



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

**IGOR RODRIGUES LOPES**

**ASPECTOS JURÍDICOS ACERCA DA (IM)POSSIBILIDADE  
DE TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA SOBRE O PRODUTO DA  
ATIVIDADE ILÍCITA**  
UMA ANÁLISE SOBRE AS DIVERGÊNCIAS JURÍDICAS

Salvador  
2020

**IGOR RODRIGUES LOPES**

**ASPECTOS JURÍDICOS ACERCA DA (IM)POSSIBILIDADE  
DE TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA SOBRE O PRODUTO DA  
ATIVIDADE ILÍCITA**  
UMA ANÁLISE SOBRE AS DIVERGÊNCIAS JURÍDICAS

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

Orientador: Prof. Ângelo Boreggio Neto

Salvador  
2020

**IGOR RODRIGUES LOPES**

**ASPECTOS JURÍDICOS ACERCA DA (IM)POSSIBILIDADE  
DE TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA SOBRE O PRODUTO DA  
ATIVIDADE ILÍCITA**

UMA ANÁLISE SOBRE AS DIVERGÊNCIAS JURÍDICAS

Monografia submetida à aprovação do corpo docente do curso de graduação em Direito da Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovada em: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

Banca Examinadora:

---

Prof. Ângelo Boreggio Neto – Orientador  
Faculdade Baiana de Direito

---

Prof.  
Faculdade Baiana de Direito

---

Prof.  
Faculdade Baiana de Direito

Salvador  
2020

Dedico à minha família, pilar da minha formação como ser humano.

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente gostaria de agradecer a Deus.

Agradeço aos meus pais Faustiniano Jonas e Ana Karina pelo carinho, atenção e apoio que eles me deram durante toda a minha vida.

Sou grato aos professores e aos funcionários da Universidade pelo apoio prestado durante todo o curso.

Agradeço à minha namorada Fernanda Garcia que sempre esteve ao meu lado durante o meu percurso acadêmico.

Agradeço ao meu irmão Victor Lopes por sempre está ao meu lado.

Agradeço também aos meus amigos e familiares pelo incentivo e ensinamentos que possibilitaram que chegasse até aqui.

*"O sábio nunca diz tudo o que pensa, mas pensa sempre tudo o que diz."  
(Aristóteles)*

## RESUMO

O Código Tributário Nacional tem sido no Brasil objeto de discussão e debates sobre o Sistema Tributário Brasileiro com notáveis questões relacionadas à obrigação tributária de bens decorrentes de atos ilícitos. O tema sempre esteve em pauta nos debates e as discussões apresentam argumentos divergentes tanto na doutrina quanto na jurisprudência daqueles que são adeptos e dos que não são adeptos à tributação dos rendimentos da prática ilícito penal. Este estudo buscou tratar da questão sobre o fruto de atividades ilícitas constituírem renda tributável tendo como objetivo principal analisar a possibilidade ou impossibilidade dos bens da prática criminosa serem tributáveis de acordo com aspectos doutrinários e jurisprudenciais. Metodologicamente empregou-se uma abordagem dedutiva fazendo uso das técnicas de pesquisa para coleta de dados e análises dos resultados por meio de uma revisão de literatura com a apreciação de vários autores conhecedores na área e, análise de argumentos jurisprudenciais do tipo qualitativa. A pesquisa mostrou que a maioria dos doutrinadores são a favor da tributação dos bens decorrentes de atos ilícitos baseados no artigo 118 do Código Tributário Nacional. O estudo mostrou ainda que nas decisões jurídicas poucos são as que acatam a não tributação dos bens de ilícito penal não importando a origem do bem. Contudo, os julgados nos últimos anos tem mostrado que os juízes tem interpretado o tema nas decisões com exame apurado das peculiaridades de cada caso para conferir uma isenção ou não na tributação sobre o lucro ilegal.

**Palavras-Chaves:** Direito Tributário; Código Tributário Nacional - Tributação; Constituição Brasileira - Princípios Constitucionais; Sistema tributário Nacional – História e evolução. 1. Título.

## **ABSTRACT**

The National Tax Code has been the subject of discussion and debate in Brazil about the Brazilian Tax System with notable issues related to the tax obligation of goods resulting from illicit acts. The theme has always been on the agenda in the debates and the discussions present divergent arguments both in the doctrine and in the jurisprudence of those who are adepts and those who are not adepts in the taxation of the proceeds of illegal criminal practice. This study sought to address the issue of the result of illicit activities constituting taxable income, with the main objective of analyzing the possibility or impossibility of criminal assets being taxable according to doctrinal and jurisprudential aspects. Methodologically, a deductive approach was used, making use of research techniques for data collection and analysis of results through a literature review with the appreciation of several knowledgeable authors in the field and analysis of qualitative jurisprudential arguments. The survey showed that the majority of indoctrinators are in favor of taxing assets resulting from illicit acts based on Article 118 of the National Tax Code. The study also showed that few legal decisions are those that comply with the non-taxation of criminal offenses, regardless of the origin of the property. However, those judged in recent years have shown that the judges have interpreted the issue in the decisions with a careful examination of the peculiarities of each case to confer an exemption or not in the taxation on illegal profit.

**Key words:** Tax Law; National Tax Code - Taxation; Brazilian Constitution - Constitutional Principles; National tax system - History and evolution. 1. Title.



## SUMÁRIO

	<b>fl.</b>
<b>1 INTRODUÇÃO</b>	<b>11</b>
<b>2 PANORAMA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO</b>	<b>13</b>
2.1 PERSPECTIVA DE INSTAURAÇÃO DO SISTEMA JURÍDICO NO BRASIL	14
2.1.1 Adoção de Constituição Para o Regime Federativo	17
2.2 CONSTITUINDO O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	26
2.2.1 O Sistema Tributário na Constituição de 1988	29
<b>3 DOS PRINCÍPIOS QUE REGEM A TRIBUTAÇÃO NO BRASIL</b>	<b>35</b>
3.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	39
3.2 PRINCÍPIO DA ISONOMIA	42
3.3 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	46
3.4 PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO	49
<b>4 DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DOS RENDIMENTOS</b>	<b>53</b>
4.1 A PROBLEMÁTICA DA TRIBUTAÇÃO DOS ATOS ILÍCITOS	56
4.1.1 O Princípio da <i>Pecúnia Non Olet</i>	59
<b>5 A QUESTÃO JURÍDICA DOS FRUTOS DE ILÍCITO PENAL TRIBUTÁVEL</b>	<b>51</b>
5.1 DAS DIVERGÊNCIAS DOUTRINÁRIAS	61
5.2 DAS DIVERGÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS	65
5.2.1 Superior Tribunal de Justiça	65
5.2.2 Supremo Tribunal Federal	69
5.2.3 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais	70
<b>6 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>	<b>72</b>
<b>REFERÊNCIAS</b>	<b>74</b>

## LISTA DAS FIGURAS

	fl.
<b>Figura 1:</b> Princípios Tributários Constitucionais	37
<b>Figura 2:</b> O Dever de Tributar	54
<b>Figura 3:</b> Conceito de Tributo	56
<b>Figura 4:</b> Premissas em Defesa da Possibilidade da Tributação dos Atos Ilícitos	62
<b>Figura 5:</b> Premissas em Defesa da Impossibilidade de Tributação dos Atos Ilícitos	62
<b>Figura 6:</b> Doutrinadores Adeptos à Tributação dos Atos Ilícitos	63
<b>Figura 7:</b> Doutrinadores Não-Adeptos à Tributação dos Atos Ilícitos	64

## 1 INTRODUÇÃO

Atualmente no Brasil o ordenamento jurídico consiste em peça de discussão em várias áreas de Direito sobre múltiplos aspectos doutrinários, sobretudo, àqueles que levantam temas acerca da possibilidade ou impossibilidade jurídica de determinados atos.

Neste contexto, o Código Tributário Nacional tem explicitado um leque de discussões e debates jurídicos sobre o Sistema Tributário Brasileiro com notáveis questões relacionadas à obrigação tributária. Entretanto, é importante mencionar que as inquietações para os debates e discussões no âmbito tributário sempre esteve em pauta no ordenamento jurídico antes mesmo da sua criação no Código Tributário Nacional em 1966.

Apesar de não serem totalmente novos, muitos dos temas abordados na área tributária em debates jurídicos tem se prolongados até os dias atuais sem resoluções de problemas, ou longe de se chegar a um acordo unânime. Dentre os mais debatidos se destaca a tributação da renda dos bens de origem criminosa com base no Princípio da *Pecúnia Non Let*. Este Princípio foi inaugurado no ordenamento jurídico do Brasil com base no artigo 118 do Código Tributário Nacional recomendando que os bens da prática de ilícito penal precisam ser tributados caso, nos atos, indique a obrigação tributária.

Trata-se de um tema recorrente e de forma veemente tem se discutido nos últimos tempos, tanto no Brasil quanto no exterior. No entanto, a questão no Brasil retomou as discussões e debates em torno do assunto em 2014 com a grande repercussão internacional dada a Operação realizada pela Polícia Federal juntamente com o Ministério Público, a chamada Operação Lava Jato.

Esta Operação trouxe resultados impressionantes e significativos com a investigação de vários envolvidos (altos empresários e agentes públicos) em lavagem de dinheiro e combate à corrupção e foi considerada como a maior operosidade da história do Brasil e, por outro lado, serviu de modelo para muitos outros países no interesse do tema supra citado. Por se tratar de contratos bilionários em prejuízo aos cofres da estatal e suborno em benefício privado, a Operação continua em

desdobramento perante a Justiça Federal e, ao mesmo tempo, o tema tem sido notório com relevância em múltiplas áreas do Direito.

Neste cenário de lavagem de dinheiro e retomada das discussões e debates sobre a tributação de bens de origem criminosa, o Sistema Tributário Brasileiro volta a ser objeto de discussão acerca da (im)possibilidade de se tributar a renda derivada das atividades ilegais, sejam elas, de contrabando, peculato, extorsão e outras mais, como tema de relevância na atualidade.

Diante desse contexto, este estudo buscou tratar a questão, se o fruto de atividades ilícitas deve constituir renda tributável. Para tanto, a pesquisa elegeu como objetivo basilar analisar de acordo com aspectos doutrinários e jurisprudenciais a possibilidade ou impossibilidade dos bens da prática criminosa serem tributáveis.

Foram traçados como objetivos específicos para, averiguar como se deu a evolução e instituição do Sistema Tributário Brasileiro na história do país, apresentar os princípios tributários constitucionais que regem a tributação, descrever a obrigação tributária dos rendimentos na relação jurídica especificando o Princípio *Pecúnia Non Olet* e, mostrar as divergências na Doutrina e na Jurisprudência referente ao tema e analisar como o Brasil lida na prática jurídica com a questão.

O método empregado foi uma abordagem dedutiva utilizando as técnicas de pesquisa para coleta de dados e análises dos mesmos, a revisão de literatura para conhecer a opinião de diversos autores especialistas na área e, análise de argumentos jurisprudenciais, sendo a forma de abordagem da pesquisa do tipo qualitativa.

Para o desdobramento dos estudos os assuntos foram divididos em quatro partes principais. Na primeira parte traz uma breve análise histórica do Sistema Tributário Brasileiro mostrando o seu desempenho e a sua evolução ao longo do tempo e os impactos decorrentes que causam até os dias de hoje. Na segunda parte são explicitados os Princípios tributários constitucionais essenciais que regem a tributação no Brasil. Na terceira parte trata da obrigação tributária dos rendimentos especificando o Princípio *Pecúnia Non Olet*. Na quarta parte, é apresentada as divergências doutrinárias e jurisprudenciais com os devidos argumentos e, a análise de algumas das decisões jurídicas. Por último são apresentadas as considerações finais dos resultados apontados na pesquisa.

## 2 PANORAMA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O Sistema Tributário Nacional é compreendido por um conjugado de princípios e regras de caráter tributário inserido num sistema jurídico pleno que determinam os seus limites, estabelecidos de direitos e garantias, assinaladas às Constituições de determinado Estado.

De forma mais específica a definição de Sistema Tributário para melhor compreensão pode ser entendida do seguinte modo:

O conjunto das regras destinadas a regular a instituição, a cobrança, a arrecadação e a partilha de tributos dá-se o nome de "Sistema Tributário Nacional". Tomando a expressão em sentido amplo, aí estão: disposições constitucionais, leis, decretos, portarias, instruções normativas –, em suma, tudo aquilo que no ordenamento jurídico possa dizer respeito às exigências fiscais (BRASIL, 2019).

Do mesmo modo, vale dizer que, no mais perfeito entendimento de sua funcionalidade alguns autores doutrinadores consideram importante interpretar e descrever em seus estudos, ao fazer referência ao tema, delinear o significado do conceito de Sistema da seguinte maneira:

O termo "sistema" agrega certa ordem interna ao conjunto. E a ordem indica, sobretudo, hierarquia. As disposições não estão todas elas justapostas, lado a lado, no mesmo patamar. Há uma estrutura escalonada. Há os decretos que devem ser produzidos e aplicados conforme as leis – ordinárias e complementares – e essas, por sua vez, conforme a Constituição (BRASIL, 2019).

Observa-se que, essas definições se faz necessárias neste estudo para melhor conjecturar a transformação do Sistema Tributário na história brasileira e determinar o ponto exato da sua evolução fiscal na arrecadação de tributos.

Dentro de um contexto histórico e preliminar aproveita-se para mencionar que, a arrecadação de tributos é uma prática que ocorre desde a antiguidade como sendo uma fonte de receita fundamental e de sustentação para aquisição de recursos em detrimento de custos sociais de um estado pátrio.

Por outro lado, os tributos são arrecadados por meio de impostos devidos aos contribuintes de uma sociedade sobre seus rendimentos, consumo, propriedades, comércios (interno e externo), serviços, especialmente, sobre todo e qualquer tipo de transações internas (PERREIRA, 2019).

Do mesmo modo, assim como em qualquer lugar do mundo, no Brasil a arrecadação de tributos sempre foi um meio de fonte de receitas sobretudo estatal que advém desde a ocasião colonial até os dias atuais.

No entanto, a história brasileira do sistema de tributação comprova que, ao mesmo tempo que sempre existiu uma investigação imperativa e premente para se constituir de forma jurídica, buscou-se dentro de uma perspectiva, o estabelecimento do Sistema em sua forma caracterizada, estrutural e organizada.

## 2.1 PERSPECTIVA DE INSTAURAÇÃO DO SISTEMA JURÍDICO NO BRASIL

A história ilustra que, antes da Proclamação da República o Brasil ainda não tinha Direito pátrio o que ocorria era uma transposição da organização jurídica de Portugal para o Brasil, nada mais era do que um artigo de importação de imposto compulsório à Colônia.

De acordo com Vieira (2012), o registro do que viria consistir em um imposto da época colonial, precisamente descrito pelo autor, seria o seguinte:

O chamado quinto do pau-brasil foi o primeiro tributo transplantado em terras brasileiras. Este era pago à coroa por todos os tesouros ou descobertas no Brasil. Seu nome era representado à alíquota fiscal e a forma de pagamento, tendo em vista que a moeda corrente em Portugal não havia sido adotada nesta terra e todos os pagamentos à coroa eram feitos com madeira da árvore do Pau-Brasil. Ressalta-se que a arrecadação e a fiscalização dos tributos eram feitos pelos servidores especiais da coroa, em terras brasileiras, denominados de rendeiros e seus auxiliares (VIEIRA, 2012).

Em vista disso, sobre o Sistema Tributário Brasileiro na história mostra que grande parte das estruturas tributárias que vigoravam no país eram oriundas do tempo colonial, período em que o Brasil ainda pertencia a Portugal, e que, por outro lado, perdurou por longos anos sem nenhuma mudança relevante.

O que realmente houve no período colonial no Brasil (1500-1822) foi um atraso para sistematizar a tributação no país por não ser interesse da colônia portuguesa colonizar o Brasil.

Aponta o autor Oliveira Júnior (2020) que, o que acontecia naquela época pode ser descrito da seguinte maneira:

Na verdade, apesar do conjunto tributário – mesmo que em viés precário ou reduzido, e já adaptado à realidade encontrada naquela que viria a ser mais uma das colônias portuguesas – oriundo do Direito português, não existia qualquer organização ou estruturação efetiva. Não existia, por via de consequência, nenhum sistema tributário, sob a ótica jurídica (OLIVEIRA JÚNIOR, 2020, p. 9).

Mediante a essa situação, a história narra ainda que a autoridade jurídica que imperava no país eram totalmente influenciada pelas doutrinas jurídicas de sistema europeu. Na época colonial a avaliação crítica do Direito evidenciava uma realidade interpretativa e analisada exatamente como sucedia na época, do seguinte modo:

[...] o Direito brasileiro é considerado como de ordem jurídica secundária, e assimilava a influência dos ordenamentos exportadores de Direito por intermédio da colonização portuguesa – entre os anos de 1500 até 1822 – ou por recepções voluntárias de instituições jurídicas singulares – após 1822 e até a instauração da República (OLIVEIRA JÚNIOR, 2020, p. 3).

Conforme Oliveira Júnior (2020, p. 3) explica, “A formação da cultura jurídica brasileira não se sucedeu de maneira autônoma, e foi influenciada, em muito, pelas instituições e ideias apresentadas, debatidas e defendidas na Europa”.

Desse modo, significa articular que o Brasil ainda não tinha uma identidade própria uma vez que importava sistemas jurídicos doutrinários para conjecturar, pode-se assim dizer, o Direito da futura Nação Brasileira, ou melhor, o Direito propriamente dito.

Entretanto, havia uma perspectiva do desafio da concretização de um sistema tributário brasileiro eficaz, que por sua vez, conservar-se ausente, mesmo com o advento da família real portuguesa. Isto porque não houve alteração de cenário para o reconhecimento legal de uma condução ou regime fiscal federativo no território brasileiro.

A busca incessante da sociedade brasileira de um Código totalmente brasileiro que possa instituir um Sistema Tributário estruturado de forma organizada e concreta continuava sendo um exercício inoperante no período colonial.

Neste sentido, dois acontecimentos marcaram a história do Brasil, a ocorrência da Proclamação da Independência do Brasil de Portugal em 1822 e, posteriormente, a Proclamação da República de 1889 para instituir sua unidade política livre e autônoma.

Sobre os marcos na história do Brasil, no que se refere a situação jurídica do país depois da Proclamação da Independência do Brasil, pode se dizer que, segundo ilustra Vieira (2012):

[..] nem mesmo a nova situação de independência trouxe, inovações no âmbito legislativo ao nosso país, que continuava a manter em vigor, como pátria, as leis portuguesas, enquanto não se organizava um código totalmente brasileiro, conforme determinava a lei de 20 de outubro de 1823 (VIEIRA, 2012).

Entretanto, considerando os dois marcos vivenciados no país, o fim do império e a Proclamação da República Federativa Brasileira em 1889, no tocante a situação financeira depois desses ocorridos, conta-se que, quando a Corte Portuguesa retirou-se do país, a sua saída causou vários problemas que impactou o sistema financeiro do Brasil.

Os problemas gerados foram o seguinte: tudo o que havia nos cofres públicos do país foi esvaziado pela Corte e, ao mesmo tempo, a Família real levou consigo uma abundância de ouro e de prata.

Em detrimento desses fatos, algo importante concorreu para o seguinte, o Brasil estava livre do império porém, conseqüentemente, se encontrava sem recursos financeiros e sem dinheiro para sustentar a economia e os gastos com as despesas inerentes.

Os prejuízos financeiros originaram implicações e efeitos desastrosos para o país, uma crise financeira jamais vivenciada, inúmeras dívidas públicas e aumento desenfreado do custo de vida (VIEIRA, 2012).



Afora esses episódios e suas devidas sequelas, não obstante, outras dificuldades e implicações prosseguiram na esfera tributária que, por sua vez, necessitavam de ajustes.

A exemplo disso pode-se citar o fato pelo qual o Brasil se tornou federativo e que, ao mesmo tempo, obrigava que os estados e os municípios brasileiros obtivessem recursos financeiros próprios para custear suas despesas e, ainda, determinar suas competências fiscais.

