Giotti, 2017)

No julgado mais recente acerca da tributação de atividade ilícita, o Supremo Tribunal Federal decidiu, no, da seguinte forma:

“EMENTA: Habeas corpus. Penal. Processual Penal. Crime contra a ordem tributária. Artigo 1º, inciso I, da lei nº8.137/90. Desclassificação para tipo previsto no art. 2º, inciso I, da indigitada lei. Questão não analisada pelo Superior Tribunal de Justiça. Supressão de instancia. Inadmissibilidade. Precedentes. Alegada atipicidade da conduta baseada na circunstancia 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 instancia, 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.” (STF – HC 94240 SP, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 23/08/2011, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe-196 DIVULG 11-10-2011PUBLIC 13-10-2011 EMENT VOL-02606-01 PP-00026)

O julgado se refere ao HC 77.530/RS, transcrito linhas abaixo, havendo ainda referência a entendimento ainda mais antigo do Ministro Djalma da Cunha Melo, no sentido de que “em termos de imposto de renda, a obrigação de pagar o tributo surge sempre que se apresenta o fato objetivo, previsto em lei, ou seja, o lucro, a renda, a capacidade contributiva passível de imposição” (PAULA, Daniel Giotti, 2017, *apud*, MACHADO, Hugo de Brito, 2015, p.153).

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. (HC 77530, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 25/08/1998, DJ 18-09-1998 PP-00007 EMENT VOL-01923-03 PP-00522).

“É legítima a tributação de produtos financeiros resultantes de atividades criminosas, nos termos do art. 118, I, CTN” (HC nº 77.530-RS, Rel. Min Sepúlveda Pertence, 25.08.98)

O Superior Tribunal de Justiça vem entendendo nesse mesmo sentido, existindo julgados pugnando pela tributação da renda adquirida com tráfico ilícito de entorpecentes, jogo do bicho, entre outras atividades criminosas. (PAULA, Daniel Giotti, 2017)

É importante frisar, ainda, o artigo 26, da Lei 4.506/1964, ao que conste não revogado: “os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas, ou percebidos com infração à lei, são sujeitos a tributação, sem prejuízo das sanções que couberem”. (PAULA, Daniel Giotti, 2017)

Ainda que fosse revogado, fica a constatação de que há capacidade contributiva na renda auferida da propina e da corrupção. (PAULA, Daniel Giotti, 2017)

No mais, há quem diga que não tributar a atividade ilícita seria uma vantagem adicional para os infratores penais, que lucrariam com o ilícito praticado (MACHADO, 2015).

Frise-se, ainda, que o artigo 150, II, da Constituição Federal, tem como mandamento a tributação de quem também exerce atividade ilícita, pois a não-tributação violaria o princípio constitucional da isonomia, haja vista que iria tratar de forma desigual pela simples qualificação jurídica do rendimento. (PAULA, Daniel Giotti, 2017)

Deste modo, percebe-se que é indiferente no âmbito tributário o fato de, no direito positivo brasileiro, especialmente a Lei Federal n. 9.613/98, que trata do crime de lavagem, e por outros atos normativos, como o Decreto-lei n. 9.760/46 e o próprio Código de Processo Penal, prever-se a decretação de ofício, pelo juiz, da apreensão, sequestro e perdimento dos bens que foram objeto dos crimes. (PAULA, Daniel Giotti, 2017)

Eventual e posterior perda da titularidade da riqueza auferida com o ato ilícito não elide a constatação que, à data em que recebeu dinheiro fruto de propina e corrupção, tinha titularidade econômica e jurídica sobre aqueles valores, ocorrendo, portanto, o fato gerador do Imposto de Renda e, conseqüentemente, o dever de

pagar o tributo. (PAULA, Daniel Giotti, 2017)

De acordo com o voto do Ministro Nelson Jobim no HC 94240 SP, o esse produto de propina e suborno não é perspectiva de renda, nem probabilidade de acréscimo patrimonial, mas efetiva disponibilidade de renda, o que autoriza, de forma evidente, a incidência do Imposto de Renda. (PAULA, Daniel Giotti, 2017)

Por isso, em conjunto com a Polícia Federal e o Ministério Público Federal, a Secretaria da Receita Federal do Brasil implementou um conjunto de procedimentos fiscalizatórios com o escopo de tributar os ativos advindos da operação. (GONÇALVES, 2018)

