

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

MATHEUS NOAL DE ARAÚJO

TRIBUTAÇÃO DO ILÍCITO E OS RENDIMENTOS ADVINDOS DE CORRUPÇÃO

Apontamentos teóricos e a tributação de renda suscitada por acordos de colaboração premiada

PORTO ALEGRE

2019

Matheus Noal de Araújo

TRIBUTAÇÃO DO ILÍCITO E OS RENDIMENTOS ADVINDOS DE CORRUPÇÃO
Apontamentos teóricos e a tributação de renda suscitada por acordos de colaboração premiada

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Universidade Federal do
Rio Grande do Sul como requisito parcial
para obtenção do grau de Bacharel em
Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Prof. Dr. Andrei Pitten
Velloso

PORTO ALEGRE

2019

Matheus Noal de Araújo

TRIBUTAÇÃO DO ILÍCITO E OS RENDIMENTOS ADVINDOS DE CORRUPÇÃO

Apontamentos teóricos e a tributação de renda suscitada por acordos de colaboração premiada

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Universidade Federal do
Rio Grande do Sul como requisito parcial
para obtenção do grau de Bacharel em
Ciências Jurídicas e Sociais.

Aprovado em ____ de dezembro de 2019

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Andrei Pitten Velloso (orientador) – UFRGS

Prof^a. Dr^a. Maria Cristina Cereser Pezzella – UFRGS

Prof. Me. Eduardo Jobim – UFRGS

AGRADECIMENTOS

É preciso prestar agradecimentos a todos que de algum modo participaram da minha formação e possibilitaram a elaboração deste trabalho.

Aos professores da faculdade que representaram inspiração ao aprendizado.

A todos os profissionais que me auxiliaram nos estágios no Ministério Público e Defensoria Pública da União, em especial aos meus chefes.

Além disso, ao professor orientador Andrei Pitten Velloso, agradeço pela disposição, serenidade e apreço nas orientações.

Aos meus amigos, Artur e Davi, que sempre estiveram disponíveis para ouvir e rebater minhas dúvidas e anseios. À Paula, que para além de tudo isso, foi de grande ajuda nos ajustes finais e revisão do trabalho.

Ao Lucas, obrigado pelo tempo gasto me ouvindo reclamar e por toda obstinação.

Por fim, aos meus pais, agradeço pelo suporte em todos os momentos, ainda que diante de dificuldades.

RESUMO

O presente trabalho de conclusão estuda os aspectos teóricos do tributo sobre a ilicitude, abordando em caráter específico os reflexos tributários possibilitados pelas colaborações premiadas, instituto negocial do direito penal que visa a promover a obtenção de provas de difícil acesso em casos complexos de organizações criminosas. Na primeira metade, partindo dos pressupostos filosóficos basilares da construção do Estado e das ideias de tributação e punibilidade, o estudo refere-se aos conceitos de tributo, ilicitude, penalidade tributária e penalidade criminal tributária positivados no ordenamento. Traz, adiante, explanação sobre os limites ao poder de tributar estatal, por meio dos princípios da capacidade contributiva, isonomia, não-confisco, *pecunia non olet*, segurança jurídica e boa-fé. Por fim, trabalha os fundamentos doutrinários de admissibilidade e inadmissibilidade da tributação de rendimentos sobre ilícito. Na segunda parte, acerca-se da sistemática das delações premiadas, reunindo seus pressupostos e procedimentos, para então dissertar sobre a tributação de renda sobre valores restituídos por meio de acordos com delatores, bem como a reverberação dessa lógica sob a perspectiva dos princípios constitucionais e tributários.

Palavras-chave: tributação; ilícito; colaboração premiada; Lei n° 12.850; imposto de renda.

ABSTRACT

The present article studies the concept of taxes and its theoretical correlation regarding illicitness. It approaches specifically the tributary reflexes that are possible through “colaborações premiadas” – a criminal law institute that promotes the obtaining of evidence of difficult access in complex cases of criminal organizations. On the first half, based on the theoretical assumptions that formed the conception of State and the ideas of taxation and criminal liability, the study refers to the concepts of tax, illicitness, tributary penalty and tributary criminal penalty expressed on Brazilian’s law. Moreover, the first part continues by explaining the limits of the State’s power to tribute, through the principles of contributive capacity, tax isonomy, non-confiscatory tax, *non olet*, legal certainty and good-faith. To conclude such part, the academic work expatiates the doctrinal bases of admissibility and inadmissibility of taxation based on illicit earnings. On the second half, the study discourses about the systematic in the matter of “colaborações premiadas”, the Brazilian corresponding of plea bargaining, gathering its presumptions and proceedings to dissertate about taxation over the refunded values obtained through settlement agreements with the accused, while also reflecting on such taxalogue through a perspective that focus on the constitutional and tributary principles.

Keywords: taxes; illicitness; Federal Law n° 12.850; income tax.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

| | |
|------|--------------------------------------|
| ADI | Ação Direta de Inconstitucionalidade |
| Art. | Artigo |
| CF | Constituição Federal |
| CP | Código Penal |
| CPP | Código de Processo Penal |
| CTN | Código Tributário Nacional |
| HC | Habeas Corpus |
| IR | Imposto de Renda |
| IRPF | Imposto de Renda de Pessoa Física |
| IRPJ | Imposto de Renda de Pessoa Jurídica |
| j. | Julgamento em |
| MP | Ministério Público |
| RE | Recurso Extraordinário |
| STF | Supremo Tribunal Federal |
| STJ | Supremo Tribunal de Justiça |
| RFB | Receita Federal do Brasil |

SUMÁRIO

| | |
|--|-----------|
| INTRODUÇÃO | 9 |
| PARTE I – APONTAMENTOS TEÓRICOS SOBRE A TRIBUTAÇÃO DA ILICITUDE | 11 |
| 1 NOÇÕES GERAIS SOBRE O PODER DE TRIBUTAR E A PUNIBILIDADE DE ATOS ILÍCITOS. | 11 |
| 1.1. AS TEORIAS CONTRATUALISTA E COMUTARISTA..... | 11 |
| 1.2. O ESTADO DE DIREITO E O PODER DE TRIBUTAR. | 13 |
| 2 DELIMITAÇÕES CONCEITUAIS. | 16 |
| 2.1. TRIBUTO..... | 16 |
| 2.2. ILICITUDE. | 19 |
| 2.3. PENALIDADES TRIBUTÁRIAS. | 23 |
| 2.4. PENALIDADES CRIMINAIS TRIBUTÁRIAS. | 26 |
| 3 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR – PRINCÍPIOS. | 30 |
| 3.1. PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS..... | 31 |
| 3.1.1. <i>Pecunia non olet.</i> | 31 |
| 3.1.2. Capacidade contributiva..... | 33 |
| 3.1.3. Não-confisco. | 35 |
| 3.2. PRINCÍPIOS GERAIS. | 37 |
| 3.2.1. Isonomia tributária. | 37 |
| 3.2.2. Segurança jurídica..... | 38 |
| 3.2.3. Boa-fé. | 39 |
| 4 FUNDAMENTOS DA TRIBUTAÇÃO | 41 |
| 4.1. FUNDAMENTOS PELA ADMISSIBILIDADE..... | 41 |
| 4.2 FUNDAMENTOS PELA INADMISSIBILIDADE. | 45 |
| PARTE II – COLABORAÇÕES PREMIADAS E A REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA SOBRE OS GANHOS CORRUPATIVOS | 49 |
| 5 ACORDOS DE COLABORAÇÃO PREMIADA | 50 |
| 5.1. BASE LEGAL E PRESSUPOSTOS..... | 50 |
| 5.2. CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA..... | 53 |
| 5.2.1. Acordos de colaboração e acordos de leniência. | 54 |
| 5.3. QUESTÕES PROCEDIMENTAIS | 55 |

| | |
|--|-----------|
| 5.3.1. Fase preliminar de admissibilidade. | 55 |
| 5.3.2. Atuação do MP nas negociações. | 55 |
| 5.3.3. Atuação do Juiz na homologação e condenação. | 56 |
| 5.3.4. Momentos possíveis de realização. | 57 |
| 5.4. CONSEQUÊNCIAS APÓS A COLABORAÇÃO. | 58 |
| 5.4.1. Benefícios conferidos no processo penal. | 58 |
| 5.4.2. Condições penais ao recebimento das benesses. | 59 |
| 5.4.3. Outras consequências. | 60 |
| 6 TRIBUTAÇÃO SOBRE VALORES ILÍCITOS ADVINDOS DE CORRUPÇÃO – O CASO DO IMPOSTO DE RENDA. | 62 |
| 6.1. FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA. | 62 |
| 6.2. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA E JURÍDICA. | 64 |
| 6.3. TRIBUTAÇÃO SOBRE VALORES RESTITUÍDOS POR DELATORES NA LAVA JATO. | 66 |
| 6.3.1. Histórico da Lava Jato e autuações da RFB. | 66 |
| 6.3.2. Tributação de IR sobre os valores restituídos de delações – fundamentos e questionamentos. | 67 |
| 6.3.3. Multas de 150% sobre o tributo. | 70 |
| 6.3.4. Confisco penal e tributação sobre rendimentos ilícitos. | 72 |
| 6.3.5. Denúncia Espontânea. | 74 |
| CONSIDERAÇÕES FINAIS. | 76 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 78 |

INTRODUÇÃO

O conceito de tributo empregado pelo sistema tributário brasileiro traz consigo discriminação expressa em relação à definição de sanção, sendo esta a responsável precípua por atingir ato ilícito, ao contrário daquele. De outra sorte, a colaboração premiada, instituto do direito penal voltado à obtenção de provas criminais de complexa magnitude, caracterizado por negociação processual, e que ganhou grande destaque nos últimos anos em decorrência de sua relevante utilização em operações contra corrupção no país, comumente tem fundamentado a incidência de tributos sobre valores ilicitamente auferidos e convencionalmente restituídos, tendo por base informações prestadas e possibilitadas pelos delatores.

Nesse cenário, o presente trabalho tem por objetivo adentrar no tema da tributação dos rendimentos decorrentes de atos ilícitos, especificamente no contexto da sistemática dos acordos de colaboração previstos na Lei de Combate às Organizações Criminosas (Lei nº 12.850/2013), analisando e suscitando considerações a respeito dos reflexos tributários incidentes sobre as delações premiadas ante a perspectiva finalística e conceitual de tributação no ordenamento pátrio.

Para tanto, o estudo foi dividido em duas partes.

Na primeira metade, serão observados os principais aspectos teóricos que dizem respeito ao assunto. Os fundamentos ontológicos da tributação e da punibilidade serão tratados a fim de introduzir ideias da problemática filosófica da questão. A seguir, será proposta uma demarcação dos principais conceitos positivados no ordenamento brasileiro associáveis ao trabalho, com o objetivo de esclarecimento dos pontos de partida. Na sequência, serão analisados os princípios jurídicos mais caros ao tema. Ao fim, serão apresentados os fundamentos mais comuns da doutrina para admitir ou inadmitir a tributação dos rendimentos ilícitos.

No segundo quinhão, o estudo estará voltado à compreensão do arcabouço teórico por trás dos acordos de colaboração premiada, seus pressupostos, principais aspectos procedimentais e resultados, deslindando, por fim, na discussão sobre a tributação de renda incidente sobre os ganhos corruptivos restituídos por delatores, especificamente no que tange aos seus fundamentos legais e às discussões consequentes, nomeadamente, a questão da mensuração de multas tributárias au tuadas, a possibilidade de cominação dos valores

restituídos e da pena de perdimento, bem como a relação entre denúncia espontânea e delação premiada.

O principal questionamento que cerca o trabalho é o seguinte, pode o Estado tributar contribuinte que auferiu ganhos decorrentes de atividade ilícita e, posteriormente, restituiu integralmente esses valores por meio da pena de perdimento ou via delação premiada? O objetivo do trabalho, afora buscar respostas na doutrina, legislação e jurisprudência para tal inquirição, é lograr discernimento acerca da complexidade conceitual que relaciona tributo e ilícito, assim como a respeito das consequências da atividade fiscal que alveja o instituto da colaboração premiada.

A título de elucidação, vale dizer, o termo “colaboração premiada” será usado neste trabalho como sinônimo de “delação premiada”, conquanto a doutrina compreenda descompassos nesse sentido.

No mais, importa salientar que a temática deste trabalho ganhou especial relevância por efeito das práticas adotadas hodiernamente nos processos envolvendo, especialmente, a Operação Lava Jato, que tornou bastante habitual a metodologia das delações. Assim sendo, é notória a relevância política, jurídica e financeira do assunto a ser tratado, visto que tal conjuntura vem sendo universalmente central e emblemática na orientação do país, a despeito de juízos de valor que possam ser feitos a esse respeito.

PARTE I – APONTAMENTOS TEÓRICOS SOBRE A TRIBUTAÇÃO DA ILICITUDE

1 NOÇÕES GERAIS SOBRE O PODER DE TRIBUTAR E A PUNIBILIDADE DE ATOS ILÍCITOS.

1.1. AS TEORIAS CONTRATUALISTA E COMUTARISTA.

Como ponto de partida do presente estudo, e a fim de estabelecer análise detida e elucidativa da problemática em questão, faz-se necessário investigar, inicial e brevemente, as bases filosóficas e políticas originárias da concepção dos poderes de tributar e de punir atos ilícitos.

Tributação e punição são dois dos pressupostos civilizatórios.¹ Isto é, os tributos e a punibilidade são pontos essenciais à noção de civilização que tem por deslinde a formação do Estado.

Em abordagem histórica, são várias as teorias que buscam explicações ao surgimento do ente estatal e de suas nuances elementares. A definição de Estado, a depender da escolástica perfilhada, possibilita um que outro entendimento sobre o alicerce das questões aqui relevantes.

Arthur Ferreira Neto aborda duas das principais tradições filosóficas para explicar o fenômeno da tributação e da punibilidade.²

De um lado, basicamente, o contratualismo pressupõe que o tributo é contraprestação pela atuação do Estado na consecução das proteções sociais contratadas. O tributo, nesse sentido, é vislumbrado sob a ótica de preço a ser pago em detrimento de obrigações/serviços contratados junto ao Estado, como modo de financiamento das atividades estatais.³

Nesse contexto, suscitando a ideia de um acordo pela formação estatal, Ricardo Lobo Torres aponta que:

¹ FERREIRA NETO, Arthur M. Tributação e punição como pressupostos civilizatórios. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). **Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET**. 1 ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 15 et seq.

² Ibidem, p. 17 et seq.

³ Ibidem, p. 21-24.

O Estado, de origem contratual, constitui-se no espaço aberto pelo acordo entre as vontades individuais; nesse espaço constitui-se também o imposto, que tem por objetivo a garantia das liberdades fundamentais.⁴

A punibilidade, por sua vez, é entendida pelos contratualistas como forma de resposta estatal voluntariamente aceita em nome da proteção perante aquilo que merece repúdio, representando restrição à liberdade do contratante.⁵

De outra sorte, a visão comutarista ontológica percebe os tributos não apenas como fundamentos do custeio da sociedade civilizada, mas também como mecanismos de efetivação de justiça distributiva em favor dos membros da comunidade, trazendo a noção de bem comum. Veicula-se um critério de qualificação do contribuinte, de modo que os tributos prospectam direta relação com sua capacidade financeira, representando a “concretização da visão de bem comum que é compartilhada naquele contexto social e jurídico”.⁶

No que se refere às punições, são vistas como forma de restaurar a ordem jurídica desestabilizada, proporcionando correção e compensação a quem foi afetado pelo desequilíbrio decorrente do abuso de liberdade.⁷

No campo filosófico abarcado pelos entendimentos da teoria comutarista, Sacha Calmon cita que:

O poder de tributar, modernamente, é campo predileto de labor constituinte. A uma, porque o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal, técnica em que o Estado intervencionista é pródigo. A duas, porque tamanho poder há de ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos.⁸

A ideia é de não apenas contraprestacionar o Estado, como que por uma taxa de administração da sociedade, mas também atribuir ao aspecto fiscal o poder de instrumentalizar a efetivação do interesse de todos, por meio de critérios de justiça distributiva.⁹

O conceito de extrafiscalidade pode ser, dentre outras reverberações concebíveis, retirado dessa ideia de uma busca estatal, via tributos, pela consecução do interesse dos membros da sociedade política.

⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Tributário Brasileiro: sistema constitucional tributário**. v. II. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 172.

⁵ FERREIRA NETO, Arthur M. Tributação e punição como pressupostos civilizatórios. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). **Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 27-29

⁶ Ibidem, p. 24-27.

⁷ Ibidem, p. 29-32.

⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro, **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2004. Curso de Direito Tributário. p. 39.

⁹ FERREIRA NETO, Arthur M. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.), op. cit., p. 25.

Nesse sentido, José Marcos Domingues Oliveira, tratando do tema da extrafiscalidade do Estado, faz referência a um “bem comum”. Confira-se:

como instrumento indeclinável de atuação estatal, o direito tributário pode e deve, através da extrafiscalidade, influir no comportamento dos entes econômicos de sorte a incentivar iniciativas positivas – e desestimular as nocivas – ao Bem Comum.¹⁰

O que ocorre, na tributação extrafiscal, é que o interesse público é indiretamente satisfeito por meio de política tributária, tratando-se de verdadeira espécie de intervenção do Estado na economia, motivada por um interesse público concreto que não propriamente o da captação financeira.

O interesse comum, entendido como interesse geral da sociedade, é, por sua indeterminação, conceito complexo de se lidar, mas sua adoção no campo das justificativas possibilitadoras da tributação do ilícito e, mais especificamente, da tributação do ilícito corruptivo e toda a sistemática dela decorrente, como ver-se-á, é bastante contumaz.

Destarte, em síntese, Artur Ferreira Neto¹¹ entende que ambas concepções ontológicas demonstram fundamentos para possibilitar a tributação de ganhos advindos de atos ilícitos. Isso porque, conforme o contratualismo liberal, o indivíduo que cometeu ilícito e deixou de pagar tributos viola o compromisso social, tanto por deixar de lado o dever de custear a vida em sociedade, como por exercer excessivamente sua liberdade. Por outro lado, no viés do comutarismo, a mesma situação, além de também violar os custos sociais, acarreta em dever de reparação e restauração da ordem jurídica.

As prospecções mais aprofundadas dessas abordagens histórico-filosóficas serão vislumbradas adiante, na seção sobre os fundamentos da tributação.

1.2. O ESTADO DE DIREITO E O PODER DE TRIBUTAR.

A concepção contratualista vem quebrar o paradigma da irracionalidade tributária dos sistemas anteriores, baseados no arbítrio de entes como o Rei e a Igreja, estando intimamente relacionada ao nascimento do Estado de Direito. A aplicação de uma visão comutarista vai além e colaciona outras finalidades, de caráter social, ao tributo.

¹⁰ DOMINGUES, José Marcos. **Direito tributário e meio ambiente**. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 47.

¹¹ FERREIRA NETO, Arthur M. Tributação e punição como pressupostos civilizatórios. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). **Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2018. passim.

A evolução do Estado é descrita por Lobo Torres através da mudança no orçamento das despesas públicas. Passa-se de financiamento baseado em receitas originárias, de exploração das atividades estatais, para um orçamento baseado na exploração da economia privada, caracterizando o Estado Fiscal, conceito imanente ao de Estado de Direito.¹²

Os tributos – como as penas pecuniárias – representam receitas públicas derivadas, sendo as mais relevantes no subsídio do Estado moderno. Atualmente, portanto, “tributo é a forma mais exuberante de o Estado contemporâneo obter recursos para o financiamento da despesa pública”.¹³

Sobre o tema do custeio público, no contexto da Constituição Federal de 88 (CF), que colaciona diversos direitos fundamentais direcionados ao contribuinte, estabelecendo mínimos existenciais devidos à população, surge a ideia contraposta do “dever fundamental de pagar impostos”,¹⁴ baseado na necessidade de custeio dessas demandas previstas e dirigido à coletividade.

Este enunciado faz referência a um suposto dever do contribuinte que comumente pode ser interpretado como inescusável em face a qualquer tributação,¹⁵ baseado na construção conceitual de uma situação jurídica passiva de sujeição dos particulares, e decorrente do significado originário do Estado.¹⁶

Na conjuntura do Estado de Direito,¹⁷ todavia, Artur Ferreira Neto compreende que o referido “dever fundamental”:

representa, em si, apenas um dever moral, o qual sempre dependerá da positivação de regras jurídicas que especificarão quais tributos deverão ser pagos, ato de institucionalização esse que deverá sempre respeitar o restante do ordenamento jurídico. Por isso, o enunciado [...] jamais deve ser lido, por si só, como uma norma de competência tributária.¹⁸

¹² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. I - Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 522.

¹³ GOMES, Marcus Lívio & ANTONELLI, Leonardo Pietro (coord.). **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Vol. 1. – 3ed – São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 422.

¹⁴ Cf NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2009.

¹⁵ FERREIRA NETO, Arthur M. Tributação e punição como pressupostos civilizatórios. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). **Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 24.

¹⁶ Cf NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2009.

¹⁷ “O Estado da Constituição, que arrola os direitos e as garantias fundamentais do cidadão como limites à intervenção, assegura a legalidade e a separação de poderes”. DERZI, Misabel Abreu Machado in BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 10.

¹⁸ FERREIRA NETO, Arthur M. Tributação e punição como pressupostos civilizatórios. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.), op. cit, p. 24.

Há uma questão histórico-política relacionada a esta narrativa de erguimento do pagar impostos como “dever fundamental”, no sentido extremo em que foi exposto. Trata-se de tópico com proeminente discussão doutrinária, mas que não é o enfoque do presente estudo.

De todo modo, nos termos atuais do Estado de Direito, tem-se que o poder de tributar advém da noção de soberania estatal, e traz consigo a necessidade de respeito às garantias indissociáveis desta forma de organização política.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado afirma que:

no exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta”.¹⁹

Consoante Lenio Luiz Streck e José Luís Bolzan de Moraes abordam, referenciando Chevallier:

o Estado de Direito surge desde logo como o Estado que, nas suas relações com os indivíduos, se submete a um regime de direito, quando, então, a atividade estatal apenas pode desenvolver-se um instrumental regulado e autorizado pela ordem jurídica, assim como os indivíduos - cidadãos – têm a seu dispor mecanismos jurídicos aptos a salvaguardar-lhes de uma ação abusiva do Estado.²⁰

Desse modo, com o papel de sustentáculo social exercido pelo Estado, impelido pelo poder de tributar, e havendo a necessidade assecuratória em relação aos contribuintes, a qual decorre do mais inerente aspecto fundacional do Estado de Direito, se faz necessário nesse contexto o desenvolvimento de disciplina limitadora ao poder de tributar.