Sobre esse tema sucede que, mesmo antes da Proclamação da República no Brasil (1889) tanto para os estados quanto para os municípios não haviam determinações específicas para os impostos arrecadados, ou seja, conforme explica Vieira (2012) ocorria o seguinte:

O problema é que na época não havia separação fiscal de competências, existiam impostos idênticos cobrados pela Corte, províncias e municípios. Esta forma de gerência fiscal se prolongou até os governos de D. João VI (1815-1821) e do Príncipe Regente D. Pedro (1821-1822), quando o Brasil já era Reino (VIEIRA, 2012).

Desta forma, mediante todo esse processo ocorrido no país, eis que surge então a primeira Constituição Política do Império do Brasil por meio da qual configura a estrutura tributária.

### **2.1.1 Adoção de Constituição Para o Regime Federativo**

A primeira Constituição teve a sua elaboração realizada por um Conselho de Estado e outorgada pelo Imperador D. Pedro I, em 25 de março de 1824 e, tornou-se meramente conhecida como a Constituição de 1824.

A Carta de 1824 instituiu, quanto à compulsoriedade do pagamento do tributo, a capacidade contributiva ao designar em seu "Art. 179. XV. Ninguém será exempto de contribuir pera as despesas do Estado em proporção dos seus haveres" (BRASIL, 1824)<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Ocorrências ortográficas transcritas na íntegra conforme documento de origem, característica da ortografia da língua portuguesa da época.

Por outro lado, segundo Vieira (2012) a primeira Constituição brasileira promoveu diversos aspectos importantes e relevantes, tais como:

[...] nosso país passa a ser denominado império, nação livre e independente com seu território dividido em províncias, com governo monárquico, hereditário, constitucional e representativo. [...] eram quatro os poderes políticos: Poder Legislativo, Moderador, Judiciário e em cada cidade uma Câmara Municipal. [...] consagrou direitos civis e políticos. [...] especificamente em Direito Tributário [...] ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado e definia também que: a iniciativa sobre impostos era privativa da Câmara dos Deputados, que as contribuições diretas seriam estabelecidas anualmente (VIEIRA, 2012).

Um estudo remoto porém relevante realizado pelo doutrinário Ricardo Versano publicado em 1999 pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) sobre o Sistema Tributário na Constituição de 1924, merece ser destacado aqui, e aponta que:

Existiam ainda à época da proclamação da República impostos sobre vencimentos pagos por cofres públicos e sobre benefícios distribuídos por sociedades anônimas. Rendas de diversas outras fontes foram incorporadas à base tributária durante as primeiras décadas da República mas, somente a partir de 1924, o governo instituiu um imposto de renda geral (VERSANO, 1999, p. 2).

O fato é que a economia brasileira da época era a agricultura e o comércio exterior a fonte básica de receitas públicas sendo o imposto de importação o maior meio de arrecadação o qual correspondia a um total de mais de cinquenta por cento da receita do governo.

Já os outros impostos discriminados na Constituição como tributos eram os impostos tradicionais, das transações internas, da propriedade, da produção e correspondiam a um terço da arrecadação (HENRIQUE; RICCI, 2011, p. 2).

Em detrimento disso, a nova Constituição optou-se por uma desunião das fontes tributárias e, ao mesmo tempo, tanto a União quanto os Estados tinham autonomia para instituir outras fontes de receitas tributárias.

Passados quase 70 anos, a Constituição de 1824 foi revogada em 24 de fevereiro de 1891 e acolheu o Sistema Tributário vigente do final do Império com mínimas mudanças na composição da sua estrutura.

A segunda Constituição brasileira (1891), manteve os tributos já arrecadados no Império, continuou com a sobreposição de impostos e a omissão dos Municípios na repartição da receita tributária.

Além disso, de acordo Tavares (2019), "Em decorrência do princípio federativo houve uma maior preocupação em discriminar as rendas tributárias, isso logo é percebido no texto constitucional, que nas disposições gerais começava a discriminar as competências tributárias."

A nova Constituição ao tratar da tributação determinou conforme declara o Art. 12 que: "Além das fontes de receita discriminadas nos arts. 7º e 9º, é lícito à União como aos Estados, cumulativamente ou não, criar outras quaisquer, não contravindo, o disposto nos arts. 7º, 9º e 11" (BRASIL, 1891).

É importante mencionar ainda que a Carta de 1891 deu origem ao princípio da legalidade tributária em seu Art. 72, § 30 quando dispôs que: "Nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize" (BRASIL, 1891).

Além disso, essa mesma Constituição não apresentou a distinção de dois tributos, as taxas e os impostos fazendo com que a cobrança ocorresse duas vezes, ou melhor, possibilitou cobrar duas vezes do mesmo fato gerador (TAVARES, 2019).

É válido ressaltar também que:

Quanto à tributação de fluxos internos de produtos, desde 1892 foi estabelecida a cobrança de um imposto sobre o fumo. Ainda antes do final do século a tributação foi estendida a outros produtos, estabelecendo-se o imposto de consumo. No exercício de 1922 foi criado o imposto sobre vendas mercantis, mais tarde denominado imposto de vendas e consignações e transferido para a órbita estadual (VERSANO, 1999, p. 2).

Observa-se, entretanto que, o Sistema Tributário nessa época não era consistente, não havia harmonia das normas, apontava imperfeições e abusos, movido de ilegalidades de tributos e considerado por muitos como autônomo (FERREIRA, 2018).

Este modelo de Sistema perdurou até a década de 30 sempre mantendo o imposto de importação como a principal receita da União. No tocante a esse imposto, a história retrata ainda que:

Até o início da Primeira Guerra Mundial, ele foi responsável por cerca de metade da receita total da União, enquanto o imposto de consumo correspondia a aproximadamente 10% da mesma. A redução dos fluxos de comércio exterior devido ao conflito obrigou o governo a buscar receita através da tributação de bases domésticas. Cresceu então a importância relativa do imposto de consumo e dos diversos impostos sobre rendimentos, [...] como à redução da arrecadação do imposto de importação. Terminada a guerra, a receita do imposto de importação tornou a crescer mas sua importância relativa continuou menor que no período anterior (em torno de 35% da receita total da União na década de 20 e início dos anos 30) (VERSANO, 1999, p. 3).

Em vista dessa desarmonia, no ano de 1934 o Decreto nº 24.036 promulga a terceira Constituição em 16 de julho de 1934. Esta nova Carta prescreve uma reforma administrativa geral do Tesouro Nacional com reflexos no campo fiscal.

Algumas mudanças relevantes foram realizadas, “[...] ficam repartidas entre: Tributos da União, dos Estados e finalmente a inclusão dos Municípios. Consta nesta Constituição do mesmo modo a estipulação de princípios e/ou vedações tributárias” (VEIRA, 2012).

O extrato da Constituição de 1934 revela-se basicamente o seguinte:

O novo sistema tributário organizado nesta nova carta magna fundamentava-se em três premissas: coexistência de um sistema tributário autônomo para cada unidade da federação (União, Estados e Municípios), adoção de uma classificação jurídica dos impostos e a autonomia para as entidades da federação através de impostos privativos, complementada pela emenda constitucional nº 5 que defendia a receita dos municípios com a discriminação de rendas em favor desta (VIEIRA, 2012).

A terceira Constituição datada de 1934 tratou de reparar os danos causados pela Constituição anterior que se caracterizava com um aspecto negativo essencialmente pela absoluta eliminação dos Municípios, uma situação crítica no plano tributário constitucional.

O problema da omissão dos Municípios na partilha das receitas fazia com que o Sistema Tributário municipal adquirisse uma variação estrutural pois ficava a mercê do Estado que, por sua vez, decidia o que lhe caberia.

Neste sentido, a Constituição pátria modificou o Sistema Tributário tendo como principal característica tributária a conferência aos Municípios da sua própria jurisdição tributária, aprovando um lugar na partilha das receitas.

Além dessa referência notória, outras mudanças sobrevieram na estrutura tributária por meio desta Constituição. Trata-se dos dois impostos privativos, o imposto de renda, conferido a União e o imposto de vendas e consignações, conferido ao Estado. Por meio dessas mudanças significativas determinou-se as competências dos Estados e dos Municípios no plano tributário, conforme aponta os autores Henrique e Ricci (2011) de forma objetiva:

Os estados foram dotados de competência privativa para decretar o imposto de vendas e consignações, ao mesmo tempo em que se proibia a cobrança do imposto de exportações em transações interestaduais e limitava-se a alíquota deste imposto a um máximo de 10%. Quanto aos municípios, a partir da Constituição de 16 de julho de 1934, passaram a ter competência privativa para decretar alguns tributos (HENRIQUE; RICCI, 2011, p. 2).

Uma outra mudança notória por esta mesma Constituição foi agregada em seu Art. 11, ao proibir expressamente o fenômeno da bitributação, revelando o seguinte:

Art. 11 - É vedada a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União quando a competência for concorrente. Sem prejuízo do recurso judicial que couber, incumbe ao Senado Federal, ex officio ou mediante provocação de qualquer contribuinte, declarar a existência da bitributação e determinar a qual dos dois tributos cabe a prevalência (BRASIL, 1934).

Vale ressaltar ainda que durante a vigência desta Constituição, foi anunciada a criação do imposto sobre o consumo, o qual foi estabelecido em seu artigo 6º, I, a, b, exposto desta forma: "Art 6º - Compete, também, privativamente à União: I - decretar impostos: a) sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira; b) de consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor de explosão; [...]" (BRASIL, 1934).

A visualização jurídica de um sistema tributário nacional estruturado se apresenta neste período deixando para trás a visão tendenciosa, ou seja, mais política do que jurídica, quando se propôs a solucionar o problema acarretado pela Carta de 1891. De acordo com Vieira (2012):

Neste período diversas leis de Direito Tributário foram efetivadas, destacando-se: o processo executivo fiscal e a outorga à União da competência privativa para tributar certos impostos. Com a mudança no ambiente político, que

influencia a organização da sociedade com o fim da II guerra mundial em 46, observamos neste mesmo ano a necessária promulgação de uma nova constituição nacional, que restabelecia o regime democrático e trazia outra discriminação para as rendas tributárias de modo mais rígido (VIEIRA, 2012).

É válido mencionar que a Constituição de 16 de julho de 1934 ao gerar importantes alterações na estrutura tributária do país, concedeu que o mesmo ingressasse na etapa de evolução dos sistemas tributários (VERSANO, 1999, p. 7). Entretanto, apesar de todos esses atributos notórios a Constituição de 1934 foi a que teve pouca duração reduzindo-lhe o significado.

Ao mesmo tempo de mudanças importantes, no período de 1930 a 1945, o Brasil vive um momento de características políticas marcantes e com ele um decidido retorno à centralização (paralelismo da Constituição de 1824 e a Constituição de 1937), ou seja, um governo central. Trata-se do período assinalado pelo começo da Era Vargas.

Em detrimento desses acontecimentos neste período, após três anos de vigência da Carta anterior é promulgada a quarta Constituição, em 10 de novembro de 1937 mais conhecida como Polaca, fazendo referência a inauguração do Estado Novo do então presidente da República Getúlio Vargas.

A mais nova Constituição trouxe mudanças poucas significativas para o Sistema Tributário em relação àquelas estabelecidas pela Constituição anterior. Conforme descreve Nazareth (2018) sobre o assunto, ilustra que:

As legislações tributárias na Era Vargas eram repetidamente tratadas por decretos, o que não garantia a autonomia da matéria, os direitos dos contribuintes, limites ao poder de tributar do Estado. A desorganização do sistema tributário era manifesto. Em verdade, tal sistema nem poderia assim ser nomeado, pois ele não possuía princípios norteadores ou mesmo normas que tratassem especificamente do conteúdo tributário (NAZARETH, 2018).

Além desses confrontos a Constituição de 1937 assinalou outros aspectos conquistados na Carta anterior e que foram desfeitos, como por exemplo, “[...] os estados perderam a competência privativa para tributar o consumo de combustíveis de motor de explosão e aos municípios foi retirada a competência para tributar a renda das propriedades rurais” (VERSANO, 1999, p. 7).

Houve então uma reação contrária a Carta de 1937 e, mais adiante se constituiu a quinta Carta em 18 de setembro de 1946.

No entanto, como as alicerces da estrutura encontrar-se seguramente inseridas, esta Constituição restaurou os princípios democráticos, buscou ajustar as distorções ocasionadas pela cobrança do imposto sobre o consumo de competência da União.

Desse modo, manifestou-se a criação da eletividade, conforme descrito em seu: "Art.15. § 1º - São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica (BRASIL, 1946).

A versão desta Constituição pouco inovou em comparação à Constituição anterior, porém criou novos impostos como "[...] o imposto sobre a produção, que unificado com o imposto sobre o consumo, transformar-se-iam no Imposto sobre Produtos Industrializados que temos atualmente" (TAVARES, 2019).

A vigência da Constituição de 1946 pouco inovou também no que se refere à repartição das próprias receitas tributárias, e apelou de forma ampla às participações no arrecadamento.

No entendimento de alguns autores sobre as normas financeiras e tributária da Constituição de 1946, destaca o seguinte: "Assim, embora não tenha promovido uma reforma da estrutura tributária, a Constituição de 1946 modificou profundamente a discriminação de rendas entre as esferas do governo, institucionalizando um sistema de transferências de impostos (VERSANO, 199, p. 8).

E, no tocante ao Sistema Tributário Nacional na Constituição de 1946, o autor Rebouças (2012) explica que:

O sistema tributário estruturado na Constituição Federal de 1946, que, mesmo já contendo uma certa densidade estrutural, ainda assim apresentava uma multiplicação e acumulação de incidências tributárias que dificultavam e oneravam a produção, impondo ao contribuinte uma carga de tributos confusa e elevada (REBOUÇAS, 2012, p. 7).

Neste contexto, observa-se que a origem do sistema na norma constitucional se revela do subsídio financeiro de um governo a outro quase se harmoniza com a alicerce política da discriminação dos ganhos tributários.

Infelizmente, a intuito da Constituição de 1946 de avigorar as finanças municipais não obteve êxito por vários fatores descritos deste modo:

Primeiro, a maioria dos estados jamais transferiu para os municípios os 30% do excesso de arrecadação. Segundo, as cotas de IR só começaram a ser distribuídas em 1948 e eram calculadas em um ano, com base na arrecadação do período anterior, para distribuição no ano seguinte; em consequência, os municípios recebiam cotas cujo valor real já fora corroído pela inflação. Terceiro, estas cotas (e, mais tarde, as do imposto de consumo) eram distribuídas igualmente entre os municípios, o que gerou, através de desmembramentos, um rápido crescimento do número dos mesmos. Os 1.669 municípios existentes em 1945 transformaram-se em 3.924 em 1966. Muitas das novas unidades passaram a depender quase que exclusivamente das transferências da União, cujo valor real diminuía à medida que crescia o número de municípios. Finalmente, a aceleração da inflação na segunda metade da década de 50 e principalmente no início da década de 60 prejudicou a receita dos impostos predial e territorial urbano que dependem da ação da administração fiscal no sentido de reavaliar o valor dos imóveis. A participação destes impostos na receita tributária municipal, que era da ordem de 33% em 1960, reduz-se para cerca de 20% em 1966 (VERSANO, 1999, p. 6).

Considerando que, embora não tenha promovido uma reforma da estrutura tributária, a Constituição de 1946 modificou profundamente a discriminação de rendas entre as esferas do governo, institucionalizando um sistema de transferências de impostos.

Decorrido este período, o Brasil juntamente com os outros países da América Latina assinaram em 1961 a Declaração aos Povos da América Latina. Trata-se de um conjunto de medidas estratégicas que tem como objetivo a promoção do desenvolvimento social e econômico dos países da América Latina.

Esta Carta firmava compromisso entre os países para reparar as leis de tributos que, segundo o autor Santos (2015) explica:

A partir deste documento, o Brasil assim como os demais países signatários, se comprometeu a reformar suas leis tributárias, buscando promover uma maior equidade dos seus sistemas tributários e o necessário ajuste fiscal, de forma a se gastar menos recursos e investir mais (SANTOS, 2015, p. 13).

A partir daí, o Brasil se empenhou para concretizar o compromisso de reformar as estruturas tributárias criando em 1964 o Programa de Ação Econômica do Governo (PAEG), com o intuito de ajustar a inflação e corrigir o déficit público brasileiro. De acordo com Vieira (2012), em "1964 a situação financeira do país era



novamente grave e as mudanças tributárias mais uma vez se faziam indispensáveis e urgentes.”

Em torno desta proposta de ação, esta foi efetivamente concretizada no ano seguinte à criação do Programa. E, “Após a implementação das bases legais com a emenda, inúmeras leis complementares foram elaboradas e cada unidade política da Federação legislou sobre seus sistemas tributários” (VIEIRA, 2012).

Assim sendo, em 1965 na Emenda Constitucional nº. 18 fica determinada a composição de um governo legalista que tem como ideal a lei acima de todas as coisas para reconstrução econômica, financeira, política e moral.

Com a Emenda Constitucional nº. 18 de 1965 regulariza o tão desejado Sistema Tributário Nacional, como salienta o autor Santos (2015):

No campo da reforma tributária, esta foi levada à efeito a partir da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, a qual teve a iniciativa de registrar identidade ao sistema tributário brasileiro. Nessa mesma toada, foi sancionada a Lei nº 5.172, de 1966, que, com fundamento na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de **1965, regulava o sistema tributário nacional** e que posteriormente veio a ser **denominada de Código Tributário Nacional** (SANTOS, 2015, p. 13, grifo meu).

Nota-se que, o Sistema, “[...] considerado o conjunto dos tributos e normas que regulamentam sua arrecadação, bem como o poder impositivo do Estado” (MORAES, 2011, p. 13), só foi implantado como tal na Emenda Constitucional de 1965.

Desse modo, apenas no ano posterior a Emenda a Lei nº 5.172 de 1966, o Sistema Tributário Nacional foi integrado e efetivado seus princípios e regulamentos e auferido o título no Código Tributário Nacional.

A Emenda Constitucional nº 18/65 que, com algumas alterações, incorporou-se ao texto da Constituição de 30 de janeiro de 1967 e o Código Tributário (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) são os documentos legais que marcam o fim dos trabalhos desta reforma (VERSANO, 1999, p. 9).

Nesse período de mais de vinte anos, existiu uma importância alta concernente dos impostos internos sobre produtos no Brasil a qual exigiu uma reforma efetiva para a tributação. A apreciação sobre os trabalhos finais da reforma é ilustrada da seguinte maneira:

Além de bem-sucedida quanto ao objetivo de reabilitar rapidamente as finanças federais - a receita do Tesouro Nacional, que atingira o mínimo de 8,6% do PIB em 1962, recuperou-se e, em 1965, já chegava aos 12% -, a reforma da década de 60 teve os méritos de ousar eliminar os impostos cumulativos, adotando, em substituição, o imposto sobre o valor adicionado - hoje de uso generalizado na Europa e na América Latina, mas, na época, em vigor apenas na França -, e de, pela primeira vez no Brasil, conceber um sistema tributário que era, de fato, um sistema - e não apenas um conjunto de fontes de arrecadação - com objetivos econômicos, ou, mais precisamente, que era instrumento da estratégia de crescimento acelerado traçada pelos detentores do poder (VERSANO, 1999, p. 9).

Observa-se ainda que, a história trouxe até aqui uma evolução com a necessária e reclamada reforma tributária brasileira que dar início a partir da década de 40, contudo, só começa a ser preparada entre os anos de 1963 até 1966 com o Código Tributário e a inauguração do Sistema Tributário Nacional.

## 2.2 CONSTITUINDO O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Considerando que a gênese dos sistemas jurídicos no Brasil passou por fases distintas originando a codificação do Direito, a formação dos sistemas jurídicos está empreendida essencialmente nos séculos XIX e XX que por sua vez ficou conhecidos tão intensamente como os séculos das codificações (LEONARDO, 2016; ALMEIDA; FORMIGA, 2019).

É neste interim que nasce o Código Tributário Nacional pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, trata-se de uma lei que estabelece as normas gerais de Direito Tributário ordenadas pela Constituição brasileira.

