

Pecunia non olet! E a tributação dos atos ilícitos

Hugo de Brito Machado Segundo¹

1. Mestre e Doutor em Direito. Advogado em Fortaleza. Membro do ICET – Instituto Cearense de Estudos Tributários e do IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário Professor da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará. Professor do Centro Universitário Christus (Graduação e Mestrado). Visiting Research Scholar da Wirtschaftsuniversität, Viena, Áustria (2012/2013 – 2015/2016).

Introdução

Conquanto provavelmente tão antigas quanto a própria tributação, as relações entre o tributo e a ilicitude suscitam questionamentos de grande relevo, os quais estão ainda a merecer aprofundamento por parte da literatura especializada.

Neste artigo, examinar-se-á o chamado princípio do *non olet*, assim entendido aquele segundo o qual a obrigação tributária não seria contaminada pela ilicitude eventualmente presente em seu fato gerador, e o seu impacto na chamada dimensão da riqueza projetada da ilicitude, ou seja, os rendimentos e o patrimônio decorrentes do exercício de uma atividade ilícita. Dada a relevância, para a adequada compreensão do assunto, de alguns conceitos, o trabalho começará delimitando-os, para em seguida tratar do conteúdo, do sentido e do alcance do princípio do *non olet* e, como conclusão das premissas traçadas, de seus reflexos sobre a riqueza projetada a partir da ilicitude.

A importância dos conceitos

Quando se examinam temas jurídicos, é da maior importância esclarecer o sentido em que se utilizam as palavras. Com efeito, embora a precisão na linguagem seja necessária em qualquer contexto, no caso do Direito, composto por realidades institucionais, o uso das palavras adequadas assume relevância incomparavelmente maior.

Sabe-se que a realidade se compõe de fatos brutos, mas também de fatos institucionais. Os primeiros são aqueles que existem independentemente de um sujeito que os observe (são ontologicamente objetivos), como é o caso das estrelas, das nuvens, e de leões perseguindo uma zebra na savana africana. Já os segundos existem apenas porque sujeitos racionais – capazes de atribuir intencionalidade uns aos outros – pactuam sua existência (são, portanto, ontologicamente subjetivos), à luz de regras constitutivas por eles convencionadas². São exemplos de fatos institucionais as regras de um jogo, o dinheiro, e o ordenamento jurídico.

Veja-se que os fatos institucionais são ontologicamente subjetivos, porque só existem diante de sujeitos que os reconheçam, à luz das regras constitutivas pactuadas, expressa ou tacitamente; mas isso não os torna epistemicamente subjetivos, pois é possível fazer a respeito deles afirmações que independem das preferências pessoais de quem as enuncia. O futebol fornece exemplo eloquente disso: um gol, ou um pênalti, são realidades institucionais. Assim como as competições, campeonatos e divisões nestes estabelecidas. São fatos ontologicamente subjetivos, pois só existem porque seres humanos convencionaram sua existência. Mas, por maior que seja a vontade dos torcedores de um time no sentido de que ele não seja rebaixado para a série “b” do campeonato brasileiro, v.g., se a quantidade necessária de pontos não for obtida, o rebaixamento acontecerá.

A distinção é relevante porque, embora a vaguidade seja inerente a qualquer realidade³

2. SEARLE, John R. *The construction of social reality*. Nova Iorque: Simon & Schuster, 1995, p. 46.

3. SCHAUER, Frederick. *The force of law*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 2015, p. 37; SHAPIRO, Stewart. *Vagueness in context*. Oxford: Clarendon Press, 2006, p. 196 e ss.

(com exceção, talvez, apenas de algumas entidades ideais⁴), refletindo-se, desse modo, nas palavras usadas para designá-la, no caso de realidades institucionais a busca por uma maior precisão é ainda mais relevante porque o uso da palavra errada pode indevidamente interferir no próprio objeto de que se está a tratar. Um golfinho continuará dando crias que se alimentam nas glândulas mamárias de sua genitora, mesmo se for equivocadamente chamado de “peixe” por alguém menos preocupado com a precisão biológica dos conceitos utilizados. Mas se passarem a designar indiscriminadamente o que deveria ser um pênalti pela expressão “tiro de meta”, serão essas próprias realidades institucionais designadas que correrão o risco de ser baralhadas.