Tanto por isso, na sequência deste trabalho, serão abordados princípios que buscam harmonizar a ocorrência do poder de tributar e a aplicação dos ideais de justiça fiscal e proteção dos contribuintes. Antes disso, todavia, serão estudados os conceitos fundamentais para a abordagem pretendida por este estudo.

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p.27.

²⁰ STRECK, Lenio Luiz; MORAES, José Luís Bolzan de. **Ciência política e teoria geral do Estado**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 83-84.

2 DELIMITAÇÕES CONCEITUAIS.

Superados os apontamentos introdutórios às questões de ordem filosófica relacionadas ao tema, necessário pormenorizar os termos que envolvem a conceituação de tributo positivada pelo Código Tributário Nacional (CTN). A partir dessa decomposição será possível melhor aprofundar-se no tratamento da tributação dos rendimentos ilícitos.

A definição de tributo, cujo poder para delimitar foi outorgado pela Constituição à legislação complementar, consta no art. 3º do CTN. Consta (e presume-se), também, no mesmo artigo, a definição daquilo que não pode ser enquadrado como tributo. Dos conceitos citados nesse dispositivo, dentre os mais relevantes a esse estudo, para além do tributo em si, estão a ilicitude, as sanções tributárias e as sanções tributárias penais, inclusive o perdimento.

As definições a seguir serão trabalhadas sobretudo na perspectiva de posicioná-las na seara da temática da tributação do ilícito, diferenciando e demarcando seu alcance conceitual para fins de desenvolvimento do trabalho.

2.1. TRIBUTO.

Conforme supramencionado, seguindo a evolução promovida pelas alterações políticas no curso da história, tem-se que os tributos passaram a constituir a principal fonte financeira de custeio do Estado moderno.

No Brasil, o Estado Fiscal surgiu a partir de 1824, quando as principais receitas deixaram de ser os ingressos atinentes ao patrimônio do príncipe e passaram a ser os ingressos derivados.²¹

A fim de perceber exatamente tudo que o CTN objetiva incluir no âmbito do tributo (e o que objetiva não incluir), faz-se necessário investigar pormenorizadamente cada aspecto deste conceito. Primeiramente, entretanto, veja-se a alusão de diferentes autores à definição de tributo.

Ernst Blumenstein, citado por Paulo de Barros Carvalho,²² percebe que “tributos são as prestações pecuniárias que o Estado, ou um ente por ele autorizado, em virtude de sua

²¹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 55.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 21.

soberania territorial, exige dos sujeitos econômicos que lhe estão submetidos”. Destacando o caráter de exigibilidade voltado ao sujeito ativo.²³

Para Lobo Torres, tributo:

É o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade do grupo e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição.²⁴

Referido autor entende que, lida à luz da CF, a definição de tributo do CTN faz surgir um “dever fundamental” ao pagamento de tributos, comparando-o ao serviço militar obrigatório e ao júri. Ademais, da CF extrai-se que esse dever está limitado pelos princípios constitucionais tais como o da capacidade contributiva.

Luciano Amaro define tributo como “prestação pecuniária não sancionatória de ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”,²⁵ dando, nesta definição, bastante espaço ao credor da obrigação e veiculando a possibilidade de entes não estatais ocuparem tal posição.

No que tange ao conceito de tributo do Código Tributário Nacional, o art. 3º dispõe que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Pois bem, essa definição de tributo explicita os seguintes aspectos:

(a) Tributo é prestação pecuniária compulsória.

Constitui-se necessariamente em dinheiro, sendo que, dentre as prestações compulsórias não pecuniárias está, por exemplo, o supramencionado serviço de júri. Além disso, a obrigação tributária nasce independentemente de consentimento do obrigado²⁶, sem que o sujeito passivo tenha qualquer dizer. A compulsoriedade do dever jurídico de prestar tributo tem natureza de obrigação *ex lege*.²⁷

Paulo de Barros Carvalho, discordando, suscita o princípio da legalidade para afirmar que inexistem obrigações não *ex lege* no direito brasileiro, isto é, todas as obrigações

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 21.

²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 375.

²⁵ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 24.

²⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 63.

²⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 5.ed. ver. Atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 27.

decorrem de lei.²⁸ Todavia, a distinção da relação jurídico-tributária não é outra que não a carência do elemento “vontade”.

Leandro Amaro, em sentido similar, aponta impropriedade lógica em ressaltar a compulsoriedade específica da prestação pecuniária tributária, visto que isso nada diz, porquanto as demais prestações jurídicas consistem também em dever²⁹. De todo modo, o autor esclarece que a compulsoriedade que o CTN alude quer fazer referência ao nascimento da obrigação tributária,³⁰ sendo passível de voluntariedade apenas a vinculação do contribuinte à determinada hipótese de incidência prevista.

(b) Tributo não pode constituir sanção ao ilícito.

Diz respeito apenas às obrigações jurídicas que nascerem de pressuposto lícito³¹. As multas por infração de disposições legais são afastadas, pois se constituem sanção ao ilícito.³²

A ilicitude no campo tributário, bem como a temática sancionatória serão objeto dos próximos subtópicos.

(c) Tributo deve ser instituído em lei.

“Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei” afastadas, desse modo, as obrigações que resultem da convergência de vontades, do sinalagma.³³

Diferenciam-se, outrossim, dos ingressos não-coativos, tais como, preços públicos ou políticos cobrados pelo ente público em decorrência de exploração de bens ou empresas, empréstimos públicos voluntários contraídos pelo Estado, etc.³⁴

(d) Tributo é cobrado mediante atividade administrativa vinculada.

Os tributos têm destinação pública, objetivando remunerar as necessidades do serviço público indivisível,³⁵ e a autoridade responsável pelo lançamento tributário/arrecadação exerce seus atos de maneira vinculada, sem discricionariedade.

No mais, de relevante ao trabalho restam os conceitos ligados ao que, via positivação, se inadmitiu pertencer ao campo do tributo por constituir sanção de ilicitude.

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 27

²⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 21.

³⁰ Ibidem, p. 22.

³¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 63.

³² AMARO, Luciano, op. cit., p. 19.

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. op. cit., p. 26.

³⁴ BALEEIRO, Aliomar. op. cit.

³⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed., revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 373.

2.2. ILICITUDE.

Em sua clássica Teoria Pura do Direito, Kelsen apontava que “na antijuridicidade confirma-se a existência do direito, que consiste em sua validade: no ‘dever ser’ do ato coercitivo, como consequência da antijuridicidade”.³⁶

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho aponta com exatidão que a prestação jurídica surge de maneira concomitante à previsão de punição pelo não cumprimento desta prestação, isso porque:

O ordenamento jurídico, como forma de tornar possível a coexistência do homem em comunidade, garante, efetivamente, o cumprimento das suas ordens, ainda que, para tanto, seja necessária a adoção de medidas punitivas que afetem a propriedade ou a própria liberdade das pessoas³⁷.

Os atos jurídicos são atos cuja eficácia é ativa, enquanto que os atos ilícitos são atos cuja eficácia é reativa.³⁸

A existência de um comportamento almejado pressupõe que exista um comportamento não almejado. Essa conduta oposta ao direito prediz a punibilidade, que é empregada como maneira de tentar evitar e como maneira de coibir esta contrariedade.

Os atos antijurídicos, ou ilícitos, portanto, ensejam a punibilidade e podem ser vistos como respostas estatais frente à prática de comportamento intolerado, visando a reparar e compensar o dano causado.³⁹

Pois bem, importa inicialmente distinguir a razão por trás da previsão sobre a incorreção de tributação com efeito sancionatório ou punitivo de ilicitude.

Conforme visto, o CTN expressamente excluiu a possibilidade de tributação sobre ato ilícito. O ilícito referido nesse artigo é todo e qualquer ato ilícito do campo geral do direito.

A questão posta é que não há distinção outra entre a relação jurídica tributária e a relação jurídica sancionadora, somente a ilicitude do objeto no plano jurídico pode suscitar a diferença.

Em ambas divisamos um sujeito ativo, titular de um direito subjetivo público de exigir, do sujeito passivo, o cumprimento da específica prestação, simbolizada em valores patrimoniais [...]

³⁶ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de J. Cretella Jr. E Agnes Cretella. 9. ed. rev. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 91.

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 505.

³⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 603.

³⁹ FERREIRA NETO, Arthur M. Tributação e punição como pressupostos civilizatórios. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). **Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 29 et seq.

O legislador elegeu o critério apropriado, na exata proporção em que atrelou cada um dos vínculos a ocorrências fáticas de índoles jurídicas discrepantes: a relação sancionadora será efeito insopitável de todos os ilícitos, ao passo que o liame obrigacional tributário só poderá corresponder a realização dos fatos lícitos.⁴⁰

Sacha Canon alerta que:

É notável a cláusula ‘que não constitua sanção de ato ilícito’ porque permite extremar o tributo das multas. Se não se fizesse a ressalva, o conceito ficaria ambíguo - e, pois, cientificamente inútil - por excessivamente compreensivo, a ponto de abranger entidade tão distinta como é a multa de direito público.⁴¹

No entendimento de Lobo Torres, a ressalva é indispensável visto que o CTN “não adotou uma definição fundada nas diferenças específicas do conceito de tributo, mas buscou defini-lo por suas características genéricas”.⁴²

A legislação, assim, prevê a impossibilidade de que o tributo seja instituído com hipótese de incidência ilícita. Traçando paralelo com os institutos próprios do Direito Penal, Ataliba aponta, todavia, que a hipótese de incidência se refere tão somente à descrição jurídica, abstrata e genérica, de um fato tributário possível:

A figura típica penal constitui-se num conceito legal, da mesma forma que a hipótese de incidência. A figura legal do crime é mera descrição legal, simples conceito legal hipotético. Há crime in concreto, se e quando alguém pratica o fato abstratamente descrito na lei. A hipótese de incidência é a hipótese da lei tributária. É a descrição genérica e abstrata de um fato. É a concentração (conceito legal) de um fato: mero desenho contido num ato legislativo.⁴³

Conforme será melhor trabalhado no capítulo 4, diversos autores resolvem o problema da recepção legal de tributação do ilícito por meio do entendimento que o tributo propriamente não pode ter como hipótese de incidência uma ilicitude, mas que, por outro lado, se a hipótese de incidência prevista na norma se servir de fato gerador – retirado do âmbito fenomenológico – constituído de ilicitude, não há óbice conceitual.

De todo modo, segundo Paulo de Barros Carvalho, a delimitação do conceito de ilicitude para a compreensão do tributo, bem como para a distinção em relações às multas, se demonstra fundamental:

Os acontecimentos ilícitos vêm sempre atrelados a urna providência sancionatória e, fixando o caráter lícito do evento, separa-se, com nitidez, a relação jurídica do tributo da relação jurídica atinente as penalidades exigidas pelo descumprimento de deveres tributários.⁴⁴

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 296.

⁴¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2004. Curso de Direito Tributário. p. 463.

⁴² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. IV**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 28.

⁴³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 59.

⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. op. cit., p. 26.

Em referência a outro estágio do emprego teórico da ilicitude no campo tributário, necessário fazer alguns apontamentos sobre a obrigação tributária.

Esclarece Ives Gandra que o ilícito tributário nasce da inadimplência da obrigação tributária, que é composta de duas espécies-tipos: o tributo e a sanção.⁴⁵ Isto é, o ilícito tributário surge quando do descumprimento do pagamento do tributo propriamente dito ou do descumprimento de dever acessório, já que o CTN divide exatamente deste modo a sanção tributária.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com 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.

Vê-se que no parágrafo 1º há a definição de que obrigação principal tributária tem por objeto penalidade pecuniária. Baleeiro aponta impropriedade técnica nessa colocação,⁴⁶ remetendo ao art. 3º, que distingue expressamente o tributo da multa, sendo que este parágrafo específico parece ignorar tal disposição.

Essa incoerência suscita diversas críticas da doutrina, sendo que sua principal decorrência é a de incerteza quanto à aplicação normativa dos dispositivos que se referem à “obrigação principal”. Certo é, todavia, que a penalidade pecuniária tem apenas uma relação de acessoriedade com referência ao tributo.⁴⁷

De todo modo, da negação ao cumprimento da obrigação tributária, gera-se antijuridicidade. A contenção dessa antijuridicidade, no campo tributário, ocorre por meio de multa, e será trabalhada na subseção seguinte.

Ives Gandra entende que o estudo da ilicitude no contexto tributário implica em três situações: (1) caso em que há ilicitude para outros ramos do direito e licitude para o direito

⁴⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O conceito de tributo e a participação do Estado no produto da atividade ilícita: as atividades ilícitas e o direito tributário. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). **Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 56.

⁴⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 699.

⁴⁷ GOMES, Marcus Lívio & ANTONELLI, Leonardo Pietro (coord.). **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Vol. 1. – 3ed – São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 292.

tributário, (2) ilicitude para outros ramos do direito e ilicitude para o direito tributário e (3) licitude para outros ramos do direito e ilicitude para o direito tributário.⁴⁸

Tanto é possível que sejam previstas ilicitudes apenas em outros ramos do direito, como é possível que existam ilicitudes previstas apenas no direito tributário.

Luciano Amaro, por outro lado, aponta que, ontologicamente, essas distinções entre ilícito penal, tributário, civil, ou qualquer outra área que seja, são distinções meramente formais.⁴⁹

Isso porque, “um mesmo fato pode, dependendo de circunstâncias históricas ou geográficas, ser, em face de determinado ordenamento jurídico, considerado: a) lícito; b) ilícito não criminal; c) ilícito criminal”.⁵⁰ Destarte, de acordo com a consideração política do legislador, um comportamento é tido ilegal na esfera tributária e, por atingir gravidade maior, ilegal na esfera penal.

Outrossim, os atos ilegais na esfera tributária são ilícitos de natureza administrativo-tributário, sujeitos a sanções administrativo-tributárias. Os ilícitos penais, por sua vez, são crimes ou contravenções, sujeitos a sanções penais.⁵¹ A depender do foco dado a determinado aspecto da matéria de infrações, as distinções entre as ilicitudes e penalidades tributárias e penais podem ficar mais ou menos claras.

Fala-se em direito penal tributário e direito tributário penal.⁵² Aquele se refere ao estudo das ilicitudes e penalidades alçadas ao caráter de *ultima ratio*, patente do direito penal, que têm por temática condutas tributárias criminosas; este ocupa-se de estudar as ilicitudes e penalidades adstritas ao campo tributário.

Vale dizer, a problematização dessas classificações é relevante no exercício jurídico na medida em que possui consequências práticas sobre as sistemáticas de legalidade, princípios e controle judicial aplicáveis.

Nesse sentido é que Paulo de Barros Carvalho expressa o seguinte, referindo-se aos ilícitos penais em detrimento dos crimes tributários:

Entre tais entidades existe uma distinção formal e, atrás disso, uma grande diferença de regime jurídico, posto que os crimes fiscais estão subordinados aos princípios, institutos e formas do Direito Penal, ao passo que as infrações contidas em leis

⁴⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da Imposição Tributária**. 2. ed. revista e atual. São Paulo: LTr, 1998, p. 302.

⁴⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 433.

⁵⁰ *Ibidem*.

⁵¹ *Ibidem*, p. 438.

⁵² *Ibidem*, p. 436 et. seq.

tributárias, de caráter não-criminal, sujeitam-se aos princípios gerais do Direito Administrativo.⁵³

É preciso bem separar os conceitos das áreas tributária e penal, pois as confusões conceituais não são incomuns, até porque o direito Tributário se faz valer de diversos preceitos linguísticos da seara penal. Sobre essa temática, confira-se:

Conquanto a terminologia penal e tributária guarde, por vezes, alguma proximidade, a exemplo da própria tipicidade, os conceitos não encontram equivalência e refratam-se, em termos dogmáticos, de maneira particular. [...] tais diferenças explicam, em grande medida, os recorrentes equívocos em torno do ilícito penal tributário.⁵⁴

Outrossim, a ideia de *in dubio pro réu* e retroatividade benigna em favor do acusado, originárias do campo penal, são também reprisadas no direito tributário.⁵⁵

Do conceito geral de ilicitude, decorrem duas espécies a serem brevemente estudadas na sequência, quais sejam, o ilícito tributário propriamente dito e o ilícito penal resultante de crime tributário. Ter em mente o delineamento teórico destes é fundamental para compreensão mais técnica dos temas discutidos subsequentemente.

2.3. PENALIDADES TRIBUTÁRIAS.

A conduta de não cumprimento da obrigação tributária constitui-se antijurídica. Assim sendo, pode-se falar em ato ilícito tributário ou infração tributária.

As infrações tributárias dizem respeito aos casos de descumprimento do dever de pagar tributo tempestivamente, descumprimento de autuações (multas moratórias ou de revalidação) e descumprimento de deveres acessórios da obrigação tributária (fazer ou não fazer).⁵⁶

De conduta antijurídica advém reatividade estatal, traduzida por meio das penalidades tributárias, que devem ser proporcionais à infração cometida. Nesse sentido:

A infração pode acarretar diferentes consequências. Se ela implica falta de pagamento de tributo, o sujeito ativo (credor) geralmente tem, a par do direito de exigir coercitivamente o pagamento do valor devido, o direito de impor uma sanção, [...] geralmente traduzida num valor monetário proporcional ao montante do tributo

⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 510.

⁵⁴ D'ÁVILA, Fabio Roberto; BACH, Marion. O ilícito-típico de sonegação: incompreensões sobre o ilícito penal em âmbito tributário. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). **Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 267-268.

⁵⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 862.

⁵⁶ BALEEIRO, Aliomar. op. cit., p. 758.

que deixou de ser recolhido. Se se trata de mero descumprimento de obrigação formal, [...] a consequência é, em geral, a aplicação de uma sanção ao infrator (também em regra configurada por uma prestação pecuniária).⁵⁷

As penalidades, multas ou sanções tributárias, têm ilícito na hipótese de incidência, ao contrário dos tributos que, por definição do CTN, não podem ter ilícito na composição desta.

Ives Gandra Martins fala que tributo e sanção são espécies ou técnicas impositivas, entendendo que o objeto do direito tributário é a obrigação tributária, que abarca essas duas subespécies.⁵⁸

Sobre a relação com o tributo, ainda, segundo entendimento de Paulsen, as multas por prática de ilícito – que são, como os tributos, receitas derivadas e compulsórias – são fundadas no poder de punir, não no poder fiscal.⁵⁹

Nesse sentido, Lobo Torres diferencia, ademais, a penalidade pecuniária do tributo no que toca à finalidade:

A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado.⁶⁰

Especificando de forma mais abrangente as finalidades práticas da multa fiscal, Baleeiro aponta que “a penalidade, vale dizer a multa fiscal, ora cobre a mora e indeniza despesas judiciais de cobrança do crédito tributário, ora funciona como sanção punitiva da negligência, rebeldia, reticência e dolo”.⁶¹

Sobre a finalidade da multa fiscal, Luciano Amaro chama atenção para importante questão, “é preciso não confundir a proteção ao interesse da arrecadação com o objetivo de arrecadação por meio da multa”.⁶² Sinteticamente, a multa não deve ter finalidade arrecadatória, mas deve ser estabelecida tão somente “para estimular o cumprimento da obrigação tributária”.⁶³

⁵⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 432.

⁵⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O conceito de tributo e a participação do Estado no produto da atividade ilícita: as atividades ilícitas e o direito tributário. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). **Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 56.

⁵⁹ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 5.ed. ver. Atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 28.

⁶⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. IV**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 27.

⁶¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 862.

⁶² AMARO, Luciano. op. cit., p. 439.

⁶³ Ibidem.

Por fim, da relação entre tributo e multa, vale dizer que, as multas tributárias, assim como os tributos, também são atingidas pelo princípio do não-confisco, conforme posição do STF.⁶⁴

No tocante à relação entre a infração tributária e a infração criminal tributária, importam algumas observações.

Determinar se uma sanção será administrativo-tributária ou penal tributária é tarefa do legislador, que valora a conduta contrária à lei na medida de sua avaliação no que tange à repulsa social sobre esta.⁶⁵

Segundo posição de Baleeiro, o crime tributário, de qualquer espécie, só existe caso, simultaneamente, exista ilícito tributário. A recíproca, contudo, não é verdadeira, podendo existir ilícito tributário sem que ocorra fato criminoso.⁶⁶

Justamente na tentativa de diferenciar a infração tributária das penalidades criminais, o CTN dispõe que a intenção do agente não será considerada na apuração de responsabilização quanto às infrações tributárias:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Para o ilícito penal tributário, por outro lado, a intenção do agente de fraudar é requisito essencial da constituição do crime.

Sob essa perspectiva, Lobo Torres erige curiosa denominação para as penalidades tributárias, caracterizando-as como “criaturas da Subconstituição Penal”.⁶⁷

Essa abordagem faz sentido sob dois aspectos: a) Parte da doutrina considera que a distinção tem caráter tão somente formal, como já mencionado, já que o direito é único; b) A despeito desta visão, uma interpretação das penalidades tributárias como “criaturas de subconstituição penal” pode ter a ver com o ponto, também já abordado, da utilização de preceitos do campo penal nas disposições tributárias, bem como a similaridade linguística daí decorrente.

De todo modo, restam explicitadas as ideias mais basilares concernentes às multas fiscais.

⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 551/RJ**. Rel. Min. Ilmar Galvão, Brasília, DF, j. 24 out. 2002.

⁶⁵ ROCHA, Sergio André (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 587.

⁶⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 760.

⁶⁷ *Ibidem*.

2.4. PENALIDADES CRIMINAIS TRIBUTÁRIAS.

O ilícito penal tributário exige, para além de uma conduta que deixe de cumprir a obrigação tributária, também o emprego de fraude.