O principal objetivo do Código Tributário Nacional (CTN) é de adequar as normas gerais de Direito Tributário justapúneis à todas as esferas da federação: da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

É importante ressaltar que a sexta Constituição Brasileira criada em 1967 foi a primeira Carta a apresentar o Sistema Tributário Brasileiro de forma organizada e estruturada.

O intuito da instauração do Sistema Tributário se caracterizava pela eficiência do crescimento da receita e impacto distributivo tendo como escopo essencial o de elevar:

[...] o nível de esforço fiscal da sociedade de modo que não só se alcançasse o equilíbrio orçamentário como se dispusesse de recursos que pudessem ser dispensados, através de incentivos fiscais à acumulação de capital, para impulsionar o processo de crescimento econômico. Ao privilegiar o estímulo ao crescimento acelerado e à acumulação privada - e, portanto, os detentores da riqueza - a reforma praticamente desprezou o objetivo de equidade (VERSANO, 1999, p. 9).

Do Sistema Tributário tratou o Código Tributário Nacional no Capítulo V da sua composição e da sua competência destacando os declarados em seus Art. 18 e Art. 19, do seguinte modo:

Art 18 - sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria e é regido pelo disposto neste Capítulo em leis complementares, em resoluções do Senado e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, estaduais e municipais.

Art 19 - Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios arrecadar: I - os **impostos** previstos nesta Constituição;

II - **taxas** pelo exercício regular do poder de polícia ou pela utilização de serviços públicos de sua atribuição, específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição; III - **contribuição de melhoria** dos proprietários de imóveis valorizados pelas obras públicas que os beneficiaram (BRASIL, 1967, grifo meu).

Ressalta-se que os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria além de serem competências dos três poderes, União, Estados e Municípios, inclui nesta Carta, igualmente, a competência do Distrito Federal para a arrecadação de tributos. Observa-se que, não adotou da Emenda Constitucional n. 18 de 1965, o princípio da condição de "pleno e autossuficiente", ou seja, respeita a competência das esferas.

De acordo com Tavares (2019) a Constituição de 1967: "Foi também a primeira Carta a estabelecer a possibilidade de empréstimos compulsórios."

Do mesmo modo, esta Constituição possibilitou, em seu artigo 22, § 2º, que a União isentasse impostos das competências estaduais e municipais, contudo, tornou-se em um grave prejuízo a repartição de competências tributárias (TAVARES, 2019).

Art 22 - Compete à União decretar impostos sobre: X - extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais do País. § 2º - É facultado ao Poder Executivo, nas condições e limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo dos impostos a que se referem os n.ºs I, II e VI, a fim de ajustá-los aos objetivos da política Cambial e de comércio exterior, ou de política monetária (BRASIL, 1967).

Apesar de acatar princípios gerais da Emenda e a discriminação das receitas tributárias facultou aos Estados e ao Distrito Federal a inclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadoria com a condição de que a receita seja exclusiva para investimentos rodoviários (Art. 24, inc. II). Estabeleceu (Art. 22, V) o Imposto sobre Produtos Industrializados coligado à seletividade e à não cumulatividade.

Do mesmo modo de adoção dos princípios gerais no tocante à discriminação rigorosa das rendas tributárias nas esferas do país da Emenda Constitucional nº 18 pela Constituição de 1967, uma nova Constituição passa a existir.

Trata-se da Constituição de 1969 abarcada pela Emenda Constitucional nº 1, que tem como maior diferencial, os Fundos de Participação, conforme aponta a seguir:

[...] os estados sofreram limitações adicionais ao seu poder de tributar e, já em 1968, no auge do autoritarismo, também as transferências foram restringidas. O Ato Complementar nº 40/68 reduziu, de 10 para 5%, os percentuais do produto da arrecadação do IR e do IPI destinados aos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios (FPE e FPM), respectivamente. Em contrapartida, criou o Fundo Especial (FE), cuja distribuição e utilização dos recursos eram inteiramente decididas pelo Poder Central, destinando a ele 2% do produto da arrecadação daqueles tributos. O Ato também condicionou a entrega das cotas dos fundos a diversos fatores, inclusive à forma de utilização dos recursos. A autonomia fiscal dos estados e municípios foi reduzida ao seu nível mínimo, aí permanecendo até 1975 (VERSANO, 1999, p. 13).

Verifica-se que, a porcentagem de 10% na redação da Constituição anterior, de 1967, no artigo 26 passa a ser na nova Constituição, 1969, de 5% vinculados às despesas de capital 50% e diversas funções específicas de educação, saúde dentre outras, conforme seu Art. 25.

Entretanto, com a intensa permissão de incentivos fiscais a carga tributária obteve amparo "Acima de 25% do PIB até 1978, com a União arrecadando aproximadamente 3/4 do montante de recursos e dispondo, após as transferências para estados e municípios, de cerca de 2/3 dos mesmos" (VERSANO, 1999, p. 13).

Porém, foi possível verificar ainda nesse período que:

Ao encerrar-se a fase do "milagre brasileiro", o sistema tributário já começava a mostrar os primeiros sinais de exaustão. A proliferação dos incentivos fiscais

havia enfraquecido a sua capacidade de arrecadar [...]. O total das transferências tributárias da União para estados e municípios manteve-se, desde 1976 até 1983, ano a ano, na faixa de 8,5 a 9,5% da sua receita tributária, a despeito do aumento dos percentuais de destinação de recursos aos fundos (VERSANO, 1999, p. 14).

Entretanto era notório, por outro lado, os problemas evidenciados neste período, receitas menor que despesas, impostos mal administrados que acarretaram sérios problemas financeiros e econômicos no Brasil.

Uma ocorrência de gravidade em que, segundo o autor Vieira (2012) esclarece pode ser assim ilustrada:

A situação de déficit e agravamento do estado econômico, o estado busca uma implementação urgente de receitas, materializado pela emenda número 23 de 1984 que altera dispositivos da constituição vigente a fim de aumentar a receita tributária. A crescente defasagem das leis tributárias frente a realidade brasileira transforma em urgente a necessidade de aperfeiçoamento do sistema fiscal (VIEIRA, 2012).

Diante desses problemas, destaca-se ainda as muitas leis tributárias sem aproveitamento para nortear contribuintes e, por conseqüências, suscitando perdas para os cofres públicos. Sobre este tema, pode se dizer que:

A impressionante quantidade de alterações processadas na legislação tributária na década de 80, quase sempre como no início da década de 60, com o objetivo de sustentar o nível da arrecadação que podia ser obtida por um sistema reconhecidamente deficiente, conseguiu evitar que a carga tributária se reduzisse drasticamente a partir de 1984 (VERSANO, 1988, p. 11).

Diante desse cenário de déficit fiscal em que o Brasil perpassa na área econômica torna-se necessárias medidas importantes para se buscar um Sistema Tributário que atenda às necessidades econômicas do país por meio de uma nova Constituição.

### **2.2.1 O Sistema Tributário na Constituição de 1988**

A história registra que o Brasil por um período de vinte anos viveu um momento de ditadura militar que ocorreu de 1964 até 1985. Este período é marcado,

além dos problemas de déficit econômicos, por outro lado, pelos suprimidos direitos democráticos brasileiro.

Ao mesmo tempo, houve uma necessidade de redemocratização que só vem acontecer com o fim do regime militar em 27 de novembro de 1985.

Para tanto, foi requerida a Assembleia Nacional Constituinte para preparar novo texto constitucional. "É neste impulso político que a constituinte é convocada com o encargo de dar ao nosso país uma nova constituição e sistema tributário mais adequado às necessidades do país" (VIEIRA, 2012).

A partir daí buscou-se uma estratégia para dissipar a intensa ação de desconcentração dos recursos financeiros vivenciado no país advinda de 1984 pelos efeitos da Emenda Constitucional n. 23 de 1983 que perdurou até o ano de 1988 com a aumento dos percentuais, conforme descritos a seguir:

A partir de 1984 elevou os percentuais do FPE e do FPM para 12,5 e 13,5%, respectivamente, em 1984, e para 14 e 16%, de 1985 em diante, e fechou brechas legais que permitiram anteriormente à União reduzir as bases sobre as quais incidiam os percentuais destas e de outras participações dos estados e municípios na receita tributária. As transferências da União cresceram até atingir o máximo de 16% de sua receita tributária em 1988. Mas não foi apenas o aumento do montante das transferências que provocou a desconcentração. Ela resultou também da perda do poder de arrecadar da União, fenômeno que não se reproduziu no nível estadual. Assim, a participação da União no total da receita tributária disponível teve uma queda de quase 10 pontos percentuais entre 1983 e 1988, enquanto sua participação na arrecadação dos três níveis de governo caiu cerca de cinco pontos percentuais no mesmo período (VERSANO, 1999, p. 12).

Justamente neste clima de alta desconcentração dos recursos financeiros e econômicos e, ao mesmo tempo, político que vai dar início em 1987 a elaboração de uma nova Constituição que irá marcar mais uma vez a evolução do Sistema Tributário Brasileiro na história do país.

Vale ressaltar aqui que a retomada da pressão descentralizadora, a partir de 1980, surtiu efeitos na distribuição de competências tributárias e revisão das participações financeiras de Estados e Municípios no produto de arrecadação.

Esse processo teve início formal com a Emenda Constitucional nº 27, de 1985, que outorgou competências aos Estados para o novo Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

Mediante isso, atingiu seu ponto culminante com a derrocada do regime de poder vigente desde 1964 e a conseqüente convocação da Assembléia Nacional Constituinte, resultando na elaboração da Constituição de 1988.

A Constituição de 1988 trouxe elementos importantes que se destacam em suas características como o fato do Código Tributário Nacional criado em 1966 como uma lei ordinária. E, igualmente, ter instituído o Sistema Tributário Nacional pela primeira vez. Este foi hospedado pela Constituição em seu artigo 146, inciso III na condição de lei complementar, desta forma:

Art. 146. **Cabe à lei complementar:** I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - **estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária**, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas; [...] (BRASIL, 1988, grifo meu).

Nota-se que a Carta Magna de 1988 ao mesmo tempo em que constitui a competência tributária da União, Estados e Municípios e do Distrito Federal, aponta o Código Tributário Nacional como a Lei Complementar e que somente este poderá modificar as normas e disciplinas que compõem os dispositivos do Sistema Tributário Nacional.

Assim foi criada a segunda reforma tributária com a Constituição de 1988. Esta reforma alargou a base do ICM, transformando-o no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e extinguiu os diversos impostos únicos.

Além disso, a Constituição de 1988 criou o imposto sobre grandes fortunas, que até hoje não foi implementado, e permitiu que contribuições para a seguridade social tivessem como fator gerador o faturamento das empresas.

Por outro lado, a elaboração da nova Constituição proporcionou uma reforma tributária no Sistema Tributário, contudo, apresentou um estilo polido, característico de sua equipe técnica, avaliada da seguinte maneira:

O sistema tributário criado pela Constituição de 1988 - ao contrário do originado pela reforma da década de 60, elaborado por uma equipe técnica em gabinetes - foi fruto de um processo participativo em que os principais

atores eram políticos. É bem verdade que os políticos que conduziram o processo de criação tinham formação técnica e haviam exercido recentemente funções executivas no governo e que um grupo de técnicos os assessorava. Contudo, as decisões, embora tecnicamente informadas, tinham caráter eminentemente político (VERSANO, 1988, p. 12).

Com a necessidade de aperfeiçoamento do sistema fiscal brasileiro a Carta de 1988 causou uma reestruturação do Sistema Tributário ressaltando três fatores:

1) princípios gerais da tributação com a denominação de tributos e seus tipos como imposto, taxas e contribuições em espécies sociais, intervenção no domínio econômico de interesse das categorias profissionais ou econômicas; 2) as limitações ao poder de tributar; 3) distribuição das competências tributárias, tal como, distribuição das leis complementares, definição de tributos e de suas espécies incluindo fato gerador, base de cálculo e contribuinte (BIASUZ, 2020).

Além disso, promoveu descentralização tributária, no entanto, causou um inesperada ampliação da carga tributária, conforme apontam os autores Henrique e Ricci (2014), a seguir:

Com a Constituição de 1988 houve a esperada descentralização tributária (e de poder). Foi dado aos entes federados (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) autonomia para legislar e instituir impostos dentro de sua área de atuação. No entanto, ao contrário do que era esperado, trouxe aumento na carga tributária (HENRIQUE; RICCI, 2014, p. 3).

A Constituição de 1988 ocasionou uma queda na qualidade do Sistema Tributário porém sem desequilíbrio financeiro e fiscal. O Plano Real, em 1994 conseguiu conter a inflação elevando a receita.

No entanto, "A carga tributária de 1994 - 28,5% do PIB - só é inferior à registrada em 1990 e prevê-se que a de 1995 seja a maior da história do Brasil, superando a marca de 30%" (VERSANO, 1999, p. 21).

A situação do país em 1995, com queda da inflação houve um desajuste estrutural do setor público brasileiro um déficit operacional de 4,4% do PIB. E, as repetidas alterações embutidas no Sistema Tributário com a finalidade de elevar a receita, agravam a sua característica e embaraçam o trabalho dos comércios.

Essa situação concorre para uma premente urgência de nova reforma essencialmente tributária, visto que:



A Constituição de 1988, além de consolidar uma situação de desequilíbrio do setor público, concentrou a insuficiência de recursos na União e não proveu os meios, legais e financeiros, para que houvesse um processo ordenado de descentralização dos encargos. Por isso, tão logo ela foi promulgada, já se reclamava nova reforma do Estado brasileiro (VERSANO, 1999, p. 16).

Entretanto, é possível observar que dentre outros aspectos, mais uma vez, a história brasileira do Sistema Tributário conjectura a ampla probabilidade de ser efetivada uma reforma no sistema fiscal, produto da complicação do ordenamento tributário atual.

A história da evolução do Sistema Tributário Brasileiro mostra três marcos importantes que ocorrem com a Constituição 1946, a Reforma de 1966 e a Constituição de 1988 apresentando características em quadro comparativo de tributos (IBGE, 2014), como mostra a Tabela 1, na página a seguir.

Recentemente o Brasil comemorou os cinquenta anos de vigência do Código Tributário Nacional (CTN), o qual estabeleceu as normas gerais do Direito Tributário e dispôs, ao mesmo tempo, o Sistema Tributário Nacional.

Alguns autores avaliam essa comemoração apreciando o seguinte:

Nesses cinquenta anos, foi nítida a evolução e a modernização da legislação tributária, dos procedimentos de fiscalização e auditoria dos fiscos, assim como da jurisprudência de nossos tribunais, em especial do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF), que se refletem diretamente na análise e aplicação de vários princípios, especialmente os da segurança jurídica e da justiça fiscal, com o objetivo de buscar mais harmonia e estabilidade nas relações jurídico-tributárias (HABILE, 2018, p. 23).

Contudo, vale destacar que, a Constituição de 1988 em vigor se comparada a Constituição anterior, seu grande diferencial se encerra, de acordo com Nazareth (2018), com: a diversidade de tributos, os princípios próprios do Direito Tributário, tais como o princípio da legalidade, capacidade contributiva, anterioridade anual e nonagésima, isonomia entre os contribuintes e a proibição do confisco, dentre outros.

Assim sendo, para melhor entendimento desse assunto no próximo capítulo serão delineados os princípios essenciais que regem a tributação brasileira destacando seus valores, suas características e particularidades expressos e determinados em lei.

Tabela 1: CARACTERÍSTICAS DOS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS NACIONAL

Constituição de 1946 e Emenda Constitucional nº 5 de 1961	Emenda Constitucional nº 18 de 1965 (vigência a partir de janeiro de 1967)	Constituição de 1988 (vigência a partir de março 1989)
<b>1. Federal</b>	<b>1. Federal</b>	<b>1. Federal</b>
1.1. Imposto de Importação	1.1. Imposto de Importação	1.1. Imposto de Importação
1.2. Imposto de Consumo	1.2. Imposto sobre Produtos Industrializados	1.2. Imposto sobre Produtos Industrializados
1.3. Impostos Únicos	1.3. Impostos Únicos	—
1.4. Imposto de Renda	1.4. Imposto de Renda	1.3. Imposto de Renda
1.5. Imposto Sobre Transferência de Fundos para o Exterior	—	—
1.6. Imposto Sobre Negócios de Sua Economia	—	—
1.7. Impostos Extraordinários	1.5. Impostos Extraordinários	1.4. Impostos Extraordinários
1.8. Impostos Especiais	1.6. Imposto Sobre Exportação	—
	1.7. Imposto sobre Transp. e Comunicação	1.5. Imposto Sobre Exportação
	1.8. Imposto sobre Operações Financeiras	—
	1.9. Imposto Territorial Rural	1.6. Imposto sobre Operações Financeiras
		1.7. Imposto Territorial Rural
		1.8. Imposto sobre Patrimônio
<b>2. Estadual</b>	<b>2. Estadual</b>	<b>2. Estadual</b>
2.1. Imposto sobre Vendas e Consignações	2.1. Imposto sobre Circulação de Mercadorias	2.1. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
2.2. Imposto sobre Transmissão Causa-Mortis	2.2. Imposto de Transmissão de Bens Intervivos e Causa-Mortis	2.2. Imposto de Transmissão Causa-Mortis e Doação
2.3. Imposto sobre Exportação	—	—
2.4. Imposto sobre Atos Regulados por Lei Estadual	—	—
2.5. Impostos Especiais	—	—
		2.3. Imposto sobre Propriedades de Veículos Automotores
		2.4. Adicional de Imposto de Renda sobre Rendas de Capital
<b>3. Municipal</b>	<b>3. Municipal</b>	<b>3. Municipal</b>
3.1. Imposto Territorial Rural	—	—
3.2. Imposto de Transmissão Intervivos	—	3.2. Imposto de Transmissão Intervivos
3.3. Imposto Predial e Territorial Urbano	3.3. Imposto Predial e Territorial Urbano	3.3. Imposto Predial e Territorial Urbano
3.4. Imposto de Indústria e Profissões	—	—
3.5. Imposto de Licença	—	—
3.6. Imposto sobre Diversões Públicas	—	—
7. Imposto sobre Atos de Sua Economia	—	—
	3.2. Imposto sobre Serviços	3.2. Imposto sobre Serviços

(Fonte: Elaboração baseada no IBGE).

### 3 DOS PRINCÍPIOS QUE REGEM A TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

Considerando que a Constituição Federal é a Lei Maior do Brasil, mediante este fato, esse estudo exhibirá neste capítulo os princípios constitucionais essenciais que elencam a obrigação tributária equiparados aos princípios do Código Tributário Nacional.

Neste sentido, ao traçar os princípios que regem a tributação no Brasil como um dos objetivos específicos, dar-se-á posteriormente ênfase ao princípio da *Pecúnia Non Olet*, objeto dessa pesquisa que trata da questão da tributação de rendimentos de atividades ilegais.

É sabido de todos que, a Constituição Federal é composta de texto jurídico superior visto que, detém o domínio de estabelecer teores normativos a um conglomerado de documentos legais de hierarquias inferiores, como também detém o controle e a legitimidade das leis no Brasil.

Para o Direito Tributário Brasileiro, a Constituição pátria em vigor, determinou diferentes normas jurídicas (gênero) constitucionais além de normas-princípios e normas-regras (espécies).

Neste ínterim, em se tratando de princípios e de regras constitucionais, no que se refere a apresentação das suas estruturas e dos seus devidos conteúdos, o estabelecimento de diferença entre um e outro, se dá da seguinte maneira:

[...] não há distinção entre os princípios e as regras no que tange ao seu aspecto estrutural (lógico-formal), já que ambos são considerados componentes textuais das normas jurídicas, podendo estar previstos na própria Constituição Federal. Contudo, [...] os princípios e as regras se diferenciam em relação ao conteúdo semântico (MIGUEL, 2020, p. 74).

Por outro lado, a supremacia constitucional normatizou e consagrou os princípios tendo em vista o intuito de serem, ao mesmo tempo, analisados em casual conflitos de interesses. A própria Constituição, ela mesma, os inseriu e os declarou, cada um conforme suas especificidades e seus valores.