Daí por que, antes de se examinar o alcance do princípio do non olet sobre a dimensão da riqueza decorrente do ilícito, é relevante deixar claro o significado de alguns conceitos pertinentes ao enfrentamento de tais questões. Mesmo sabendo que a vaguidade, como já afirmado, é insuprimível, deve-se buscar a precisão possível, na medida do que for efetivamente necessário⁵ ao afastamento de equívocos.

Hipótese de incidência, fato gerador e ilicitude

Fundamental para compreender as relações entre a tributação e a ilicitude é a distinção entre hipótese de incidência e fato gerador, expressões muitas vezes usadas como equivalentes, mas que podem ser empregadas, de maneira mais precisa, para distinguir duas realidades bastante próximas, mas, ainda assim, diversas.

Hipótese de incidência é a descrição, contida na norma jurídica, da situação de fato que, se e quando ocorrer, estando a norma vigente, provoca a sua incidência, desencadeando a produção dos efeitos previstos no consequente normativo.

- Se “F”, então “P”.

Já por “fato gerador” se pode mais precisamente designar a ocorrência, no mundo fenomênico, dos acontecimentos que realizam a sobredita hipótese, por ostentarem (dentre inúmeras outras) as características descritas em “F”.

Hugo de Brito Machado, a esse respeito, mostra que mesmo autores que repelem o uso da expressão “fato gerador” – como Alfredo Augusto Becker – por considerarem mais adequado o emprego de “hipótese de incidência” (como se fossem expressões excludentes), eventualmente se veem forçados a criar fórmulas para aludir separadamente a uma e a outra dessas realidades, com o uso de expressões como “hipótese de incidência” e “hipótese de incidência concretizada”. Diante disso, observa:

Não pretendemos defender o uso da expressão fato gerador. O que afirmamos é a necessidade de distinguir as duas realidades: uma a descrição legal, outra a ocorrência,

4. Com exceção, talvez, das realidades *ideais*, como as formas geométricas e os números. Veja-se, a propósito: DEEMTER, Kees Van. Not exactly. In Praise of vagueness. Oxford: Oxford University Press, 2010, p. 9 e 117.

5. A vaguidade está presente na própria realidade e, por isso, é insuprimível na linguagem que a designa. Assim, a mente humana somente se deve utilizar – e é isso o que usualmente ocorre – da precisão *necessária* aos fins buscados quando do uso da linguagem. Se alguém deseja saber a distância dentre duas cidades, centímetros ou mesmo metros poderão ser desprezados, os quais serão fundamentais na discussão a respeito da área de um quarto ou do tamanho de um sapato. Cf. DEEMTER, Kees Van. Not exactly. In Praise of vagueness. Oxford: Oxford University Press, 2010, p. 81.

no mundo fático, do que está contido naquela descrição. Sustentamos a necessidade de distinguir a simples descrição, contida na norma geral, denominando-a hipótese de incidência, do acontecimento daquilo que está contido na descrição, denominando-o fato gerador, ou fato imponible, como prefere Ataliba, ou suporte fático. O essencial é compreendermos que há uma inescusável diferença entre uma descrição, contida na norma, e o acontecimento do que está descrito. (...)

(...)Estabelecida a distinção entre hipótese de incidência e fato gerador do tributo, é fácil entender que a cobrança do imposto sobre rendimentos auferidos em atividades ilícitas, prevista em nossa legislação, não significa a existência, no Direito brasileiro, de tributo sobre atividade ilícita. Não contraria a definição legal de tributo. É que a hipótese de incidência do imposto, no caso, é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza. A ilicitude não é elemento integrante dessa hipótese de incidência, embora eventualmente possa estar presente, como elemento accidental do fato gerador.⁶

Nessa ordem de ideias, torna-se clara a percepção de que, ao conceituar tributo como prestação pecuniária que não constitua sanção de ato ilícito, o art. 3.º do Código Tributário Nacional está a proibir que a norma criadora do tributo tenha como hipótese de incidência a prática de um ilícito. E a razão é muito simples: as prestações pecuniárias que têm o ilícito na hipótese de incidência das normas que as instituem são as multas, sendo esse o elemento central da distinção entre o tributo e a penalidade. Se a ilicitude for elemento exigido pela hipótese de incidência normativa para que a prestação seja devida, não haverá incidência se não houver ilicitude, que será o elemento central motivador da exação. Uma penalidade pecuniária, portanto, e não um tributo⁷.