Na definição de José Paulo Baltazar Júnior, afinado à jurisprudência do STJ:⁶⁸

O crime contra a ordem tributária pressupõe, além do inadimplemento, alguma forma de fraude, que poderá esta consubstanciada na omissão de alguma declaração, na falsificação material ou ideológica de documentos, no uso de documentos material ou ideologicamente falsos, na simulação etc.⁶⁹

Veja-se a disposição da Lei n° 8.137/1990, que define, entre outros, os crimes contra a ordem tributária:

Art. 1° Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Fica claro que há necessidade de avaliação subjetiva, sendo esta absoluta para configuração do ilícito penal tributário, juntamente à danosidade ao Erário.

Os bens jurídicos protegidos pela criminalização das condutas de infração tributária são a integridade do erário, a arrecadação e o cumprimento das leis tributárias.⁷⁰

Quanto à finalidade da punição penal tributária, tem-se que pode adquirir caráter preventivo, indenizatório e repressivo:

⁶⁸ “A conduta de deixar de pagar tributo, por si só não constitui crime. Assim, se o contribuinte declara todos os fatos geradores à repartição fazendária, de acordo com a periodicidade exigida em lei, mas não paga o tributo, não comete crime, mas mero inadimplemento. O crime contra a ordem tributária pressupõe, além do inadimplemento, alguma forma de fraude, que na espécie, consubstanciou-se em omissão de receitas na declaração de renda firmada pelo agravante.” BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 6ª Turma. **Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1158834/ES**. Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura. Brasília, DF, j. 19 fev. 2013.

⁶⁹ BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais**. 11. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 794.

⁷⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 5.ed. ver. Atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 377.

A sanção penal tributária comporta triplo efeito: o preventivo ou intimidativo (psicológico), com escopo de evitar a violação do direito; o indenizatório, que pretende restabelecer o equilíbrio perturbado pela violação; e o repressivo, visando a evitar o cometimento de infrações futuras.⁷¹

Essas finalidades da sanção penal tributária são razoavelmente diversas das finalidades da sanção ao ilícito tributário, que se resume à tentativa de coação a fim de que seja pago o tributo devido e, servindo também de punição ao descumprimento das obrigações tributárias.

No mais, o momento da constituição definitiva do crédito tributário é elemento essencial na tipificação do crime contra a ordem tributária, consoante a Súmula Vinculante 24 do STF.⁷²

Verificada a existência de conduta infringente da lei penal, pela autoridade fiscal, por meio de sua atuação administrativa, deve esta apresentar representação junto ao MP, que adotará os procedimentos investigatórios devidos.⁷³

A extinção da punibilidade de caráter penal é justificada nos casos de extinção da obrigação tributária, pelas mais diversas causas que podem ensejá-la.⁷⁴

Dando um salto temático e direcionando este tópico ao objeto de estudo final do trabalho, dentre as possibilidades de atingimento patrimonial em matéria penal, constam as multas criminais, o perdimento de bens (instrumento e produto do crime) e a reparação do dano.⁷⁵ A Lei nº 11.719/2008, que alterou o Código de Processo Penal (CPP), trouxe, inclusive, a previsão da fixação do valor de reparação com base mínima nos prejuízos do ofendido.⁷⁶

⁷¹ ROCHA, Sergio André (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 588.

⁷² “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante 24**. Brasília, DF, publicação em: 11 dez. 2009.

⁷³ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 5.ed. ver. Atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 379.

⁷⁴ Vide **art. 156, CP**. “Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento; II - a compensação; III - a transação; IV - remissão; V - a prescrição e a decadência; VI - a conversão de depósito em renda; VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º; VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164; IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; X - a decisão judicial passada em julgado. XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.”

⁷⁵ Vide **art. 91, CP**. “São efeitos da condenação: I - tornar certa a obrigação de indenizar o dano causado pelo crime; II - a perda em favor da União, ressalvado o direito do lesado ou de terceiro de boa-fé:

a) dos instrumentos do crime, desde que consistam em coisas cujo fabrico, alienação, uso, porte ou detenção constitua fato ilícito; b) do produto do crime ou de qualquer bem ou valor que constitua proveito auferido pelo agente com a prática do fato criminoso”.

⁷⁶ Vide **art. 387, CP**. “O juiz, ao proferir sentença condenatória: [...] IV - fixará valor mínimo para reparação dos danos causados pela infração, considerando os prejuízos sofridos pelo ofendido.”

O dano causado pelo crime, portanto, pode ser recomposto/restituído desde logo, sem prejuízo às indenizações na esfera civil, sendo que a medida deve ser o efetivo dano sofrido pelo ofendido.

Além disso, tendo havido a aplicação da pena de restituição pecuniária por conta do dano sofrido pelo ofendido, não pode haver também a aplicação da pena de perdimento dos bens, instrumento e produto do crime, em favor da União. Isso porque, o Código Penal (CP), como visto, fala que a condenação penal implica em perda em favor da União dos produtos ou proveitos do crime, ressalvado o direito de lesado. A jurisprudência do TRF4, responsável pelos casos concernentes à Lava Jato, assim tem decidido.⁷⁷

Conforme aponta Leandro Paulsen, essa recomposição do patrimônio do ofendido:

objetiva impedir, a todo custo, que o autor do crime goze do proveito econômico, o que implica negar, ao criminoso, a titularidade e a disposição daquilo que jamais deveria ter se apropriado. É uma devolução das coisas à posição anterior.⁷⁸

Além do mais, vale dizer, para a progressão de regime dos apenados condenados por corrupção passiva e ativa, a reparação do dano ao ofendido é entendida pelo STF como condição.⁷⁹

Dos acordos de colaboração premiada, tópico a ser abordado na segunda parte do trabalho, as multas e o perdimento de bens são consequências comuns.⁸⁰

⁷⁷ “A regra do § 2º do artigo 91 do Código Penal autoriza a extensão da medida assecuratória sobre bens ou valores equivalentes ao produto ou proveito do crime, quanto estes não forem encontrados, para posterior decretação de perda. 3. Sobre a possibilidade de acumulação de tal reparação com o perdimento do Código Penal ou do artigo 7º da Lei nº 9.613/98, a dicção legal sinaliza para a acumulação, uma vez que expressamente refere a imposição do perdimento dos bens e valores decorrentes da lavagem de dinheiro em favor da União como efeito da condenação, independentemente daquelas fixadas no Código Penal. Este, por sua vez, no artigo 91, II, 'a', também estabelece o perdimento em favor da União do produto do crime ou de qualquer bem ou valor que constitua proveito auferido pelo agente com a prática do fato criminoso. 4. A solução para o aparente conflito de normas, no entanto, a meu ver, reside numa expressão repetida em ambos os diplomas legais: ressalvado o direito do lesado ou de terceiro de boa-fé (sublinhei). Ora, o perdimento dos valores, em qualquer dos casos, dar-se-á na hipótese de não haver ressarcimento ao lesado. Neste caso, o produto do crime deverá servir para ressarcir-lo. 5. Não há, portanto, duplo efeito da condenação, um consistente na reparação do dano e outro no perdimento dos valores. Este último ocorrerá apenas se não se tratar de hipótese de reparação de dano.” Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Criminal n. 5008092-15.2019.4.04.7000**, 8ª Turma, Rel. Nivaldo Brunoni. Porto Alegre, RS, j. 31 jul 2019.

⁷⁸ PAULSEN, Leandro. Interseções do processo penal com o processo fiscal: circularidade, representação penal para fins fiscais, compartilhamento de provas sob sigilo, arresto e sequestro, perdimento de bens, Súmula Vinculante n. 24 e representação fiscal para fins penais. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). **Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 309.

⁷⁹ “É constitucional o art. 33, § 4º, do código penal, que condiciona a progressão de regime, no caso de crime contra a administração pública, à reparação do dano ou à devolução do produto do ilícito”. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental na Progressão de regime na Execução Penal 22/DF**. Tribunal Pleno. Rel. Min. Roberto Barroso, Brasília, DF, j. 17 dez 2014.

⁸⁰ Vide CURY, Teo. Acordos de delação no STF resultaram em R\$ 848 mi em multas e perdimento desde 2014. **Estadão**, São Paulo, 10 dez. 2018. Disponível em <<https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/acordos-de-delação-no-stf-resultaram-em-r-848-mi-em-multas-e-perdimento-desde-2014/>>, acesso em out. 2019.

A destinação dos valores arrecadados a título de multas, acordadas no âmbito das colaborações dos processos bilionários envolvendo as recentes operações contra esquemas de corrupção institucionalizados, é também tópico de relevante discussão e oposição atualmente. Sobre tal tema, entretanto, não cabe maior aprofundamento no presente trabalho.

No mais, cumprida a fase de delimitação e apontamentos gerais sobre os conceitos relevantes à temática em questão, passa-se aos princípios positivados no ordenamento que cercam a problematização da tributação do ilícito.

3 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR – PRINCÍPIOS.

Este capítulo visa a aclarar os princípios que circundam o entorno da temática sob estudo. O direito tributário retira indiretamente da Constituição seus ideais balizadores de conduta, através da disposição do art. 150 a respeito das limitações ao poder de tributar.⁸¹

Sobre o cerne da tributação, nas palavras utilizadas no reconhecido caso *McCullock v. Maryland*, “*the power to tax [is] the power to destroy*”.⁸² Assim, essas limitações ao poder de tributar “*integram o conjunto de traços que demarcam o campo, o modo, a forma e a intensidade do poder de tributar*”.⁸³ São balizas que resguardam valores reputados pela constituição como relevantes.⁸⁴

No mesmo sentido, Sacha Calmon aponta que:

se por um lado o poder de tributar apresenta-se vital para o Estado, beneficiário da potestade, por outro a sua disciplinação e contenção são essenciais à sociedade civil ou, noutras palavras, à comunidade dos contribuintes.⁸⁵

A contenção e o condicionamento criterioso do poder de tributação é, portanto, aspecto fundamental no Estado de Direito.

Classicamente, no que concerne ao tema deste estudo, a doutrina elege de maneira elementar o princípio do *pecunia non olet*, visto tratar-se do respectivo fundamento de exceção para tributação sobre ilícitos. Todavia, outros princípios como o da capacidade contributiva e da segurança jurídica, que baseiam a sistemática da tributação brasileira, têm também essencial participação nas discussões que cingem ao objeto do trabalho, consoante será abordado..

Ricardo Lobo Torres classifica a capacidade contributiva e o *non olet* dentre os princípios voltados à justiça, enquanto que a segurança jurídica é vista como princípio que abarca diversos outros.⁸⁶

A respeito do conceito de princípios, Alexy os observa como normas que ordenam que algo seja realizado em uma medida tão alta quanto possível relativamente a possibilidades fáticas ou jurídicas. Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização.⁸⁷

⁸¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 5.ed. ver. Atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 86.

⁸² TRIBE, Laurence H. **American Constitutional Law**. 3. ed. New York: Foundation Press, 2000. v. I. p. 1148.

⁸³ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 107.

⁸⁴ Ibidem.

⁸⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2004. Curso de Direito Tributário. p. 39.

⁸⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. II**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

Nos dizeres de Leandro Paulsen, os princípios “indicam valores a serem promovidos” conforme o caso concreto, tratando-se de “prescrições de otimização”.⁸⁸

Especificamente no campo tributário, Humberto Ávila observa que:

as leis tributárias são primordialmente leis interventivas (Eingriffsgesetze), na medida em que elas restringem a liberdade e a propriedade do cidadão de modo direto ou indireto e independentemente de sua vontade. Em razão disso, a função de defesa (Abwehrfunktion) dos direitos fundamentais assume grande significado neste caso.⁸⁹

Assim sendo, entender a limitação estatal de tributar e os princípios daí advindos é fundamental para compreensão da problemática aqui versada, na medida em que o objeto de estudo trata das controvérsias decorrentes dos ganhos corruptivos, sua restituição e restrições quanto a sua tributação.

3.1. PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS.

3.1.1. *Pecunia non olet.*

Princípio da *pecunia non olet*, também conhecido apenas como *non olet*, tem sua denominação advinda do latim, significando “dinheiro não tem cheiro”.

Este adágio tem sua origem na célebre história do imperador romano Vespasiano, que instituiu imposto sobre a utilização de latrinas públicas e, quando questionado por seu filho, respondeu que “*pecunia non olet*”. Dinheiro não tem cheiro, dinheiro não fede. Ou seja, o dinheiro gerado era a única coisa relevante, inobstante sua origem e fatores externos.⁹⁰

O Código Tributário Nacional define deste modo a disciplina do fato gerador:

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;

⁸⁷ ALEXY, Robert. **Constitucionalismo discursivo**. Tradução de Luis Afonso Heck. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 64.

⁸⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 5. ed. ver. Atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 86.

⁸⁹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 73.

⁹⁰ “Quis o imperador romano desse modo significar que o dinheiro não tem cheiro, importando essencialmente ao Estado o emprego que faça dos seus tributos e não a circunstância de reputar-se ridícula ou repugnante a fonte de que provenham. Claro está que, na sua versão atual, as expressões perderam o conteúdo cínico da anedota, para se penetrarem de alto sentido ético, qual o de procurar atingir isonomicamente a capacidade econômica do contribuinte sem preconceitos falsos ou ingênuos pruridos de sentimentalismo piegas quanto à licitude da atividade que constitua fato gerador do tributo.” FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 46.

É possível inferir que se trata de disposição condizente com a ideia de *pecunia non olet*, na medida em que o legislador buscou evidenciar expressamente que o fato gerador deve ser levado em conta a despeito de suas características quanto à validade, natureza, objeto e efeito.

A questão é, até que ponto esse entendimento, no bojo do princípio do *non olet*, pode ser levado a cabo nas situações manifestamente ilícitas, tendo em conta a definição de tributo adotada pela legislação brasileira?

Na mesma perspectiva do art. 118 do CTN, a Lei n° 4.506/1964, que trouxe a regulação do imposto de renda (IR), dispense tratamento similar especificamente em relação ao fato gerador do imposto sobre rendas e proventos. Confira-se:

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.

Nesse ponto, a respeito da definição de que mesmo atos decorrentes de infração à lei ou transações ilícitas são passíveis de tributação, sem prejuízo de sanções cabíveis, surge uma discussão sobre possível *bis in idem* no que tange à punição de apenas um fato por duas vezes, de maneiras diversas.

Isto é, havendo a previsão no sistema jurídico de perdimento de bens decorrentes de atividade criminosa, não poderia haver cobrança de tributos sobre esses bens que não mais pertenceriam ao infrator. Essa discussão tem relação com o ponto específico do trabalho sobre as consequências tributárias nas condenações por corrupção.

Voltando ao *pecunia non olet*, o STF tratou de modo proeminente do tema em duas ocasiões.

Em 1998, no HC 77530-4/RS, julgando caso em que buscava-se afastar a condenação sobre sonegação fiscal do lucro advindo de atividade criminosa de tráfico de drogas, a Suprema Corte decretou absoluta aplicação da ideia de *non olet*, ressaltando a “irrelevância da origem ilícita, mesmo quando criminal, da renda subtraída à tributação”.⁹¹

O Ministro Relator deste julgado, Sepúlveda Pertence, destacou que, afora objeções de iminentes doutrinadores:

[...] não parece que o art. 118, I, do CTN, se possa fazer distinções quanto à maior ou menor carga de imoralidade da razão da invalidez de determinado ato, para subtrair da tributação o resultado econômico do fato criminoso.⁹²

⁹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 77.530-4/RS**. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, DF, j. 25 ago 1998.

⁹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 94.240/SP**. Rel. Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, j. 23 ago 2011.

Outrossim, mais recentemente, em 2011, o STF julgou HC 94.240/SP, a respeito da possibilidade de tributação sobre valores advindos de Jogo do Bicho. Na mesma linha, a Corte adotou a validade da tributação de atos ilícitos.

À ocasião, o Ministro Luiz Fux citou que um dos fundamentos para tal aplicação seria o de que “não poderia haver um locupletamento da própria torpeza, em detrimento do interesse público da satisfação das necessidades coletivas através de arrecadação de tributos”.⁹³

Verifica-se, pois, que a tese da irrelevância da ilicitude costuma proceder no Judiciário.

3.1.2. Capacidade contributiva.

A capacidade contributiva está consagrada como princípio no art. 145 da Carta Magna, que prevê a imposição de um critério de pessoalidade aos impostos e a graduação destes segundo a possibilidade econômica de cada contribuinte. *In verbis*:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...] § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Trata-se, portanto, de norma balizadora, direcionada ao legislador, com a finalidade de racionalizar o sistema de taxação por meio de critério de colaboração proporcional, protegendo o contribuinte de desarrazoabilidades.

Baleeiro afirma que a capacidade contributiva significa a “idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos”.⁹⁴

Consoante Ricardo Lobo Torres, “a capacidade contributiva se subordina à ideia de justiça distributiva. Manda que cada qual pague o imposto de acordo com a sua riqueza, [...] dar a cada um o que é seu”.⁹⁵

⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 94.240/SP**. Rel. Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, j. 23 ago 2011.

⁹⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. Atual. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 259

⁹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar. Pg. 83.

Vê-se que, em síntese, esses dois entendimentos têm aproximação com a escolástica comutarista, ponto abordado no primeiro capítulo, no sentido em que tratam o pressuposto da tributação como mecanismo sustentador dos serviços públicos prestados pelo Estado, conferindo também inafastável ligação entre a capacidade contributiva e as ideias de justiça, igualdade e respeito à dignidade humana.

Arthur Ferreira Neto aponta que “um preceito de justiça distributiva encontra-se internamente articulado na formulação do princípio da capacidade contributiva”.⁹⁶

Nesse sentido, e em referência ao princípio da isonomia, “a capacidade contributiva nasce para ser, essencialmente, o verdadeiro critério a legitimar a consagração da isonomia, e assim do seu fim ideológico maior – de justiça na tributação”.⁹⁷

Cuida-se, dessarte, de princípio concretizador da ideia de isonomia, no sentido de que busca ser o critério delimitador da desigualdade aceitável no campo da tributação.

Levando em conta a contextualização do surgimento do Estado e da finalidade fiscal, Fernando Lemme Weiss resume bem a lógica deste princípio:

O tributo constitui a retribuição pecuniária que as pessoas entregam à sociedade em razão de sua inserção social, sendo medido pelo retorno que cada um obteve. Esse retorno é aferido pela aquisição de renda, mercadorias e serviços, bem como pela acumulação de patrimônio, viabilizados pela sociedade organizada. Justo é que pague cada um na medida de suas possibilidades recebendo as prestações do Estado na medida de suas necessidades e possibilidades deste.⁹⁸

Mais uma vez, trata-se o tributo como restituição à atividade estatal, fundamentada na viabilização social de acúmulo de riquezas, e levando em conta os graus de cada um para devida contribuição.

Por outro lado, parte da doutrina orienta que o termo “capacidade contributiva”, por si, não é capaz de orientar completamente a atuação jurídica, sendo ambíguo e impreciso. Alfredo Augusto Becker nesse sentido:

Dizer que as despesas públicas devem ser partilhadas entre os contribuintes conforme as respectivas possibilidades de suportar o peso do tributo é incorrer numa tautologia: as palavras capacidade contributiva sem alguma outra especificação, não constituem um conceito científico. Elas nem oferecem um parâmetro para determinar a prestação do contribuinte e para adequá-la às prestações dos demais; nem dizem se existe e qual seja o limite dos tributos. Esta expressão, por si mesma,

⁹⁶ FERREIRA NETO, Arthur M. Tributação e punição como pressupostos civilizatórios. In ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). **Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 26.

⁹⁷ GOMES, Marcus Lívio & ANTONELLI, Leonardo Pietro (coord.). **Curso de Direito Tributário Brasileiro, volume 1**. 3. ed. São Paulo: Quartir Latin, 2010. Pg. 151.

⁹⁸ ROCHA, Sergio André (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. Pg. 102.

é recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos; trata-se de locução ambígua que se presta às mais variadas interpretações.⁹⁹

De todo modo, realizada breve exposição sobre a visão da doutrina quanto à capacidade contributiva, será possível verificar, na sequência, que diversos fundamentos a favor da tributação de ilícitos utilizam-se deste princípio como base.

Ricardo Mariz de Oliveira, por exemplo, aponta que:

a verdadeira *ratio* de qualquer incidência repousa na capacidade contributiva de alguém, manifestada através da ocorrência de fatos que correspondam à hipótese de incidência deste ou daquele tributo, e isto pode ocorrer tanto em situações de licitude quanto de ilicitude [...].¹⁰⁰

Isso porque, a ideia de que, havendo possibilidade econômica e jurídica, e a despeito da origem dos ganhos financeiros, há de existir, também, a exigência tributária, a fim de que não se contrarie a ideia emanada de uma justa contribuição à sociedade na medida das possibilidades, como será mais amplamente abordado no capítulo 4.

3.1.3. Não-confisco.

O não-confisco possui estrita relação com a evolução da ideia de legalidade, visto tratar-se de proeminente manifestação da ideia de limitação ao poder de tributar.

O contexto histórico é justamente o das grandes revoluções contra o poder centralista do rei. No Estado de Polícia,¹⁰¹ a liberdade do príncipe era a principal marca, estando a população condicionada as suas arbitrariedades. Com a ascensão do liberalismo e do Estado Fiscal,¹⁰² a racionalização do sistema tributário passa a ser regra, e o não-confisco uma garantia de liberdade.

Não é um princípio com delimitações completamente aclaradas para a doutrina, uma vez que não é sempre simples dizer o que um tributo de caráter confiscatório efetivamente significa. Ainda assim, alguns comentários são necessários a seu respeito.

Ives Gandra Martins delimita que a extensão do tributo não poderá tornar impossível a existência do contribuinte, pois “se a soma dos diversos tributos incidentes representa carga

⁹⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. Pg. 481.

¹⁰⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Tributação em torno de atos ilícitos: (noções gerais e imposto de renda). In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). **Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 105.

¹⁰¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. II**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 63.

¹⁰² Ibidem, p. 636 et seq.

que impeça o pagador de tributos de viver e se desenvolver, estar-se-á perante carga geral confiscatória”.¹⁰³

Trata-se de limitação casuística, a ser verificada pelo aplicador do direito caso a caso, segundo Luciano Amaro:

Algumas situações são expressivas na caracterização de confisco; por exemplo, imposto que absorvesse toda a renda do contribuinte sem dúvida seria confiscatório. [...] Mas qual seria o percentual a partir de que o imposto passa a ser confiscatório? Isso não está dito na Constituição. Haverá hipóteses, por outro lado, em que uma tributação severa se justifica, por razões de política fiscal (como se dá com os tributos de fins extrafiscais). [...] Não é um preceito matemático; é um critério informador da atividade do legislador e é, além disso, dirigido ao intérprete e ao julgador [...] à vista da situação concreta.¹⁰⁴ (grifo nosso).