Entretanto, vale salientar que a Constituição Federal ao delinear os princípios apresentou alguns deles de maneira explícitas, nítidas em evidência.

E, outros princípios, a Constituição os apresentou de forma implícitas, não expressados claramente, porém, podendo ser deduzidos facilmente, ou seja, sem dificuldades de identificá-los. Desse modo, alguns exemplos de princípios tanto explícitos como implícitos podem ser citados assim:

São considerados exemplos de princípios explícitos na Constituição Federal o princípio republicano (art. 1º), da legalidade (art. 5º, II), da isonomia (art. 5º, "caput"), dentre outros. Por outro lado, são exemplos de princípios implícitos o princípio da segurança jurídica, o princípio da certeza do direito (MIGUEL, 2020, p. 72).

Não obstante, referindo sobre o mesmo tema, um outro autor, José Hable (2019), explana a respeito dos sobreprincípios afirmando que a Doutrina ao subdividir os princípios constitucionais tributários e elegê-los agiu da seguinte maneira: "Alguns vêm em destaque, como os sobreprincípios, ao ocuparem um lugar preeminente, em que nenhum outro o sobrepuja, pois para esses sobreprincípios trabalham, realizando em suma o primado da justiça" (HABLE, 2018, p. 36).

Além disso, este mesmo autor define ainda que: "Os princípios são a concretização dos sobreprincípios ou, dito de maneira inversa, os sobreprincípios são realizados pela atuação dos princípios" e exemplifica desse modo:

Como exemplos, [...] os sobreprincípios da segurança jurídica, que engloba, entre outros, os princípios da legalidade, irretroatividade, anterioridade/noventena e o da justiça fiscal, que envolve, entre outros, o princípio da capacidade contributiva, da igualdade, da progressividade, da seletividade e o da razoável duração do processo (HABLE, 2018, p. 36).

Em se tratando dos valores que cada princípios constitucionais abrangem em seus conteúdos estes são considerados de alto nível principalmente para conduzir a interpretação de outras normas jurídicas. Neste sentido, conforme afirma a autora Bruna Miguel (2020):

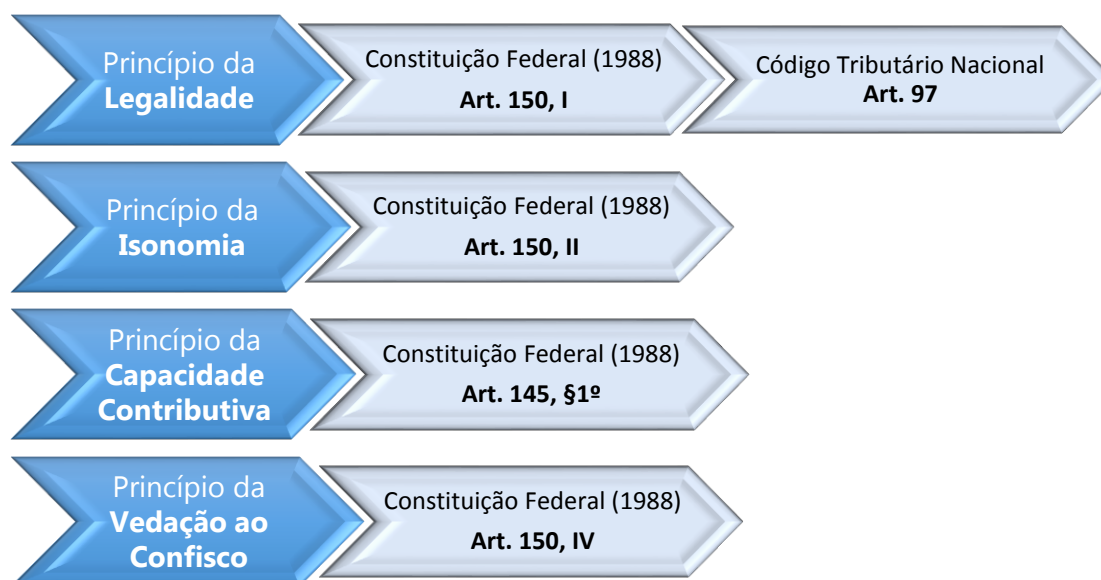
[...] os princípios constitucionais acabam assumindo uma feição de maior relevância, já que, além de terem sido previstos pelo próprio Constituinte originário, têm em seu conteúdo a consagração dos valores que se pretendeu verem seguidos por toda a sociedade. Tanto são mais importantes que qualquer inobservância à um princípio é tida como uma violação ao próprio sistema constitucional, a qual deverá ser analisada pela mais alta Corte do nosso país, o Supremo Tribunal Federal (art. 102, CF/88) (MIGUEL, 2020, p. 74).

Detém-se que, o valor agregado a um princípio assegura num julgamento o ajuste no ordenamento jurídico. Igualmente pode afirmar ainda que:

Em linhas gerais, que os princípios são os embasamentos do Ordenamento Jurídico, corroborando o sistema independente de jazerem positivados na norma legal, **no Direito Tributário, os princípios funcionam como um mecanismo de defesa e proteção para o contribuinte.** [...] a doutrina dispõe vários papéis/funções para o princípio, todavia, a presença desses elementos faz-se imperioso para o nosso sistema normativo (RODRIGUES, 2014, p. 5, grifo meu).

Neste contexto, no que se refere aos princípios tributários é importante ressaltar que os princípios que regem os tributos estão dispostos na Constituição Federal e, do mesmo modo, na legislação infraconstitucional, ou melhor, no Código Tributário Nacional e nas leis tributárias.

Desta forma, para desmistificar os princípios eleitos que caracterizam a proposta deste estudo, destacam os seguintes princípios Constitucionais Tributários brasileiro: Princípio da Legalidade, Princípio da Isonomia, Princípio da Capacidade Contributiva e Princípio da Vedação ao Confisco, conforme a Figura 1 ilustra a seguir a sua correlação com as leis:



**Figura 1:** Princípios Tributários Constitucionais  
**Fonte:** Elaboração própria.

De acordo com a Figura 1, alguns dos princípios tributários destacados se encontram tanto na Constituição quanto no Código Tributário Nacional. A partir daí, o intuito da análise se dará por meio dos aspectos gerais de cada um deles.

Inicialmente pode-se definir Princípios no âmbito tributário como sendo “O conjunto de normas supremas que protege os cidadãos das arbitrariedades que podem ser impostas pelo Estado” (MIGUEL, 2020, p. 66).

Em se tratando de princípios constitucionais tributários, de acordo com o autor Oliveira Júnior (2013) denota o seguinte:

Muitos destes são derivados, ou mesmo repetições de princípios constitucionais gerais, reiterados pelo sistema tributário, objetivando, sobretudo, acentuar sua intensidade e importância. [...] podem ser separados, didaticamente, em princípios: a) que preservam a segurança jurídica e não surpresa dos contribuintes (**legalidade**, anterioridade e irretroatividade); que dizem respeito à justiça tributária brasileira (**isonomia**, **capacidade contributiva** e **proibição ao fisco**); e, c) que resguardam o pacto federativo (proibição de limitação ao tráfego, uniformidade da tributação, proibição de discriminação em função da origem ou destino, proibição de isenções heterônomas) (OLIVEIRA JÚNIOR, 2013, p. 180, grifo meu).

Observa-se que, como bem descreve o autor acima, os princípios são caracterizados dentro de um contexto que abrange a sua importância em vinculação e conexão e em detrimento disso se dá a derivação dos mesmos.

De tal modo, em conformidade com a Constituição encontramos esses princípios inseridos, principalmente, no Art. 150 que aborda sobre as limitações do poder de tributar. Trazendo à tona este artigo, as normas dispostas são as seguintes:

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;  
III - cobrar tributos:  
a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;  
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;  
IV - utilizar tributo com efeito de confisco; [...] (BRASIL, 1988).

Mediante este dispositivo é possível analisar alguns dos seus aspectos encontrados nos princípios constitucionais tributários por meio dos devidos destaques apontados no artigo citado para melhor entendimento do tema.

### 3.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Do Princípio da Legalidade, é indiscutível o valor da Legalidade na Constituição que de forma alguma poderá ser modificado uma vez que está declarado na Constituição no: “Art. 5º [...]. II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (BRASIL, 1988).

Do mesmo modo, torna-se um dos princípios tributários mais importante. Sobre o Princípio da Legalidade inserido no Art. 150, inciso I para ser melhor visualizado os destaques dados são os seguintes: “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; [...]” (BRASIL, 1988, grifo meu).

Vários autores definem o Princípio da Legalidade e, de acordo com a autora Bruna Miguel (2020), esse princípio nada mais é do que:

Uma garantia fundamental outorgada aos cidadãos e administrados, já que o Estado somente pode modular o comportamento desses mediante o instrumento próprio (lei). Em outros termos, para impor um comportamento aos particulares, bem como para vedar-lhes uma conduta, é imprescindível o instrumento legislativo (MIGUEL, 2020, p. 81).

De forma específica, o autor Roberto Morais (2013) explana o Princípio da Legalidade abordando a sua proibição em Lei e a sua garantia, ao dizer que o Princípio da Legalidade:

[...] veda expressamente à União Federal, aos Estados Membros – aqui inserido o Distrito Federal – e aos Municípios exigir ou aumentar tributos (e contribuições) sem lei que o estabeleça. É a garantia legal ofertada pela Carta Magna aos cidadãos deste País. A lei é à base deste princípio (MORAIS, 2013).

A garantia dos contribuintes se encontra firmada no texto de forma legal e impede que o Poder Executivo acrescente tributos sem que o Poder legislativo determine tal operação.

Neste sentido, o Princípio da Legalidade é visto na Legislação como um dos mais essenciais e ao mesmo tempo, básico para o Direito, assim descreve o autor Oliveira Júnior (2013), sobre o tema:

Legalidade é a qualidade daquilo que é conforme a lei, assim, princípio da legalidade é um princípio relativo à lei formal, que atenda às formalidades da Constituição. Interessante destacar que este princípio se apresenta de modo genérico, abrangendo todo o direito em si, segundo o qual somente a lei formal é capaz de criar obrigações. Essa regra da legalidade é característica essencial do Estado Democrático de Direito, pois garante que todo ato do Estado que interfira na liberdade do indivíduo aumentando suas obrigações ou deveres, deve estar apoiado em forma de lei, em lei emanada do Poder Legislativo (OLIVEIRA JÚNIOR, 2013, p. 181).

A Legalidade é garantia à prevenção dos direitos dos contribuintes, é legitimidade do Estado em suas relações com os indivíduos, aos contribuintes e a não-infração da expectativa jurídica. Em conformidade com Constituição esse Princípio também tem respaldo na Direito Tributário ao referir-se que:

Em se tratando da legalidade em matéria tributária, o legislador constitucional enfatizou ainda mais a necessidade de observância à legalidade, dispondo de forma específica e estrita que o contribuinte somente será compelido ao pagamento de tributo instituído ou majorado por meio de lei (artigo 150, I, CF/88). Trata-se do princípio da estrita legalidade em matéria tributária ou da tipicidade cerrada (MIGUEL, 2020, p. 83).

Isto significa dizer que no Direito Tributário a Legalidade é incondicional, rigorosa e fechada, só há possibilidade de ação fiscal para converter determinado tema do Direito Tributário, àquele reservado em lei.

Desse modo, o Código Tributário Nacional mostra em seu Art. 97, assim disposto:

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 (BRASIL, 1966, grifo meu).

Observa-se neste dispositivo que, ao determinar as ações do Direito Tributário, tais como: criar tributos, aumentar tributos, definir fato gerador da obrigação tributária, fixar alíquota do tributo, impor penalidade, extinguir créditos



tributário, dentre outras mais, somente será possível se consolidada em conformidade com a lei.

Explicitamente o artigo 97 aponta que o Princípio da Legalidade afirmado na Constituição, estar inserido no Código Tributário Nacional por meio desta declaração. Desse maneira, pode-se dizer ainda que:

Para que seja possível imputar a obrigação de recolhimento de determinado tributo – quando ocorrido o fato imponible - todos os elementos essenciais da relação tributária (aqui entendidos como critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo) deverão estar previstos na lei (MIGUEL, 2020, p. 83).

Entretanto, vale mencionar que na Constituição existe além disso a possibilidade do Estado contornar o Princípio da Legalidade. Trata-se das hipóteses taxativas, porém, não permite as hipóteses de exclusão, ampliação, suspensão de taxas.

Das hipóteses taxativas temos por exemplo, a probabilidade de variante da alíquota de quatros impostos, incluso da variação mínima-máxima instituída em lei. Neste sentido, a abordagem dada pela autora Bruna Miguel (2020) é a seguinte:

As situações que, aparentemente, constituiriam exceções à observância do princípio da legalidade, como, por exemplo, o caso dos impostos de caráter extrafiscal, como o Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros ("II"), Imposto de Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados ("IE"), Imposto sobre Produtos Industrializados ("IPI") e Imposto sobre operações de crédito, de câmbio, de seguro, ou relativos a títulos ou valores imobiliários ("IOF") (MIGUEL, 2020, p. 84).

Além disso, existe ainda a possibilidade do Poder Executivo, sem elaboração de lei, restituir ou amortizar alíquotas dos impostos: dos Combustíveis atrelado às Contribuições Interventivas no Domínio Econômico (CIDE), e dos Combustíveis acoplado ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

É importante observar que, as hipóteses ilusória de exceções ao Princípio da Legalidade expõem atributos da economia brasileira, e sobretudo, na aplicação da função parafiscal e extrafiscal, já que os tributos podem desempenhar na Política Social e Econômica dos governos.

Sobre a aplicação desses tributos os autores Accioly, Oliveira e Mello (2018), descrevem o seguinte:

O uso extrafiscal dos tributos é instrumento altamente conveniente para que o Poder Público possa reverter situações que estão ocorrendo na sociedade ou provocar mudanças no cenário social. Além de conseguir, dessa forma, controlar hábitos de consumo ou direcionar práticas sociais, a extrafiscalidade é utilizada na efetuação de objetivos constitucionais, como a proteção ao meio ambiente e a justiça social (ACCIOLY, OLIVEIRA, MELLO, 2018).

Entende-se portanto, que o Princípio da Legalidade não é absoluto, uma vez que localizamos diversas exceções. Por outro lado, o Princípio da Legalidade possui inclusão estreita com o outro sobreprincípio, refere-se da Segurança Pública, significando o seguinte:

Em consonância com a legalidade, a segurança jurídica é justamente a certeza que o contribuinte pode ter de que não sofrerá nenhum tipo de limitação de seus direitos e garantias individuais ou a imposição de recolhimento de determinado tributo – ou de cumprimento de dever instrumental - sem que haja comando normativo para tanto. Não é por outra razão que o princípio da legalidade é um dos mais importantes pilares do Direito Tributário, bem como do próprio Estado Democrático de Direito (MIGUEL, 2020, p. 85).

Atrelada ao Princípio da Legalidade está a proteção dos direitos dos cidadãos e a limitação do Estado quanto as suas ações. O Direito de Estado tem suas limitações fixadas pelo ordenamento jurídico constitucional.

Dentro deste contexto é possível averiguar que:

O princípio da legalidade no Estado de Direito passa a ser visto como a lei formal sendo o único meio possível de expressão da justiça material e conseqüentemente a justiça tributária. O princípio da legalidade ou da estrita legalidade em matéria tributária acaba sendo um dos mais importantes princípios constitucionais tributários, limitador do poder de tributar do Estado (MIGUEL, 2020, p. 85).

Em suma, o Princípio da Legalidade é, ao mesmo tempo, o que garante a liberdade do indivíduo e o limite da atuação do Estado, desse modo, resguarda o Estado Democrático de Direito e a segurança pública.

### 3.2 PRINCÍPIO DA ISONOMIA

O Estado Democrático de Direito está explícito na Constituição no Art. 5º ao declarar que todos são iguais perante a lei:

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: I - **homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição**; [...]; (BRASIL, 1988, grifo meu).

Este texto legal determina claramente o Princípio da Isonomia quando proíbe formas de tratamentos desiguais e de discriminação, sejam elas negativas ou materiais. Observa-se, entretanto que, o Princípio de Igualdade ou Princípio da Isonomia é um sobreprincípio da Constituição e corresponde à tributação quanto à garantia dos direitos dos contribuintes.

Neste íterim, o autor Oliveira Júnior faz uma apreciação sobre os termos Isonomia e igualdade e que merece ser observado neste ponto:

Há de se atentar para a distinção entre isonomia e igualdade de tratamento em sentido estrito, visto que muitas vezes, uma atuação isonômica implica exatamente em dispensar tratamento diferenciado aos desiguais, a exemplo da alíquota progressiva do Imposto de Renda. Esse tratamento caracteriza a isonomia. O respeito ao princípio da igualdade em tema da ação tributária assegura ao titular de direito já violado ou ao titular de direito em vias de vir a ser violado por tratamento desigual, ingressar em Juízo a fim de obter a proteção jurídica (OLIVEIRA JÚNIOR, 2013, p. 187).

Em detrimento dessa apreciação, constitui que os contribuintes devem ser tratados pelo Estado em igualdade tributária com o intuito de não infringir o direito garantido. Neste sentido, a igualdade tributária discorre da perspicácia atribuída a sua função social na tributação, desse modo:

A igualdade, a seu turno, em seu sentido formal e material, é o parâmetro que deve ser necessariamente utilizado para a concretização da capacidade econômica no mundo contemporâneo, tanto pelo legislador como pelo aplicador da lei de qualquer dos Poderes (COSTA, 2016, p. 149).

O Princípio da Isonomia está atrelado tributariamente na Constituição Federal em seu Art. 150 em contrassenso às discriminações contrárias e arbitrárias quanto à tributação. Desse modo, a Constituição em seu o Artigo 150, inciso II, determina que:

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

**instituir tratamento desigual** entre contribuintes que se encontrem **em situação equivalente**, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (BRASIL, 1988, grifo meu).

Destarte, este dispositivo indica que não é permitido às desigualdades de tratamentos arbitrárias e desarrazoadas, mas, é permitido tratamento não-paritário (podendo haver arbitrariedades) daqueles em condição desigual.

Vale ressaltar, entretanto, que:

O legislador infraconstitucional, quando busca o efetivo princípio da isonomia tributária, deve levar em consideração as condições reais de todos os envolvidos (cidadãos e grupos econômicos), evitando a incidência da mesma carga tributária àqueles com capacidade econômica diferenciada, sob risco de macular as camadas mais pobres, que passariam a contribuir além do que suportam, enquanto os detentores de maior poderio econômico suportariam cargas tributárias menores das que realmente devem (OMIZZOLO, 2015, p. 3).

Dessa maneira, pode afirmar que o Princípio de Isonomia tributária não é absoluto, uma vez que possibilita o legislador fixar discernimentos admissíveis de discriminação. Do mesmo modo, o autor Roberto Morais (2013), discorre o entendimento desse artigo do seguinte modo:

O Princípio de Isonomia ou de Igualdade proíbe tratamento desigual aos contribuintes que se encontram em situação equivalente, assim como qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. Visa coibir discriminação entre os cidadãos, sendo sagrada a sua observação e cumprimento por todos os brasileiros. Inegociável na prática democrática (MORAIS, 2013).

Vale ressaltar também que o Princípio da Isonomia tributária apresentam embutidos, outros princípios característicos, assim:

Os diversos desdobramentos do princípio da isonomia em matéria tributária configuram, ainda, princípios específicos, tais como: generalidade, capacidade contributiva, vedação da utilização de tributo com efeito de confisco, uniformidade geográfica, não limitação ao tráfego de pessoas e bens, não diferenciação tributária entre bens e serviços em razão de sua procedência ou destino dentre outros (MIGUEL, 2020, p. 87).

Nesse sentido, o analisar do Princípio da Isonomia em contrapartida com a aplicação das leis, o autor Celso Mello nos instrui que:

A lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos. Este é o conteúdo político-ideológico absorvido pelo princípio da isonomia e juridicidade pelos textos constitucionais em geral, ou de todo modo assimilado pelos sistemas normativos vigentes (MELLO, 2010, p. 10).