Dai a afirmação comum no âmbito da literatura especializada, no sentido de que a ilicitude, se eventualmente presente no fato gerador da obrigação, é irrelevante, sendo essencial apenas que não conste da hipótese de incidência normativa. Trata-se, aliás, de consequência óbvia de uma noção de Teoria do Direito: para que a incidência ocorra, basta que o fato, havido no mundo fenomênico, se subsuma à hipótese normativamente prevista. A hipótese consubstancia-se na descrição de certas características do fato (nunca de todas, o que seria impossível), sendo suficiente que essas características estejam presentes, com a

6. MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2015, v.1, pp. 70-71.

7. Por esse fundamento, o STF considerou inválidas as leis municipais que instituíam “adicionais” do IPTU devidos apenas por proprietários de imóveis com construções irregulares. Entendeu-se, corretamente, que tais “adicionais” são verdadeiras penalidades, e não tributos: “O artigo 3o do CTN não admite que se tenha como tributo prestação pecuniária que constitua sanção de ato ilícito. O que implica dizer que não é permitido, em nosso sistema tributário, que se utilize de um tributo com a finalidade extrafiscal de penalizar a ilicitude. 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 ao 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 de ato ilícito” STF, Pleno, RE 94.001/SP, Rel. Min. Moreira Alves, j. em 11/3/1982, DJ de 11/6/1982, p. 5680, RTJ 104-03/1129. Com o advento da Constituição Federal de 1988, e a permissão de se instituir um IPTU com alíquotas progressivas para imóveis que descumpram sua função social (art. 182, § 4.º, II, da CF/88), essa distinção foi tornada menos nítida, podendo-se dizer que, por expressa autorização constitucional, que excepciona o art. 3.º do CTN nesse caso, tem-se um “ornitorrinco” com características de tributo e de penalidade, a exemplificar a já aludida ausência de contornos nítidos e absolutos a distinguir as parcelas nas quais a realidade se divide.

irrelevância de outras, adicionais, salvo se essas notas adicionais fizerem o fato encartar-se na hipótese de norma mais específica, que prescreva consequência diversa.

Exemplos podem esclarecer tais ideias. Imagine-se que uma norma tributária tenha como hipótese de incidência “importar mercadorias do exterior”. A norma não especifica a qualidade ou a espécie de mercadorias. Assim, incidirá sobre toda importação de mercadorias do exterior, pouco importando se são roupas, vinhos, relógios, chicletes ou telefones móveis. Em tese, são irrelevantes quaisquer características ou detalhes não previstos na hipótese normativa, como saber se, em se tratando de vinho, a uva é Malbec ou Pinotage, ou, no caso de chicletes, o sabor é de menta ou canela. Igualmente desimportante será o nome do chiclete, ou se estava chovendo ou fazendo sol no dia em que o navio chegou ao porto, ou se o sujeito que realizou a importação usa óculos ou se tem medo de besouros. Tudo o que não estiver previsto na hipótese normativa, desde que o fato ocorrido a realize naquilo nela exigido, será irrelevante. Salvo, como explicado, se o elemento adicional fizer com que incida outra norma, mais específica, o que é outra questão. Voltando ao exemplo da importação, se o produto tiver sido importado por uma entidade imune, como uma igreja, ou se for um livro, incidirá norma imunizante e não a norma tributária imaginada.

É nesse contexto que deve ser entendida a presença eventual do ilícito em uma situação de fato que, nas suas demais características, subsume-se à hipótese de incidência da norma de tributação. Assim como saber se estava chovendo ou fazendo sol no local da incidência será irrelevante (desde que a norma nada disponha em sentido contrário), também não terá relevo a presença de circunstância adicional a tornar ilícita (por força de outra norma, a qual não exclui a incidência da norma tributária) a atividade respectiva.

Irrelevância do ilícito e non olet

A antiguidade do tema reflete-se no nome dado ao princípio subjacente à ideia de que o resultado dos atos ilícitos pode ser normalmente tributado: pecunia non olet! A frase, atribuída a Vespasiano, teria sido usada por este em réplica ao seu filho que censurava o fato de estar sendo tributado o uso de banheiros públicos⁸. Ao responder-lhe que o dinheiro “não tem cheiro”, implicava que o odor do que era feito nos banheiros não se transmitia ao tributo pago por esse uso. Daí designar-se por “princípio do non olet” a ideia de que o resultado das atividades ilícitas pode ser tributado, não se contaminando por essa ilicitude.