Dessa forma, a Receita Federal, interessada na apuração e cobrança de eventuais créditos tributários decorrente dos rendimentos auferidos de forma ilícita por parte dos investigados, já obteve o pagamento de mais de R\$11,47 bilhões em créditos tributários procedimentos fiscais no decorrer da operação. (ASSIS *apud* Receita Federal do Brasil, 2017)

Os números arrecadados impressionam, vejamos-se:

A Receita Federal do Brasil orgulha-se de ter obtido elevados valores referentes aos ativos recuperados da Operação Lava Jato. Em dados até 2017 temos: as autuações da Receita Federal no âmbito da Operação Lava Jato já totalizam R\$ 11,47 bilhões. Desse total, R\$ 6,75 bilhões em créditos tributários, principal, multa e juros, foram constituídos após a deflagração da fase ostensiva das investigações. Mas, antes mesmo disso, a fiscalização já atuava nos casos que causaram prejuízo a Petrobrás, ao realizar autuação de R\$ 4,72 bilhões no caso Schain, relativo à produção de plataformas. (GONÇALVES, 2018)

O Fisco já analisou 7516 CNPJ e 6072 CPF, e 3,5 milhões de páginas de documentos judiciais e extrajudiciais. Também investigou 58,7 mil pessoas até o momento. (GONÇALVES, 2018)

Foram instaurados 1686 procedimentos fiscais, dos quais 1008 estão em andamento e 678 foram encerrados. A Receita encaminhou 67 representações fiscais para fins penais ao Ministério Público Federal. Aproximadamente 800 procedimentos de fiscalização em 2017, como expectativa de autuações de mais de R\$ 4 bilhões. (RECEITA FAZENDA GOV, 2017)

Os números supracitados são decorrentes das descobertas feitas através de acordos de delação premiada, nos quais os investigados confessaram atividades ilícitas, dentre elas temos: embranquecimento de capitais, lavagem de dinheiro, recebimento de propina, vantagens ilícitas, corrupção, etc. (GONÇALVES, 2018)

Ocorre que, apesar da Receita já ter determinado entendimento acerca da sua participação na operação, ainda vem surgindo frequentes discussões e questionamentos que tange a tributação desses valores. Em primeiro lugar, discute-se se é possível e até que ponto é possível haver a tributação de rendimentos obtidos ilicitamente. O segundo ponto a ser esclarecido diz respeito a possibilidade de se tributar valores que tenham sido objeto de restituição aos cofres públicos por conta de acordos de delação premiada e acordos de leniência. (ASSIS, 2017)

A Receita Federal vem entendendo e aplicando, no âmbito da operação, que o fato gerador do imposto de renda ocorre no momento em que o sujeito passivo auferir a disponibilidade econômica do rendimento, de forma que devem incidir tributação sobre os valores restituídos, pois é irrelevante e insignificante para o direito tributário o que vier a acontecer com esse rendimento em um momento posterior. (ASSIS, 2017)

Discute-se, ainda, acerca dos limites do poder de tributar da Receita, esta se embasa principalmente no já citado princípio da pecúnia *non olet*, segundo o qual não importa a origem do dinheiro. (GONÇALVES, 2018)

Assim, entendimento que vem prevalecendo até o presente momento é que o imposto de renda nos casos investigados pela Operação Lava Jato incidiria no próprio momento do recebimento da propina ou da vantagem indevida, havendo a disponibilidade jurídica e, portanto, estando sujeito o rendimento à incidir a tributação. Este posicionamento, segundo a Receita Federal do Brasil, se baseia no princípio supracitado, tendo como fundamento legal a disposição contida no caput do artigo 43 do Código Tributário Nacional. (ASSIS, 2017).