Conforme determina a lei devem ter o mesmo tratamento todos àqueles que estão em condições paralelas não admitindo existir distinção. Contudo é aceitável discriminações positivas, observando o seguinte:

Por outro lado, algumas discriminações poderão ser realizadas, desde que sejam observados os seguintes critérios: verificar, de um lado, o que é adotado como critério discriminatório; de outro lado, qual é a justificativa lógica e racional para se possa atribuir o específico tratamento jurídico em razão dessa desigualdade. E, por fim, analisar se a correlação abstratamente existente é, em concreto, condizente com os valores protegidos pela CF/88139 (MIGUEL, 2020, p. 89).

Para o Princípio da Isonomia o desempenho igualitária da tributação a discriminação é válida e faz três proibições necessárias, a arbitrariedade no tratamento, o enalço astúcia por meio dos tributos e de membros da população e daí pra frente. Essa discriminação positiva proporciona aos autores da área tributária as normas para proceder o que está traçado como diretriz:

O fator discriminar, que autoriza o tratamento diferenciado, deve guardar pertinência com a desigualdade de tratamento que é dispensado. Em sendo assim, tal diretriz impacta intensamente o âmbito tributário, porquanto o legislador e o aplicador da lei terão que analisar as diferenças e particularidades existentes entre os sujeitos, procedendo às necessárias discriminações na modulação das exigências fiscais (MIGUEL, p. 87).

Sobretudo, o entendimento do Princípio da Isonomia tributária perpassa a designação de seus atos de eximir ou seu estado de isento e de aferir prerrogativas para impedir o tratamento desigual, arbitrativo e injusto.

Conseqüentemente, conceder tratamento isonômico aos autores envolvidos denota tratar do mesmo modo os iguais e diferentemente os desiguais, na proporção absoluta de suas desigualdades.

### 3.3 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A importância dos princípios declarados na Constituição faz com que um se sobreponha ao outro pois sempre estão correlacionados nos seus propósitos para alcançar seus interessados. Dessa forma, o contribuinte, por sua vez, encontra nos princípios seus direitos, garantias e obrigações para exercer a função de tributar, principalmente, de acordo com a sua capacidade econômica para contribuir.

Neste contexto, o Legislador constituiu o princípio que norteia por completo o Sistema Tributário, trata-se do Princípio da Capacidade Contributiva. Este Princípio equilibra os tributos que recai sobre os diferentes contribuintes considerando seu *status* social, econômico e proporcionalidade.

Isto significa dizer que: “A capacidade econômica, subprincípio da igualdade, apesar de se realizar potencialmente de múltiplas formas e medidas, constitui-se, ao mesmo tempo, em pressuposto, parâmetro e limite da incidência de tributos” (COSTA, 2016, p. 149).

O Princípio da Capacidade Contributiva está inscrito no Art. 145, §1º, da Carta Magna de 1988 da seguinte maneira:

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 (BRASIL, 1988, grifo meu).

No que refere a capacidade econômica do contribuinte sobre os impostos de caráter pessoal descrito no artigo citado, é possível esclarecer que:

Por este princípio os Impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, sendo facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esse princípio, identificar – respeitados os direitos individuais e nos estritos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. Tem a finalidade de não tirar mais do que pouco possuir ou auferir rendimentos; Não usurpar o necessário à sobrevivência do cidadão A progressividade de certos tributos é a forma de se cumprir este princípio (MORAIS, 2013, p. 2).

Por outro lado, sobre este mesmo assunto, impostos de caráter pessoal, o autor Julio Siqueira (2010), explica o seguinte:

Portanto, a capacidade econômica é critério que se aplica a todos os impostos em geral. Todavia, isso não quer dizer que impostos incidentes sobre as coisas (impostos reais) terão um caráter pessoal. A finalidade do critério inserto no § 1 do artigo 145 da CF/88 não é essa, e sim a de que sempre que possível o imposto será direto, e quando não for possível, admite-se a tributação indireta, isto é, não pessoal (SIQUEIRA, 2010, p. 412).

Por este artigo, compreende-se ainda dois aspectos, primeiro são advertidas as características do contribuinte, individualmente e, o segundo aspecto, da proporção, em que o contribuinte deve tributar quando as receitas são superiores aos prejuízos.

Conjectura que a capacidade contributiva, ou seja, a arrecadação dos impostos está intrínseca com a expressão descrita no parágrafo desse artigo, capacidade econômica, ou melhor, a renda ou patrimônio do contribuinte.

O Legislador ao tratar a respeito da capacidade econômica do contribuinte assinalou o tratamento diferenciado entre contribuintes para o ato de tributar. Neste sentido, o autor Costa (2016) aponta que:

Na realidade, ao definir a "capacidade econômica do contribuinte" como critério de graduação do peso absoluto e relativo dos impostos, implicitamente [a Constituição] reconhece que sem capacidade econômica não há tributação possível, como não poderia deixar de ser. No entanto, a doutrina e a jurisprudência majoritárias preferem utilizar o termo capacidade contributiva e a diferenciam da capacidade econômica. [...] por exemplo, enquanto a capacidade contributiva "é a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição específica ou global, sendo, portanto, dimensão econômica particular de sua vinculação ao poder tributante, nos termos da lei", a capacidade econômica, por sua vez, "é a exteriorização da potencialidade econômica de alguém, independente de sua vinculação ao referido poder" (tributante) (COSTA, 2016, p. 151).

O Princípio da Capacidade Contributiva inserida na Constituição ao usar os critérios das prerrogativas e das desobrigações tributárias são interpretadas nitidamente com o ideal de justiça distributiva no campo tributário.

O Legislador concedeu a capacidade do contribuinte de tolerar os encargos públicos que lhes são impostos tributariamente. Do mesmo modo o autor Siqueira (2010) faz uma observação mais detalhada sobre o tema ao explicar:

A capacidade econômica, neste sentido, deve ser vista como forma de realizar o princípio do mínimo existencial, constituindo-se, por conta disso, em critério imprescindível à proteção dos direitos fundamentais do contribuinte, já que ajuda a limitar o poder estatal de tributar. O mínimo existencial, em breve síntese, é o "bloco de oportunidades mínimas devidas a todo e qualquer ser humano, a fim de que possa desenvolver-se adequadamente e ter uma vida minimamente digna". Esse bloco encontra referência no artigo 7, IV, da CF/88, que cataloga aquelas necessidades vitais básicas que o constituinte originário considerou pertencentes a todas as pessoas: moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social. A CF/88 estabelece o catálogo, mas não diz o valor mínimo necessário para que uma pessoa desfrute de todos os itens (SIQUEIRA, 2010, p. 410).

Por sua vez, o autor Costa (2016) identifica que o Princípio da Capacidade Contributiva abrange um aspecto que não deve passar despercebido na área tributária, o princípio da solidariedade. Conforme explica o autor supra citado:

Isso porque, como é cediço, destinação tributária tem caráter eminentemente social, tendo em vista que o pagamento de tributo é realizado, sobretudo, para possibilitar a manutenção da máquina estatal. Assim, fundado nas acepções de justiça tributária e social, o princípio da capacidade contributiva pode ser compreendido como o dever que o cidadão tem de contribuir para a manutenção da máquina estatal na proporção de sua capacidade econômica (COSTA, 2016, p. 151).

Entretanto, vale dizer que as duas expressões, capacidade econômica e capacidade contributiva denotam a capacidade do contribuinte de honrar seus impostos. No entanto, sobre o critério da capacidade econômica, expressão utilizada pelo Constituinte é entendida pela maioria dos juristas como distinta da expressão capacidade contributiva, conforme descrito a seguir:

Capacidade contributiva é a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição específica ou global, sendo, portanto, dimensão econômica particular de sua vinculação ao poder tributante, nos termos da lei", enquanto que a "capacidade econômica é a exteriorização da potencialidade econômica de alguém, independentemente de sua vinculação ao referido poder (MARTINS, 2003, p. 87 Apud SIQUEIRA, 2010, p. 415).

Mediante esse esclarecimento, pode-se avaliar que o texto legal indicou contribuinte àquele que tem a capacidade de contribuir porém determinou averiguar sua capacidade econômica para contribuir para obtenção de recursos sociais e com as despesas estatais. Conforme descreve o autor Julio Siqueira (2010):



Disso se tem que: i) ter capacidade econômica não quer dizer necessariamente ter capacidade contributiva, já que pode inexistir previsão legal neste sentido; ii) ter capacidade contributiva não significa ter capacidade econômica que resulte em aptidão para contribuir, já que as leis são abstratas e gerais, não revelando a situação pessoal de cada contribuinte. Nisso, se o indivíduo tiver capacidade econômica e capacidade de contribuir para a manutenção dos gastos, então ele deverá pagar tributos na medida de sua possibilidade, isso é o que se extrai do § 1 do artigo 145 da CF/88 (SIQUEIRA, 2010, p. 415).

Em suma observa-se que o princípio da Capacidade Contributiva está estritamente ligado com o Princípio da Isonomia:

Isso porque, a discriminação que é realizada pelo princípio da capacidade contributiva em relação aos contribuintes (contribuirá com uma quantia maior quem possui mais riqueza) acaba atendendo ao quanto preconiza o princípio da isonomia (MIGUEL, 2020, p. 94).

Os princípios constitucionais tributários determinam os limites para tributar. Assim, o Princípio da Isonomia e o Princípio da Capacidade Contributiva tratam o contribuinte de modo isonômico e ao mesmo tempo acatam a sua capacidade contributiva, a capacidade tributária.

Em suma, um princípio decorrente do outro exprimem a finalidade do "Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; [...] (BRASIL, 1988).

### 3.4 PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

Nos pilares do Estado Democrático de Direito está explícito na Constituição um outro Princípio constitucional tributário, o Princípio da Vedação ao Confisco ou ao Tributo de Efeito Confiscatório, conhecido ainda como o Princípio da Razoabilidade da Tributação.

Por este Princípio encontramos os limites para tributação quando não observada a capacidade econômica de tributar, previstos no Art. 150, IV da Carta Magna, desse modo: "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**; [...]" (BRASIL, 1988, grifo meu).

Este dispositivo traz em seu teor o conteúdo do Princípio da Vedação ao Confisco que delega brevar ou confiscar tributos de encargos que ocasiona a perda do patrimônio e da renda do contribuinte. O dispositivo é explícito ao declarar que a autoridade Administrativa está impedida de fazer uso do tributo como forma de confiscar o patrimônio do particular, o patrimônio do contribuinte.

Neste sentido, pode-se avaliar que:

[...] a vedação do tributo confiscatório consubstancia uma imunidade tributária necessária para garantir o patrimônio do particular [...] a proibição do confisco atua como limite máximo para a pretensão tributária, postulando a proibição do exagero. Dessa, extrai-se a impossibilidade de um contribuinte suportar ônus diverso daquele suportado por outro contribuinte que se encontre em situação equivalente (isonomia) e a proibição de tributação excessiva, no sentido de o tributo ultrapassar o necessário para atingir a sua finalidade (COSTA, 2016, p. 164).

Além disso, o Princípio da Vedação do Confisco trata essencialmente do não-atendimento ao Princípio da capacidade econômica. Segundo observa o autor Julio Siqueira, vale delinear a sua opinião:

Pode olvidar que a não-observância ao critério da capacidade econômica do contribuinte, quando da cobrança de tributos, especialmente de impostos, possibilita que se recorra a medidas judiciais, já que poderá haver violação da regra de proibição aos efeitos de confisco, da regra de proibição aos privilégios odiosos, ou mesmo de ambas (SIQUEIRA, 2010, p. 422).

Aproveitar-se para referenciar que a Constituição brasileira garante a inviolabilidade do direito, inclusive ao direito de propriedade que se encontra estabelecido no Art. 5º, inciso XXII, assim:

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: [...]; XXII - é **garantido o direito de propriedade**; (BRASIL, 1988, grifo meu).

Desse modo, analisa que o Princípio do Não-Confisco está intricadamente vinculado neste dispositivo por duas garantias, a do direito a inviolabilidade à propriedade e a garantia ao direito de propriedade.

Sendo que, “Uma garantia individual conferida ao sujeito passivo com objetivo de evitar, uma transferência total ou de parcela exagerada e insuportável do bem objeto da tributação, da propriedade do contribuinte ao Estado” (MIGUEL, 2020, p. 101).

Isto significa dizer que o direito de propriedade do contribuinte não pode ser violado em prol de tributos, ou seja, a obrigação de tributar, no todo, não tem o poder de impedir a renda, o patrimônio do contribuinte ao ponto de levar ao seu empobrecimento. Neste sentido temos o seguinte:

Este princípio constitucional prescreve que é vedado à utilização do tributo com efeito de confisco, ou seja, impedindo assim o Estado que, com o pretexto de cobrar tributo, se aposses indevidamente de bens (aqui leia-se também dinheiro) do contribuinte. Aqui se vale do princípio da razoabilidade (MORAIS, 2013, p. 3).

O Princípio da Vedação ao Confisco e a irrazoabilidade no Direito Tributário ordena o Legislador e o Ente fiscal a não se valer da aplicação de valores extremos desproporcionais à condição econômica do contribuinte.

A vedação ao confisco e a irrazoabilidade tributária é o disposto de lei que garante aos contribuintes a impossibilidade do Estado, na qualidade de tributante, lhe aplicar penas sociais, políticas ou econômicas.

No que se refere a aplicação da vedação a tributação confiscatória, é importante trazer à baila, para melhor entendimento do Princípio da Vedação do Confisco, o esclarecimento de que:

No ordenamento jurídico brasileiro, o conceito de confisco para fins tributários é indeterminado, sendo necessária a análise das especificidades do caso em concreto para que se conclua se a alíquota aplicada a determinado tributo possui natureza confiscatória ou não. No Brasil, o dever de vedar a tributação confiscatória é do Supremo Tribunal Federal (via controle difuso ou concentrado de constitucionalidade), resguardando o quanto disposto no artigo 150, IV, da CF/88, e o próprio Direito Constitucional à propriedade (MIGUEL, 2020, p. 99).

Igualmente, é importante esclarecer ainda que no ordenamento jurídico brasileiro o Confisco está inserido no Direito Penal além de aplicação de pena é aplicado também para perda de bens.

Do mesmo modo, o Código Tributário Nacional em seu Art. 3º diz que o tributo “não constitui sanção de ato ilícito” (BRASIL, 1966). Limite ao poder de tributar, esse é o intuito da Constituição Federal no Brasil quando atribuiu os tributos a impedimento de confisco por parte do Estado que acarretem prejuízos aos contribuintes.

Todavia, as exceções confiscatórias pairam a exemplo de deprimir qualquer exercício aspirada pelo Legislador, de caráter extrafiscal, como também outras conjecturas previstas no Art. 5º, XXIII, e o Art. 243, da Constituição brasileira. E, a perda de bens admitida no Direito Penal na aplicação de sentença.

#### 4 DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DOS RENDIMENTOS

A importância no relato da história da evolução tributária brasileira e a inserção dos princípios tributários elencados na Constituição do Brasil ao definir direitos e garantias para tributar, importam para a obrigação tributária e dela, a ocorrência do fato gerador, os rendimentos das atividades exercidas.

Diante disso, para o mais perfeito juízo do objeto de estudo desta pesquisa faz-se necessária uma apreciação da relação jurídica tributária e os conceitos de obrigação tributária, do fato gerador e do tributo.

Primeiramente pode-se dizer que a relação jurídica tributária ocorre por meio do sistema jurídico sem que haja acordo entre as partes, relação satisfeita apenas pelo exercício do cumprimento da força maior, a Lei.

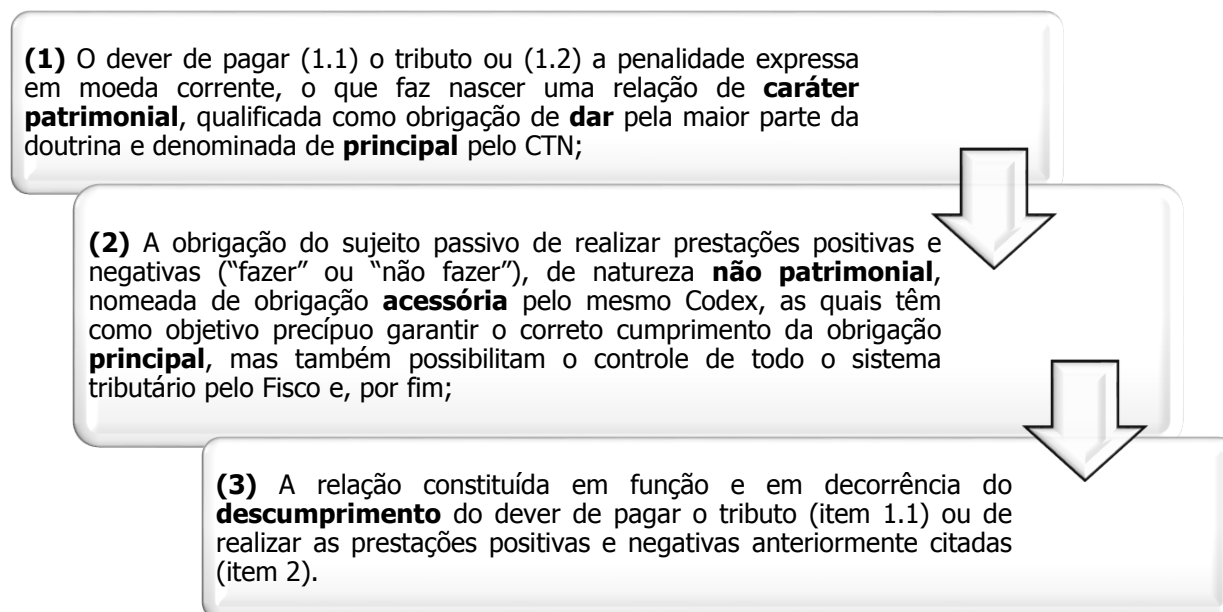
Na apreciação do autor Leonardo Costa (2016) a reflexão sobre esse assunto é a seguinte:

O momento em que se instaura a relação jurídica tem relevância para a determinação do conjunto de regras e princípios aplicáveis a um caso concreto, haja vista a possibilidade de ocorrência de eventos que se realizam instantaneamente, um ponto no tempo, ou, de forma diversa, durante um lapso temporal. Ainda, importante destacar desde já a possibilidade de alteração do regime jurídico aplicável ao longo do tempo. O princípio geral é no sentido de que deve incidir a lei ou o conjunto de normas vigentes durante a ocorrência dos eventos disciplinadores da hipótese (*tempus regit actum*) (COSTA, 2016, p. 288).

Nota-se, entretanto que, o cumprimento da relação jurídica tributária se concretiza com o exercício da obrigação tributária. A obrigação tributária, por sua vez, é uma situação descrita em Lei e estabelecida no Art. 113 do Código Tributário Nacional, desse modo:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A **obrigação principal** surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o **pagamento de tributo** ou **penalidade pecuniária** e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º A **obrigação acessória** decorre da legislação tributária e tem por objeto as **prestações, positivas ou negativas**, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. § 3º A **obrigação acessória**, pelo simples fato da sua **inobservância**, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (BRASIL, 1966, grifo meu).

Este dispositivo indica três razões assinaladas para a obrigação tributária, o dever de pagar o tributo, de prestação não patrimonial e, penalidade para o descumprimento. Essas razões para tributar são as diretrizes da relação jurídica tributária e, ao mesmo tempo, são distantes e distintas entre si. De tal modo, aproveitar-se para analisar cada uma dessas razões, conforme ilustra a Figura 2 seguir:



**Figura 2:** O Dever de Tributar

**Fonte:** Elaboração baseada na publicação do autor L. Costa (2016, p. 289, grifo do autor).

Mediante isso, a Constituição Federal determinou como Lei o exercício de obrigação tributária pelo ente competente através do fato gerador da obrigação. O fato gerador da obrigação principal e da obrigação acessória aparecem nos dispositivos dos Art. 114 e Art. 115 do Código Tributário Nacional, assim:

Art. 114. Fato gerador da **obrigação principal** é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Art. 115. Fato gerador da **obrigação acessória** é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (BRASIL, 1966, grifo meu).