O fato é que o tema, embora muito antigo, só no Século XX parece ter começado a receber tratamento mais adequado, a partir do desenvolvimento das noções de Teoria Geral do Direito explicadas no item anterior deste trabalho⁹. Com efeito, tais noções

8. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11.ed. com notas de atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 715.

9. No Brasil, especialmente em virtude da contribuição de Amílcar de Araújo Falcão (FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002), sendo a primeira edição do “fato gerador da obrigação tributária”, em que assunto é tratado, de 1964. Trata-se de obra que inclusive guiou o pronunciamento do Supremo Tribunal Federal no HC 77.530/RS, adiante referido.

fornecem uma justificativa técnica para a possibilidade de se tributarem resultados de atividades ilícitas, superando a discussão que, até não muito tempo, desenvolvia-se com base em argumentos meramente morais, tanto de um lado como de outro. Em oposição aos que, de um lado, defendiam a necessidade de se tributarem as atividades ilícitas sob pena de se lhes conceder um “incentivo fiscal”, de outro se dizia que assim o Estado estaria se associando ao crime, por participar de parte de seu resultado. Tais argumentos morais, porém, não têm pertinência, sendo relevante saber, tão somente, que qualquer circunstância adicional à descrição hipotética, eventualmente presente no fato gerador da obrigação (que será, sempre, como qualquer fato, infinitamente mais rico do que a descrição hipotética de algumas de suas características) será irrelevante tanto para provocar como para evitar a incidência tributária.

Suponha-se, ilustrativamente, que alguém presta serviços médicos, mas o faz sem ter concluído o curso de Medicina nem se habilitado junto ao Conselho de Medicina. Prestar serviços médicos é algo, em tese, lícito, descrito na hipótese de incidência da norma tributária relativa ao imposto sobre serviços (ISS) como algo necessário e suficiente à sua incidência, e ao conseqüente nascimento da obrigação de recolher o ISS. Mas, no caso, o fato deu-se envolvido em circunstâncias, adicionais àquelas descritas na hipótese, que o tornam ilícito, a saber, a ausência de formação em medicina e de registro no Conselho de fiscalização respectivo. Tais circunstâncias adicionais, que contaminam a licitude do fato, serão irrelevantes para fins tributários (a teor, inclusive, do art. 118, I, do CTN), e o imposto será devido.

O tema já foi, inclusive, objeto de pronunciamento do Supremo Tribunal Federal. Apreciando o HC 77.530/RS, a Corte considerou válida a exigência de tributos sobre os rendimentos obtidos com o tráfico de drogas. O caso era o de um sujeito que comercializava determinadas substâncias, que considerava lícitas, argumento que utilizou em sua defesa na ação penal em que se discutia o cometimento do crime de tráfico de drogas. Perdedor nessa ação e condenado pelo tráfico, por terem sido as substâncias por ele comercializadas consideradas como incluídas na lista daquelas proibidas e, assim, consideradas “drogas”, o sujeito foi então processado por supressão ou redução de tributos, por ter feito uso de fraude para assim deixar de pagar os tributos incidentes sobre sua atividade. Sua defesa, nessa segunda ação, foi a de que, como havia sido condenado pelo tráfico na ação penal anterior, sua atividade seria ilícita, não podendo, assim, ser objeto de tributação, a teor do art. 3.º do CTN. O STF, porém, entendeu que a ilicitude da atividade não contamina a obrigação de recolher o imposto de renda sobre o acréscimo patrimonial dela decorrente¹⁰.

Na mesma ordem de ideias, o Superior Tribunal de Justiça considerou que uma empresa que presta serviços de terraplanagem é obrigada ao pagamento do imposto sobre serviços (ISS), ainda que não seja qualificada tecnicamente para o desempenho dessa atividade e, nessa condição, a esteja exercitando de maneira irregular¹¹.

10. STF, 1a T., HC 77.530/RS, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. em 25/8/1998, v. u., DJ de 18/9/1998, p. 7.