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

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

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

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)” (CÓDIGO TRIBUTÁRIO



NACIONAL)

A Receita não pode tributar sobre confisco, perdimento ou devolução de bens às vítimas e, ainda, deve respeitar as regras tributária de decadência a fim de não extrapolar os limites da sua atuação. (GONÇALVES, 2018)

O que a Receita Federal propala em termos de ganho é decorrente da aplicação de tributação desses valores através da regra matriz de incidência tributária do Imposto de Renda, além de uma lei quase esquecida, porém, ainda em vigor, Lei nº 4.506 de 30 de novembro de 1964, que dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza e prevê, em seu artigo 26, a tributação de rendimentos ou atividades ilícitas. (GONÇALVES, 2018)

Art. 26. Os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas, ou percebidos com infração à lei, são sujeitos a tributação, sem prejuízo das sanções que couberem. (LEI 4.506 DE 1964)

Sob a ótica desse dispositivo, não resta óbice quanto à atividade fiscalizatória da entidade, portanto, toda arrecadação está correta e não há limites para que a Receita Federal do Brasil possa atingir os criminosos e tributar seu dinheiro ilícito. Porém, existem limites para o poder de tributar do Estado, como por exemplo, o lapso temporal. (GONÇALVES, 2018)

Todavia, a lei em comento propicia à Receita Federal participar de atos fiscalizatórios em grandes operações envolvendo ativos financeiros obtidos ilicitamente e remetidos no exterior, o que facilita sobremaneira sua recuperação e a consequente tributação. (GONÇALVES, 2018)

Como já dito, a justificativa da Receita Federal para a tributação é, principalmente, o princípio da *pecunia non olet*, isto é, irrelevante a origem do dinheiro, pois o que prevalece é a tributação sobre ele. A base conceitual e legal para a aplicação desse princípio está no art. 118 do CTN e no art. 150, II da CF. (GONÇALVES, 2018)

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. (CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL)

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é

vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

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; (CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988)

Acerca dessa matéria, preleciona Luiz Eduardo Shoueri, *in verbis*:

É corrente o entendimento de que o ato ilícito não pode ficar livre de tributação. Sustenta-se que a tributação incidirá em virtude de uma riqueza presente, não por conta da ilicitude, em si. Invoca-se o princípio *non olet*, que relembra a frase atribuída a Vespasiano (o dinheiro não cheira), quando questionado acerca de tributo sobre o uso de latrinas públicas, implicando a irrelevância da atividade de onde provém o tributo, pois a circunstância de um ato, contrato ou negócio ser juridicamente nulo, ou mesmo ilícito, não impede que seja tributado, desde que tenha produzido efeitos econômicos (...) a lei fiscal não tributa uma determinada situação econômica, e, portanto, desde que essa se verifique, é devido o imposto, pouco importando as circunstâncias jurídicas em que se tenha verificado. (SHOUERI, 2012, p. 178)

Sendo assim, tem-se que, de acordo com o princípio da pecúnia *non olet* extraído do art. 118 do CTN, transcrito linhas acima, interessa ao Fisco apenas os efeitos econômicos produzidos pelos atos dos contribuintes, não importando a validade dos atos, a licitude ou até a moralidade deles.

Portanto, irá incidir tributação quando houver a efetiva concretização do fato gerador de determinado tributo, mesmo este seja fruto de circunstâncias ilícitas. (RIBEIRO, 2018)

Isto posto, observa-se que o Fisco defende a tributação “no” ato ilícito com base, principalmente, nos fundamentos do princípio da pecúnia *non olet* e, conseqüentemente, da capacidade contributiva. Isto é, só interessa à autoridade fiscal os efeitos econômicos produzidos pelos atos dos contribuintes, não importando a validade dos atos, licitude ou até a moralidade deles. (RIBEIRO,2018)

Então, o fundamento para aplicação do princípio do *non olet* não é a sanção como na tributação “do” ato ilícito, mas sim a capacidade contributiva do sujeito, ou seja, basta que haja a manifestação de riqueza para a norma tributária incidir, não importando para o Estado a fonte dessa riqueza, apenas a sua existência. Este também é o entendimento do STF, conforme pode-se observar no *leading case* trazido linhas acima, qual seja, o HC 77530/RS. (RIBEIRO,2018)

Sendo assim, o entendimento majoritário é que pouco importa, para a sobrevivência da tributação sobre determinado ato jurídico, a circunstância de ser legal, imoral, ou contrário aos bons costumes, ou mesmo criminoso o seu objeto. O que importa não é o aspecto legal ou moral de determinada atividade, mas a capacidade econômica dos que com ela se locupletam, ou seja, o patrimônio que vai se originar a partir daquela atividade. (BALEEIRO, 1990. p.460-462)