Luiz Felipe Silveira Difini vai além da ideia de confisco à propriedade, ressaltando que:

também os princípios do livre exercício profissional e da livre iniciativa podem entrar em conflito com outros princípios, [...] aplicando-se, no campo da tributação, o princípio da não-confiscatoriedade, como norma de colisão para a solução destes conflitos.¹⁰⁵

No mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal vai além da propriedade, implicando também a vedação ao confisco de atividade profissional:

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo).¹⁰⁶

Por outro lado, não creditando maior importância prática ao princípio do não-confisco em virtude da dificuldade de conceituação e do parco desenvolvimento deste assunto na doutrina, Paulo de Barros Carvalho entende que o princípio do art. 150, IV, da CF, acaba oferecendo tão somente “rumo axiológico, tênue e confuso, cuja nota principal repousa na simples advertência ao legislador dos tributos, no sentido de comunicar-lhes que existe limite para a carga tributária. Somente isso”.¹⁰⁷

Vale dizer, apesar da proximidade na expressão linguística, não é possível confundir o princípio do não-confisco com o instituto jurídico penal de perdimento/confisco, também

¹⁰³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Sistema tributário na Constituição**. 6.ed., atual. e aum. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 282.

¹⁰⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 145.

¹⁰⁵ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Dissertação (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2005, p. 393.

¹⁰⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Questão de Ordem em Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.551-1/MG**. Rel. Min. Celso Melo. Brasília, DF, j. 02 de abr. 2003.

¹⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 163-165.

trabalhado neste estudo. A origem deste instituto se dá no campo penal, é diversa do tributo, configurando-se sanção capaz de gerar a apreensão do bem fruto de atividade ilícita. Enquanto isso, aquele princípio cuida de orientar que a carga tributária não se torne excessiva e acabe por extrapolar a capacidade contributiva do cidadão de modo a gerar confisco patrimonial.¹⁰⁸

Em verdade, ambos fazem referência à situação de tomada de bem de particular pelo Estado, mas o princípio do não-confisco reflete justamente que o tributo não deve poder ter essa faceta de absorção de bens e inviabilização de certas atividades pelo particular, que é justamente o núcleo da disciplina penal do perdimento.

Nesse contexto, a pergunta que paira é, um tributo que incida sobre ganhos de atividade ilícita que já tenham sofrido pena de perdimento ou sido objeto de restituição via delação premiada, configuraria violação ao ideal de não-confisco?

3.2. PRINCÍPIOS GERAIS.

3.2.1. Isonomia tributária.

Outro relevante princípio citado no âmbito da questão de tributação dos ilícitos é o da isonomia. Trata-se de princípio geral do direito, positivado, em seu caráter tributário, no art. 150, II, da CF:

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;

De modo geral, diz respeito ao tratamento igualitário aos iguais, e desigual aos desiguais, na medida de suas desigualdades.¹⁰⁹

O princípio da isonomia possui diversas implicações ao sistema tributário, sendo que comumente a doutrina trata a capacidade contributiva como sua decorrência lógica na busca de concreção de justiça fiscal, como visualizado supra.

¹⁰⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Sistema tributário na Constituição**. 6.ed., atual. e aum. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 282.

¹⁰⁹ BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. São Paulo: Editora Martin Claret, 2007.

Nesse sentido, “o princípio da igualdade tributária relaciona-se com a justiça distributiva em matéria fiscal. Diz respeito à repartição do ônus fiscal do modo mais justo possível”.¹¹⁰

Para Ricardo Lobo Torres, há um nível aceitável de desigualdade que é delimitado pela medida da capacidade contributiva/capacidade econômica de cada contribuinte. Confira-se:

As desigualdades só serão inconstitucionais se não conduzirem ao crescimento econômico do país e à distribuição da renda nacional ou se discriminam em razão da raça, cor, religião, ocupação profissional, função etc., entre pessoas com igual capacidade contributiva, tudo o que implicará em ofensa na igual liberdade de outrem.¹¹¹

Da premissa de vedação da desigualdade não fundada na justiça ou utilidade social, Ricardo Lobo Torres percebe dois aspectos do princípio: a proibição de privilégios odiosos e a proibição de discriminação fiscal.

A expressão “privilégio odioso” consiste na permissão para se pagar menor tributação sem justificativa razoável, afetando a liberdade de terceiros e se afastando da justiça fiscal e segurança jurídica. Discriminação fiscal, por sua vez, faz referência às desigualdades injustificadas de agravamento de tributo, que prejudicam diretamente o contribuinte levando em conta considerações não objetivas.¹¹²

Essas são ideias que possuem especial repercussão na temática de tributação do ilícito.

3.2.2. Segurança jurídica.

Os demais princípios já tratados têm repercussão mais específica (ou tão somente) na área tributária, enquanto que, por outro lado, o princípio da segurança jurídica tem seus efeitos não apenas neste domínio, mas irradia-se por todo o ordenamento, ainda que existam previsões específicas também para a área tributária.

Paulo de Barros Carvalho é preciso em conceituar a segurança jurídica como cânone responsável por “coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no

¹¹⁰ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

¹¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18 ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2006. Pg. 78.

¹¹² TORRES. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. III**. 3.ed. revista e atualizada até 31 de dezembro de 2003, data da publicação da Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 357.

seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta”.¹¹³

Trata-se, no campo tributário, de poder ter confiança em saber o quê, quando, como e quanto será tributado, com respeito a uma margem para autogestão e programação das escolhas econômicas.

Leandro Paulsen, por sua vez, identifica como conteúdo da segurança jurídica a certeza do direito, a intangibilidade das posições jurídicas, estabilidade das situações, confiança no tráfego jurídico e devido processo legal.¹¹⁴

No mesmo sentido, Lobo Torres atribui diversas ramificações ao princípio. Dentre as principais, é possível citar a legalidade, clareza, tipicidade tributária, irretroatividade e anterioridade.¹¹⁵

Não é o objetivo do trabalho adentrar em cada uma das facetas deste princípio – e nem poderia ser –, todavia, resta claro que a segurança jurídica implica em proteção às expectativas jurídicas e à possibilidade de organização temporal e modal no que tange à contribuição tributária.

Tanto por isso, Humberto Ávila¹¹⁶ e Paulo de Barros Carvalho¹¹⁷ falam em “sobreprincípio”, para referir-se à segurança jurídica.

Destarte, relevante levar em conta este princípio quando da abordagem do exercício da competência tributária que afete ganhos advindos de corrupção. Pois, ainda que urgente o estabelecimento de contramedidas eficientes a fim de minimizar, combater e desestimular o comportamento criminoso institucionalizado nas bases do próprio seio estatal, é preciso que a mais estrita segurança jurídica esteja sempre vinculada neste processo, em respeito inerente ao próprio fundamento do Estado de Direito.

3.2.3. Boa-fé.

Não se trata de princípio limitado à esfera obrigacional do direito. É, sim, princípio geral, que orienta todo o ordenamento jurídico.¹¹⁸

¹¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 149.

¹¹⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 5.ed. ver. Atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 70.

¹¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

¹¹⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. pg. 312.

¹¹⁷ CARVALHO, op. cit., p. 150.

Para Junqueira, “todo sujeito de direito deve agir conforme a boa-fé objetiva, seja pessoa natural ou jurídica, seja pessoa de direito privado ou de direito público, seja, enfim, mero órgão da administração”.¹¹⁹

De mais a mais, em sentido similar à segurança jurídica, a boa-fé tem a ver com proteção das expectativas das pessoas e entes participantes de uma relação.

Leandro Amaro, rememorando lição de Lobo Torres, aponta que, dentre as limitações constitucionais ao poder de tributar, a boa-fé está anotada como princípio implícito, o que de maneira nenhuma afeta sua normatividade.¹²⁰

A doutrina costuma pautar, dentro do princípio da boa-fé objetiva, os deveres de cooperação, informação, lealdade, evitar situações prejudiciais a outra parte, dentre outros.¹²¹No que tange ao direito tributário, a aplicação do princípio da boa-fé foi “propiciada pela jurisprudência, que a vislumbrou como instrumento apto a restringir certas atuações dos agentes do Poder Público”.¹²²

Assim, em relação especificamente ao que se pretende discutir no trabalho, considerando-se a natureza jurídica da colaboração premiada, classificada pelo STF como negócio jurídico processual,¹²³ tem-se que a margem para discussão no âmbito do cânone da boa-fé se faz amplamente presente. Nesse sentido:

a boa-fé nos acordos de colaboração premiada deve ser interpretada de forma a ter em consideração o équo e concreto balanceamento dos direitos e dos deveres das partes no que abrange a investigação e a condução do processo criminal.¹²⁴

A lógica do instituto da colaboração premiada, nos termos supra e como se verá adiante, pressupõe, sobremaneira, atuação pautada no princípio da boa-fé, de todas as partes envolvidas. Outrossim, os demais princípios abordados têm suma importância nas abordagens teóricas para admitir ou inadmitir a tributação sobre ilicitude, o que será vislumbrado na sequência.

¹¹⁸ RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no direito financeiro e no direito tributário brasileiros**. (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, 2008, passim.

¹¹⁹ AZEVEDO, Antônio Junqueira de. **Novos Estudos e Pareceres de Direito Privado**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 25-26.

¹²⁰ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 111.

¹²¹ Cf. MARQUES, Claudia Lima. **Contratos no Código de Defesa do Consumidor: o novo regime das relações contratuais**. São Paulo, RT, 2006; MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado: critérios para a sua aplicação**. São Paulo: Marcial Pons, 2015.

¹²² RUBINSTEIN. op. cit., p. 63.

¹²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 127.483**. Rel. Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, j. 27 ago. de 2015.

¹²⁴ MARIGHETTO, Andrea. A efetivação do dever de boa-fé na colaboração premiada. In **Revista Consultor Jurídico**, 25 out. 2017, disponível em <<https://www.conjur.com.br/2017-out-25/andrea-marighetto-efetivacao-dever-boa-fe-delacao-premiada>>, acesso em: out. 2019.

4 FUNDAMENTOS DA TRIBUTAÇÃO

Nesta seção, importa-se realizar passagem pelos diferentes fundamentos nos quais a doutrina se baseia para tomar como possível a tributação de ganhos auferidos via ilícitos, e para, por outro lado, inadmitir esta prática, segundo o ordenamento brasileiro.

A abordagem aos fundamentos doutrinários se utilizará dos conceitos ponderados supra, de modo que esta seção servirá, no menos, para compilação e coesão das ideias que circundam a matéria em voga.

Para tanto, este capítulo estará didaticamente dividido entre os argumentos de autores que são partidários da admissibilidade da tributação do ilícito – em maior ou menor abrangência – e os que inadmitem tal possibilidade, com apontamento dos diversos caminhos teóricos construídos para basilar seus entendimentos.

4.1. FUNDAMENTOS PELA ADMISSIBILIDADE.

Existem diferentes abordagens possíveis para uma avaliação sobre a possibilidade de tributação afetar atos ilícitos, a saber, para além das análises mais concentradas em trabalhar preceitos positivados do campo tributário, outras perspectivas buscam avaliar ontologicamente a justificação para o ente estatal gozar de proveitos advindos da negação ao direito.

A lógica do enquadramento ou não dentro do conceito do tributo, por óbvio, resulta em enormes consequências à abordagem de um fato econômico, podendo representar sua entrada no âmbito de toda a sistemática tributária (legalidade, garantias, constituição obrigacional, destinação, etc.), ou sua negativa nesta.

Pois bem. De um lado, entre as racionalizações elaboradas sobre esse tema, a diferenciação entre hipótese de incidência e fato gerador é das mais importantes.

Na terminologia de Ataliba:

Tal é a razão pela qual sempre distinguimos estas duas coisas, denominando **‘hipótese de incidência’ ao conceito legal** (descrição legal, hipotética, de um fato, estado de fato ou conjunto de circunstâncias de fato) e **‘fato impositivo’ ao fato**

efetivamente acontecido, num determinado tempo e lugar, configurando rigorosamente a hipótese de incidência.¹²⁵ (grifo nosso)

No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado, conforme reverbera também Hugo de Brito Machado Segundo, afirma que a hipótese de incidência refere-se tão somente a uma locução jurídica que descreve em que situação deverá ocorrer a tributação, enquanto que, por outro lado, o fato gerador faz alusão ao acontecimento no mundo dos fenômenos, a um acontecimento que efetiva a hipótese de incidência do caso.¹²⁶

A distinção de fato gerador e hipótese de incidência é de extrema técnica, e encontra margem legislativa para possibilitar a interpretação favorável à incidência de tributação advinda da ilicitude, uma vez que o CTN dispõe que tão somente a hipótese jurídica prevista pelo legislador é que não pode ser ato ilícito. A hipótese representa a descrição de apenas algumas características do fato, “sendo suficiente que essas características estejam presentes, com a irrelevância de outras, adicionais [...]”.¹²⁷

Consoante Leandro Paulsen, a hipótese de incidência é “antecedente ou pressuposto da norma tributária impositiva” e o fato gerador é a ocorrência fática da previsão legal.¹²⁸

Assim sendo, delineada e compreendida a distinção entre hipótese de incidência e fato gerador, Hugo de Brito Machado¹²⁹ explica que:

É fácil entender 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 da 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.**¹³⁰ (grifo nosso).

¹²⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 10. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 54.

¹²⁶ MACHADO SEGUNDO; Hugo de Brito. O princípio do “non olet” e a dimensão da riqueza projetada da ilicitude. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). **Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 38.

¹²⁷ Ibidem.

¹²⁸ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 114.

¹²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código tributário nacional**. 3. ed. Imprensa: São Paulo, Atlas, 2015, p. 70.

¹³⁰ Cf jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial. nº 984.607/PR**, j. 7 out 2008. “1. Nos termos do Decreto-lei nº 37/66, justifica-se a aplicação da pena de perdimento se o importador tenta ingressar no território nacional, sem declaração ao posto fiscal competente, com mercadorias que excedem, e muito, o conceito de bagagem, indicando nítida destinação comercial. 2. O art. 118 do CTN consagra o princípio do “non olet”, segundo o qual o produto da atividade ilícita deve ser tributado, desde que realizado, no mundo dos fatos, a hipótese de incidência da obrigação tributária. 3. **Se o ato ou negócio ilícito for accidental 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 a ilicitude recaia elemento essencial da norma de tributação. (grifo nosso) [...] 10. O valor das mercadorias não pode ser devolvido ao contribuinte, já que a pena de perdimento foi aplicada e as mercadorias foram liberadas mediante depósito do valor atualizado.

Os art. 118 do CTN e art. 150, II, da CF, são fundamentais nessa análise, veja-se:

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.

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;

Percebe-se desses artigos que há tanto uma cominação no sentido de que, em relação ao fato gerador tributário, não importa sua origem e objeto (*non olet*), como também não é admissível que tributo provoque tratamento desigual entre contribuintes equivalentes (isonomia tributária), sendo empregado a despeito de sua denominação jurídica.

Nesse sentido, elegendo os efeitos econômicos do ato como critério exordial, sem embargo de sua origem ilícita, Schoueri percebe que:

É corrente o entendimento de que o ato ilícito não pode ficar livre de tributação. Sustenta-se que a tributação incidirá em virtude de uma riqueza presente, não por conta da ilicitude, em si. Invoca-se o princípio *non olet*, que relembra frase atribuída a Vespasiano (o dinheiro não cheira), quando questionado acerca de tributo sobre o uso de latrinas públicas, implicando a irrelevância da atividade de onde provém o tributo, pois **a circunstância de um ato, contrato ou negócio ser juridicamente nulo, ou mesmo ilícito, não impede que seja tributado, desde que tenha produzido efeitos econômicos [...]** a lei fiscal tributa uma determinada situação econômica, e, portanto, desde que esta se verifique, **é devido o imposto, pouco importando as circunstâncias jurídicas em que se tenha verificado.**¹³¹ (grifo nosso)

Não é de outra forma que Amílcar Falcão compreende a questão, apontando que a relação econômica é o principal elemento de interesse do direito tributário, sem que importe para a “configuração do fato gerador a circunstância de consistir ele, concretamente, num ato ou negócio jurídico inquinado de nulidade ou anulabilidade, uma vez que os efeitos econômicos se produzam”.¹³²

Os valores relativos ao IPI, PIS e COFINS devem ser convertidos em renda, já que a regra geral é de que a aplicação da pena de perdimento não afeta a incidência do tributo devido sobre a operação”.

¹³¹ SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 178.

¹³² FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 39.

Como já bem apontado, a jurisprudência do STF admitiu o vigor do *non olet* com base na relevância do fato econômico, que serve de índice da capacidade contributiva, a despeito de sua origem ilícita.¹³³

Fundamentando-se na capacidade contributiva e na isonomia tributária, Lobo Torres argumenta que aquele que se aproveita economicamente da ilicitude não deve ter tratamento diferenciado que represente benefício frente aos demais contribuintes:

Se o cidadão pratica atividades ilícitas com consistência econômica deve pagar o tributo sobre o lucro obtido, para não ser agraciado com tratamento desigual frente às pessoas que sofrem a incidência tributária sobre os ganhos provenientes do trabalho honesto ou da propriedade legítima.¹³⁴

No mesmo sentido, levando em conta o critério da capacidade contributiva e tomando por irrelevante a carga social por trás do ato, Baleeiro percebe que a tributação sobre ilicitudes deveria ser admitida independentemente de a atividade ser eticamente condenável, pois “o que importa não é o aspecto moral, mas a capacidade econômica dos que com elas se locupletam”.¹³⁵

Myrian Santiago cita alguns autores estrangeiros que tomam por possível a tributação de ilícito até mesmo inexistindo capacidade contributiva, tais como Benvenuto Griziotti e Ezio Vanoni.¹³⁶

Alguns autores procuram delimitar bem a distinção entre “tributação do ilícito” e “tributação sobre os efeitos patrimoniais que decorrem de atividades ilícitas”. Neste último entendimento, o modo como se auferiu o ganho econômico é irrelevante e o efeito patrimonial basta para justificar a tributação, que é não sobre o ilícito, mas sobre seus frutos. Antonio Berliri, jurista italiano, é citado por Myrian Santiago nesse sentido.¹³⁷

No Brasil, Hugo de Brito Machado Segundo vê do mesmo modo:

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.¹³⁸

¹³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 77530-4/ RS. Brasília: Supremo Tribunal Federal, Rel. Min. Sepúlveda Pertença, Brasília, DF, j. 25 ago 1998.

¹³⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18 ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2006, p. 372.

¹³⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 410.

¹³⁶ SANTIAGO, Myrian Passos. **Tributação do Ilícito**. BH: Del Rey Editora, 2005, p. 123.

¹³⁷ SANTIAGO, Myrian Passos. **Tributação do Ilícito**. BH: Del Rey Editora, 2005, p. 123.

¹³⁸ MACHADO SEGUNDO; Hugo de Brito. O princípio do “non olet” e a dimensão da riqueza projetada da ilicitude. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). **Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 47.

Ives Gandra, por sua vez, elabora critérios globais e interdisciplinares sobre a questão. Como critério moral, uma tributação do ilícito acarretaria em diminuição de condutas desprezíveis. No âmbito jurídico, propõe que a lei atue como desincentivadora da prática ilícita, com ônus crescentes em virtude de sua imposição. Sob viés econômico, entende que imposição sobre ilícito poderia gerar maior justiça fiscal. No quesito financeiro, a regulação na justa medida das atividades indesejáveis serviria para evitar este tipo de atividade e estimular ganhos pela ilicitude. O aspecto social é o de dignificação do ser humano pela redução de condutas ilícitas. Por fim, suscita critério político, que contemplaria tributação desincentivadora como mecanismo de técnica impositiva ideal. Em síntese, sob análise universalista do fenômeno, entende este jurista que a imposição tributária poderia se dar sobre elementos ilícitos, com o Estado, assim, atuando como reorientador de costumes.¹³⁹

Ferreira Neto, abordando pressupostos teóricos, aponta que a necessidade de tributação de recursos ilícitos – havendo no caso uma dupla violação das exigências de se viver em uma sociedade civilizada – mostra-se como o modo adequado de se restabelecer a ordem jurídica que veio a ser violada em duas dimensões. Entendendo que simultaneamente deixou-se “de cumprir com o seu dever de arcar com os custos de viver nessa sociedade como também exercer de modo abusivo a sua liberdade [...]”¹⁴⁰

Em verdade, a finalidade de aplicação tributária que atinja o ilícito (ou os rendimentos auferidos do ilícito), por essa visão, significa justamente um instrumento de combate ao deslinde do crime, visto que objetiva exatamente retirar a maior benesse por trás das práticas ilícitas, que não é outra senão o ganho econômico. Isto, portanto, atingiria, de modo alternativo, a finalidade estatal de fortalecer sua ordem jurídica estabelecida, no que desestimula a prática antijurídica. Esse argumento combate diretamente as afirmações de que o Estado estaria sublevando sua destinação em virtude dos ganhos que alcançaria.

4.2 FUNDAMENTOS PELA INADMISSIBILIDADE.

De outro lado, trata-se de sintetizar as ressalvas e os argumentos opostos à tributação de proveitos ilícitos. Assim, os autores desta seção não necessariamente são contrários à tributação, mas suscitam ressalvas ou argumentos contrários.

¹³⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O conceito de tributo e a participação do Estado no produto da atividade ilícita: as atividades ilícitas e o direito tributário. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). op. cit, p. 51 et seq.

¹⁴⁰ Ibidem, p. 33.

Diversos argumentos contrários à tributação do ilícito vieram por elaboração de Augusto Becker. Este autor formulou a discriminação entre fatos econômicos e atos humanos,¹⁴¹ para explicar a hipótese de incidência de tributação sobre o ilícito. Ele percebeu essa questão partindo de dois momentos diversos. Primeiro, questionando se seria juridicamente aceitável a ilicitude como um dos integrantes da hipótese de incidência tributária. De outra sorte, se no decorrer de um processo ordinário de tributação a autoridade competente verificasse a existência de ilícito no fato gerador, questiona-se se deveria a tributação, já as vias de ser concretizada, prosseguir.