11. STJ, 2a T., REsp 73.692/ES, Rel. Min. Ari Pargendler, DJ de 9/12/1997, p. 64.657, RDDT 30/220.

Riqueza projetada do ilícito e non olet

Em suma, a norma tributária não pode agasalhar, em sua hipótese de incidência, a descrição de fatos ilícitos, pois do contrário ter-se-ia uma penalidade, mas pode alcançar fatos que, embora em tese lícitos, ocorram em circunstâncias que os tornam ilícitos. Alcança-se, com isso, a riqueza projetada a partir de atividades ilícitas.

Imagine-se, por exemplo, uma clínica de abortos, na qual se realiza uma atividade ilícita. O tipo de “procedimento” médico realizado na clínica torna ilícito um serviço que, em princípio, seria lícito, que é o serviço médico. A ilicitude, assim, não afasta a incidência do Imposto Sobre Serviços – ISS. Igualmente devido será o imposto sobre a renda auferida pela clínica, ou pelos profissionais que a integram, assim como os impostos patrimoniais (IPTU e IPVA) sobre bens que venham a ser por estes adquiridos com a mencionada riqueza.

O art. 118 do CTN deixa claro que o tributo é devido independentemente da validade jurídica dos atos ou negócios que lhe servem de fato gerador, em sintonia com a definição constante do art. 3.º do mesmo Código. A propósito, note-se que não há, como parece a Paulo de Barros Carvalho¹², contradição entre essa disposição e a constante do art. 116 do mesmo Código, segundo a qual o fato gerador está consumado quando reúne condições para produzir os efeitos que lhe são próprios, ou quando estiver definitivamente constituído nos termos do direito aplicável. Como explica Hugo de Brito Machado, com amparo na distinção de Pontes de Miranda entre os três planos em que se divide o mundo jurídico (existência, validade e eficácia), o art. 116 do CTN está a se referir aos fatos no plano da existência. Para que sejam geradores da obrigação tributária, basta que existam, factualmente como realidades brutas (inciso I), ou enquanto realidades institucionais, nos termos do direito aplicável (inciso II). Têm de existir, mas não é necessário que sejam válidos, ou eficazes. Em suas palavras,

um ato ou negócio jurídico anulável, enquanto não for anulado, produzirá efeitos. E pode ser nulo, o que quer dizer que no plano da abstração jurídica, desde logo, em regra, não produz efeitos. Mas o ato ou negócio jurídico, mesmo nulo e portanto incapaz de produzir efeitos no plano da abstração jurídica, pode produzir plenamente os seus efeitos no plano da concreção jurídica. Uma compra e venda de imóvel, mesmo nula de pleno Direito, pode ser respeitada pelas partes com a entrega do imóvel ao comprador e o recebimento do preço pelo vendedor, que aceitam o negócio e lhe emprestam as consequências materiais ou factuais próprias de um ato válido. Em sendo assim, esse ato será considerado para fins tributários¹³.

O importante, assim, é que os fatos, ou os atos, tenham sido efetivamente praticados, de modo a revelar capacidade contributiva nos termos previstos na norma tributária, pouco importando se foram praticados com algum vício que os faz ilícitos, ou não. Mas, por dever de coerência, se os fatos, em razão de sua ilicitude, são desfeitos, tais efeitos tributários devem cessar. Não por conta da ilicitude, mas pela sua desconstituição, como será explicado a seguir.

12. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 13. ed., São Paulo: Saraiva, 2000, p. 275 e ss.

13. MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Atlas, 2004, v. 2, p. 390.

Eventual desfazimento da riqueza decorrente da atividade ilícita e repercussões tributárias

Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁴ e Misabel Abreu Machado Derzi¹⁵ defendem que o princípio do *non olet* teria limites jurídicos mais restritos, não sendo de aplicação ampla como sugerido nos itens anteriores deste texto. Para eles, a tributação dos produtos de atividades ilícitas seria incompatível com a ordem jurídica, porquanto esta determinaria destino diverso para o patrimônio e a renda oriundos de atividade ilícita, a saber, o perdimento (v.g., art. 91, II, “b”, do Código Penal).