Do ponto de vista moral, parece-nos, ainda, que é mais reprovável deixar essas atividades imunes dos tributos exigidos das atividades ilícitas, úteis e eticamente acolhidas, devendo-se, portanto, serem igualmente tributadas. (BALEEIRO, 1990. p.460-462)

Se o cidadão pratica atividades ilícitas com consistência econômica, que venha a gerar renda e patrimônio, ele deve pagar o tributo sobre esse 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)

Isto posto, no âmbito da Operação Lava Jato, o Fisco vem comemorando os crescentes números referentes a arrecadação oriunda da fiscalização sobre os ativos recuperados através das delações premiadas no bojo da operação, tendo como justificativa para essa tributação o princípio pecúnia *non olet*, já explicitado linhas acima. (GONÇALVES, 2018)

Portanto, para o Estado, se mantém o entendimento de que pouco importa a origem do dinheiro. Frise-se que, tanto a Constituição Federal como o Código Tributário Nacional possibilitam tais atos. (GONÇALVES, 2018)

É importante salientar que, não faz parte da função do ordenamento jurídico e da justiça premiar os infratores, mas, na verdade coibir as atitudes danosas e fraudulentas. O princípio da isonomia, uma das bases do direito brasileiro, prevê tratamento igual para todos em todos os âmbitos da sociedade, portanto, se o contribuinte optou por praticar atividades vedadas por lei, ou seja, atos ilícitos, não pode vir a ser beneficiado com a não tributação da renda oriunda daquela atividade. (GONÇALVES, 2018)

Cabe sublinhar que, o direito busca, constantemente, a segurança jurídica, a qual depende da correta aplicação da lei e conseqüentemente da justiça. É com esse

objetivo que operações como a Lava Jato trabalham cotidianamente, de forma que somente assim se combaterá a corrupção e aqueles que dela se usufruem. (GONÇALVES, 2018)

Desse modo, o aplicador do direito não pode fugir da sua função originária, qual seja, a busca pela segurança jurídica e a correta aplicação daquilo que está previsto em lei. (GONÇALVES, 2018)

Deve-se levar em consideração, ainda, que não se pode generalizar a tributação dos atos ilícitos aplicando de forma imediata e abstrata o princípio da pecúnia *non olet*, conforme o Fisco vem empregando. (RIBEIRO, 2018)

É necessário observar, para a aplicação do referido princípio, todas as disposições legislativas, incluindo, ainda, o instituto da decadência, bem como respeitando a capacidade contributiva e os demais princípios e regras previstos. Não pode haver uma aplicação desmedida. (RIBEIRO, 2018)

Para que haja a efetiva incidência desse princípio, o Supremo Tribunal Federal entende, conforme pode-se observar no *leading case* já citado, que é preciso que o contribuinte revele capacidade contributiva, ou seja, é necessário que ele demonstre certa disponibilidade econômica para que venha a incidir qualquer tributo sobre a sua renda. (RIBEIRO, 2018)

Para a Corte Suprema, o Fisco tributar apenas as atividades lícitas e desconsiderar as riquezas oriundas de atividades ilícitas constitui uma violação ao princípio da isonomia, haja vista que aquele que praticou o ilícito estaria sendo, mesmo que não intencionalmente, beneficiado com a não tributação. (RIBEIRO, 2018)

O alcance do direito tributário está, então, delimitado pela extensão dos efeitos econômicos das situações materiais ou jurídicas definidas na lei fiscal como fatos geradores. (SOUSA, 2019)

É importante salientar que, em pese existam sanções no âmbito tributário em virtude do descumprimento de alguma obrigação tributária, para a incidência do tributo em si, basta apenas o efeito econômico. O efeito econômico que vai ensejar na ocorrência do fato gerador e este, conseqüentemente, fará surgir a incidência da norma no mundo dos fatos, surgindo a obrigação de pagar tributo. (SOUSA, 2019)

A tributação de recursos oriundos de atividade ilícitas mostra-se, de certa forma,

como o modo adequado de se restabelecer a ordem jurídica que veio a ser violada em duas dimensões, quais sejam: o cometimento do ilícito e a negativa de pagar o tributo, ou seja, de arcar com o dever de repartição dos custos sociais. (NETO, 2008)

O fato gerador do Imposto de Renda, no ordenamento jurídico brasileiro, consiste em auferir renda ou disponibilidade econômica de qualquer natureza. Em outras palavras, quando o contribuinte realiza um acréscimo patrimonial, independente da sua natureza, deve ser recolhido o imposto de renda.