Desse mesmo questionamento, mais recentemente, compartilha Luciano Amaro, respondendo que, a depender da natureza dos fatos, é possível ignorar a ilicitude.¹⁴²

Ademais, Becker, na medida em que se mantém estranho à diferenciação entre hipótese de incidência e fato gerador, não encontra outra base jurídica que permita autorizar a tributação nesses casos. Referido autor traz à tona, assim, a questão da confrontação entre a tributação e a pena de perdimento de bens efeito de condenação penal.

Tal autor sustenta que a tributação não deve ser meio de punição para infração cometida. De infração tributária, deve ser a multa; de infração penal, perdimento. Isso porque, da aceitação de tributação da atividade ilícita, estar-se-ia negando o próprio conceito de tributo. Se multa não pode ser tributo, conclui que outros atos ilícitos também não o podem.¹⁴³

Nessa linha, Misabel Abreu, em nota de atualização na obra de Baleeiro, externa opinião no rumo de reconhecer que a ilicitude não poderia ser tomada por irrelevante na consideração de tributação. Destarte, e como a regra no caso dos frutos ilícitos deveria ser o perdimento dos bens, os atos comprovadamente ilícitos deveriam ser intributáveis¹⁴⁴

Imposto poderá incidir sobre a ostentação de riqueza ou o crescimento patrimonial incompatíveis com a renda declarada, no pressuposto de ter havido anterior omissão de receita. Receita, em tese, de origem lícita, porém nunca comprovadamente criminosa. Não seria ética, conhecendo o Estado, a origem criminosa dos bens e direitos, que legitimasse a ilicitude, associando-se ao delinquente e dele cobrando uma quota, a título de tributo. Portanto, põem-se alternativas excludentes, ou a origem dos recursos é lícita, cobrando-se em consequência o tributo devido e sonegado, por meio da execução fiscal, ou é ilícita, sendo cabível o perdimento dos bens e recursos, fruto da infração.

Pois bem, essa questão, percebe-se, surge efetivamente a respeito das situações em que o ilícito tem caráter penal.

¹⁴¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 546-561.

¹⁴² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 276.

¹⁴³ BECKER, Alfredo Augusto. op. cit., passim.

¹⁴⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado, nota de atualização *in* BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1580.

Outrossim, mesmo corroborando com a possibilidade de tributação do ilícito, Lobo Torres percebe que o *non olet* é defendido na maior parte da doutrina brasileira, mas, entre os estudiosos de outros países, há questionamento sobre sua legitimidade, em face de “confrontar-se com os princípios de direito penal”.¹⁴⁵

No mais, Sacha Calmon resolve a questão interpretando que, se os fatos são lícitos, mas realizam-se ilicitamente, merecem tributação; se, por outro lado, os fatos são ilícitos (citando, jogo do bicho e tráfico de drogas), não poderia haver tributação.¹⁴⁶

Em suma, os fundamentos divergentes à tributação das ilicitudes, em caráter ontológico, estão associados com a ideia de que o Estado estaria se aproveitando economicamente de uma conduta que ele mesmo toma como antijurídica, contrária à ordem estabelecida, subvertendo-se o próprio propósito fundador do ente estatal. Nesse sentido, de certo modo, a prática de condutas que negassem o direito seria financeiramente interessante ao Estado, para fins arrecadatórios.

Antes de tomar como “evidentemente errada”, Amílcar de Araújo Falcão resume exatamente dessa forma o entendimento compartilhado pelos argumentos contrários à tributação do ilícito. Nesse cenário o “Estado estará locupletando-se com ações que ele mesmo proíbe e, assim, de algum modo associando-se à ilegalidade e dela tirando proveito”.¹⁴⁷

Nesse mesmo sentido, Ferreira Neto pondera que, a partir dos pressupostos basilares da tributação – encargos inerentes à manutenção da sociedade – e da punição – aos atos que agredem os bens a serem protegidos pela comunidade –, ressalta que podem surgir alguns argumentos como o da impossibilidade de o Estado participar do produto daquilo que é sua finalidade última impedir, bem como de que a punição deveria ser necessariamente respondida através de sanção, não de tributação.¹⁴⁸

De todo modo, vale dizer, a discussão da tributação do ilícito, trabalhada numerosamente no passado, como se verifica da citação de doutrinadores clássicos, ganhou novos ares recentemente frente às problemáticas surgidas com a maior ocorrência de operações de combate às práticas corruptivas que envolvem altos volumes financeiros. Questionamentos a respeito de tributação sobre multa de colaboração premiada, pena de

¹⁴⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 13 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 106.

¹⁴⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro, **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2004. Curso de Direito Tributário. p. 711.

¹⁴⁷ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

¹⁴⁸ FERREIRA NETO, Arthur M. Tributação e punição como pressupostos civilizatórios. In ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). **Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET**. 1 ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 32.

perdimento, dedutibilidade de despesas, retenção do imposto de renda na fonte, etc., são alguns dos principais tópicos de discussão.

Desse modo, a seguir, serão referenciados o regime das colaborações premiadas e os questionamentos referentes à incidência de tributação sobre a renda nesses casos.

PARTE II – COLABORAÇÕES PREMIADAS E A REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA SOBRE OS GANHOS CORRUPTIVOS

Consoante a primeira parte do trabalho buscou evidenciar, o tema da tributação do ilícito (ou tributação de ganhos advindos de atividades ilícitas), possui referencial teórico e histórico abrangente, com temáticas da área tributária, penal, constitucional, jusfilosofia e política.

Assim sendo, a segunda parte visa a especificar um dos aspectos mais atuais advindos deste objeto, qual seja, a aplicação tributária na conjuntura dos acordos de colaboração que geram restituição de valores auferidos indevidamente. Esses procedimentos alternativos de persecução se tornaram bastante comuns nas recentes e alardeadas operações anticorrupção exercidas sob as mais diversas alcunhas, sendo a mais conhecida a Operação Lava Jato.

Segundo números oficiais disponibilizados pelo MPF, os acordos de colaboração efetuados na Lava Jato podem ter sido responsáveis pela apuração de crimes de corrupção com valores superando R\$ 6 bi, sendo R\$ 13 bi alvo de recuperação atualmente. Dos acordos de delação, constam mais de R\$ 800 mi objeto de repatriação.¹⁴⁹ Segundo apuração da mídia especializada¹⁵⁰, dos condenados da operação, 40% teve a celebração de acordos de colaboração.

A questão aqui posta, portanto, possui acentuada relevância econômica, sem falar nos os aspectos políticos daí sobrevivendo.

Dessa forma, essas movimentações financeiras, anteriormente escondidas, suscitam o seguinte questionamento: os valores, muitas vezes milionários, auferidos ilegalmente e que, após realização de acordo de colaboração, e como pressuposto destes, são restituídos aos entes prejudicados, podem ser objeto de cobrança tributária? Mais especificamente, a incidência do imposto de renda seria válida aos ganhos sobre os quais o delator tomou proveito?

Trata-se de tema bastante recente, sem tanta exploração literária especificamente voltada à interseção das áreas penal e tributária. Nesse sentido, a intenção do trabalho, quanto a este ponto, é explicitar algumas das questões mais controversas e estabelecer conexões com a abordagem teórica exercitada acima.

¹⁴⁹ BRASIL. Ministério Público Federal. **A Lava Jato em números no Paraná**. 05 jul 2019. Disponível em: <<http://www.mpf.mp.br/grandes-casos/caso-lava-jato/atuacao-na-1a-instancia/investigacao/colaboracao-premiada>>, acesso em: 20 nov. 2019.

¹⁵⁰ PÁDUA, Luciano. Dos 163 condenados na Lava Jato de Curitiba, 40% são delatores. 15 abr 2019. **Revista JOTA Info**. Disponível em: <<https://www.jota.info/justica/lava-jato-curitiba-condenados-delatores-15042019>>, acesso em: 20 nov 2019.

5 ACORDOS DE COLABORAÇÃO PREMIADA.

5.1. BASE LEGAL E PRESSUPOSTOS.

A Lei nº 12.850/13 positivou o regramento para os acordos de colaboração no Brasil. Este dispositivo teve por finalidade, conforme sua própria ementa esclarece, definir “organização criminosa” e dispor de meios para obtenção de prova no processo criminal (dentre estes, a colaboração premiada).

Anteriormente à edição desta lei, a colaboração ou delação premiada já tinha base legal no ordenamento brasileiro, por meio de legislação esparsa, com uma sistematização objeto de muita crítica da doutrina nacional, pela desordem e falta de soluções.¹⁵¹

Dentre os dispositivos legais que possibilitavam a aplicação da colaboração premiada, é possível citar a Lei nº 9.034/95, expressamente revogada pelo novo diploma; a Lei nº 9.613/98, sobre crimes financeiros; Lei nº 7.492/96, também sobre crimes financeiros; Lei nº 9.807/99, sobre a proteção de réus colaboradores, dentre outras. Afora revogações expressas e tácitas, a Lei nº 12.850/13 veio solucionar a questão procedimental deste instituto que já era previsto e aplicado no ordenamento pátrio.

A Lei nº 9.034/95 trazia a previsão de espontaneidade do acordo de colaboração como pressuposto deste instituto, indicando a necessidade de que o impulso partisse do investigado. Tal situação não subsiste hoje como pressuposto. Não obstante, há a possibilidade de o impulso para delação partir do acusado, o que enseja discussão sobre os efeitos tributários da denúncia espontânea, conforme abordado no capítulo 6.

Dentre os argumentos críticos a este instituto, pode-se referenciar ao eminente jurista Zaffaroni, para quem “*la impunidad de los llamados arrepentidos constituye una seria lesión a la eticidad del Estado; [...] el Estado no puedo valerse de medios inmorales para evitar la impunidad.*”¹⁵²

Das críticas atuais, o fato de a Lei nº 12.850/13 não prever situações em que as colaborações poderiam ser desfeitas, sem estabelecer claramente, também, exigência de que

¹⁵¹ Cf PEREIRA, Frederico Valdez. **Colaboração Premiada: legitimidade e procedimento.** Aspectos controvertidos do instituto da colaboração premiada de coautor de delitos como instrumento de enfrentamento do crime organizado. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2014, passim; BOLTOLITI, José Carlos Kraemes; AMARO, Lucian Drago. **Temas contemporâneos de direito.** Passo Fundo: Méritos, p. 135-158.

¹⁵² ZAFFARONI, Eugenio Raúl apud BOLTOLITI, José Carlos Kraemes; AMARO, Lucian Drago. **Temas contemporâneos de direito.** Passo Fundo: Méritos, p. 139.

os órgãos apresentem fundamentações de aceitação ou rejeição dos acordos.¹⁵³ Poder-se-ia falar, ainda, no fato de esse mecanismo inusual ter acabado por se tornar quase que a opção preferencial nas ações investigatórias.

Canotilho e Brandão ponderam problemas de índole ainda maior ao instituto, refletindo que as divisões funcionais dos órgãos estatais sofrem por atuações não ordinárias:

um problema central da colaboração premiada [...] é que a investigação e a instrução do processo penal colaborativamente conformado acabam por se transformar num sistema *autopoiético* que se reproduz a ele próprio tendencialmente à margem dos princípios estruturantes da ordem jurídico-constitucional: separação de poderes, distribuição de competências, observância da legalidade, do princípio da isonomia, criação de privilégios e imunidades desarrazoáveis, do princípio da conexão ou conectividade da prova e do crime, obtenção de meios de prova e valoração dos meios de prova.¹⁵⁴

De todo modo, o mecanismo da delação surge como exercício alternativo ao sistema persecutório ordinário, na tentativa de tornar mais eficaz o combate às práticas delituosas mais modernas e complexas, no que a lei em questão define como organizações criminosas.¹⁵⁵

Confira-se o entendimento Frederico Valdez Pereira sobre a instituição deste meio de prova:

A colaboração processual inclui-se no preço a pagar, nos custos da evolução dos fenômenos sociais, daí a importância de se estabelecer os lindes do recurso aos instrumentos de reforço na investigação [...].¹⁵⁶

Conforme este autor, “não se pode pretender enfrentar toda e qualquer manifestação criminógena com os mesmos instrumentos dissuasórios”,¹⁵⁷ de modo que a colaboração existe justamente como meio para tentar obter maior eficiência, no momento em que as práticas comuns não se verificam capazes de lidar com o aprimoramento do crime.

Nesse sentido, fala-se em uma construção negociada no âmbito sancionatório, que parte da premissa de que determinados ilícitos, por conta de sua natureza, trazem consigo uma

¹⁵³ PÁDUA, Luciano. Dos 163 condenados na Lava Jato de Curitiba, 40% são delatores. 15 abr 2019. **Revista JOTA Info**. Disponível em: <<https://www.jota.info/justica/lava-jato-curitiba-condenados-delatores-15042019>>, acesso em: 20 nov 2019.

¹⁵⁴ CANOTILHO, J. J. Gomes; BRANDÃO, Nuno. Colaboração premiada: reflexões críticas sobre os acordos fundantes da Operação Lava Jato. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. vol. 133. ano 25. São Paulo: Ed. RT, jul. 2017, p. 138.

¹⁵⁵ Vide **art. 1º. § 1º** “Considera-se organização criminosa a associação de 4 (quatro) ou mais pessoas estruturalmente ordenada e caracterizada pela divisão de tarefas, ainda que informalmente, com objetivo de obter, direta ou indiretamente, vantagem de qualquer natureza, mediante a prática de infrações penais cujas penas máximas sejam superiores a 4 (quatro) anos, ou que sejam de caráter transnacional.”

¹⁵⁶ PEREIRA, Frederico Valdez. **Colaboração Premiada: legitimidade e procedimento**. Aspectos controvertidos do instituto da colaboração premiada de coautor de delitos como instrumento de enfrentamento do crime organizado. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2014, p. 107.

¹⁵⁷ *Ibidem*.

efetiva impossibilidade de solução eficaz, no que os acordos representam “uma adesão a uma visão utilitária que vê a produção de resultados como algo prioritário [...]”.¹⁵⁸

Valdir Moysés Simão e Marcelo Pontes Vianna qualificam o instituto como desestabilizador das atividades criminosas organizadas:

Sem sombra de dúvida, a Lei 12.850/13, ao ampliar as hipóteses de colaboração premiada, introduziu um significativo incremento nas ações de investigação criminal. Seguindo a lógica de que o Estado se beneficia da contribuição dos agentes envolvidos em ações ilícitas perpetradas por organizações criminosas, o que possibilita maior alcance de sua ação repressiva, a norma concede benefício ao colaborador na medida do auxílio prestado. Tal como na legislação antitruste, a colaboração premiada insere o elemento desestabilizador das organizações criminosas, uma vez que estabelece significativa vantagem para aquele que delatar os demais envolvidos na ilicitude.¹⁵⁹

No que tange à composição das colaborações, são elementos fundamentais para a validade do acordo: a voluntariedade de conformação do acusado e a eficácia das informações prestadas.

Quanto à voluntariedade, Nucci esclarece que “significa agir livre de qualquer coação física ou moral, embora não se demande a espontaneidade (sinceridade e arrependimento)”¹⁶⁰. É preciso que o potencial delator tenha completa liberdade de discernimento e decisão para optar ou não pelo acordo.

Ademais, é necessário para a concessão do benefício advindo da colaboração que algum dos efeitos concretos previstos no caput do art. 4º da lei se concretizem, a saber: identificação dos demais coautores e partícipes; revelação da estrutura da organização criminosa; prevenção de novas atividades criminais; recuperação dos proveitos criminosos; localização de eventual vítima.

Além disso, podem ser citados outros efeitos decorrentes lógicos da exigência de eficácia da delação. Componente fundamental da coerência dessas figuras é o de que a benesse concedida deva ser inferior ao resultado criminoso punível, isto é, é preciso que os crimes delatados tenham superior impacto perante a sociedade do que os crimes reduzidos/perdoados do colaborador. Ademais, a delação, como meio de obtenção de prova,

¹⁵⁸ CASTRO, Leonardo Bellini. **Lei anticorrupção: impactos sistêmicos e transversais**, Leme (SP): JH Mizuno, 2019, p. 172-173.

¹⁵⁹ SIMÃO, Valdir Moysés; VIANNA, Marcelo Pontes. **O Acordo de Leniência na Lei Anticorrupção: histórico, desafios e perspectivas**. São Paulo: Trevisan Editora, 2017, p. 93-94.

¹⁶⁰ NUCCI, Guilherme de Souza. **Organização criminosa**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 61.

deve ser aplicada em situação que se configure indispensável à solução processual. Outrossim, a colaboração do acusado junto às autoridades deve ter caráter permanente.¹⁶¹

Por outro lado, das garantias dos acusados, é possível identificar o usufruto de medidas de salvaguarda, nome e imagem preservados, condução separada aos demais coautores e partícipes, cumprimento de pena em estabelecimento diverso, direito de retratação sem que provas sejam usadas em seu desfavor, assistência total de advogado, entre outras; sendo que, ao final, possui direito ao benefício, quando preenchidos todos os requisitos legais.

5.2. CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA.

Aferido o histórico legislativo, as bases de aplicação e os pressupostos de validade dos acordos de colaboração premiada, é possível apontar definições doutrinárias deste instituto.

Eduardo Araújo Silva, assim conceitua a colaboração premiada:

A colaboração premiada, também denominada de cooperação processual (processo cooperativo) ocorre quando o acusado, ainda na fase de investigação processual, além de confessar seus crimes para as autoridades, evita que outras infrações venham a se consumar (colaboração preventiva) assim como auxilia concretamente a polícia na sua atividade de recolher provas contra os demais coautores, possibilitando as suas prisões (colaboração repressiva).¹⁶²

Para Guilherme de Souza Nucci, trata-se de situação criticável, mas necessária em nome da eficácia persecutória:

a possibilidade de se reduzir a pena do criminoso que entregar o (s) comparsa (s). É o dedurismo oficializado, que, apesar de moralmente criticável, deve ser incentivado em face do aumento contínuo do crime organizado. É um mal necessário, pois trata-se da forma mais eficaz de se quebrar a espinha dorsal das quadrilhas, permitindo que um de seus membros possa se arrepender, entregando a atividade dos demais e proporcionando ao Estado resultados positivos no combate à criminalidade.¹⁶³

Em síntese, assim, é possível definir a colaboração premiada brasileira como meio alternativo à obtenção de provas, fundamentado no reconhecimento estatal de sua ineficiência frente a certos tipos de crimes de alta complexidade, bem como na relevante utilidade informativa que a concessão pelo não exercício do *jus puniendi* em relação ao criminoso

¹⁶¹ PEREIRA, Frederico Valdez. **Colaboração Premiada: legitimidade e procedimento**. Aspectos controvertidos do instituto da colaboração premiada de coautor de delitos como instrumento de enfrentamento do crime organizado. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2014, p. 107.

¹⁶² SILVA, Eduardo Araújo da. **Organizações criminosas. Aspectos penais e processuais da Lei 12.850/2013**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 53.

¹⁶³ NUCCI, Guilherme de Souza. **Código Penal Comentado**. 10. Ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 778.

delator deve representar. Como meio de provas que é, pode conferir responsabilização de agentes nas mais diversas áreas, nomeadamente, administrativa, civil, penal e tributária.

Sobre a natureza jurídica da colaboração, conforme pronunciamento do STF no HC 127.483/PR, da Relatoria do Ministro Dias Toffoli, as delações premiadas são entendidas como – além de meio de obtenção de prova – negócio jurídico processual personalíssimo, tendo por objeto:

a cooperação do imputado para a investigação e para o processo criminal, atividade de natureza processual, ainda que se agregue a esse negócio jurídico o efeito substancial (de direito material), concernente à sanção premial a ser atribuída a esta colaboração.

A fundamentação doutrinária suscitada pelo Relator levou em conta definição de Otávio Luiz Rodrigues Júnior, que identifica o negócio jurídico processual como “declaração de vontade, unilateral ou bilateral, dirigida ao fim específico da produção de efeitos no âmbito do processo [...]”.¹⁶⁴ Além disso, retirou dos ensinamentos sobre direito privado de Orlando Gomes a ideia basilar por trás do acordo de colaboração, “para a formação de um contrato, são necessárias duas ou mais declarações de vontade que se integram. É preciso, numa palavra, o acordo. [...]”.¹⁶⁵

5.2.1. Acordos de colaboração e acordos de leniência.

Vale dizer, os acordos de colaboração não se confundem com os acordos de leniência. As duas figuras jurídicas consistem em estímulos, oficialmente acordados, voltados aos coautores de ilicitudes penais, com o objetivo de obter-se auxílio na busca por informações sobre outros crimes, sendo estabelecida, para tanto, recompensa que reduza ou perdoe integralmente infração cometida, no caso da colaboração, ou que reduza o valor da multa a ser pago, no caso da leniência.

A diferença entre os acordos de colaboração e os acordos de leniência consiste nas partes integrantes da combinação e no âmbito de celebração destes. Os acordos de leniência ocorrem na esfera administrativa, enquanto que as colaborações premiadas são relativas a um processo ou apuração penal. A competência para celebração de acordos de colaboração é precípua do MP, com anuência do juiz, enquanto que os acordos de leniência são firmados pela autoridade da Administração Pública, como a CGU e AGU.

¹⁶⁴ RODRIGUES JUNIOR, Otávio Luiz. Estudo Dogmático da Forma dos Atos Processuais (Princípios e espécies). *Revista Jurídica*, n. 321, ano 52. Porto Alegre: Notadez, julho/2004, p. 53.

¹⁶⁵ GOMES, Orlando. *Contratos*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 64-65.

A autoridade máxima dos órgãos que efetivam a leniência participa das negociações do acordo, enquanto que, na colaboração, pelo conceito de sistema acusatório, o juiz e a acusação não se confundem.

Além disso, o regramento que prevê os acordos de leniência está na Lei nº 12.846, também conhecida como Lei Anticorrupção. Como supracitado, os acordos de colaboração, por sua vez, estão previstos na Lei nº 12.850/13.

5.3. QUESTÕES PROCEDIMENTAIS

Brevemente, a fim de construir uma noção básica do funcionamento deste instituto, passa-se a tratar do *iter* procedimental da colaboração premiada, bem como das atuações das partes envolvidas e garantias do acusado.

5.3.1. Fase preliminar de admissibilidade.

Tratando a colaboração premiada como técnica alternativa de investigação, a Lei nº 12.850/2013 não prevê a necessidade de espontaneidade na colaboração. Por outro lado, os órgãos responsáveis não devem aguardar a busca pela cooperação do acusado.