Em suma, se a ordem jurídica impõe o perdimento de bens e rendas decorrentes de atividades criminosas, não seria possível ao Estado tributar esses mesmos bens e rendas. Seu dever seria determinar o perdimento, como consequência do exercício do poder de punir, o que não seria compatível com a tributação correspondente. Os argumentos são consistentes, e ganharam a adesão de Renato Lopes Becho¹⁶ e Luis Eduardo Schoueri¹⁷. Parece-nos, contudo, que é importante fazer algumas distinções.

Imagine-se, primeiro, a situação de alguém que foi apanhado, processado e punido pela prática de determinada atividade ilícita, e como consequência disso perdeu todo o produto com ela obtido. Um traficante, por exemplo, que teve todo o seu patrimônio confiscado, por ser ele comprovadamente decorrente da exploração de atividade criminosa. Nesse caso, naturalmente, não mais será possível, depois do confisco, exigir do indigitado criminoso o IPVA sobre os veículos que até então utilizava, ou o IPTU sobre os imóveis que ocupava. Afinal, não terá mais ele, nem mesmo do ponto de vista meramente econômico, o poder de explorar tais bens. Nesse caso, faz sentido a advertência de Misabel Derzi, acolhida pelos autores antes referidos.

Mas suponha-se, ao contrário, que o sujeito, conquanto punido pelo tráfico, não vem a perder todos os seus bens. Nesse caso, não poderá usar como argumento de defesa, para livrar-se do IPVA e do IPTU incidentes sobre seus imóveis e seus veículos, a circunstância de terem sido eles adquiridos com recursos advindos do crime. Além de estar, com isso, buscando locupletar-se da própria torpeza, ter-se-á situação na qual tais bens continuam a ser explorados e utilizados pelo contribuinte, que, embora de forma inválida, segue agindo como se deles fosse o dono, o que não afasta a incidência da norma tributária, nos termos do já explorado art. 118 do CTN¹⁸. O mesmo ocorrerá, ainda que haja a perda dos bens, no

14. COELHO, Sacha Calmon Navarro. A tributação do ilícito e os limites à aplicação do princípio do *non olet*. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT ano 16, n. 92, p. 9-44, mar/abr. 2018, p. 42.

15. DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 715-716.

16. BECHO, Renato Lopes. A discussão sobre a tributabilidade dos atos ilícitos. Revista Dialética de Direito Tributário n. 172, jan. 2010, p. 86.

17. SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 139.

18. O fato de não se assistirem a autuações contra o PCC exigindo imposto de renda ou ICMS sobre a cocaína vendida por traficantes não altera essa conclusão, nem é “prova” de que não se podem tributar tais atividades ilícitas (ou o seu produto), como pareceu a Renato Becho (BECHO, Renato Lopes. A discussão sobre a tributabilidade dos atos ilícitos. Revista Dialética de Direito Tributário n. 172, jan. 2010, p. 86). A questão é que o Estado não tem controle algum sobre tais atividades, não conseguindo sequer aplicar as normas penais incidentes destinadas à sua total supressão. Há mesmo áreas do território

que tange ao período anterior a esse confisco, em relação ao qual os tributos serão devidos pelo criminoso que até então os detinha e explorava como se seu dono fosse.

De fato, uma coisa é o confisco ou o perdimento de bens, por serem estes fruto de atividade ilícita. Depois do confisco, os bens passam a pertencer ao poder público, não sendo mais o caso, naturalmente, de se cobrarem tributos. Mas, no que tange a fatos geradores que tenham ocorrido antes desse perdimento, nada impede que os tributos sejam cobrados.

Imagine-se, por hipótese, que um sujeito adquire um carro sabidamente roubado, forjando documentos falsos e passando a utilizá-lo, como se seu proprietário fosse, por três anos. Ao cabo desse período, é apanhado pela polícia, vindo mesmo a ser condenado pelos crimes cometidos (v.g., receptação, uso de documento falso etc.) e perdendo o veículo correspondente, que é restituído ao seu verdadeiro proprietário. Nesse caso, o IPVA referente aos três anos em que o veículo permaneceu como se propriedade fosse do receptor poderá ser dele exigido. No que tange aos fatos ocorridos partir de quando o receptor é punido e o bem é restituído ao proprietário, o IPVA passa a ser devido por este último, pela simples razão de que o veículo voltou à esfera de disponibilidade deste. Não se trata de relativização da ideia de *non olet*, mas de respeito ao disposto nos artigos 3.º e 118 do CTN, segundo os quais os fatos tributáveis devem ser considerados independentemente de sua validade jurídica.