O referido imposto não incidirá, apenas, sobre verbas indenizatórias, pois estas não têm o condão de enriquecer o indivíduo, mas somente de restituir eventual perda. (QUINTANILHA, Gabriel, 2020)

Além disso, a Constituição Federal, em seu art. 153, § 2º, complementada pelo art. 43, § 1º, do CTN, prevê que ao imposto de renda se aplica o critério da generalidade, de modo que todas as rendas devem ser tributadas, não importando a origem, fonte e local do pagamento. (QUINTANILHA, Gabriel, 2020)

O relevante, para o direito tributário é exista o lucro, o acréscimo patrimonial que é o fato gerador da tributação, de modo a revelar capacidade contributiva nos termos previstos pela norma tributária, pouco importando se esse lucro se deu em virtude da prática de algum ato ilícito, ilegal ou não. (MACHADO, 2019.)

Nota-se, portanto, que no âmbito tributário não importa como se deu o lucro, importa se há o lucro, se há o acréscimo patrimonial. Basta que ocorra o fato gerador, ou seja, a subsunção do fato à norma, para que haja a incidência do tributo no mundo dos fatos, de forma que, havendo o lucro, deve-se tributar, independente da pátria ou não de algum ato ilícito. (MACHADO, 2019.)

Assim, não devem restar dúvidas acerca da incidência do Imposto de Renda sobre o aumento patrimonial gerado por atos de corrupção e demais ilícitos. (QUINTANILHA, Gabriel, 2020)

## 6. CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, conclui-se que a Operação Lava Jato é considerada, atualmente, a maior e mais conhecida operação contra a corrupção já realizada no Brasil, havendo uma participação ativa da Receita Federal, esta interessada na apuração e cobrança dos créditos tributários decorrentes dos rendimentos auferidos de forma ilícita, por meio da propina e da corrupção, pelos investigados.

Para efetuar a cobrança de tributação referente aos valores que vem sendo restituídos no bojo da operação, a Receita Federal tem como principal fundamento o Princípio da Pecúnia *Non Olet*, com fundamento nos arts. 43, caput e 118 do Código Tributário Nacional, bem como no art. 150, II, da Constituição Federal.

O referido princípio consiste na ideia de que se deve interpretar o fato gerador do tributo pela sua dimensão objetiva, sendo irrelevantes, portanto, os aspectos subjetivos. Em outras palavras, não se analisa a nulidade do ato jurídico, a capacidade civil do sujeito passivo ou a licitude do ato, bastando que a hipótese de incidência se concretize no mundo dos fatos para que haja a obrigação de pagar o tributo.

Portanto, entende-se que para o direito tributário é irrelevante a origem da renda, pois, ocorrendo o fato gerador, o que prevalece é a tributação sobre ele, interessando ao Fisco apenas os efeitos econômicos produzidos pelos atos dos contribuintes, não importando a validade, a licitude ou até a moralidade desses atos.

Logo, ainda que a rendas possuam origem em uma atividade ilícita, a exemplo da propina e da corrupção, estar-se-á diante de uma situação concreta que autoriza a aplicação da hipótese legal do artigo 43, do CTN, devendo, portanto, haver a devida tributação daquela renda auferida.

Por isso, irá incidir tributação quando houver a efetiva concretização do fato gerador do tributo, mesmo este seja fruto de atividades ilícitas, como no caso aqui analisado.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal vem entendendo que é legítima a tributação da renda oriunda de atividades criminosas, conforme observa-se nos julgados já apresentados, quais sejam: HC 94240 SP (Relator: Min. DIAS TOFFOLI)

e HC 77530 RS (Relator: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE).

Cabe ressaltar que, de acordo com o artigo 26, da Lei 4.506/1964 os rendimentos de origem ilícita estão sim sujeitos à tributação, sem prejuízo das sanções que couberem.

No mais, é cediço que o imposto de renda tem como base o Princípio da Capacidade Contributiva, segundo o qual o contribuinte deve ser tributado de forma proporcional a sua capacidade econômica, de modo que há capacidade contributiva na renda auferida da propina e da corrupção. Além disso, não tributar a atividade ilícita seria uma vantagem adicional para os infratores penais, que lucrariam com o ilícito praticado.