É importante dizer que a obrigação tributária enfatiza ainda que, "O descumprimento da legislação tributária pode ter ou não implicações criminais, dependendo do enquadramento do fato em algum tipo penal bem como de seus desdobramentos em âmbito administrativo e judicial" (COSTA, 2016, p. 290).

Dessa maneira, compreende-se que a relação jurídica tributária nasce da obrigação de pagar tributos, ou melhor, de dar, conforme os termos da Lei. Neste intuito, o Código Tributário Nacional determinou a tributação da renda nos Art. 43 e 45, descritos assim:

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**. [...]. 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 (BRASIL, 1966, grifo meu).

Sobre estes dois dispositivos duas pontuações são reflexivas, primeiro o tributo advém da renda recebida, lucro tributável, e não sobre a renda poupada. A segunda pontuação indica que, a dedução de despesas para o computo do lucro tributável repousa-se na “distinção entre dispêndios que constituem encargos da renda e dos que constituem emprego ou utilização da renda” (TEIXEIRA, 2019, p. 4).

Afora isso, é importante ainda mencionar que na história da evolução do Sistema Tributário do Brasil, os tributos sempre teve uma presença solidificada em terras brasileiras, quando nem mesmo ainda haviam regulamentações ou, necessariamente, o Direito Tributário propriamente dito.

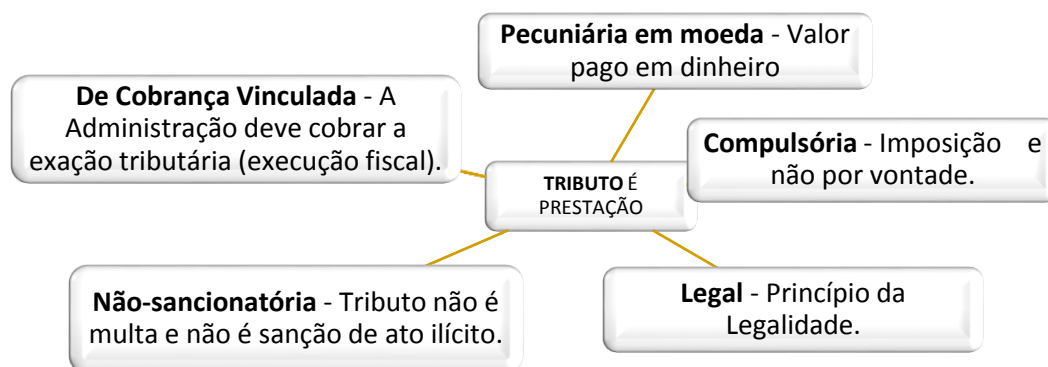
Neste sentido é válido descrever o conceito de tributo, uma vez que, a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador. No ordenamento jurídico brasileiro encontra-se dois conceitos de tributos, um tem definição inserta e está inserido no Art. 9º da Lei 4.320 de 1964:

Art. 9º Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinado-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades (BRASIL, 1964).

Por esse conceito de tributo exposto na Lei de 1964 é possível elencar complemento de conceituação para outra definição de tributo estabelecida no Código Tributário Nacional em seu Art. 3º, definindo assim:

Art. 3º: Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou em cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (BRASIL, 1966, grifo meu).

No entanto, para compreensão e detalhamento deste disposto no CTN e para o fim a que se destina este estudo, a questão da tributação das atividades ilícitas, vale destacar alguns tópicos e descrever suas características. Assim sendo, para melhor serem visualizados, a Figura 3 a seguir ilustra os tópicos extraídos do dispositivo, em que o Tributo é prestação:



**Figura 3:** Conceito de Tributo  
**Fonte:** Elaboração própria

De acordo com a Figura 3 acima, o tributo é prestação estabelecida, ou melhor, obrigação de pagamento de dívida em dinheiro de execução fiscal, não sancionatória de forma imposta. Dentre essas características, a extração de um dos tópicos será desmistificada no capítulo a seguir com base no assunto que exprime o seguinte: a tributação não possui caráter sancionatória.

#### 4.1 A PROBLEMÁTICA DA TRIBUTAÇÃO DOS ATOS ILÍCITOS

O Código Tributário Brasileiro em vigor, abre um leque de discussões jurídicas de problemáticas sobre alguns aspectos do Sistema Tributário Brasileiro



principalmente, relacionados à obrigação tributária. Dentre os temas da obrigação tributária, este estudo aponta a questão dos rendimentos derivados de atividades ilegais poderem constituir rendimentos tributáveis.

É fato que este tema é relevante e, ao mesmo tempo, não é totalmente novo no ordenamento jurídico brasileiro, essa questão vem sendo discutida antes mesmo da criação do Código Tributário Nacional em 1966, em seu projeto, como também no Art. 26, da Lei nº 4.506/64.

A referida Lei dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza, e declara no "Art. 26: Os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas, ou percebidos com infração à lei, são sujeitos à tributação, sem prejuízo das sanções que couberem" (BRASIL, 1964).

Por conta desse dispositivo, a questão de saber se a renda de atos ilícitos deve ser tributada continua sendo um tema de ampla relevância jurídica e em debates e discussões tanto no Brasil quanto no exterior, incluindo aí a África do Sul, Europa e Estados Unidos.

Em torno disso, um estudo recente realizado na Universidade de KwaZulu-Natal, na África do Sul, por Ntuthuko Hugo Khumalo<sup>2</sup>, em 2016 tratou-se de uma análise comparativa da tributação da renda derivada de atividades na África do Sul e nos Estados Unidos da América.

O referido estudo apontou que a tributação da renda de atividades ilegais é um princípio tributário bem estabelecido na África do Sul e nos Estados Unidos da América, apesar de estar manchada de ilegalidade.

No Brasil, por sua vez, existem divergências sobre o tema tanto na Doutrina quanto na Jurisprudência, neste sentido, o autor Matheus Morosini (2017) assinala o seguinte:

A problemática da tributação dos atos ilícitos tem causado grandes discussões, dada a sua atualidade, e em virtude da complexidade de que se reveste o tema. Ele envolve mais do que uma questão meramente conceitual, mas sim um desafio para a própria aplicação do Direito, principalmente no que diz respeito à técnica de configuração da norma de incidência tributária (MOROSINI, 2017).

---

<sup>2</sup> Disponível em:

<[http://ukzndspace.ukzn.ac.za/bitstream/handle/10413/13146/Khumalo\\_Ntuthuko\\_Hugo\\_2016.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://ukzndspace.ukzn.ac.za/bitstream/handle/10413/13146/Khumalo_Ntuthuko_Hugo_2016.pdf?sequence=1&isAllowed=y)>. Acesso em: 20 ago./2020.

Recentemente no Brasil, as discussões tem sido levadas em debates sobretudo, com o tema Lava Jato<sup>3</sup> após a deflagração de Operações da Polícia Federal juntamente com o Ministério Público Federal (MPF). De acordo com o Ministério Público ao se referir o caso da Operação Lava Jato marca que:

A **Operação Lava Jato** é a maior iniciativa de combate a corrupção e lavagem de dinheiro da história do Brasil. Iniciada em março de 2014, perante a Justiça Federal em Curitiba, [...]. Atualmente, a operação conta com desdobramentos na primeira instância no Rio de Janeiro, Distrito Federal e São Paulo, além de inquéritos e ações tramitando no Superior Tribunal de Justiça (STJ) e no Supremo Tribunal Federal (STF) para apurar fatos atribuídos a pessoas com foro por prerrogativa de função. Pelo menos 12 países iniciaram suas próprias investigações a partir de informações compartilhadas por meio de acordos de cooperação internacional (MPF, 2020, grifo do autor).<sup>4</sup>

Na Operação Lava Jato políticos e empresários foram investigados e acusados pelos crimes de corrupção, lavagem de dinheiro, delação premiada, e outros mais. No tocante ao esquema de lavagem de dinheiro, nos últimos anos no Brasil é possível dizer ainda que:

[...] cada vez é maior o número de pessoas que infringem a lei pelas denominadas condutas ilícitas, e, no desenvolvimento de suas atividades criminosas, acabam por movimentar vultuosas quantias de dinheiro. Por razões óbvias, elas não são declaradas ao Fisco, tampouco incluídas nas bases de cálculos dos tributos devidos pelos infratores. E, se declaradas, com certeza o são mediante prestação de informações falsas, ocultando-se a sua origem (MOROSINI, 2017).

Precisamente é nessa conjuntura que se levanta a questão da possibilidade ou impossibilidade de tributar rendimentos contraídos de forma ilícita, uma vez que, continuamente acendem inquietações com juízos divergentes baseados no Princípio da *Pecúnia Non Olet*.

---

<sup>3</sup> “O nome do caso, “Lava Jato”, decorre do uso de uma rede de postos de combustíveis e lava a jato de automóveis para movimentar recursos ilícitos pertencentes a uma das organizações criminosas inicialmente investigadas. Embora os trabalhos tenham avançado para outros rumos, o nome inicial se consagrou” (MPF, 2020).

<sup>4</sup> Caso Lava Jato. Disponível em: <<http://www.mpf.mp.br/grandes-casos/lava-jato/entenda-o-caso>>. Acesso em: 209 ago./2020.

#### 4.1.1 O Princípio da *Pecúnia Non Olet*

A discussão em torno do tema referente a tributação dos rendimentos das atividades ilícitas ocorre no ordenamento jurídico antes mesmo da publicação do Código Tributário Nacional. O relator do Projeto do Código Tributário, Rubens Gomes de Souza, juntamente com os outros autores, dispôs nos artigos 84 e 85 a possibilidade da tributação ora citada, desse modo:

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

Art. 85. **A circunstância dos negócios ou atos jurídicos celebrados ou praticados serem inexistentes, nulos ou anuláveis, ou terem objeto impossível, ilegal, ilícito ou imoral** não excluí, modifica ou difere a tributação, desde que os seus resultados efetivos sejam idênticos aos normalmente decorrentes do estado de fato ou situação jurídica que constitui o fato gerador da obrigação tributária principal, observado, porém, o disposto na alínea IV do art. 130 (BRASIL, 1964, grifo meu).

Sobre os objetivos que o relator Rubens Gomes de Sousa juntamente com os autores do projeto do CTN, quanto à tributação do ilícito, traçaram nos artigos 84 e 85, vale mencionar a seguinte observação:

O art. 84, [...], traça a regra básica **da interpretação econômica dos fatos geradores** em função de seus resultados [...] preservando assim a coerência do sistema. O art. 85, norma complementar do anterior, consagra expressamente a não influência, para efeitos tributários, da eficácia jurídica dos atos ou negócios praticados ou celebrados pelas partes, desde que seus resultados efetivos correspondam aos que sejam normais à situação material ou jurídica definida em lei como fato gerador. A jurisprudência tem adotado soluções diferentes, especialmente em matéria de ato ilícito [...]. **A doutrina estrangeira** e nacional, a jurisprudência e mesmo a **legislação de outros países** são, entretanto, concordes no sentido do texto [...] (MARTINS, 2017, p. 946, grifo meu).

Entretanto, no que se refere à doutrina estrangeira Myrian Passos Santiago (2005) confere em seu trabalho autores que nomearam o Princípio do *Non Olet*, desse modo:

Alberto Hensel e Otmar Bühler criaram o denominado princípio do *non olet*, em lembrança a uma passagem de Vespasiano com seu filho Tito. Tendo Vespasiano criado um tributo sobre os mictórios públicos, Tito sugeriu-lhe a extinção do imposto. Vespasiano tomou de uma moeda e fez seu filho cheirá-

la, perguntando-lhe: Fede? Ao que Tito respondeu: Non Olet (Não fede) (SANTIAGO, 2005 Apud TEIXEIRA, 2019, p. 947).

Sobretudo, apesar de ter sido estabelecida nos artigos 84 e 85 do Projeto supra citado, a atribuição econômica do fato gerador, os dois dispositivos teve forte influência na efetivação do Código Tributário quanto à tributação da renda dos atos ilícitos. Assim, no ordenamento jurídico brasileiro o Princípio da *Pecúnia Non Olet* está inserido no Código Tributário Nacional no Art. 118 o qual predize:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos (BRASIL, 1966).

Importante revelar que, o Art. 118 do Código Tributário Nacional transmite o entendimento para alguns doutrinadores e na lida jurídica que, quanto ao ganho de um valor, o de não considerar a forma de ganho uma legalidade como também a origem do mesmo.

Existe ainda o juízo com base no inciso I do artigo citado de que, para que essa tributação aconteça, o fato gerador será traduzido ignorando a validade do jurídica, ou melhor, recorre ao princípio da *Pecúnia Non Olet*, o qual se atribui a frase "o dinheiro não tem cheiro", respaldados no Art. 118, do CTN e na observância dos Princípios da Capacidade Contributiva e da Isonomia.

Assim sendo, por outro lado, este assunto traz também uma interpretação divergente em vários aspectos com argumentos jurídicos de haver impossibilidade da tributação dos rendimentos de bens de práticas criminosas, portanto, neste propósito será apresentada no capítulo a seguir os resultados da pesquisa com análise dessas divergências jurídicas.

## 5 A QUESTÃO JURÍDICA DOS FRUTOS DE ILÍCITO PENAL TRIBUTÁVEL

O Sistema Tributário Brasileiro devido a sua complexidade traz em seu bojo uma das várias questões que há muito tempo vem sendo discutida e debatida no ordenamento jurídico sem unanimidade. A base dessa discussão é em torno do Art. 118 do Código Tributário Nacional em que pese a questão, se a renda proveniente de atividade criminosa como, tráfico de drogas, jogo do bicho, contrabando, dentre outras, devem ser tributadas, cerne desse estudo.

Mediante este questionamento, vários defensores e contrários a esse tipo de tributação apresentam argumentos divergentes da possibilidade e da impossibilidade do feito. Tanto àqueles que não são adeptos à tributação dos atos ilícitos, quanto àqueles são adeptos, baseiam seus argumentos em duas classificações, jurídicas e não-jurídicas, dessa maneira:

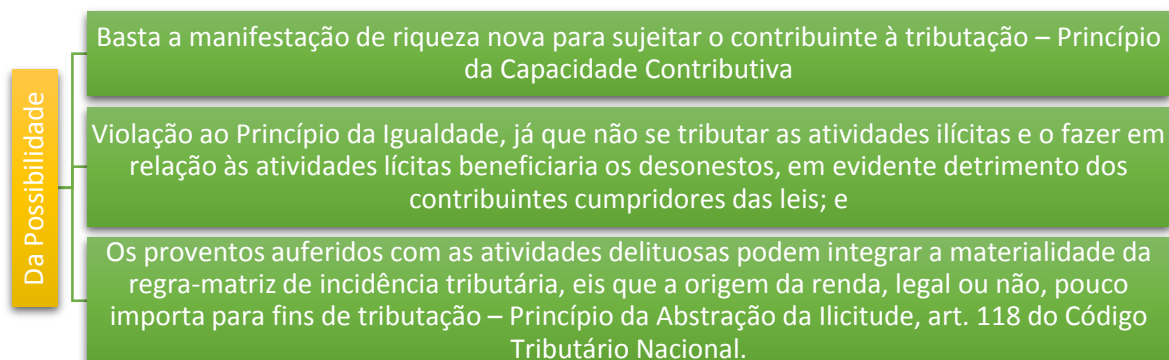
[...] muitos são os argumentos para se defender a tributação dos atos ilícitos e para se defender a sua impossibilidade, sendo que, apenas para fins didáticos, classificaremos esses argumentos em (i) "jurídicos" e (ii) "não jurídicos". Os argumentos jurídicos são aqueles embasados no direito, extraídos do ordenamento jurídico, enquanto os não-jurídicos são justamente aqueles que não encontram a sua base no direito propriamente dito, sendo de outra natureza, como política, econômica, ética ou moral (MIGUEL, 2020, p. 112).

Desse modo, para efetivarmos a parte final dos resultados desta pesquisa, serão apresentados os resultados sobre as divergências na Doutrina, com apreciações de alguns autores que defendem ou não o feito com argumentos jurídicos e, na Jurisprudência, de decisões favoráveis ou não aos julgamentos da tributação rendimentos de bens de ilícito penal.

### 5.1 DAS DIVERGÊNCIAS DOCTRINÁRIAS

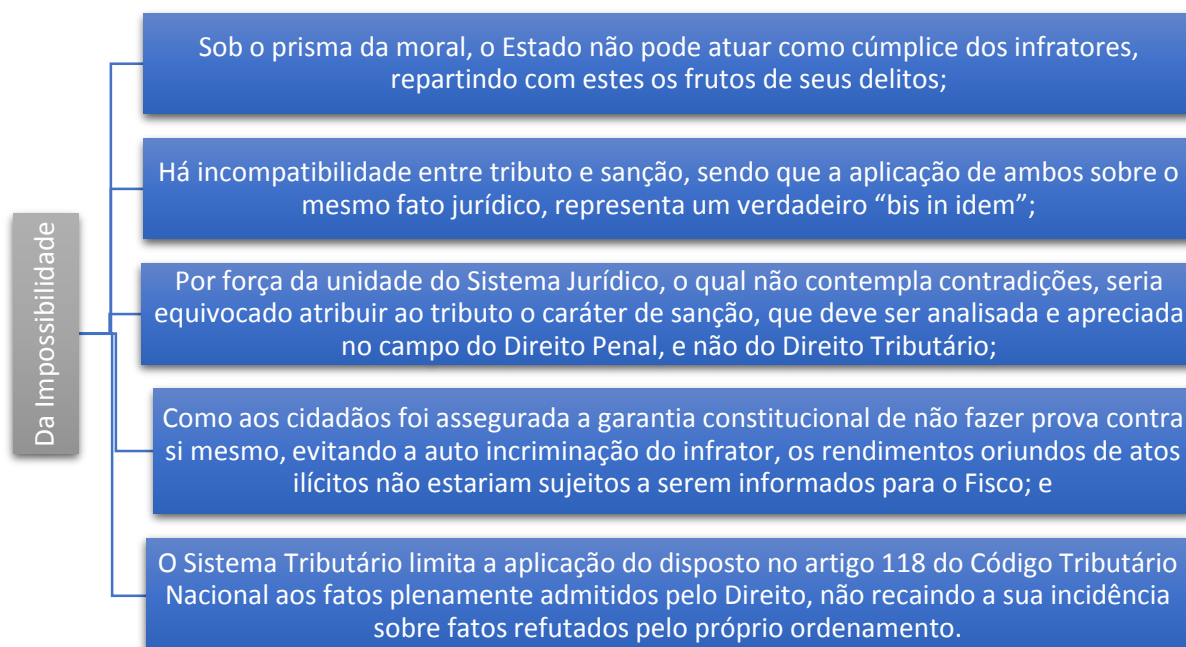
Sobre a tributação das rendas originadas dos atos ilícitos a Doutrina vem discutindo com muito intensidade sobre o tema há um longo período e de outro modo, devido a sustentação dos argumentos, se apresenta distante de um fim homogêneo de ambas as partes.

Neste propósito, para melhor entrosamento das disparidades argumentais entre os diversos autores foi possível trazer tais argumentos de forma ilustrativas. Desse modo, a Figura 4 a seguir apresenta três argumentos daqueles que resguardam da possibilidades da tributação, argumentados sobre as seguintes premissas:



**Figura 4:** Premissas em Defesa da Possibilidade da Tributação dos Atos Ilícitos  
**Fonte:** Elaboração baseada em MOROSINI (2017).

Por conseguinte, as premissas dos doutrinadores que argumentam a impossibilidade da tributação das atividades ilícitas estão assim resumidas na Figura 5 abaixo:



**Figura 5:** Premissas em Defesa da Impossibilidade de Tributação dos Atos Ilícitos  
**Fonte:** Elaboração baseada em MOROSINI (2017).

De um lado, os autores que admitem a tributação das atividades ilícitas são àqueles que veem a possibilidade de se tributar sobre a renda de atos ilícitos. Dentre os vários autores, destacamos Amílcar Falcão (2013), José Casalta Nabis (1988), Arthur M. Ferreira Neto (2008), Rubens Gomes de Souza (1954), Aliomar Baleeiro (1977), dentre outros.