Vale dizer, a espontaneidade, que é prescindível, não se confunde com a voluntariedade, quesito essencial do instituto, significando que o acordo deve ser livremente optado pelo acusado.¹⁶⁶ Nesse sentido, o art. 4º, § 7, da Lei das Organizações Criminosas:

Art. 4º. § 7º Realizado o acordo na forma do § 6º, o respectivo termo, acompanhado das declarações do colaborador e de cópia da investigação, será remetido ao juiz para homologação, o qual deverá verificar sua regularidade, legalidade e voluntariedade, podendo para este fim, sigilosamente, ouvir o colaborador, na presença de seu defensor.

Autoridade policial e Ministério Público podem orientar o acusado sobre a possibilidade de realização do acordo.

5.3.2. Atuação do MP nas negociações.

¹⁶⁶ PEREIRA, Frederico Valdez. **Colaboração Premiada: legitimidade e procedimento.** Aspectos controvertidos do instituto da colaboração premiada de coautor de delitos como instrumento de enfrentamento do crime organizado. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2014, p. 119.

Consoante ter para si a exclusividade sobre postulação persecutória penal, o Ministério Público é quem tem legitimidade para propor o acordo de colaboração.

Parte da doutrina entendia essa legitimidade como exclusiva.¹⁶⁷ Todavia, no sentido do art. 4º, §2 e §6, há possibilidade de o delegado de polícia negociar a formalização do acordo, o que foi tido por constitucional pelo STF.¹⁶⁸

Nesse caso, realizada a delação via negociação do delegado de polícia, o Ministério Público tem o papel de atuar como fiscal da lei.

No mais, o Ministério Público tem o papel de manter contato pessoal com o acusado e avaliar a negociação, cientificar sobre as consequências e os compromissos resultantes da delação, possibilitando amplo apoio assistencial do advogado do acusado.¹⁶⁹

O MP, diga-se, poderá, ao curso do processo e dependendo da relevância das informações prestadas pelo colaborador, a qualquer tempo requerer ao juiz o perdão judicial do acusado. Ademais, poderá deixar de oferecer denúncia se o delator não for líder da organização criminosa ou primeiro a realizar delação.

Ao final, tão logo proposto o acordo, o MP deve remeter os termos ao juiz para avaliação e homologação.

5.3.3. Atuação do Juiz na homologação e condenação.

O magistrado tem participação fundamental no momento inicial da homologação do acordo e, ao final, no momento da concessão das benesses outorgadas.

O juiz não pode participar das negociações do acordo, em razão da suprarreferida separação entre acusador e julgador, de modo que deve manter atitude equidistante para poder avaliar com imparcialidade a validade dos termos propostos.¹⁷⁰ Possui tarefa de fiscalização das formalidades e pressupostos procedimentais da legislação.

De requisitos formais necessários à homologação do acordo pelo juiz constam, no art. 6: o relato da colaboração e possíveis resultados; condições da proposta do MP ou delegado;

¹⁶⁷ SILVA, Eduardo Araújo da. **Organizações criminosas. Aspectos penais e processuais da Lei 12.850/2013**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 59.

¹⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5508/DF**. Rel. Min. Marco Aurélio, Brasília, DF, j. 20 jul. 2018.

¹⁶⁹ BRASIL. Ministério Público Federal. **Manual Colaboração Premiada**. Janeiro de 2014. Disponível em: <<http://www.mpf.mp.br/atuacao-tematica/sci/dados-da-atuacao/eventos-2/eventos-internacionais/conteudo-banners-1/enccla/restrito/manual-colaboracao-premiada-jan14.pdf>>, acesso em: 20 nov. 2019.

¹⁷⁰ PEREIRA, Frederico Valdez. **Colaboração Premiada: legitimidade e procedimento**. Aspectos controvertidos do instituto da colaboração premiada de coautor de delitos como instrumento de enfrentamento do crime organizado. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2014, p. 141-145.

declaração de aceitação do colaborador; assinaturas das partes; especificações de medidas protetivas, se necessário.

Destarte, bem-sucedida a negociação de colaboração e atingidos os requisitos formais e os pressupostos de validade expostos no ponto 6.1, deve o juiz homologar inicialmente o acordo. Nenhum tipo específico de benesse está vinculado com essa homologação.

Nos termos do §8º do art. 4º da Lei nº 12.850/2013, o juiz tem, ainda, a discricionariedade de adequar a proposta de acordo conforme julgue melhor ao caso concreto, levando em conta as disposições do §1º no que tange à personalidade do colaborador, natureza, circunstâncias e gravidade do fato criminoso.

Para verificar a substância dos pressupostos de validade do acordo, tais como a voluntariedade do acusado, o juiz pode se reunir sigilosamente com o delator e seu defensor.

No mais, ao final, na sentença condenatória, após o curso do devido processo, o juiz efetiva a aplicação do instituto, na medida da eficácia colaborativa e homologando ajustes quanto ao conteúdo.¹⁷¹

5.3.4. Momentos possíveis de realização.

A Lei nº 12.850/2013 disciplina três momentos do procedimento em que a elaboração da delação é aceitável.

No § 2º do art. 4º é prevista a praticabilidade do acordo ainda na fase investigatória, nos autos do inquérito policial ou na manifestação do MP.¹⁷²

Na fase judicial, a requerimento das partes, o juiz poderá adotar o procedimento de colaboração, consoante o caput do art. 4º. Note-se que a negociação não pode ser mediada pelo juiz.¹⁷³

¹⁷¹ PEREIRA, Frederico Valdez. **Colaboração Premiada: legitimidade e procedimento.** Aspectos controvertidos do instituto da colaboração premiada de coautor de delitos como instrumento de enfrentamento do crime organizado. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2014, p. 145.

¹⁷² Vide **art. 4º, § 2º**. “Considerando a relevância da colaboração prestada, o Ministério Público, a qualquer tempo, e o delegado de polícia, nos autos do inquérito policial, com a manifestação do Ministério Público, poderão requerer ou representar ao juiz pela concessão de perdão judicial ao colaborador, ainda que esse benefício não tenha sido previsto na proposta inicial, aplicando-se, no que couber, o art. 28 do Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941 (Código de Processo Penal).”

¹⁷³ Vide **art. 4º**. “O juiz poderá, a requerimento das partes, conceder o perdão judicial, reduzir em até 2/3 (dois terços) a pena privativa de liberdade ou substituí-la por restritiva de direitos daquele que tenha colaborado efetiva e voluntariamente com a investigação e com o processo criminal, desde que dessa colaboração advenha um ou mais dos seguintes resultados.”

No § 5º, também do art. 4º,¹⁷⁴ a lei prevê a possibilidade de colaboração tardia, realizada após a sentença aplicada e transitada em julgado, tendo por consequências menores benefícios do que os que seriam viáveis inicialmente.

5.4. CONSEQUÊNCIAS APÓS A COLABORAÇÃO.

As consequências práticas da colaboração premiada podem ser divididas do seguinte modo: benefícios penais concedidos pelo Estado em razão da colaboração, condições penais para o recebimento das benesses acordadas e demais consequências.

5.4.1. Benefícios conferidos no processo penal.

Os benefícios variam conforme o momento em que realizada a colaboração premiada, bem como o alcance de eficácia das informações prestadas e possibilitadas.

Podem ser, para os casos de delações negociadas antes da sentença condenatória, o perdão judicial, a redução da pena restritiva de liberdade em até 2/3 e a substituição da pena por restritiva de direitos.

Sendo a delação efetivada em momento posterior à sentença e o trânsito em julgado, o delator pode ter a pena reduzida até metade e auferir a progressão de regime.

Vale dizer, caso seja concedido o perdão judicial, o delator atuará como testemunha. De outra sorte, concedida a redução ou conversão da pena em restritiva de direitos, o delator será réu e declarante.¹⁷⁵

Nessa perspectiva, Marcos Paulo Dutra Santos faz importante apontamento, quanto ao direito ao benefício do delator:

Importante ressaltar que o preenchimento dos requisitos legais torna certo o prêmio inerente à delação do acusado, mas não a espécie e/ou quantum reducional, mesmo porque, reitere-se, pena e perdão judicial submetem-se à apreciação, obviamente, do juiz, não podendo as partes dispor do que não possuem. Quanto mais eficiente ampla tiver sido a colaboração, maior o benefício concedido ao réu, daí a efetividade da delação premiada apenas ser mensurável, na imensa maioria das vezes, na sentença.¹⁷⁶

Assim, percebe-se que o direito ao recebimento de benefício, pela visão deste autor, já subsiste no momento da efetivação da colaboração, respeitados os pressupostos de

¹⁷⁴ Vide art. 4º, § 5º. “Se a colaboração for posterior à sentença, a pena poderá ser reduzida até a metade ou será admitida a progressão de regime ainda que ausentes os requisitos objetivos.”

¹⁷⁵ NUCCI, Guilherme de Souza. **Organização criminosa**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 76-77.

¹⁷⁶ SANTOS, Marcos Paulo Dutra. **Colaboração (delação) premiada**. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2017, p. 93.

voluntariedade, de eficácia e os requisitos formais. Todavia, a quantificação da benesse só pode ocorrer em outro momento, quando do cômputo da efetiva importância investigatória e jurídica que a colaboração representou ao Estado e, em última instância, à sociedade.

5.4.2. Condições penais ao recebimento das benesses.

As consequências da delação no âmbito do procedimento penal devem representar, como visto, auxílio na investigação e na obtenção de provas contra as atividades do grupo criminoso.

Nesse sentido, são dispostos os deveres de colaboração do acusado, muitos dos quais suscitados por deslinde da boa-fé processual, aplicável também no âmbito deste negócio jurídico, por exemplo, o dever de informar e o dever de lealdade. Especificamente, nesse contexto, pode-se falar em deveres de indicar diligências e evidências, entregar documentos, papéis, escritos, arquivos eletrônicos, entre outros.

A renúncia ao direito constitucional ao silêncio é pressuposto para a oportunização destas indicações investigativas que visam a constituir provas contra as organizações criminosas.

No mais, os efeitos, no quesito punibilidade do agente arrependido e delator, podem ser outros, para além daqueles previstos na Lei nº 12.850/13, como se verifica na prática.

Da análise da colaboração premiada realizada¹⁷⁷ por Paulo Roberto da Costa¹⁷⁸, verifica-se o estabelecimento de dever de pagamento da multa penal do art. 58 do CP calculada a seu patamar mínimo, consoante pleito do MPF.¹⁷⁹ A título de indenização cível, nesta colaboração houve o comprometimento ao pagamento de R\$ 5 mi, a serem depositados na conta da Vara Federal onde o processo corria, além da entrega de diversos bens e valores apreendidos, sob o fundamento de reparação dos danos contra Administração Pública e outros

¹⁷⁷ BRASIL. Ministério Público Federal. **Acordo de colaboração premiada de Paulo Roberto da Costa**. 27 de agosto de 2014. Disponível em: <<https://s.conjur.com.br/dl/acordo-delacao-premiada-paulo-roberto.pdf>>, acesso em: 20 nov 2019.

¹⁷⁸ Diretor de abastecimento da Petrobras acusado de diversos atos de corrupção envolvendo políticos.

¹⁷⁹ Sobre a convenção de patamar mínimo das multas penais: “Trata-se, claramente, de uma convenção sem qualquer esteio legal. Em lado algum se faz referência na Lei 12.850/2013 à possibilidade de um acordo de colaboração premiada versar sobre a pena de multa cominada para crimes pelos quais o réu possa vir a ser condenado (v. g., o próprio crime de organização criminosa, punível com pena privativa da liberdade e multa). [...] Além de ferir o princípio da legalidade, o acordo dirigido a uma fixação antecipada da exacta medida da pena de multa a aplicar ao réu colide com princípio da jurisdicionalidade e o princípio da culpa”. Cf CANOTILHO, J. J. Gomes; BRANDÃO, Nuno. Colaboração premiada: reflexões críticas sobre os acordos fundantes da Operação Lava Jato. In **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. vol. 133. ano 25. São Paulo: Ed. RT, jul. 2017, p. 158.

entes.¹⁸⁰ Na colaboração consta que sofreriam perda de perdimento os bens fruto de proveito criminoso não declarados no último imposto de renda do colaborador ou já bloqueados, no que fossem descobertos ao decorrer do processo.¹⁸¹

A destinação das multas compensatórias advindas total ou parcialmente de proveito fruto das infrações penais cometidas pela organização criminosa não fica clara sob o viés da Lei n° 12.850/13. Diversas vezes essa questão já chegou ao STF, com decisões normalmente favorecendo o lesado e terceiro de boa-fé e, por alternativa, a União.¹⁸²

Outrossim, destas previsões explicitadas, surgem vários questionamentos, inclusive sobre a constitucionalidade das disposições acordadas e das aplicações sancionatórias. Guilherme Nucci expõe suas diversas ressalvas:

Parece-nos, salvo melhor juízo, que o acordo de delação premiada não pode combinar leis penais, retirando benefícios de qualquer lei e fazendo uma miscelânea legislativa, jamais prevista pelo Parlamento.

Segundo nosso entendimento, o acordo não pode nunca vincular outras autoridades (Delegados/MP/Judiciário) que dele não participaram, pois seria a maior ilogicidade em matéria penal.

Sugere-nos o princípio da legalidade que jamais se altera o prazo prescricional ou a competência penal por acordo extrapenal entre quem quer que seja.

Soa-nos ilegal dispor sobre execução penal em acordo pré-processual, como se houvesse um único juízo no Brasil — o da homologação.¹⁸³

Vê-se, portanto, que essas cominações são complexas e geram recorrente controvérsia não somente no campo penal, irradiando-se também para outras áreas.

5.4.3. Outras consequências.

Fala-se em efeitos extrapenais da colaboração premiada, que poderiam ser abonados em virtude do próprio acordo, sob o argumento de que se são válidos à esfera penal, seriam válidos para outras áreas do mesmo modo, tais como no âmbito administrativo.¹⁸⁴

¹⁸⁰ BRASIL. Ministério Público Federal. **Acordo de colaboração premiada de Paulo Roberto da Costa**. 27 de agosto de 2014. Disponível em: <<https://s.conjur.com.br/dl/acordo-delacao-premiada-paulo-roberto.pdf>>, acesso em: 20 nov 2019.

¹⁸¹ Ibidem.

¹⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **PET 5.886**. Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=328628>>, acesso em: 02 nov 2019.

¹⁸³ NUCCI, G. Há limites para o prêmio da colaboração premiada? In: **Revista Consultor Jurídico**, 03 jul 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jul-03/guilherme-nucci-limites-premio-colaboracao-premiada>>, acesso em: 12 nov 2019.

¹⁸⁴ MELO, V.; NUNES, F. M. B.; IMHOF, C. Extensão de prêmios da colaboração a ação de improbidade é possível In: **Revista Consultor Jurídico**, 07 nov 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-nov-07/opiniao-valido-estender-premios-delacao-acao-improbidade>>, acesso em: 12 nov 2019.

Conquanto estes tópicos mereçam consideração e oponibilidade na doutrina, o objeto do trabalho se concentra nas demais consequências advindas da delação e que atingem o âmbito tributário.

Assim sendo, tem-se que, com base nas informações entregues pelo delator e com base nas informações por este possibilitadas, a Receita Federal não se furta de processar investigações, com cruzamento de dados e identificação de fatos geradores, de modo a realizar autuação tributária sobre o delator, acompanhando, ainda, multas de até 150%.

Novamente, no âmbito da delação de Paulo Roberto Costa, observa-se que à cláusula segunda está inserida a seguinte disposição justificadora:

tendo em vista a necessidade de conferir efetividade à persecução criminal [...] em torno de crimes contra a Administração Pública [...] inclusive no que diz respeito à repercussão desses ilícitos penais na esfera cível, tributária, administrativa, disciplinar e de responsabilidade.¹⁸⁵

Outrossim, o acordo de delação de Alberto Youssef¹⁸⁶ previu expressamente, por exemplo, que a prova obtida pelo meio de colaboração seria validamente utilizada em inquéritos policiais, procedimentos administrativos criminais, ações penais, ações cíveis e de improbidade administrativa e inquéritos civis, sem prejuízo do empréstimo ao Ministério Público dos Estados, Receita Federal, Procuradoria da Fazenda Nacional, Banco Central, dentre outros.¹⁸⁷

Observa-se vasta margem de discussão propiciada pelo emprego e formatação dos acordos de colaboração estão atualmente, em especial no âmbito da Lava Jato e de outras operações de grande porte. O objeto do trabalho se concentrará, no último capítulo, em discutir os efeitos tributários gerados pelos referidos acordos.

Nesse sentido, restando suficientemente aclarados os principais aspectos jurídicos no que tange à lógica e ao procedimento da colaboração premiada, passa-se ao estudo último a respeito dos frutos tributários destes acordos, abordando especificamente o comportamento do Fisco sobre a renda dos delatores.

¹⁸⁵ BRASIL. Ministério Público Federal. **Acordo de colaboração premiada de Paulo Roberto da Costa**. 27 de agosto de 2014. Disponível em: <<https://s.conjur.com.br/dl/acordo-delacao-premiada-paulo-roberto.pdf>>, acesso em: 20 nov 2019.

¹⁸⁶ Apontado como um dos principais responsáveis pelo esquema de lavagem de dinheiro e repasse a políticos, na Lava-Jato Cf SADI, Andréia; CARVALHO, Mario Cesar. Doleiro Alberto Youssef decide fazer delação premiada, diz advogado. **Folha de São Paulo**, São Paulo: 23 set 2014. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/poder/2014/09/1521277-youssef-decide-fazer-delacao-premiada-diz-advogado.shtml>>, acesso em 19 nov 2019.

¹⁸⁷ BRASIL. Ministério Público Federal. **Acordo de colaboração premiada de Alberto Youssef**. 24 de setembro de 2014. Disponível em: <<https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/wp-content/uploads/sites/41/2015/01/acordodela%C3%A7%C3%A3oyoussef.pdf>>, acesso em: 20 nov 2019.

6 TRIBUTAÇÃO SOBRE VALORES ILÍCITOS ADVINDOS DE CORRUPÇÃO – O CASO DO IMPOSTO DE RENDA.

Das notícias de que valores referentes a restituição, na sistemática das colaborações premiadas, seriam tributados pela Receita Federal, como nos casos de Alberto Youssef¹⁸⁸, Nestor Cerveró¹⁸⁹ e Julio Camargo¹⁹⁰, por exemplo, surge a relevância investigatória deste tema.

Inicia-se reflexão sobre a incidência tributária, no campo da renda, posterior à efetivação do negócio jurídico processual da delação e, inclusive, posterior à restituição dos valores acordados nestas.

Verifica-se, inicialmente, para tanto, o fato gerador passível de IR e os conceitos de disponibilidade jurídica e econômica. Na sequência, trata-se de abordar as autuações tributárias baseadas ou possibilitadas pelos acordos de colaboração celebrados com pessoas físicas, analisando as multas outorgadas pela Receita Federal do Brasil (RFB), a questão do confisco penal cumulado à tributação, bem como as discussões ao redor da denúncia espontânea e suas similaridades para com a colaboração premiada.

6.1. FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA.

O imposto de renda está definido no art. 43 do CTN, com base constitucional no art. 153, III,¹⁹¹ trazendo a distinção entre os conceitos de renda e proventos de qualquer natureza.

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;

¹⁸⁸ BERGAMO, Mônica. Delação de Youssef foi utilizada para o ressarcimento de mais de R\$ 13 bi, **Folha de São Paulo**, São Paulo, 16 abr 2019. Disponível em:

<<https://www1.folha.uol.com.br/colunas/monicabergamo/2019/04/delacao-de-youssef-foi-utilizada-para-o-ressarcimento-de-mais-de-r-13-bi.shtml>>, acesso em: 27 set. 2019.

¹⁸⁹ Diretor de operações da Petrobrás, delator de diversos casos de propina envolvendo políticos. Cf MAGRO, Maíra; SIMÃO, Edna. Receita decide tributar dinheiro devolvido por delatores da Lava Jato, **Revista Valor Econômico**, Brasília, 30 nov 2015. Disponível em: <<https://valor.globo.com/politica/noticia/2015/11/30/receita-decide-tributar-dinheiro-devolvido-por-delatores-da-lava-jato.ghtml>>, acesso em: 30 set. 2019.

¹⁹⁰ Delator responsável pela exposição de denúncias contra o então presidente da Câmara dos Deputados, Eduardo Cunha. Cf SCHMITT, Gustavo. Moro nega pedido de delator para impedir cobrança de R\$ 48 milhões da Receita, **O Globo**, Rio de Janeiro, 28 ago 2018. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/brasil/moro-nega-pedido-de-delator-para-impedir-cobranca-de-48-milhoes-da-receita-23019098>>, acesso em: 27 set. 2019.

¹⁹¹ Vide **art. 153**. “Compete à União instituir impostos sobre: [...] III - renda e proventos de qualquer natureza;”

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

Existem diferentes visões doutrinárias a respeito das implicações da predisposição constitucional sobre o conceito de renda e suas diversas teorias econômicas subjacentes. Todavia, não cabe seu tratamento neste estudo.

De todo modo, Modesto Carvalhosa, citado por Baleeiro, aponta que:

a renda a ser considerada é sempre a pessoal. Representa ganho econômico por certo período de tempo [...]. Mas, por ser de pessoas, somente constituirá renda tributável aquela proveniente de capital (ou fonte patrimonial) pertencente à própria pessoal.¹⁹²

É relevante ressaltar a menção ao “certo período de tempo”, que representa a periodicidade com que o imposto de renda pode ser cobrado. No caso, anualmente.