É importante salientar que a não-tributação da renda de origem ilícita violaria o princípio constitucional da isonomia, haja vista que iria tratar de forma desigual pela simples qualificação jurídica do rendimento. O que importa não é o aspecto legal ou moral de determinada atividade, mas a capacidade econômica dos que com ela se locupletam, isto é, o patrimônio que vai se originar a partir daquela atividade.

Se o cidadão pratica atividades ilícitas com consistência econômica, que venha a gerar renda e patrimônio, ele deve pagar o tributo sobre essa renda auferida, para não ser agraciado com tratamento desigual frente às pessoas que sofrem a incidência tributária sobre os ganhos provenientes do trabalho honesto.

Desse modo, é possível afirmar que a renda oriunda da propina e da corrupção, bem como de outras atividades consideradas ilícitas pelo ordenamento jurídico, consiste em efetiva disponibilidade de renda, o que autoriza, de forma evidente, a incidência do Imposto de Renda.

Assim, o entendimento que vem prevalecendo até o presente momento é que deve incidir a tributação nos casos investigados pela Operação Lava Jato, de modo que a Receita Federal, em conjunto com a Polícia Federal e o Ministério Público Federal, implementou um conjunto de procedimentos fiscalizatórios com o escopo de tributar os ativos advindos da operação e já obteve o pagamento de mais de R\$ 11,47 bilhões.

A Receita Federal vem entendendo e aplicando que o fato gerador do imposto de renda ocorre no momento em que o sujeito passivo aufere a disponibilidade econômica do rendimento, incidindo a tributação sobre os valores restituídos, sendo insignificante para o direito tributário a origem desse rendimento ou o que vier a acontecer ele em um momento posterior.

Portanto, para o Estado, se mantém o entendimento de que pouco importa a origem do dinheiro. Frise-se que, tanto a Constituição Federal como o Código Tributário Nacional possibilitam tais atos.

Assim, conclui-se que é possível a tributação dos valores oriundos de propina e corrupção quem vem sendo restituídos no âmbito da Operação Lava Jato, não restando dúvidas acerca da legalidade e legitimidade dessa tributação.



## REFERÊNCIAS

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

ALBERGARIA, Luísa e RÖSLER, Thiago. Fiscalidade, Parafiscalidade e Extrafiscalidade. 2018. Disponível em <<http://gotributario.com.br/fiscalidade-parafiscalidade-e-extrafiscalidade/>> Acesso em: 17/07/2020 às 20:16.

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro / Luciano Amaro. – 22. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 7ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2001.

ASSIS, Lucas Calafiori Catharino. A Operação Lava Jato e a (im)possibilidade de se tributar valores restituídos / Lucas Calafiori Catharino de Assis. 2017. Disponível em: <<https://emporiododireito.com.br/leitura/a-operacao-lava-jato-e-a-im-possibilidade-de-se-tributar-valores-restituidos-por-lucas-calafiori-catharino-de-assis>> acesso em: 21.09.2019.

ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 10. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

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

BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7ª ed. ver. e compl. À luz da Constituição de 1988 até a EC n.º 10/96. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

BRASIL, PARANÁ. Ministério Público Federal. Procuradoria da República do Paraná. Denúncia n° PR-00098875/2018.

BRASIL. Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 2588, do Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>>  
acesso em: 21.09.2019.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>  
acesso em: 21.09.2019.

BRASIL. Habeas Corpus nº 77.530 (RS) do Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/740507/habeas-corpus-hc-77530-rs>>  
acesso em: 21.09.2019.

BRASIL. Habeas Corpus nº 94.240 (SP) do Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/20623177/habeas-corpus-hc-94240-sp-stf>> acesso em: 21.09.2019.

BRASIL. Lei nº 4.506 de 30 de novembro de 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L4506.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4506.htm)> acesso em: 30.10.2019.

BRASIL. Lei nº 5.172 de 1966. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)> acesso em: 21.09.2019.

BRASIL. MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. A Lava Jato em números. 2017. Disponível em: <<http://lavajato.mpf.mp.br/atuacao-na-1a-instancia/resultados/a-lava-jato-em-numeros>>. Acesso em: 21.09.2019.