O mesmo pode ser dito do rendimento auferido de maneira ilícita, fruto, v.g., de práticas de corrupção. Tendo havido a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimo patrimonial, nos termos do art. 43 do CTN, o imposto é devido, ainda que sua origem seja uma atividade ou ação ilícita. Se o Poder Público, ao descobrir e punir a ilicitude, confiscar os valores correspondentes, haverá uma diminuição patrimonial por parte do contribuinte infrator, sendo mesmo possível dizer que não chegou a consumir-se o fato gerador, pois o dinheiro, que não era verdadeiramente seu, veio a ser devolvido. O imposto de renda não será devido e não poderá ser cobrado, e, se já tiver sido cobrado e pago, deverá ser restituído, à míngua de fato gerador e, também, para que não haja comportamento contraditório por parte do Poder Público, que ora considera serem os bens do contribuinte, ora não, para beneficiar-se nos dois casos. Entretanto, se o perdimento dos bens não se consuma, a mera possibilidade de ele ocorrer, em tese, não pode ser utilizada como justificativa para afastar a exigência de tributos, à luz do disposto no art. 118 do CTN.

Em outras palavras, por uma questão de coerência, se o determinante, para o tributo fazer-se devido, é a ocorrência do fato, pouco importando sua validade, no caso de desfazimento do fato, o tributo não será devido, não porque o fato seria lícito ou seria ilícito, mas porque não se consumou, ou foi desfeito. Hugo de Brito Machado, a respeito, registra:

Se o ato ou negócio jurídico – compra e venda de imóvel, por exemplo – vem a ser declarado nulo, ou sua nulidade vem a ser decretada porque era anulável, desde que no mundo dos fatos se tenha como inequívoco o desfazimento do ato ou do negócio, seus efeitos tributários não subsistem. É cabível, assim, a restituição do tributo que tenha

nacional, em “comunidades” dominadas pelo crime, em que vigora uma ordem jurídica paralela, e na qual os próprios traficantes são os cobradores de tributos (por eles próprios arbitrariamente instituídos, arrecadados e posteriormente gastos). Nesse contexto, se o Poder Público não consegue fazer valer minimamente a ordem estatal, com mais razão ainda a norma tributária restará também totalmente ineficaz, o que não quer dizer que não incida.

eventualmente sido pago.

Entretanto, se mesmo nulo ou anulável, o ato ou negócio jurídico subsiste no mundo dos fatos, vale dizer, no mundo dos fatos ele produz efetivamente todos os seus efeitos, não se pode pretender que ele não produza efeitos tributários.¹⁹

No que tange especificamente às atividades criminosas, e ao imposto de renda incidente sobre o produto com elas auferido, o mesmo autor registra ser relevante

... saber se em virtude da ação penal pelo crime de peculato deu-se o perdimento da renda que seria produto do crime. Se tal perdimento ocorreu não nos parece razoável a tributação, pois na verdade não se deu o acréscimo patrimonial. Tal acréscimo foi, a rigor, abortado pela aplicação da sanção penal.²⁰

Embora pareça subscrever a tese de Misabel Derzi, Luis Eduardo Schoueri percebe essa distinção, ao reconhecer que

se, entretanto, não ocorre o perdimento (por exemplo, em virtude de prescrição penal), então este fato (a prescrição) implicará um acréscimo no patrimônio do agente. Será hipótese, agora sim, lícita, já que conforme o ordenamento e nada impede a tributação neste segundo momento.²¹

Aspecto remanescente a ser observado, diante da concessão feita por Luis Eduardo Schoueri, é que a realidade é muito mais complexa do que aquela constante das descrições feitas em livros jurídicos. Não se tem, assim, a simples bifurcação entre duas opções: descobre-se o ilícito e (1) opera-se o perdimento de todo o seu resultado ou (2) a prescrição impede o perdimento, o resultado passa a ser “lícito” e, só por isso, o tributo faz-se devido. A realidade se processa de maneira bem mais complexa e fragmentada.

Primeiro, nem sempre a relação entre o ilícito e toda a riqueza por ele produzida é fácil de ser visualizada, o que torna difícil a aplicação de penas de perdimento e a recuperação de bens e recursos desviados por meio de corrupção em sua integralidade. Isso faz com que a prescrição não seja a única hipótese na qual a perda dos bens não ocorre, havendo uma pluralidade de outras nas quais um bem pode permanecer com o criminoso – por pura e simples ineficácia da sanção penal – sem que isso implique a sua “legalização”.