Com alguns trechos dos seus argumentos, a Figura 6, aponta as apreciações dos autores que corroboram com a temática:

**Rubens Gomes de Sousa**<sup>5</sup> - A função do direito tributário é, exclusivamente, a de atribuir fundamento jurídico ao tratamento conferido pela Fazenda Pública às atividades dos contribuintes, consideradas estas como meras situações de fato evidenciadas de capacidade econômica.

**Amílcar de Araújo Falcão**<sup>6</sup> - À incidência tributária é indiferente a validade ou nulidade ao ato privado através do qual se manifesta o fato gerador, desde que a capacidade econômica legalmente prevista esteja configurada, a incidência há de inevitavelmente ocorrer.

**Aliomar Baleeiro**<sup>7</sup> - A validade, invalidade, nulidade, anulabilidade ou mesmo a anulação já decretada do ato jurídico são irrelevantes para o Direito Tributário.

**Alfredo Augusto Becker**<sup>8</sup> - Se o elemento integrante da hipótese de incidência fosse um ato humano então a hipótese de incidência poderá realizar-se ainda que tal ato humano venha acontecer ilícito.

**Arthur M. Ferreira Neto**<sup>9</sup> - A necessidade de tributação de recursos ilícitos – mostra-se como o modo adequado de se restabelecer a ordem jurídica que veio a ser violada em duas dimensões (no cometimento do ilícito e com a negativa de ser arcar com o dever de repartição dos custos sociais).

**Hugo de Brito Machado Segundo**<sup>10</sup> - Os fatos, ou os atos, tenham sido efetivamente praticados, pouco importando se foram praticados com algum vício que os faz ilícitos ou não.

**Figura 6:** Doutrinadores Adeptos à Tributação dos Atos Ilícitos

**Fonte:** Elaboração baseada em TEIXEIRA (2019).

Por conseguinte, os distintos autores que não são adeptos a tributação da renda das atividades ilícitas, argumentam haver impossibilidade, são eles, Silvina Bacigalupo Myrian Passos Santiago (2005), Alfredo Augusto Becker (1963), e outros mais.

<sup>5</sup> Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, Ministério da Fazenda, Rio de Janeiro, 1954, pp. 193/195.

<sup>6</sup> Fato Gerador da Obrigação Tributária. Editora Noeses, 7ª ed., 2013, pp 58/63

<sup>7</sup> Direito Tributário Brasileiro. Editora Forense/RJ, 9ª ed., 1977, pp. 418/420

<sup>8</sup> Teoria Geral do Direito Tributário. Editora Saraiva/SP, 1963, pp. 546/561

<sup>9</sup> Tributação e Punição Como Pressupostos Civilizatórios. In, Tributação do Ilícito, obra de autoria coletiva. Malheiros Editores, 2008, pp. 15/33.

<sup>10</sup> O Princípio do Non Olet, e a Dimensão da Riqueza Projetada da Ilícitude. In, Tributação do Ilícito..., pp. 35/48

Dos favoráveis da tributação irrestrita das atividades ilícitas, a Figura 7 a seguir, ilustram as devidas opiniões proferidas por diversos autores sobre o mesmo tema de entendimentos favoráveis a tributação do referido rendimento. As opiniões estão descritas assim:

**Paulo de Barros Carvalho**<sup>11</sup> - Antes do reconhecimento jurídico de que determinada atividade é ilícita, esta atividade é lícita. Todavia, uma vez reconhecida a ilicitude pela ordem jurídica, achamos impossível a tributação.

**Luciano Amaro**<sup>12</sup> - Ato ilícito, como tal, não é fato gerador de tributo.

**Ives Gandra Martins**<sup>13</sup> - Os ilícitos de lei moral que são de foro íntimo são atividades indesejáveis sobre as quais a imposição tributária é admissível.

**Leandro Paulsen**<sup>14</sup> - O acautelamento em favor da União tendo como referência seus interesses tributários não pode se dar com o próprio produto do crime, não se pode tomar patrimônio da vítima de um crime para satisfazer débito tributário do autor do crime que a lesou.

**Luís Eduardo Schoueri e Guilherme Galdino**<sup>15</sup> - Os pagamentos efetuados a título de recompensa pela prática de infrações legais ou a ela relacionadas [...] são indedutíveis na apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

**José Casalta Nabais**<sup>16</sup> - O princípio da capacidade contributiva tem sido invocado para suporte da tributação dos proventos derivados de atividades ilícitas, geralmente admitida mesmo sem uma base legal expressa.

**Myrian Passos Santiago**<sup>17</sup> - A licitude do fato tributário decorre da circunstância de que dos fatos ilícitos nascem multas e outras consequências punitivas mais severas que não configuram tributo.

**Figura 7:** Doutrinadores Não-Adeptos à Tributação dos Atos Ilícitos

**Fonte:** Elaboração baseada em TEIXEIRA (2019).

Conforme as ilustrações acima apresentadas observa-se que entre os argumentos dos autores existe uma complexidade de argumentações inerente na Doutrina no que se refere a tributação dos rendimentos das atividades ilícitas ou não.

Por conta dessa complexidade e pelo fato do tema ser um dos problemas tributários de ampla discussão pelos juristas, desse modo, é válido apreciar como o tema se apresenta na Jurisprudência.

<sup>11</sup> In, Interpretação no direito tributário, p. 349. 8ª Assembleia do II Curso de Especialização em Direito Tributário. Geraldo Ataliba Coordenador.

<sup>12</sup> Direito Tributário Brasileiro. Editora Saraiva, 15ª edição, pp. 275/277.

<sup>13</sup> O Conceito de Tributo e a Participação do Estado no Produto da Atividade Ilícita: As atividades ilícitas e o Direito Tributário. In, Tributação do Ilícito..., pp. 51/69

<sup>14</sup> Interseções do Processo Penal com o Processo Fiscal. In, Tributação do Ilícito..., pp. 287/317.

<sup>15</sup> Dedutibilidade de Despesas com Atividade Ilícitas. In, Tributação do Ilícito..., pp. 148/212

<sup>16</sup> O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Livraria Almedina, 1988, pp. 505/507.

<sup>17</sup> Tributação do ilícito. Del Rey Editora/BH, 2005.



## 5.2 DAS DIVERGÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS

As divergências do mesmo que na Doutrina da possibilidade ou impossibilidade de tributar bens oriundos da atividade criminosa é oportuno e necessária buscar conhecer na Jurisprudência como o Brasil lida na prática jurídica com a questão.

A tributação do ilícito na Jurisprudência brasileira tem evoluído no que se refere a origem dos seus rendimentos, dessa maneira, de acordo com o autor Matheus Morosini (2017) pode afirmar que:

Embora as primeiras manifestações do Judiciário, oriundas do extinto Tribunal Federal de Recursos, adotassem a linha de argumentação contrária à tributação dos frutos de atividades criminosas (recursos cujo objeto consistia em discutir a incidência do imposto de renda sobre o rendimento obtido com jogos de azar/jogo do bicho – cf. Revista de Direito Administrativo nº 22), desde meados de 1998, passou-se a defender majoritariamente que da regramatriz dos tributos deve ser abstraída a ilicitude do fato que tenha gerado o rendimento, impondo-se, por conseguinte, a obrigação tributária (MOSORINI, 2017).

Diante desse contexto, a análise das decisões jurídicas na prática sobre a tributação da renda dos atos ilícitos conduz para a apreciação de alguns julgados para verificar se houve ou não decisão a favor ou contra a obrigação tributária do fato gerador.

Conferidos a título exemplificativos, apreende-se alguns julgados do Superior Tribunal de Justiça, do Supremo Tribunal Federal e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

### 5.2.1 Superior Tribunal de Justiça

Nos julgados do Superior Tribunal de Justiça (STJ), a manifestação do Judiciário em defesa da tributação dos rendimentos dos atos ilícitos julgadas em 1988, apresentou o seguinte:

Superior Tribunal de Justiça. 5ª Turma, HC 7444 / RS, 23/06/1998. **Ementa** PENAL. PROCESSUAL. TRÁFICO DE SUBSTÂNCIAS ENTORPECENTES. SONEGAÇÃO FISCAL. CONEXÃO. COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA FEDERAL. PRISÃO PREVENTIVA. REVOGAÇÃO. INADMISSIBILIDADE. "HABEAS

CORPUS". 1. **É possível a tributação sobre rendimentos auferidos de atividade ilícita**, seja de natureza civil ou penal; **o pagamento de tributo não é uma sanção, mas uma arrecadação decorrente de renda ou lucro percebidos, mesmo que obtidos de forma ilícita**. 2. Noticiada a prática de sonegação de tributos federais, cabe à Justiça Federal processar e julgar esse crime e dos que lhe forem conexos (Sum. 122/STJ). 3. Inadmissível a revogação da prisão preventiva se subsistentes os motivos autorizadores. 4. "Habeas Corpus" conhecido; pedido indeferido. **Decisão** Por unanimidade, conhecer do pedido, mas o indeferir, cassando a liminar parcialmente concedida (RIO GRANDE DO SUL, STF, 1988, grifo do autor).<sup>18</sup>

É importante revelar que por algum tempo a discussão em torno do assunto cessou. Porém a partir de 2007 foi retomada pelo Superior Tribunal de Justiça que, "ratificou o seu posicionamento, afirmando ser possível a tributação sobre rendimentos ilicitamente obtidos, seja a infração de natureza civil ou penal" (MOROSINI, 2017).

A exemplo disso, cita-se o acórdão, publicado no DJU de 18/02/2008:

PENAL. HABEAS CORPUS. ART. 1º, I, DA LEI Nº 8.137/90. SONEGAÇÃO FISCAL DE LUCRO ADVINDO DE ATIVIDADES ILÍCITAS. "NON OLET". Segundo a orientação jurisprudencial firmada nesta Corte e no Pretório Excelso, **é possível a tributação sobre rendimentos auferidos de atividade ilícita**, seja de natureza civil ou penal; **o pagamento de tributo não é uma sanção** (art. 4º do CTN -"que não constitui sanção por ato ilícito"), mas uma arrecadação decorrente de renda ou lucro percebidos, **mesmo que obtidos de forma ilícita** HC 7.444/RS"> HC 7.444/RS, 5ª Turma, Rel. Min. Edson Vidigal, DJ de 03.08.1998). A exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso - antes de ser corolário do princípio da moralidade - constitui violação do princípio de isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética HC 77.530/RS"> HC 77.530/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJU de 18/09/1998). Ainda, de acordo com o art. 118 do Código Tributário Nacional a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos REsp 182.563/RJ"> REsp 182.563/RJ, 5ª Turma, Rel. Min José Arnaldo da Fonseca, DJU de 23/11/1998). Habeas corpus denegado. (STJ - HC: 83292 SP 2007/0114885-0, Relator: Ministro FELIX FISCHER, Data de Julgamento: 28/11/2007, T5 - QUINTA TURMA, Data de Publicação: DJ 18/02/2008 p. 48) (SÃO PAULO, STF, 2008, grifo meu).<sup>19</sup>

De modo recente, encontramos o mesmo posicionamento porém com mais reservas ao sobrepor o princípio do artigo 118 do Código Tributário Nacional,

<sup>18</sup> Disponível em:

<<https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:superior.tribunal.justica;turma.5:acordao;hc:1998-06-23;7444-220168>>. Acesso em: 20 de ago./2020.

<sup>19</sup> Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8722359/habeas-corpus-hc-83292-sp-2007-0114885-0/inteiro-teor-13785522>>. Acesso em: 20 ago./2020.

analisando as peculiaridades antes da tomada de decisão, a exemplo disso cita-se os acórdãos a seguir:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.493.162 - DF (2014/0279116-0)  
RELATOR: MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO EMBARGANTE:  
DISTRITO FEDERAL PROCURADOR: RENÉ ROCHA FILHO E OUTRO (S) -  
DF008855 EMBARGADO: JUCELINO LIMA SOARES ADVOGADO: ANTÔNIO  
VALE LEITE - DF004741 DECISÃO EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM  
RECURSO ESPECIAL. JUÍZO PRÉVIO DE ADMISSIBILIDADE. ABERTURA DE  
VISTA À PARTE CONTRÁRIA PARA IMPUGNAÇÃO. 1. Cuida-se de Embargos  
de Divergência interpostos pelo DISTRITO FEDERAL contra acórdão da 2a.  
Turma desta Corte, de relatoria do eminente Ministro HERMAN BENJAMIN,  
cuja ementa é a seguinte: PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE  
OMISSÃO. ART. 535, II, DO CPC. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. DECLARAÇÃO  
DE NULIDADE DA COMPRA E VENDA DE IMÓVEL. DESFAZIMENTO DO FATO  
GERADOR. DEVOLUÇÃO. VALORES. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO. ITBI. 1.  
Não se configurou a ofensa ao art. 535, I e II, do Código de Processo Civil,  
uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a  
controvérsia, tal como lhe foi apresentada. 2. O art. 118, I, do CTN não pode  
ser interpretado de forma insulada, porquanto pode trazer sérias contradições  
aos demais dispositivos legais. **O princípio do non olet**, expresso no artigo  
citado, foi criado por Albert Hensel e Otmar Bühler e **tem como escopo  
permitir a tributação das atividades ilícitas**. Irrelevante, portanto, para  
a determinação do fato gerador, a validade jurídica dos atos efetivamente  
praticados pelos contribuintes. 3. [...] 2. Defende a parte embargante que, a  
teor do disposto no art. 118, I do CTN, o ITBI é devido ainda que a compra e  
venda do imóvel seja posteriormente anulada por decisão judicial. 3. A fim de  
demonstrar a alegada dissidência pretoriana, indica aresto oriundo da colenda  
1a. Turma, no julgamento do REsp. 1.175.640/MG, da relatoria do eminente  
Ministro BENEDITO GONÇALVES, ementado nos seguintes termos:  
PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO SOBRE A  
TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS. ITBI. REGULAR COMPRA E VENDA DE  
IMÓVEL. SUPERVENIÊNCIA DE ANULAÇÃO JUDICIAL. CANCELAMENTO DO  
REGISTRO. VENDEDOR QUE, ANTERIORMENTE, ADQUIRIU O IMÓVEL POR  
MEIO DE NEGÓCIO SIMULADO. FATO GERADOR REGULARMENTE  
OCORRIDO. ART. 118 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. ABSTRAÇÃO DA  
VALIDADE JURÍDICA DOS ATOS EFETIVAMENTE PRATICADOS. 1. Trata-se de  
recurso especial no qual se discute se a anulação judicial da compra e venda  
de imóvel dá origem ao direito de restituição do Imposto sobre Transmissão  
de Bens Imóveis - ITBI. 2. "A anulabilidade não tem efeito antes de julgada  
por sentença" (art. 177, Código Civil), de tal sorte que, à época do  
recolhimento do ITBI, a transmissão da propriedade imóvel se deu de forma  
regular. Assim, **o fato de uma decisão judicial**, superveniente ao regular  
recolhimento do ITBI, **ter anulado a compra e venda não induz o  
raciocínio de que o tributo foi recolhido indevidamente**. 3. Isso,  
porque "a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da  
validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes,  
responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus  
efeitos", nos termos do art. 118 do Código Tributário Nacional. 4. [...] 4.  
Requer sejam providos os presentes Embargos de Divergência, a fim de que  
prevaleça a tese adotada pela 1a. Turma. 5. É o relato do essencial. 6. Em  
princípio, mostra-se caracterizada a alegada divergência, pelo que, cumpridas  
as formalidades previstas no art. 266, § 1o. do Regimento Interno do Superior  
Tribunal, admitem-se os presentes Embargos de Divergência. 7. Abra-se vista  
à parte embargada para, querendo, apresentar impugnação no prazo legal,

nos termos do art. 267 do Regimento Interno do STJ. 8. Publique-se. Intimações necessárias. Brasília (DF), 23 de março de 2018. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO MINISTRO RELATOR (STJ - EREsp: 1493162 DF 2014/0279116-0, Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Data de Publicação: DJ 27/03/2018, grifo meu)<sup>20</sup>

Outro manifesto do Superior Tribunal de Justiça que merece ser apreciada é a decisão sobre o imposto de importação com aplicação de pena de perdimento, segue:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÃO GENÉRICA. SÚMULA 284/STF. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO. COBRANÇA DA EXAÇÃO. INVIABILIDADE. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA INEXISTENTE. [...] 3. Embora a regra de tributação possa atingir o produto patrimonial de uma atividade ilícita, ela não pode tomar como hipótese para a incidência do tributo uma atividade ilícita. Ou seja, se o ato ou negócio ilícito for subjacente à norma de tributação – estiver na periferia da regra de incidência –, surgirá a obrigação tributária com todas as consequências que lhe são inerentes. Por outro lado, não se admite que o ato ou negócio ilícito figure como elemento essencial da norma de tributação. 4. 'Assim, por exemplo, **a renda obtida com o tráfico de drogas deve ser tributada**, já que o que se tributa é o aumento patrimonial e não o próprio tráfico. Nesse caso, a ilicitude é circunstância acidental à norma de tributação. No caso de importação ilícita, reconhecida a ilicitude e aplicada a pena de perdimento, não poderá ser cobrado o imposto de importação, já que 'importar mercadorias' é elemento essencial do tipo tributário. Assim, a ilicitude da importação afeta a própria incidência da regra tributária no caso concreto' (REsp 984.607/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/10/2008, DJe 05/11/2008) (REsp 1467306/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015, (PARANÁ, STJ, 2015, grifo meu).<sup>21</sup>

Dos exemplos citados, note-se que as decisões no Superior Tribunal de Justiça na questão quanto à tributação dos bens das atividades criminosas são favoráveis.

Do mesmo modo, encontra-se também nos julgados do Supremo Tribunal Federal o tributo de atos ilícitos.

---

<sup>20</sup>Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/560939062/embargos-de-divergencia-em-resp-eresp-1493162-df-2014-0279116-0/decisao-monocratica-560939078?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 20 ago./2020

<sup>21</sup> Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/178706233/recurso-especial-resp-1467306-pr-2014-0169133-5>>. Acesso em: 20 ago./2020.

### 5.2.2 Supremo Tribunal Federal

Dos julgados do Supremo Tribunal Federal (STF) tem-se um exemplo em que apresentou o posicionamento na decisão contrária a cobrança do tributo com base no Art. 3º não admitindo o tributo como prestação pecuniária compulsória do ato ilícito:

RE nº 94.001-SP, sessão de 11 de março de 1982 – Tribunal Pleno Ementa: ACRÉSCIMO DE 200% AO IMPOSTO IMOBILIÁRIO SOBRE IMÓVEIS ONDE HAJA CONSTRUÇÕES IRREGULARES. - Acréscimo que configura sanção a ilícito administrativo. - O artigo 3º do CTN **não admite que se tenha como tributo prestação pecuniária compulsória que constitua sanção de ato ilícito**. Tributo não é multa nem pode ser usado como se fosse. Inconstitucionalidade de lei municipal que institui acréscimo de 200% ao imposto predial quando haja construções irregulares. - Se o município quer agravar a punição de quem constrói irregularmente, cometendo ilícito administrativo, que crie ou agrave multas com essa finalidade. O que não pode – por ser contrário do artigo 3º do CTN, e, conseqüentemente, por não se incluir no poder de tributar que a Constituição Federal lhe confere, é criar adicional de tributo para fazer as vezes de sanção pecuniária de ato ilícito (SÃO PAULO, STF, 1982, grifo meu).<sup>22</sup>

Outro exemplo abaixo de Habeas Corpus nº 77.530 de 1988 encontra-se um posicionamento sobre tributos de tráfico de drogas com decisão a favor da tributação do ato ilícito, compreende a seguinte interpretação:

HC nº 77.530 – RS, sessão de 25 de agosto de 1998 Ementa: **Sonegação fiscal de lucro advindo de atividades criminosas: "non olet". Drogas:** tráfico de drogas, envolvendo sociedades comerciais organizadas, com lucros vultosos subtraídos à contabilização regular das empresas e subtraído à declaração de rendimentos: caracterização, em tese, de crime de sonegação fiscal, a acarretar a competência da Justiça Federal e atrair pela conexão, o tráfico de entorpecentes: irrelevância da origem ilícita, mesmo quando criminal, da renda subtraída à tributação. A exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso – antes de ser corolário do princípio da moralidade – **constitui violação ao princípio da isonomia fiscal**, de manifesta inspiração ética (RIO GRANDE DO SUL, STF, 1998, grifo meu).<sup>23</sup>

Outro exemplo de Habeas Corpus nº 94.240 em 2011 com posicionamento jurídico a favor da tributação de rendimentos de atividade ilícita, acha-se no exemplo

<sup>22</sup> Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/733613/recurso-extraordinario-re-94001-sp>>. Acesso em: 20 ago./2020.