BRASIL. MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. Caso Lava Jato: entenda o caso. 2019. Disponível em: <<http://www.mpf.mp.br/grandes-casos/caso-lava-jato/entenda-o-caso>> Acesso em: 30.10.2019.

BRASIL. RECEITA FAZENDA GOV. 2017. Disponível em:  
<<http://receita.economia.gov.br/>> acesso em: 14/11/2019.

BRASIL. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Saiba o que a Receita Federal já fez na Lava Jato. 2017. Disponível em:  
<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2017/maio/saiba-o-que-a-receita-federal-ja-fez-na-lava-jato>> Acesso em: 21.09.2019.

CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 9ª ed. ver. Ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário / Roque Antonio Carrazza. 31. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.

CARRERA RAYA, Francisco José. Manual de Derecho Financiero. Vol. I. Madrid: Tecnos, 1993.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário / Paulo de Barros Carvalho. – 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CASSONE, Vittorio, Direito Tributário. X Ed. editora Atlas

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário. 8ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1999.

CONTI, José Maurício. Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade. São Paulo: Dialética, 1997.

CONTI, José Maurício. Sistema Constitucional Tributário – Interpretado pelos Tribunais. 2ª ed. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998.

CORREA, Walter Barbosa. Subsídios para o estudo da história legislativa do imposto de renda no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Estudos sobre o imposto de renda: em memória de Henry Tilbery. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional / Regina Helena Costa. – 5. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2015.

COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva, p. 29; DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de Atualização de BALEEIRO, Aliomar, Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.

PAULA, Daniel Giotti de, 2017, Tributação de rendimentos advindos de propina e corrupção. Disponível em < <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/tributacao-de-rendimentos-advindos-de-propina-e-corrupcao-29032017>> acesso em 14.06.2020 às 14:43.

FALÇÃO, Raimundo Bezerra. Tributação e mudança social. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

FERREIRA NETO, Arthur Maria; PAULSEN, Leandro. *A Lei de “Repatriação”:* regularização cambial e tributária de ativos mantidos no exterior e não declarados às autoridades brasileiras. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

FONSECA, Gabriel Campos Soares e FONSECA, Rafael Campos Soares. Tributação, economia e Constituição: o planejamento tributário no contexto brasileiro. Revista da Faculdade de Direito da UFRGS, Porto Alegre, n. 36, outubro de 2017. Disponível em < <https://seer.ufrgs.br/revfacdir/article/view/69996>> Acesso em: 20 de julho de 2020 às 23:00.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. A extrafiscalidade no Direito Tributário e suas classificações. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 1226, 9 nov. 2006.

GROSSI, Nilson Pereira. As Alíquotas do IRPF e o Princípio da Capacidade Contributiva Conteúdo Jurídico. 2017. Disponível em: <<https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/50554/as-aliquotas-do-irpf-e-o-principio-da-capacidade-contributiva>>. Acesso em: 19 julho de 2020.

JARACH, Dino. O Fato Imponível – Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo. Traduzida por Dejalma de Campos, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

LEONETTI, Carlos Araújo. O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil. São Paulo: Manole, 2003.

Machado Segundo, Hugo de Brito, 1978- Manual de direito tributário / Hugo de Brito Machado Segundo. – 10. Ed. São Paulo: Atlas, 2018.

Machado, Hugo de Brito. Curso de direito tributário / Hugo de Brito Machado. – 38. Ed. – São Paulo: Malheiros, 2017.

Machado, Hugo de Brito. Curso de direito tributário / Hugo de Brito Machado. – 39. Ed. – São Paulo: Malheiros, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 19ª ed. ver. Atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988. 4ª ed. São Paulo: Dialética, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria Geral de Direito Tributário*. Malheiros: São Paulo, 2015.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MEMÓRIA RECEITA FEDERAL. Imposto de renda pessoa física. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/histPrimordiosMundo.asp>> Acesso em: 23 de junho de 2020 às 23:04.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3ª ed. ver. Atualizada. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1997.

MORO, Sérgio Fernando. Considerações sobre a Operação Mani Pulite. R. CEJ, Brasília, n. 26, jul./set.2004.

Natanael, Martins. 50 anos do Código Tributário Nacional: A tributação do ilícito – limites à aplicação do princípio do non olet. 2019. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Natanael-Martins.pdf>> Acesso em 16.11.2019.