Segundo, a autoridade encarregada de punir o ilícito e eventualmente determinar o perdimento dos bens é diversa daquela incumbida da tributação, o que torna ainda mais distante a ideia de que, uma vez descobertas riquezas de origem ilícita, seria sempre possível, rápida e eficaz a solução de “confiscar em vez de tributar”.

Finalmente, se a autoridade fiscal, ao identificar a presença de patrimônio, renda, ou atividades tributáveis, lança o tributo sem se preocupar com a origem ilícita – por não estar ao seu alcance ou mesmo por não ser sua competência investigar e punir essa ilicitude – não poderá o contribuinte invocá-la como fundamento para eximir-se da tributação, a menos, como já explicado, que o perdimento já se tenha consumado. Além de implicar uma tentativa de beneficiar-se da própria torpeza, a emenda sairia pior que o soneto, pois a consequência seria o confisco da base inteira (o carro, o imóvel, a renda), em vez de apenas se exigir, a título de tributo, uma parte dela.

19. MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2008, v. 2, p.386

20. MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2008, v. 2, p. 389.

21. SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 140.

Considerações finais

O fato de a norma jurídica que estabelece a obrigação de pagar o tributo não ter como hipótese de incidência a prática de fatos ilícitos – pois do contrário se estaria criando uma penalidade – não significa que, quando da concretização de sua hipótese de incidência, a circunstancial presença de elementos adicionais, ilícitos, obstaculize sua incidência ou impeça por qualquer meio a cobrança do tributo. Não se tem, propriamente, tributo sobre atividade ilícita, mas tributo sobre fatos em tese lícitos, mas ocorridos em circunstâncias que os fazem ilícitos, ilicitude considerada irrelevante para fins tributários.

É verdade que, à luz da ordem jurídica brasileira, o produto de atividades criminosas deve ser confiscado, sendo a perda de bens uma das sanções a ser aplicada a quem desenvolve tais práticas. Isso não quer dizer, porém, que o produto de fatos ou atos ilícitos não possa ser tributado. Se houver o efetivo perdimento ou confisco do produto do ilícito, o tributo não poderá ser exigido à míngua de fato gerador que o justifique, o qual terá sido desfeito. Mas nem sempre esse perdimento ocorre, seja por dificuldade em associar todo o patrimônio de alguém a determinada atividade criminosa, seja por uma série de outros fatores que levam à ineficácia da lei penal. Em todas as hipóteses em que o perdimento não ocorrer, e o produto da atividade ilícita permanecer com aquele que a desempenhou, a cobrança do tributo será possível, até por não caber à autoridade lançadora a investigação e a punição das sanções penais que tenham gerado a riqueza tributável.

Referências

- Baleeiro, A. (1999). *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro : Forense.
- CARVALHO, P. de B. (2000). *Curso de direito tributário*. 13ª ed. São Paulo : Saraiva.
- Navarro Coelho, S. C. (2018). A tributação do ilícito e os limites à aplicação do princípio do non olet. En: *Revista fórum de direito tributário*. 16(92):9-44.
- Van Deemter, K. (2010). *Not exactly : in praise of vagueness*. Oxford : Oxford University Press.
- Abreu Machado Derzi, M. (1999). Notas de atualização. En: *Direito tributário brasileiro*.
- Aráujo Falcão, A. de. (2002). *Fato gerador da obrigação tributária*. 7ª ed. Rio de Janeiro : Forense.
- Brito Machado, H. de. (2015). *Comentários ao código tributário nacional*. 3.ed. vol.1. São Paulo : Atlas.
- Brito Machado, H. de. (2004). *Comentários ao código tributário nacional*. vol. 2. São Paulo : Atlas.

- Schauer, F. (2015). *The force of law*. Massachusetts : Harvard University Press.
- Schoueri, L. E. (2012). *Direito tributário*. 2a ed. São Paulo : Saraiva.
- Searle, J. R. (1995). *The construction of social reality*. Nova Iorque : Simon & Schuster.
- Shapiro, S. (2006). *Vagueness in context*. Oxford : Claredon Press.