Outrossim, segundo Leandro Paulsen, renda é “acrécimo patrimonial produto do capital ou do trabalho”, enquanto que os proventos fazem referência aos “acrécimos patrimoniais decorrentes de uma atividade que já cessou.”¹⁹³

A disposição sobre proventos de qualquer natureza serve para que, afora do conceito de renda, não deixe de existir tributação quando da ocorrência de qualquer situação de ganho patrimonial; é, portanto, residual.¹⁹⁴

Desse modo, em síntese, Lobo Torres aponta que o imposto de renda deve incidir no caso de “acrécimo de patrimônio em determinado período de tempo”,¹⁹⁵ de modo que a base tributável do IR é a que “corresponde ao acréscimo de patrimônio que denote capacidade contributiva do sujeito passivo [...], além da reserva da intributabilidade representada pelo mínimo existencial.”¹⁹⁶

Além disso, para incidência do IR, deve ser levado em conta o critério da generalidade, isto é, há obrigatoriedade de sua cobrança a despeito da origem, forma ou condição da renda ou provento auferido. A generalidade é pressuposto da igualdade, já que proíbe a manutenção fora do campo de incidência do imposto de contribuintes que demonstrem ter a mesma capacidade econômica daqueles que realizam o pagamento.¹⁹⁷ Veja-se:

¹⁹² BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 286.

¹⁹³ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 5.ed. ver. Atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 232.

¹⁹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed., revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 379.

¹⁹⁵ TORRES. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. IV**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 122.

¹⁹⁶ Ibidem, p. 126.

¹⁹⁷ BALEEIRO, Aliomar. op. cit, p. 293.

Art. 43. § 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

Para Difini, a generalidade “significa que o tributo deve abranger todos os contribuintes que pratiquem o ato ou estejam em igual relação com o fato descrito na hipótese de incidência.”¹⁹⁸

De mais a mais, vale dizer que a base de cálculo do IRPF tem aspectos diversos do IRPJ, visto que aquela toma as receitas líquidas, retiradas as deduções autorizadas, enquanto esta possui critérios mais complexos que levam em conta conceitos contábeis como lucro real, presumido e arbitrado.¹⁹⁹ De mais interessante ao trabalho, neste ponto, são as características do IRPF.

Destarte, havendo renda ou proventos, não obstante origem, condição jurídica e forma – o que remete à possibilidade de advir de atos ilícitos –, deve ser cobrado o imposto de renda, de modo a ser observado o pressuposto da generalidade, impondo que deva recair sobre todos na medida da capacidade contributiva e fundamentado na isonomia tributária.

Tendo ciência das bases conceituais sobre a renda e os proventos de qualquer natureza, necessário perceber que o critério substancial para aferimento destes é o da disponibilidade jurídica ou econômica.

6.2. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA E JURÍDICA.

O fato gerador do imposto de renda é, portanto, baseado na aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica das rendas ou proventos (disponibilidade que basta ser jurídica ou econômica, uma ou outra).

Adquirir é ato de obter, passar a ter; disponibilidade é o domínio sobre algo, a possibilidade de usar livremente. Assim, posse de numerário alheio ou expectativa de ganho futuro não estão abarcados pelo conceito de disponibilidade do art. 43.²⁰⁰

De outra sorte, estão abarcados pelo conceito de disponibilidade jurídica a “obtenção de direitos de créditos não sujeitos a condição suspensiva”, enquanto que a disponibilidade econômica significa a “obtenção da faculdade de usar, gozar, ou dispor de dinheiro ou de

¹⁹⁸ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 88.

¹⁹⁹ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6. ed. – São Paulo: Saraiva, 2014, p. 1184.

²⁰⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 5.ed. ver. Atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 235-236.

coisas nele conversíveis, entradas para o patrimônio do adquirente por ato ou fato gerador”, consoante Ives Gandra.²⁰¹

As condições não suspensivas mencionadas têm o significado de que, mesmo ainda sem estar disponível economicamente, o direito de recebimento sobre aqueles valores já existe (como nas situações de títulos de crédito).²⁰²

A mera expectativa de recebimento não pode ser concebida no conceito de renda, visto indisponibilidade econômica e/ou jurídica, conforme esclarece Baleeiro:

[...] a realização do excedente, na pessoa física, ou a realização do lucro, na pessoa jurídica, quer se defina o fenômeno como fluxo, ou como acréscimo patrimonial, é requisito essencial e necessário do conceito de renda. A realização, enfim, é pressuposto essencial da disponibilidade econômica ou jurídica. Sem realização, haverá mera expectativa; sem realização, impossível será a disponibilidade.²⁰³

Ademais, a ideia de renda não pode ser dissociada do momento em que ocorre a aquisição da disponibilidade, em determinado espaço de tempo, e que implique acréscimo patrimonial. No IRPF, considera-se anualmente, 31 de dezembro, ocorrido o fato gerador.²⁰⁴

O conceito de periodicidade sobre o imposto de renda é um dos fundamentos práticos que costumam surgir para uma argumentação favorável em relação à tributação sobre valores restituídos nas delações premiadas, como se verá no capítulo seguinte.

Nesse sentido, segundo doutrina favorável à tributação por decorrência do ilícito, a incidência do imposto de renda pode ocorrer independentemente da licitude ou ilicitude do fato gerador, tendo por base a disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou provento obtido. Nesse sentido, é esclarecedora a lição de Difini:

O que frequentemente ocorre é a lei definir determinada hipótese de incidência, sem considerar se nos atos que levem à sua realização ocorre ou não elemento de ilicitude. [...] o fato gerador do imposto de renda é aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda. É irrelevante (a circunstância não faz parte da hipótese de incidência) se essa disponibilidade foi adquirida em função de atividades lícitas ou ilícitas. De uma forma (atividade lícita) ou outra (atividade ilícita), no momento em que o sujeito passivo adquire a disponibilidade de renda realiza-se a hipótese de incidência e incide a norma de tributação.²⁰⁵

Assim, a tributação de renda ou proventos advindos de atividades de corrupção, identificados em determinado período-base pela RFB, por meio das informações prestadas ou possibilitadas por delatores, *in casu*, e nos termos da definição do fato gerador do IR, para

²⁰¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Sistema tributário na Constituição**. 6.ed., atual. e aum. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 388.

²⁰² PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 5.ed. ver. Atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 236, nota 485.

²⁰³ BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 304.

²⁰⁴ *Ibidem*, p. 237.

²⁰⁵ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 183.

ocorrer, deve estar assentada nas noções de disponibilidade jurídica ou econômica aqui tratadas. O fundamento basilar é o da generalidade e periodicidade do IR e, em última instância, o da capacidade contributiva e isonomia tributária perante os demais contribuintes.

6.3. TRIBUTAÇÃO SOBRE VALORES RESTITUÍDOS POR DELADORES NA LAVA JATO.

6.3.1. Histórico da Lava Jato e autuações da RFB.

A Operação Lava Jato teve início em março de 2017, a partir de uma investigação sobre uma rede de lavagem de carros. A contar deste ponto, foram descobertos macroesquemas de corrupção intrincados em diversas partes das instituições brasileiras. Movimentações financeiras expressivas, ocultas ou em parte conhecidas, mas falseadas quanto aos envolvidos ou aos valores.²⁰⁶

Infrações fiscais e penais demonstradas através de empresas contratantes e prestadoras de serviços fictícios, movimentação financeira incompatível com ganhos de políticos e diretores de empresas, falsos serviços de consultoria, operações de câmbio fraudulento, etc.²⁰⁷

Do ponto de vista da Receita Federal, conforme se pode visualizar do Plano Anual de Fiscalização de 2019, tem-se que as autuações, apenas no âmbito da Lava Jato, atingiram números expressivos: 303 de pessoas físicas, 323 de pessoas jurídicas, e créditos lançados no total de quase R\$19 bi.²⁰⁸

²⁰⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Tributação em torno de atos ilícitos: (noções gerais e imposto de renda). In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). **Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET**. 1 ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 104.

²⁰⁷ Cf SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Plano Anual de Fiscalização 2019 da RFB**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2019_05_06-plano-anual-de-fiscalizacao-2019.pdf>, acesso em: 4 out. 2019.

²⁰⁸ “Resultado parcial: Foram instaurados, no escopo da Operação Lava Jato, 3.022 procedimentos fiscais (de diligência e de fiscalização), 955 em contribuinte pessoa física e 2.067 em contribuinte pessoa jurídica. Como resultado parcial das fiscalizações até o fim do ano de 2018, tem-se cerca de R\$ 18,93 bilhões de crédito tributário constituído (inclusos principal, multa e juros). Os valores referem-se aos encerramentos realizados após as fases ostensivas da operação. Apenas em 2018, foram encerrados 828 procedimentos fiscais da operação e constituídos R\$ 8,32 bilhões de crédito tributário. Adicionalmente, a Receita Federal já havia autuado cerca de R\$ 4,7 bilhões em esquema que utilizava offshores para receber valores superfaturados de contratos de fornecimento e de operação de navio-sonda (fase zero da Operação Lava Jato). Também foram comunicadas à Força Tarefa do MPF 333 representações fiscais para fins penais nos casos em que foram identificados fatos que, em tese, configuraram crime contra a ordem tributária. As representações fiscais lavradas são comunicadas à Força Tarefa do MPF, que, a partir delas, pode denunciar novo crime ou confrontar os fatos apurados pela Fiscalização com as informações prestadas pelos delatores”. Cf SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Plano Anual de Fiscalização 2019 da RFB**. Disponível em:

O cruzamento de informações entre Receita, as instituições de controle e o MP, com informações dos processos penais, tem acentuado papel neste ponto. Inclusive, nesse sentido, atualmente discute-se a amplitude que o compartilhamento de dados pode experimentar nas investigações.²⁰⁹

Dentre os problemas enfrentados pela Receita Federal nas investigações que se seguem, podem ser citadas a análise documental dos contratos realizados, verificação se a prestação de serviços havia efetivamente ocorrido, observação das multas deduzidas do lucro das empresas e omissão de tributação no caso dos contribuintes pessoas físicas, etc.

Os números decorrentes da atuação conjunta destacada acima foram possibilitados pelas descobertas de valores devolvidos, ou pela recuperação por meio de delação premiada, e são decorrentes de atividades ilícitas de corrupção, tais quais, lavagem de dinheiro, recebimento de propina, vantagens indevidas, embranquecimento de capitais, dentre outros.²¹⁰

6.3.2. Tributação de IR sobre os valores restituídos de delações – fundamentos e questionamentos.

Sob a perspectiva do princípio do *pecunia non olet*, com base nos arts. 118 do CTN²¹¹ e 150, II, da CF,²¹² e, especificamente em relação ao IR, o art. 26 da Lei nº 4.506/64, dentre outros, a Receita inicia os procedimentos fiscais cabíveis para a cobrança de tributo em torno de atos ilícitos.

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

<http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2019_05_06-plano-anual-de-fiscalizacao-2019.pdf>, acesso em: 4 out. 2019.

²⁰⁹ Cf BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 1.055.941/SP**. Rel. Min. Dias Toffoli, ainda por ser julgado.

²¹⁰ GONÇALVES, Antonio Baptista. Limites na Tributação de Valores Ilícitos Recuperados da Operação Lava Jato. In **Revista De Estudos Tributários**. Porto Alegre: v. 21, n. 121, maio/jun. 2018, p. 11.

²¹¹ Vide **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.”

²¹² Vide **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;”

Segundo Mariz, esta tributação não incide sobre o ilícito, *per se*, mas sobre “os efeitos econômicos [...] derivados e que participem de hipótese de incidência tributária”.²¹³ Continua, sobre o IR, afirmando que:

A cobrança de algum tributo em decorrência de algum evento ilícito não significa a tributação deste, mas de algum possível efeito econômico nele existente, ou dele decorrente [...].

Se houver percepção de renda em decorrência de um ato ilícito, a incidência do imposto de renda [...] ocorrerá sobre o produto do ilícito, e não sobre este em si, que poderá acarretar outro tipo de consequência jurídica com a natureza de penalização, e nunca de tributo.²¹⁴

Sob uma perspectiva ontológica, remetendo às discussões da primeira parte do trabalho, poder-se-ia argumentar que o Estado não deveria participar, via tributo – mecanismo de sustento social – dos produtos de atividades lícitas. De outra sorte, poder-se ia, no caso, observar uma anuência estatal em relação à violação do compromisso social assumido, do dever de arcar com os custos sociais e do exercício abusivo de liberdade, no caso de não tributação.²¹⁵

De todo modo, os argumentos utilizados na prática administrativa da RFB estão baseados no art. 43 do CTN, que dispõe da aplicação do imposto de renda uma vez existente a disponibilidade econômica ao tempo específico. Não é possível falar de disponibilidade jurídica, nesses casos, já que os resultados financeiros resultam de ilícito.²¹⁶

Assim, restando provadas, ou possibilitadas por meio da delação, a existência de fatos geradores do IR em relação a valores recebidos como propina ou vantagem indevida pelos delatores, mesmo ocorrendo a devolução destes ganhos por determinação acordada no negócio premial, a Receita tem entendido como legítima a tributação sobre estes valores, uma vez que é “irrelevante para fins tributários o que vier a acontecer com esse rendimento em um momento posterior”.²¹⁷

Surgem algumas discussões e questionamentos advindos desse tipo de autuação.

²¹³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Tributação em torno de atos ilícitos: (noções gerais e imposto de renda). In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). **Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET**. 1 ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 105.

²¹⁴ Ibidem.

²¹⁵ Ibidem, p. 32-33.

²¹⁶ Consoante Ricardo Mariz de Oliveira, nos casos de rendimentos provenientes de atos ilícitos, “[...] é impossível falar em aquisição de disponibilidade jurídica, porque o direito não assegura a possibilidade de cobrar o ganho do jogo ou o ganha da exploração da prostituição”, por exemplo. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 301.

²¹⁷ ASSIS, Lucas Calafiori Catharino de. A Operação Lava Jato e a (Im)Possibilidade de se tributar valores restituídos. In **Revista De Estudos Tributários**. Porto Alegre: v. 21, n. 121, maio/jun. 2018, p. 29.

Primeiro, sob o viés dos conceitos de disponibilidade jurídica e econômica, pode-se argumentar sobre a validade e o sentido de haver uma tributação que afete valores restituídos, sendo que a disponibilidade jurídica nunca teria de fato ocorrido – por serem valores decorrentes de ilícito – e a disponibilidade econômica não mais haveria de subsistir – por conta de uma negociação de restituição autorizada e avalizada pelo Estado.

Nesse sentido, para Leandro Paulsen:

não se pode admitir, a título de tributação da renda ou de proventos de qualquer natureza, a tributação do próprio capital ou mesmo do faturamento, sob pena de extrapolação da base econômica, **que pressupõe necessariamente o acréscimo patrimonial num determinado período de tempo.**²¹⁸ (grifo nosso)

Na situação das delações, teoricamente, o acréscimo patrimonial inexistente, visto que está acordado, na boa-fé e compromissos de lealdade entre as partes, que os ganhos auferidos indevidamente foram totalmente expurgados e direcionados à compensação aos lesados.

Sob este viés, poder-se-ia questionar: está o Estado duvidando da veracidade das alegações, pressupondo, de sua parte, que os valores ilicitamente obtidos não foram completamente retornados? Está tributando renda, a despeito da inexistência de disponibilidade econômica ou jurídica?

Para além disso, sob a perspectiva das limitações ao poder de tributar previstas em favor dos participantes da sociedade, a demonstração da capacidade contributiva efetiva é problemática nos casos em que ocorre devolução ou perdimento dos bens obtidos ilicitamente.

De outra sorte, argumenta-se que a disponibilidade de renda ocorreu, de modo a constituir o fato gerador, devendo o tributo incidir com base na legislação referente ao ano-base específico do IR, pouco importando ter havido restituição posterior dos valores. Veja-se entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 2012, 2013 IRPJ/CSLL. [...] GLOSA DE DESPESAS DECORRENTES DE ILÍCITO PENAL. PAGAMENTOS DE VANTAGENS INDEVIDAS. REPARAÇÃO DE DANOS OU RESSARCIMENTOS EM FACE DE ACORDOS DE COLABORAÇÃO PREMIADA OU DE LENIÊNCIA. EXCLUSÃO DA BASE TRIBUTÁVEL GLOSADA RELATIVA A FATOS GERADORES OCORRIDOS EM PERÍODOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

Ainda que as despesas glosadas sejam derivadas de desvios de recursos da empresa atuada para pagamentos de vantagens indevidas a terceiros, a sua indedutibilidade decorre essencialmente do fato de que não se enquadram como despesas efetivamente realizadas que reduziram indevidamente o resultado tributável dos exercícios fiscais sob apuração. **Assim, a reparação de danos causados em decorrência dos ilícitos confessados ou a devolução de valores fixados em Termos de Colaboração Premiada ou em Acordos de Leniência, tem natureza**

²¹⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 5.ed. ver. Atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 233.

completamente distinta das despesas originalmente deduzidas e não podem impactar a apuração de tributos de períodos já encerrados. Os fatos geradores complexivos do IRPJ e CSLL dos períodos em que ocorreram as infrações devem ser escoimados dos valores que afetaram indevidamente a base de cálculo dos tributos devidos, não podendo ser afetados retroativamente por quaisquer fatos, voluntários ou não que tenham sido praticados em momento posterior, visando a purgar total ou parcialmente os ilícitos penais cometidos e a atenuar a imposição de penalidades, seja na esfera administrativa ou judicial.²¹⁹ (grifo nosso)

Segundo, partindo-se da premissa de que as delações promovem dever do delator de apontar os ganhos e proventos ilícitos tanto seus quanto da organização criminosa da qual faz parte, tem-se a possibilidade de produção de provas contra si, direta ou indiretamente, no processo administrativo-tributário que o delator venha a sofrer. Questiona-se, assim, se a renúncia ao direito ao silêncio na esfera penal pode automaticamente subverter-se para outras áreas em prejuízo ao colaborador.

Surge-se, aqui, a questão da validade do uso, no âmbito tributário, das informações do processo penal, tendo caráter de prova emprestada. Há limitação de que, nesse sentido, a prova tão somente é lícita caso tenha ocorrido o devido contraditório no processo em que é utilizada.²²⁰

Terceiro, surge também o questionamento se, no sentido da eficácia do instituto, a geração de pesadas autuações tributárias, ocorridas diretamente por conta da própria colaboração, passaria a constituir algum tipo de óbice ao estímulo colaborativo e haveria de proporcionar diminuição na obtenção de novas provas e caminhos para solução de casos complexos de organizações criminosas, como objetiva o instituto.

Como visto, das mais diversas dúvidas surgem com esse tipo de autuação da RFB na tributação de rendimentos ilícitos restituídos via delação. O CARF e o Judiciário, por sua vez, têm comumente decidido pela manutenção das autuações.²²¹

6.3.3. Multas de 150% sobre o tributo.

²¹⁹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Processo 13896.723093/2016-24**. Brasília, DF, j. 20 nov 2018.

²²⁰ “A prova emprestada utilizada sem o devido contraditório [...] é vedada pelo art. 5º, LV e LVI, da Constituição”, constituindo “prova ilícita”. STF, Pleno, **Reclamação 11.243/Itália**. Rel. Min. Gilmar Mendes, Brasília, DF, j. 05 out 2011.

²²¹ Cf BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Agravo de Instrumento 5053982-93.2017.4.04.0000/PR**. Agravante: União. Agravado: Alberto Youssef. Relator: João Pedro Gebran Neto; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Processo 12448.729104/2016-03**. Brasília, DF, j. 16 jan 2019.

Para além da tributação sobre os valores declarados ou descobertos por meio das delações, a Receita aplica sanção em virtude da omissão de receitas ou rendimentos, de acordo com o comportamento fraudulento

Nos termos da Súmula nº 14 do CARF:

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Nesses casos, as multas aplicadas pela RFB são da ordem de até 150%, com fundamento no art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/96.²²²

A multa é aplicada tendo por base de cálculo a totalidade ou diferença do imposto que foi sonogado.

Nesse seguimento, é preciso levar em conta a limitação de não confiscatoriedade no direito tributário, que também abrange as multas. À luz deste princípio, considerando-se já ter havido tributação de renda, de modo que, no caso das delações, necessariamente o contribuinte não mais tem acesso e poder de dispor sobre os valores, a multa de até 150% acaba por ser muito superior ao imposto devido.

Tendo em conta a interseção deste tema com o direito penal, Marco Aurélio Greco analisa possível *bis in idem* entre a duplicação de multa prevista no supracitado art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/96 e a penalidade, de caráter penal, prevista nos arts. 1º, I a III, e 2º, I, da Lei nº 8.137/90²²³, que trata de crimes contra a ordem tributária, como a supressão no adimplemento tributário.

Refere-se este autor que a base material dos crimes da Lei nº 8.137/90 exige a mesma conduta que a previsão da Lei nº 9.430/96, qual seja, conduta dolosa de omitir ou fraudar tributo. Nesse sentido, questiona-se a respeito do duplo processamento punitivo de uma mesma conduta, sem embargo de haver previsão na Lei nº 9.430/96 de que a multa ocorre “independentemente de outras sanções”. O autor entende que esta infração não tem caráter

²²² Vide **art. 44**. “Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [...] § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

²²³ Vide **art. 1º** “Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;” **art. 2º** “Constitui crime da mesma natureza: I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo.”

meramente tributário, vez que leva em conta a conduta subjetiva de fraude para o cômputo da duplicação de multa, o que seria um caso de duplo processamento punitivo.²²⁴

A questão da aplicação e da proporção das multas, nesses casos, é alvo de constante controvérsia, até porque a abrangência do princípio do não-confisco tributário é de quantificação incerta.

Tramita no STF o RE 736.090/SC, que discute os limites da multa fiscal aplicada nos casos de sonegação tributária. O recurso, *in casu*, discute a legalidade de multa de 150%, tomada como válida pelo TRF4. Por ora, houve apenas a decisão do Relator, Min. Fux, de que o julgamento da Corte sobre a matéria terá efeito de repercussão geral.²²⁵

De outra sorte, tem-se que na ADI nº 551²²⁶ o Supremo já julgou a inconstitucionalidade de dispositivos que fixam multa considerada abusiva. Multas advindas de obrigações acessórias, que foram alçadas ao valor correspondente de até duas ou cinco vezes o tributo recolhido, não poderiam ser sustentadas, em virtude de irrazoabilidade, desproporção e caráter confiscatório.

6.3.4. Confisco penal e tributação sobre rendimentos ilícitos.

A Receita Federal costuma se fazer valer do art. 26 da Lei nº 4.506/1964 para aplicar tributação e multa sobre o ilícito, a despeito de ter havido o efeito penal de confisco do produto criminoso.

Nos termos da disposição legal: “Os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas, ou percebidos com infração à lei, são sujeitos a tributação, sem prejuízo das sanções que couberem”.