O GLOBO. Land rover que levou descoberta do esquema da Petrobrás. 2019. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/brasil/land-rover-que-levou-descoberta-do-esquema-da-petrobras-tem-divida-de-ipva-22909094>> acesso em: 14/11/2019.

PAOLIELLO, Patrícia Brandão. O princípio da capacidade contributiva. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 8, n. 66, 1 jun. 2003. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/4138>. Acesso em: 19 jul. 2020.

QUINTANILHA, Gabriel. A Lava Jato e a tributação das práticas criminosas. 2020. <<https://genjuridico.jusbrasil.com.br/artigos/669839837/a-lava-jato-e-a-tributacao-das-praticas-criminosas?ref=feed>> Acesso em 16 de junho de 2020 às 17:11.

Revista Bonjuris, ano 30, nº 653, Ago-Set/2018: A delação premiada na Operação Lava Jato – Maria Alice Franco Logrado.

Revista de estudos tributários, edição nº 121 – Maio-Jun/2018: Análise da Tributação em Relação às Quantias Devolvidas pelos Delatores da Operação Lava Jato – Fernanda Medeiros e Ribeiro.

Revista de estudos tributários, edição nº 121 – Maio-Jun/2018: Limites na tributação de valores ilícitos recuperados da Operação Lava Jato - Antonio Baptista Gonçalves.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais. Revista da Faculdade de Direito da UERJ. 2010. Disponível em < <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1371>>. Acesso em 17 de julho de 2020 às 23:00.

RODRIGUES, Daniele Souto. A escolha econômica da tributação da renda. Revista brasileira de direito tributário e finanças públicas. 2010.

SABBAG, Eduardo de Moraes. Direito Tributário. São Paulo: Premier Máxima, 2006.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SABBAG, Eduardo. Relação Jurídico-tributária. 12. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

Segundo, Hugo de Brito Machado. O Princípio do Non Olet, e a Dimensão da Riqueza Projetada da Ilícitude, In, Tributação do Ilícito. 2019. Disponível em: <[http://www.trf3.jus.br/documentos/emaq/Cursos/462 - %20 VI Congresso TRIBUTACAO E EMPRESA - Elementos Quantitativos/EMAG - Tributacao de Ganho Derivado de Ato Illicito - Maio de 2019 2.pdf](http://www.trf3.jus.br/documentos/emaq/Cursos/462_-_VI_Congresso_TRIBUTACAO_E_EMPRESA_-_Elementos_Quantitativos/EMAG_-_Tributacao_de_Ganho_Derivado_de_Ato_Illicito_-_Maio_de_2019_2.pdf)> acesso em 16.11.2019.

SHOUERI, Luiz Eduardo. Direito tributário. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVA, Thamires Olimpia. "Operação Lava Jato"; Brasil Escola. Disponível em: <https://brasilecola.uol.com.br/brasil/operacao-lava-jato.htm>. Acesso em 30 de outubro de 2019.

SMITH, Adam. Riqueza das Nações. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulberkian, 1999, Vol. II.

Sousa, Rubens Gomes de. In, Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Ministério da Fazenda, Rio de Janeiro, 1954.

TIPKE, Klaus. "Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária". In: SCHOUERI, Luiz Eduardo/ZILVETI, Fernando Aurélio (Coordenadores). Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

TORRES, Ricardo lobo. Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário. Rio de Janeiro: renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Volume II: Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

Tributação e Punição Como Pressupostos Civilizatórios. In, Tributação do Ilícito, obra de autoria coletiva. Malheiros Editores, 2008.

UCKMAR, Victor. Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário. Trad. Marco Aurélio Greco. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

VALOR ECONÔMICO, *Receita cobra tributo sobre propina mesmo de dinheiro devolvido*, edição de 27.03.2017, disponível em <http://www.valor.com.br/politica/4914726/receita-cobra-tributo-sobre-propina-mesmo-de-dinheiro-devolvido>, acesso em 27.03.2017.

WILDNER, Marcio Leandro. A extrafiscalidade tributária como ferramenta de proteção ao meio ambiente. 2012. Dissertação de Mestrado – UCS Universidade de Caxias do Sul – Caxias do Sul (RS).