<sup>23</sup> Disponível em: <HC nº 77.530 – RS, sessão de 25 de agosto de 1998 Ementa: Sonegação fiscal de lucro advindo de atividades criminosas: "non olet". Drogas >. Acesso em: 20 ago./2020.

a seguir o jogo do bicho em questão em que a decisão foi à luz do art. 118 do CTN, assim:

HC nº 94.240 – SP, sessão de 23 de agosto de 2011 Ementa: Habeas corpus, Penal. Processual Penal. Crime contra a ordem tributária. Artigo 1º, inciso I, da Lei 8.137/90. Desclassificação para tipo previsto no art. 2º, inciso I, da indigitada lei. Questões não analisada pelo Superior Tribunal de Justiça. Supressão da instância, Inadmissibilidade. Precedentes. Alegada atipicidade da conduta baseada na circunstância de que os valores movimentados nas contas bancárias do paciente seriam provenientes de contravenção penal. Artigo 58 do Decreto-lei nº 6.259/44 – **Jogo do bicho. Possibilidade jurídica de tributação sobre valores oriundos de prática ou atividade ilícita.** Princípio do Direito Tributário do **non olet.** Precedente. Ordem parcialmente conhecida e denegada. 1. [...] 2. A jurisprudência da corte, **à luz do art. 118** do Código Tributário Nacional, **assentou entendimento de ser possível da tributação de renda obtida em razão de atividade ilícita**, visto que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. Princípio do non olet. [...] (SÃO PAULO, STF, 2011, grifo meu).<sup>24</sup>

Ainda no mesmo propósito de análise de julgados em tributação da prática de bens de origem criminosa é oportuno sinalizar os julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no que se refere ao tema.

### 5.2.3 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

Dos julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) encontramos dois acórdãos de Imposto de Renda como exemplos para averiguar os devidos posicionamentos nas decisões, favoráveis ou não a tributação do ato ilícito, seguem:

Acórdão nº 2402-005.841 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária Sessão de 06 de junho de 2017 IRPF. SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA. GASTOS INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DISPONÍVEL DO CONTRIBUINTE. FIXAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. TÉCNICA DE ARBITRAMENTO. DIREITOS HEREDITÁRIOS. INVEROSIMILHANÇA DA VERSÃO APRESENTADA. SÚMULA 182 DO TRF. INAPLICABILIDADE. CUSTÓDIA POLICIAL DE VALORES. NÃO ALTERAÇÃO DO FATO GERADOR. [...] 8. O contribuinte não informa que realizou a ação que constitui como núcleo ou materialidade do fato gerador do imposto de renda (aquisição de renda), limitando-se sua insurgência em evento posterior à realização do citado fato jurídico (a indisponibilidade decorrente de custódia policial) 9. No caso concreto, o destino da renda não altera a realização do fato gerador. Vale dizer, **o posterior decréscimo**

<sup>24</sup> Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/20623177/habeas-corpus-hc-94240-sp-stf>>. Acesso em: 20 ago./2020.

**patrimonial não afasta a possibilidade de tributação, pouco importando se tal decréscimo tenha ocorrido como resultado de operação policial ou mesmo de qualquer ato volitivo do contribuinte (DOU, 2017, grifo meu)<sup>25</sup>.**

Em último exemplo, o Acórdão nº 2301.004.814 de 2016, revela o seguinte:

Acórdão nº 2301.004.814 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 20 de setembro de 2016 IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. APURAÇÃO POR ACRESCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. PROVAS OBTIDAS EM AÇÃO POLICIAL DE BUSCA E APREENSÃO. MEIOS DE OBTENÇÃO DAS PROVAS. DESVINCULAÇÃO COM O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PERDIMENTO DE BENS. INEXISTÊNCIA DE CORRELAÇÃO COM A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DECORRENTE DOS RENDIMENTO OMITIDOS APLICADOS NA AQUISIÇÃO. A decretação da pena de perdimento de bens não altera o lançamento tributário para a constituição de crédito de imposto de renda da pessoa física por omissão de rendimentos apurados em procedimento de identificação do patrimônio a descoberto revertido a favor da União. A tributação não recai sobre a propriedade dos bens apreendidos, mas sobre o rendimento auferido para a sua aquisição e que fora omitido da fiscalização. A decisão judicial que anula prova obtida anteriormente à busca e apreensão reveladora dos bens e numerários não implica nulidade do lançamento tributário sobre os rendimentos omitidos pelo contribuinte (MF, 2016)<sup>26</sup>.

Verifica-se mediante aos exemplos ilustrados aqui que, a jurisprudência tem em suas decisões o posicionamento de quase todos os juristas de que deve haver tributação dos bens adquiridos de forma ilícitas, afirmando não importar a origem dos tais rendimentos.

Desse modo, os resultados demonstrados evidencia também que a maioria dos doutrinadores são a favor da tributação dos bens decorrentes de atos ilícitos assim como a maioria dos juristas quando interpretam o artigo 118 do Código Tributário Nacional como base nas decisões dos julgados.

Contudo, notou-se também que os julgados nos últimos anos no Brasil tem mostrado que os juízes tem interpretado o tema nas decisões com exame apurado das peculiaridades de cada caso para conferir decisão sobre tema.

---

<sup>25</sup> Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/diarios/150840756/dou-secao-1-22-06-2017-pg-19>>. Acesso em: 20 ago./2020.

<sup>26</sup> Disponível em: <<https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:conselho.administrativo.recursos.fiscais;secao.julgamento.2;camara.3;turma.ordinaria.1:acordao:2016-09-20;2301-004.814,6564090>>. Acesso em: 20 ago./2020.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de tudo o que foi exposto neste estudo, verifica-se que o percurso da história para a instauração do Sistema Tributário Brasileiro organizado com todos os seus elementos mostrou que ocorreu no Código Tributário Nacional somente após uma longa busca para a sua criação. Entretanto, logo em seguida a sua efetivação, observou-se que, por outro lado, cabia-lhe muitos ajustes para se adequar aos seus reais interesses e ao principal interessado, o contribuinte.

Neste contexto, a pesquisa apontou que, o Sistema Tributário Brasileiro sempre foi considerado no ordenamento jurídico como um Sistema de múltiplas complexidades causando inquietações para debates e discussões no âmbito tributário. Por conta disso, a pesquisa indicou nos resultados que uma das inquietações que sempre esteve em pauta é a questão da tributação dos atos ilícitos devido as divergências de entendimentos contrários e a favor desse tipo tributação.

No âmbito jurídico da Doutrina o estudo revelou que os doutrinadores divergem em sua minoria quanto a impossibilidade de atos ilícitos serem tributáveis e, na sua maioria, da possibilidade de tributação dos bens dos atos criminosos. Por sua vez, a Jurisprudência, nos resultados do estudo revelou também que as decisões em seus julgados na maioria dos tribunais brasileiros decidem pela tributação do fruto de atividades ilícitas como renda tributável.

É justamente nos tribunais que o Brasil lida na prática a questão da renda derivada de atividades ilegais ser tributável quando o tribunal considera que a legalidade ou ilegalidade da renda de um bem é irrelevante para a questão se a renda está sujeita a tributação, possivelmente a decisão é a favor da tributação.

Considerando que nas decisões dos julgados jurídicos os juízes brasileiros, quase a sua totalidade, decidem que os rendimentos dos atos ilícitos como, tráfico de drogas, peculato, lavagem de dinheiro, contrabando, jogo do bicho, extorsão, dentre outras, como bens tributáveis, indicando o Princípio da *Pecúnia Non Let* (dinheiro não tem cheiro) este, faz presença decisiva para a tomada de decisão.

O estudo comprovou que no entendimento dos juízes não importa a origem dos rendimentos dos bens, apontando para os princípios tributários constitucionais



apresentados nessas decisões jurídicas de forma intrínseca. Evidenciam o Princípio da Isonomia, todos são iguais, implicando que os contribuintes honestos e desonestos devem tributar e, quanto ao Princípio da Capacidade Contributiva, a obrigação tributária se dá a partir dos efeitos econômicos produzidos, logo, não importa a origem dos bens.

Mediante a questão instaurada e as argumentações difundidas e reveladas neste estudo pela Doutrina e pela Jurisprudência da (im)possibilidade da tributação da renda ilegal, pode expressar para questões mais amplas. Questões das quais contextualizam, conforme os resultados apurados nesta pesquisa, dois pontos congruentes, uma preocupação e uma inquietação que podem ser pontuados como inferências sobre a tributação de bens ilícitos.

Assim sendo, a preocupação reflete um conflito de opinião sobre como deveriam ser tratados os lucros da atividade ilegal e, a inquietação, por sua vez, põe em dúvida se as decisões dos tribunais favoráveis à questão estar permitindo que o governo participe dos lucros de um crime.

Enfim, tudo concorre para o que a pesquisa aponta, que, verdadeiramente as discussões e debates devido as peculiaridades nas divergências ao tema no ordenamento jurídico estão longe de serem dirimidas por ser assunto de múltiplas complexidades.

Em suma, é importante mencionar que, em vista disso, esta pesquisa não teve a intensão de esgotar o tema uma vez que muitos dos seus aspectos jurídicos poderão de estudados por outros futuros estudiosos, pesquisadores e especialistas para significativa contribuição na seara do Direito Tributário.

## REFERÊNCIAS

ACCIOLY, Isabella; OLIVEIRA, Gabriele Esmeraldo de Lucena; MELLO, Maria Luísa Sette Costa. A função extrafiscal da tributação. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 24, n. 5958, 24 out. 2019. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/64665>>. Acesso em: 9 out. 2020.

ALMEIDA, Sara Pereira de; FORMIGA, Amando de Castro Soares. Transformações sociais nos séculos XI e XX e evolução do Direito. **Revista Âmbito Jurídico**, 2019. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/outros/transformacoes-sociais-nos-seculos-xix-e-xx-e-a-evolucao-do-direito/>>. Acesso em: set, 2020.

BIASUZ, Caroline Sartori; COLLI, Maria Antonia; WEBER, Sinara Larissa. Direito Tributário. **JusBrasil**, 2020. Disponível em: <<https://carolinesartoribiasuz.jusbrasil.com.br/artigos/916769403/direito-tributario?ref=serp>>. Acesso em: set./2020.

BRASIL, Congresso. **Sistema Tributário Nacional**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019. Consultoria Legislativa, Área III (Direito Tributário e Tributação). Por: Celso de Barros Correia Neto. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/texto-base-da-consultoria-legislativa>>. Acesso em: set, 2020.

\_\_\_\_\_. Constituição (1891). **Constituição da Republica dos Estados Unidos Do Brasil**, de 24 de fevereiro de 1891. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm)>; Acesso em: 26 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. Constituição (1824). **Constituição** Política do Imperio do Brazil, de 25 de março de 1824. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm)>; Acesso em 26 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. Constituição (1934). **Constituição da Republica dos Estados Unidos do Brasil**, de 16 de julho de 1934. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm)>; Acesso em 26 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. Constituição (1937). **Constituição Dos Estados Unidos Do Brasil, De 10 de Novembro de 1937**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm)>. Acesso em: 10 set./2020.

\_\_\_\_\_. Constituição (1946). Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1934. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm)>; Acesso em: 26 nov. 2016.

BRASIL. **Lei Nº 4.506, de 30 de Novembro de 1964**. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4506.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4506.htm)>. Acesso em: 20 agos. 2020.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>; Acesso em: 26 nov. 2016.

COSTA, Leonardo de Andrade. **Sistema Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: FGV, 2016. Disponível em: <[https://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/u1882/sistema\\_tributario\\_nacional\\_2016-2.pdf](https://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/u1882/sistema_tributario_nacional_2016-2.pdf)>. Acesso em: 20 ago./ 2020.

FERREIRA, Marco Antônio Pereira. Evolução histórica do Sistema Tributário Nacional. **Revista Âmbito Jurídico**, 2018. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/evolucao-historica-do-sistema-tributario-nacional//>>. Acesso em: set, 2020.

HABLE, José. O Sistema Tributário Nacional nos cinquenta anos do Código Tributário Nacional e os sobreprincípios da segurança jurídica e da justiça fiscal. In: SACHSIDA, Adolfo; SIMAS, Erich Endrillo Santos (Org.). **Reforma tributária**: Ipea-OAB/DF. - Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018. Disponível em: <<http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8379>>. Acesso em: 20 ago./2020.

HENRIQUE, Marco Antônio; RICCI, Fábio. A evolução da tributação brasileira e a necessária reforma tributária. **Anais...** Encontro Latino Americano de Pós-Graduação, XI e Encontro Latino Americano de Iniciação Científica, XV. Paraíba: Universidade do Vale do Paraíba, 2011. Disponível em: <[http://www.inicepg.univap.br/cd/INIC\\_2011/anais/arquivos/RE\\_0023\\_0041\\_01.pdf](http://www.inicepg.univap.br/cd/INIC_2011/anais/arquivos/RE_0023_0041_01.pdf)>. Acesso em: set, 2020.

LEONARDO, Rodrigo Xavier. Codificação do Direito Civil no século XXI: de volta para o futuro? (Parte 1). **Revista Consultor Jurídico**, 2016. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-abr-04/codificacao-direito-civil-seculo-xxi-volta-futuro-parte>>. Acesso em: set, 2020.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, Capacidade contributiva, igualdade e justiça. Revista Brasileira de Direito Constitucional, 2 (2003), p. 87. Apud SIQUEIRA, Julio Pinheiro Faro Homem de. O critério da capacidade econômica na tributação. **Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso**, 2010, Valparaíso, n. 35, p. 409-424, 2010. Disponível em: <[https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0718-68512010000200012#footnote-29694-17](https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-68512010000200012#footnote-29694-17)>. Acesso em 13 set./2020.

MARTINS, Manoel. **A tributação do ilícito: limites à aplicação do princípio do *non olet*** Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Natanael-Martins.pdf>>. Acesso em: 10 ago./ 2020

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 10.

MIGUEL, Bruna, D. **A tributação dos atos ilícitos e aspectos processuais relevantes**. 2019. 253 p. Mestrado, Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/handle/handle/23028>>. Acesso em: 18 set./2020.

MORAES, Vinícius Cechinel de. **A carga tributária brasileira e o planejamento tributário como ferramenta de competitividade**. Criciúma, 2011. (Monografia) Pós-Graduação em Direito Empresarial, da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC. Disponível em: <<http://repositorio.unesc.net/bitstream/1/815/1/Vinicius%20Cechinel%20de%20Moraes.pdf>>. Acesso em: 18 set./2020.

MORAIS, Roberto Rodrigues de. Princípios constitucionais tributários vigentes no Brasil. **Contadores.CNT.Br**, 2013. Disponível em: <<https://www.contadores.cnt.br/noticias/artigos/2013/11/11/principios-constitucionais-tributarios-vigentes-no-brasil.html>>. Acesso em: 10 out./2020.

MOROSINI, Matheus Monteiro. A problemática da tributação dos atos ilícitos continua em pauta. Curitiba: **Comunicação Prolik Advogados**, 2017. Disponível em: <<https://boletim.prolikadvogados.com.br/2017/11/29/problematica-da-tributacao-dos-atos-ilicitos-continua-em-pauta/>>. Acesso em: 20 agot./2020.

NAZARETH, Ana Letícia Martins. As origens da tributação no Brasil: um passeio histórico por sua evolução. **JusBrasil**, 2018. Disponível em: <<https://analeticiamn.jusbrasil.com.br/artigos/692133765/as-origens-da-tributacao-no-brasil?ref=serp>>. Acesso em: 18 set./2020.

OMIZZOLO, Matheus. Tributação de atos ilícitos. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 22, n. 5095, 13 jun. 2017. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/36527>>. Acesso em: 9 out./2020.

PEREIRA, Raquel Carvalho. **A evolução histórica do sistema tributário no Brasil**. Brasília: UnB, 2019. Disponível em: <[https://bdm.unb.br/bitstream/10483/24093/1/2019\\_RaquelCarvalhoPereira\\_tcc.p](https://bdm.unb.br/bitstream/10483/24093/1/2019_RaquelCarvalhoPereira_tcc.p)>. Acesso em: 10 set./2020.

OLIVEIRA JUNIOR, Vicente de Paulo Augusto de. A gênese do "Sistema Tributário Brasileiro", suas vicissitudes e a desconexão da ideologia sistemática europeia. **Revista Brasileira de História do Direito**, 2020. v. 6, n. 1, p. 1-22. Jan/Jun. 2020. Disponível em:

<<https://indexlaw.org/index.php/historiadireito/article/view/6357>>. Acesso em: 10 set./2020.

OLIVEIRA JUNIOR, Roberto Corrêa de. Sistema Tributário Constitucional Isonomia Tributária e *Pecunia Non Olet*. **Revista Jurídica UNIARAXÁ**, Araxá, v. 17, n. 16, p. 179-194, ago. 2013. Disponível em: <<https://core.ac.uk/download/pdf/231278639.pdf>>. Acesso em: 20 set./2020.

REBOUÇAS, Osvaldo José. A história da codificação do Direito Tributário no Brasil. **Revista Direito Tributário em Questão**, 2012. Porto Alegre: FESDT, 2012, n. 5, jan./jun. Disponível em: <<https://www.fesdt.org.br/web2012/revistas/5/9.pdf>>. Acesso em: 10 set./2020.

RODRIGUES, Any Gabrielle Peixoto. Tributação sobre produto de atividade ilegal. **Revista de Direito UNIFACEX**, 2014, Natal-RN: UNIFACEX, v. 3/4, n. 3/4, 2012/2013. Disponível em: <<https://periodicos.unifacex.com.br/direito/article/view/530>>. Acesso em: 10 set./2020.

SIQUEIRA, Julio Pinheiro Faro Homem de. O critério da capacidade econômica na tributação. **Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso**, 2010, Valparaíso, n. 35, p. 409-424, 2010. Disponível em: <[https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0718-68512010000200012#footnote-29694-17](https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-68512010000200012#footnote-29694-17)>. Acesso em: 13 set./2020.

TAVARES, Fernando. Tributos Indiretos: Breve evolução histórica da tributação indireta no Brasil. **JusBrasil**, 2019. Disponível em: <<https://f3tavaress.jusbrasil.com.br/artigos/682041018/tributos-indiretos-breve-evolucao-historica-da-tributacao-indireta-no-brasil?ref=serp>>. Acesso em: set, 2020.

TEIXEIRA, Martins Franco. **Tributação de ganho derivado de ato ilícito**. 2019, Disponível em: <[file:///C:/Users/Centrocor%201/Desktop/Igor%20Mono%20Direito%202020/Pesquisa%20Igor/EMAG\\_-\\_Tributacao\\_de\\_Ganho\\_Derivado\\_de\\_Ato\\_Illicito\\_-\\_Maio\\_de\\_2019\\_2.pdf](file:///C:/Users/Centrocor%201/Desktop/Igor%20Mono%20Direito%202020/Pesquisa%20Igor/EMAG_-_Tributacao_de_Ganho_Derivado_de_Ato_Illicito_-_Maio_de_2019_2.pdf)>. Acesso em: 10 ago./2020.

VARSANO, Ricardo. **A evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao longo do século**: anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro: IPEA, 1999. (Texto para discussão nº 405). Disponível em: <[http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td\\_0405.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf)>. Acesso em: 18 set./2020.

VIEIRA, Dinavani Dias. O direito Tributário no Brasil e na história da Constituição Federal de 1988. **DireitoNet**, 2012. Disponível em: <<https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/7047/O-direito-Tributario-no-Brasil-e-na-historia-da-Constituicao-Federal-de-1988>>. Acesso em: 10 set./2020.