Confira-se a seguinte decisão do CARF, nesse sentido:

EXPROPRIAÇÃO DE PRODUTO DE CRIME. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA. A expropriação de valores angariados pelo sujeito passivo em prol da União, em razão da prática de ilícito criminal, acordada em Termo de

²²⁴ GRECO, Marco Aurélio. Duplicação da multa e sanção penal: um bis in idem vedado? In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). **Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET**. 1 ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 70-80.

²²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 736.090/SC**. Rel. Min. Luiz Fux, ainda por ser julgado.

²²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 551/RJ**. Rel. Min. Ilmar Galvão, Brasília, DF, j. 24 out. 2002.

Colaboração Premiada, não altera a ocorrência do fato gerador dos tributos incidentes sobre o faturamento e o lucro.²²⁷

As delações pressupõem multa penal e a devolução compensatória dos valores e bens obtidos como proveito criminoso, em favor das partes lesadas e de terceiro de boa-fé ou da União, além do perdimento em alguns casos.

Nessas situações, portanto, além do perdimento do produto do crime, efetivado no âmbito penal, a autoridade fiscal tem feito incidir autuações tributárias também sobre o produto do crime, e levando em conta o critério da periodicidade do tributo – tendo ocorrido naquele determinado ano-base, toma-se por devido, ainda que no futuro a renda deixe de existir.

Sobre essa questão, Douglas Fischer entende que, havendo apreensão de valores decorrentes de práticas criminosas, com a condenação definitiva e o confisco ou perdimento destes bens, a tributação não deveria incidir:

não poderá haver tributação sobre os valores, pois em tais casos não houve o incremento patrimonial injustificável, na medida em que, de fato, a disponibilidade dos valores nem fática nem juridicamente existiu com a perda decretada. Nessa situação, realmente, significaria cominar uma dupla imposição sobre o mesmo fato, violando-se, aí sim os princípios da igualdade, justiça fiscal e da moralidade.²²⁸

De outra sorte, se o perdimento de bens não se consumar, a mera possibilidade de ocorrer, em tese, não pode ser utilizada como justificativa para afastar a exigência de tributos, à luz do art. 118 do CTN, consoante Hugo de Brito Machado Segundo.

Todavia, continua este autor, no mesmo senso supra, tendo havido o perdimento dos bens, o imposto de renda não pode ser cobrado, visto que não faz sentido haver tributação que atinja rendimento ilícitos nesse caso em que já se aplicou pena de confisco ao ilícito em questão. A riqueza ilícita é tributável, portanto, apenas incorrendo o perdimento. *In verbis*:

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 os bens do contribuinte, ora não, para beneficiar-se nos dois casos.**²²⁹ (grifo nosso)

Para Leandro Paulsen, por outro lado, tendo havido movimentação, uso e efeito de dispor do ilícito, constitui-se capacidade contributiva demonstrada pela efetiva

²²⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Processo 10580.723816/2017-31**. Brasília, DF, j. 14 mai 2019.

²²⁸ FISCHER, Douglas. A possibilidade de tributação de valores auferidos de forma ilícita, inclusive com repercussão na esfera penal-tributária. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). **Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET**. 1 ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 264.

²²⁹ MACHADO SEGUNDO; Hugo de Brito. O princípio do “non olet” e a dimensão da riqueza projetada da ilicitude. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.), op. cit., p. 45.

disponibilidade econômica. Assim sendo, mesmo que “haja perdimento [...] não terá efeito declaratório, mas desconstitutivo, de modo que não atingirá os efeitos anteriores ao confisco”, sendo, portanto, válido.²³⁰

Trata-se, como visto, de questão bastante discutível, com a alusão a várias disposições convergentes entre as disciplinas do direito penal e tributário.

6.3.5. Denúncia Espontânea.

A denúncia espontânea está prevista no art. 138 do CTN e representa o estímulo para que o contribuinte omissivo de suas obrigações tributárias adote postura proativa a fim de esclarecer e sanar os débitos.

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

O instituto tem por objeto, note-se, apenas os créditos cuja existência seja desconhecida pelo Fisco e que sequer estejam sendo objeto de fiscalização.²³¹

Considerando-se a natureza jurídica das delações, de confissão e cooperação na demonstração de ilícitos anteriormente desconhecidos da autoridade, não é difícil traçar paralelo para com o instituto da denúncia espontânea.

Este é um caso em que novamente o Estado adota a separabilidade das instâncias a seu favor, do mesmo modo em que na questão da outorga de multas tributárias em conjunto com a punitividade do mesmo ato através do perdimento. Nesse caso, a posição de cooperação do contribuinte adotada na colaboração premiada nada tem a ver sob à égide tributária.

Poder-se-ia argumentar, nesse caso, que, apesar das diferenças ontológicas dos institutos, a finalidade da denúncia espontânea é a mesma atingida pela delação premiada que,

²³⁰ PAULSEN, Leandro. Interseções do processo penal com o processo fiscal: circularidade, representação penal para fins fiscais, compartilhamento de provas sob sigilo, arresto e sequestro, perdimento de bens, Súmula Vinculante n. 24 e representação fiscal para fins penais. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). **Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 310.

²³¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 5.ed. ver. Atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 163.

por ser criação do direito penal, área de *ultima ratio* no ordenamento, representaria feixe às outras. Nesse sentido:

A partir dessas similaridades, é possível fazer uma interpretação conforme a Constituição e possibilitar que o acordo de delação seja instrumento funcionalmente equivalente à denúncia espontânea junto ao Fisco nos casos em que se confessa sonegação sem que esta esteja relacionada a um objeto direto de um outro crime, por si só, redimido. [...] traz a discussão sobre a possibilidade de reduzir a carga tributária do contribuinte enquanto recompensa e, logo, incentivo para revelar o máximo em sua colaboração, visto que o objetivo final seria alcançar a devida elucidação de ilícitos graves, tanto na esfera criminal quanto na esfera tributária.²³²

A equiparação entre os institutos de natureza finalística similar, portanto, poderia gerar consequências de redução tributária aos contribuintes colaboradores, representando atendimento aos deveres negociais de não surpresa, boa-fé, lealdade processual e, em última análise, estímulo mais acentuado à colaboração. O entendimento no CARF tende a ser bem restritivo, sem aplicação deste benefício ao contribuinte. Confira-se:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. APRESENTAÇÃO DE CONFISSÃO EM TERMO DE COLABORAÇÃO PREMIADA OU ACORDO DE LENIÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 138 DO CTN. AUSÊNCIA DE PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS. O instituto da denúncia espontânea, como o próprio nome revela, depende exclusivamente da ação do sujeito passivo, tanto no que se refere à confissão do tributo quanto ao seu pagamento ou depósito, quando este dependa de apuração. Cabe ao contribuinte retificar suas declarações de rendimentos, refazer suas apurações e efetuar o pagamento dos tributos devidos, ou o seu depósito, caso haja dúvida quanto ao montante total devido. Verificando-se, tão somente, a confissão dos crimes praticados ao Ministério Público Federal e à Justiça Federal que, posteriormente, ensejaram apurações por parte do Fisco Federal dos tributos devidos em face das irregularidades a ele comunicadas pelos órgãos de investigação e da Justiça, sem que o contribuinte tenha se antecipado a qualquer procedimento fiscal e adotado as medidas necessárias para a denúncia espontânea das obrigações tributárias perante o Fisco, esta não se configura.²³³

Para além destas, algumas outras questões são suscitadas pelas práticas de tributação sobre o fruto de atividades ilícitas, que tem acompanhado a Receita Federal especialmente durante o manejo da Operação Lava Jato, por exemplo, a dedutibilidade de despesas ilícitas e a questão do imposto de renda retido na fonte. A intenção deste último capítulo foi tão somente abordar exordialmente e questionar, em parte, frente às concepções teóricas e bases conceituais do ordenamento brasileiro, alguns dos pontos afeitos ao tema de maior controvérsia e relevância, no que tange às conjunturas políticas, jurídicas e econômicas do país.

²³² MARRAFON, Marco Aurélio; DAYAN, Thiago. Aplicação dos efeitos tributários da denúncia espontânea na delação premiada. In **Revista Consultor Jurídico**, 13 mar 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-mar-13/opiniao-efeitos-tributarios-denuncia-espontanea-delacao>>, acesso em: 12 nov 2019.

²³³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Processo 13896.723086/2016-22**. Brasília, DF, j. 20 fev 2019.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Da colisão entre a relação de tributação e ilicitude no ordenamento brasileiro, surge a necessidade investigativa sobre ricochetes produzidos pelo emprego do instituto da colaboração premiada, espécie de acordo processual instrumental para a obtenção de provas, no campo tributário.

Por um lado, pesam diversos motivos de caráter social, moral e jurídico para uma tributação que atinja rendimentos obtidos por atividades ilícitas, conforme apontado pela doutrina, ao longo dos anos.

Partindo-se de argumentos ontológicos, como a possibilidade de combater a criminalidade organizada pelas raízes de sua finalidade e a necessidade punitiva pela conduta exercida. Baseando-se em distinções conceituais elaboradas sobre o direito positivo, como no caso do entendimento que a ilicitude não poderia estar na hipótese de incidência tributária, mas que poderia, de outra sorte, incidir sobre o fato gerador. Além disso, consoante adágio consagrado do *non olet*, a origem ilícita de ganhos auferidos não é relevante à tributação, que tem por ponto principal a circunstância econômica e, na medida da capacidade contributiva e isonomia, faz surgir dever estatal para sua imposição sobre resultados financeiros de ilícitos.

Por outro lado, argumentos contrários partem do pressuposto que o tributo não deve exercer a função de meio punitivo para conduta infratora, havendo, para tal, tanto disposições penais quanto tributárias respectivas. De mais a mais, a autuação tributária sobre produto cuja origem é comprovadamente criminosa instiga críticas ante o aspecto ético.

Do questionamento inicial deste trabalho, portanto, percebe-se que são suscitadas abundantes explicações e fundamentos de um lado que outro, com maior prevalência do entendimento de que é aceitável, em certa medida, a incidência tributária sobre resultados ilícitos. Especificamente, no mais, a preocupação doutrinária tem apontado e questionado as problemáticas ocasionadas pela execução dessa tributação no que concerne à disciplina das delações, com a relação para com o perdimento, a não confiscatoriedade de sanções tributárias e a denúncia espontânea.

Nesse sentido, é preciso levar em consideração os diversos princípios direcionados à limitação do Poder de Tributar do Estado e, inclusive, a própria racionalidade que baseia o objetivo fundamental originário da tributação.

Uma tributação que atinja valores cuja posse não mais pertença ao contribuinte – tendo a perda dessa posse sido negociada e autorizada pelo próprio Estado –, desse modo, traz

consigo diversos problemas de ordem teórica. Levando-se em consideração, ainda, os objetivos da sistemática de colaboração premiada no Direito Penal, com intuito de proporcionar uma alternativa à efetivação de combate aos métodos criminais mais complexos e modernos, especialmente aos crimes de corrupção, questiona-se se a atuação do Fisco não poderia gerar desestímulo, ou se não representaria deslealdade processual, na medida em que não equipara a delação ao mecanismo de denúncia espontânea tributária.

É natural e desejável que a discussão sobre o combate à corrupção seja tema central no Brasil, que sofre com problemas nesse bojo desde sua origem enquanto Estado, por diversos motivos, dentre os quais até mesmo laços arraigados na estruturação histórico-sociológica. O principal norte para isso, entretanto, deve sempre ser o do respeito às leis, aos princípios e às garantias estabelecidas no ordenamento.

Especialmente, frente ao contexto brasileiro dos últimos anos em que o combate à corrupção voltou ao mercado político como valoroso *commodity*, percebe-se que a comoção ao redor da institucionalização do combate às práticas corruptivas, que deve profundamente existir, deve, também, sempre se ater às garantias constitucionais e tributárias predispostas para todos e sobre todos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). **Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET**. 1 ed. São Paulo: Malheiros, 2018.
- ALEXY, Robert. **Constitucionalismo discursivo**. Tradução de Luis Afonso Heck. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ASSIS, Lucas Calafiori Catharino de. A Operação Lava Jato e a (Im)Possibilidade de se tributar valores restituídos. **Revista de estudos tributários**. v. 21, n. 121, maio/jun. 2018. Imprensa: Porto Alegre, Síntese, Instituto de Estudos Tributários, 1998.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- AZEVEDO, Antônio Junqueira de. **Novos Estudos e Pareceres de Direito Privado**. São Paulo: Saraiva. 2009.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- _____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais**. 11. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005
- BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. São Paulo: Editora Martin Claret, 2007.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BERGAMO, Mônica. Delação de Youssef foi utilizada para o ressarcimento de mais de R\$ 13 bi, **Folha de São Paulo**, São Paulo, 16 abr 2019. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/colunas/monicabergamo/2019/04/delacao-de-youssef-foi-utilizada-para-o-ressarcimento-de-mais-de-r-13-bi.shtml>>, acesso em: 27 set. 2019.
- BOLTOLOTI, José Carlos Kraemes; AMARO, Lucian Drago. **Temas contemporâneos de direito**. Passo Fundo: Méritos.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Processo 10580.723816/2017-31**. Brasília, DF, j. 14 mai 2019.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Processo 12448.729104/2016-03**. Brasília, DF, j. 16 jan 2019.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Processo 13896.723093/2016-24**. Brasília, DF, j. 20 nov 2018.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Processo 13896.723086/2016-22**. Brasília, DF, j. 20 fev 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1158834/ES**. Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura. Brasília, DF, j. 19 fev. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial. nº 984.607/PR**, j. 7 out 2008.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 551/RJ**. Rel. Min. Ilmar Galvão, Brasília, DF, j. 24 out. 2002.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.508/DF**. Rel. Min. Marco Aurélio, Brasília, DF, j. 20 jul. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental na Progressão de regime na Execução Penal 22/DF**. Tribunal Pleno. Rel. Min. Roberto Barroso, Brasília, DF, j. 17 dez 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 94.240/SP**. Rel. Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, j. 23 ago 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 127.483/PR**. Rel. Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, j. 27 ago de 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 77.530-4/RS**. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, DF, j. 25 ago 1998.

_____. Supremo Tribunal Federal. **PET 5.886**. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=328628> Acesso em: 02 nov 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Reclamação 11.243/Itália**. Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 05 out 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 736.090/SC**. Rel. Min. Luiz Fux, ainda por ser julgado.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 1.055.941/SP**. Rel. Min. Dias Toffoli, ainda por ser julgado.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante 24**. Brasília, DF, publicação em: 11 dez. 2009.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Questão de Ordem em Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.551-1/MG**. Rel. Min. Celso Melo. Brasília, DF, j. 02 de abr. 2003.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Agravo de Instrumento 5053982-93.2017.4.04.0000/PR**. Agravante: União. Agravado: Alberto Youssef. Relator: João Pedro Gebran Neto.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Criminal n. 5008092-15.2019.4.04.7000**, 8ª Turma, Rel. Nivaldo Brunoni, j. 31 jul 2019.

CANOTILHO, J. J. Gomes; BRANDÃO, Nuno. Colaboração premiada: reflexões críticas sobre os acordos fundantes da Operação Lava Jato. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. vol. 133. ano 25. São Paulo: Ed. RT, jul. 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CASTRO, Leonardo Bellini. **Lei anticorrupção: impactos sistêmicos e transversais**, Leme (SP): JH Mizuno, 2019.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

CURY, Teo. Acordos de delação no STF resultaram em R\$ 848 mi em multas e perdimento desde 2014. **Estadão**, São Paulo, 10 dez. 2018. Disponível em: <<https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/acordos-de-delacao-no-stf-resultaram-em-r-848-mi-em-multas-e-perdimento-desde-2014/>>, acesso em out. 2019.

DERZI, Misabel Abreu Machado, nota de atualização *in* BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Dissertação (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2005.

DOMINGUES, José Marcos. **Direito tributário e meio ambiente**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

GOMES, Marcus Lívio & ANTONELLI, Leonardo Pietro (coord.). **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Vol. 1. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

GOMES, Orlando. **Contratos**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

GONÇALVES, Antonio Baptista. Limites na Tributação de Valores Ilícitos Recuperados da Operação Lava-Jato. **Revista de estudos tributários**. v. 21, n. 121, maio/jun. 2018. Imprensa: Porto Alegre, Síntese, Instituto de Estudos Tributários, 1998.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de J. Cretella Jr. E Agnes Cretella. 9. ed. rev. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código tributário nacional**. 3. ed. Imprensa: São Paulo, Atlas, 2015.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MAGRO, Maíra; SIMÃO, Edna. Receita decide tributar dinheiro devolvido por delatores da Lava Jato, **Revista Valor Econômico**, Brasília, 30 nov 2015. Disponível em: <<https://valor.globo.com/politica/noticia/2015/11/30/receita-decide-tributar-dinheiro-devolvido-por-delatores-da-lava-jato.ghtml>>, acesso em: 30 set. 2019.

MARIGHETTO, Andrea. A efetivação do dever de boa-fé na colaboração premiada. **Revista Consultor Jurídico**, 25 out. 2017, disponível em <<https://www.conjur.com.br/2017-out-25/andrea-marighetto-efetivacao-dever-boa-fe-delacao-premiada>>, acesso em: out. 2019.

MARQUES, Claudia Lima. **Contratos no Código de Defesa do Consumidor: o novo regime das relações contratuais**. São Paulo, RT, 2006.

MARRAFON, Marco Aurélio; DAYAN, Thiago. Aplicação dos efeitos tributários da denúncia espontânea na delação premiada. **Revista Consultor Jurídico**, 13 mar 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-mar-13/opiniao-efeitos-tributarios-denuncia-espontanea-delacao>>, acesso em: 12 nov 2019.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Sistema tributário na Constituição**. 6.ed., atual. e aum. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Teoria da Imposição Tributária**. 2. ed. revista e atual. São Paulo: LTr, 1998.

MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado: critérios para a sua aplicação**. São Paulo: Marcial Pons, 2015.

MELO, V.; NUNES, F. M. B.; IMHOF, C. Extensão de prêmios da colaboração a ação de improbidade é possível. **Revista Consultor Jurídico**, 07 nov 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-nov-07/opiniao-valido-estender-premios-delacao-acao-improbidade>>, acesso em: 12 nov 2019.

MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. **A Lava Jato em números no Paraná**. 05 jul 2019. Disponível em: <<http://www.mpf.m.br/grandes-casos/caso-lava-jato/atuacao-na-1a-instancia/investigacao/colaboracao-premiada/>>, acesso em: 20 nov. 2019.

_____. **Acordo de colaboração premiada de Alberto Youssef**. 24 de setembro de 2014. Disponível em: <<https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/wp-content/uploads/sites/41/2015/01/acordodela%20A7%20A3oyoussef.pdf>>, acesso em: 20 nov. 2019.

MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. **Acordo de colaboração premiada de Paulo Roberto da Costa**. 27 de agosto de 2014. Disponível em: <<https://s.conjur.com.br/dl/acordo-delacao-premiada-paulo-roberto.pdf>>, acesso em: 20 nov 2019.

MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. **Manual Colaboração Premiada**. Janeiro de 2014. Disponível em: <<http://www.mpf.m.br/atuacao-tematica/sci/dados-da-atuacao/eventos-2/eventos-internacionais/conteudo-banners-1/enccla/restrito/manual-colaboracao-premiada-jan14.pdf>>, acesso em: 20 nov. 2019.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2009.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Código Penal Comentado**. 10. Ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

_____. Há limites para o prêmio da colaboração premiada? **Revista Consultor Jurídico**, 03 jul 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jul-03/guilherme-nucci-limites-premio-colaboracao-premiada>>, acesso em: 12 nov 2019.

_____. **Organização criminosa**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PÁDUA, Luciano. Dos 163 condenados na Lava Jato de Curitiba, 40% são delatores. 15 abr 2019. **Revista JOTA Info**. Disponível em: <<https://www.jota.info/justica/lava-jato-curitiba-condenados-delatores-15042019>>, acesso em: 10 nov 2019.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 5.ed. ver. Atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

_____. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

PEREIRA, Frederico Valdez. **Colaboração Premiada: legitimidade e procedimento**. Aspectos controvertidos do instituto da colaboração premiada de coautor de delitos como instrumento de enfrentamento do crime organizado. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2014.

ROCHA, Sergio André (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

RODRIGUES JUNIOR, Otávio Luiz. (2004). Estudo Dogmático da Forma dos Atos Processuais (Princípios e espécies). **Revista Jurídica**, n. 321, ano 52. Porto Alegre: Notadez, julho/2004.

RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no direito financeiro e no direito tributário brasileiros**. (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, 2008.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6. ed. – São Paulo: Saraiva, 2014.

SADI, Andréia; CARVALHO, Mario Cesar. Doleiro Alberto Youssef decide fazer delação premiada, diz advogado. **Folha de São Paulo**, São Paulo: 23 set 2014. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/poder/2014/09/1521277-youssef-decide-fazer-delacao-premiada-diz-advogado.shtml>>, acesso em 19 nov 2019.

SANTIAGO, Myrian Passos. **Tributação do Ilícito**. BH: Del Rey Editora, 2005.

SANTOS, Marcos Paulo Dutra. **Colaboração (delação) premiada**. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2017.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB). **Plano Anual de Fiscalização 2019 da RFB**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2019_05_06-plano-anual-de-fiscalizacao-2019.pdf>, acesso em: 4 out. 2019

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

SCHMITT, Gustavo. Moro nega pedido de delator para impedir cobrança de R\$ 48 milhões da Receita, **O Globo**, Rio de Janeiro, 28 ago 2018. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/brasil/moro-nega-pedido-de-delator-para-impedir-cobranca-de-48-milhoes-da-receita-23019098>>, acesso em: 27 set. 2019.

SILVA, Eduardo Araújo da. **Organizações criminosas. Aspectos penais e processuais da Lei 12.850/2013**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

SIMÃO, Valdir Moysés; VIANNA, Marcelo Pontes. **O Acordo de Leniência na Lei Anticorrupção: histórico, desafios e perspectivas**. São Paulo: Trevisan Editora, 2017.

STRECK, Lenio Luiz; MORAES, José Luís Bolzan de. **Ciência política e teoria geral do Estado**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

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

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. I. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. III. 3.ed. revista e atualizada até 31 de dezembro de 2003, data da publicação da Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TRIBE, Laurence H. **American Constitutional Law**. 3. ed. New York: Foundation Press, 2000, vol. I.