

LUIZ EDSON FACHIN
ÀLVARO SOUZA CRUZ
LUCAS BEVILACQUA
RAFHAEL FRATTARI
Coordenadores

CONTROVÉRSIAS TRIBUTÁRIAS
NA JURISPRUDÊNCIA DO STF
UMA HOMENAGEM À PROFESSORA MISABEL DERZI

Belo Horizonte

FÓRUM
CONHECIMENTO

2026

É proibida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio eletrônico, inclusive por processos xerográficos, sem autorização expressa do Editor.

Conselho Editorial

Adilson Abreu Dallari	Floriano de Azevedo Marques Neto
Alécia Paolucci Nogueira Bicalho	Gustavo Justino de Oliveira
Alexandre Coutinho Pagliarini	Inês Virginia Prado Soares
André Ramos Tavares	Jorge Ulisses Jacoby Fernandes
Carlos Ayres Britto	Juarez Freitas
Carlos Mário da Silva Velloso	Luciano Ferraz
Cármem Lúcia Antunes Rocha	Lúcio Delfino
Cesar Augusto Guimarães Pereira	Marcia Carla Pereira Ribeiro
Clovis Beznos	Márcio Cammarosano
Cristiana Fortini	Marcos Ehrhardt Jr.
Dinorá Adelaide Musetti Grotti	Maria Sylvia Zanella Di Pietro
Diogo de Figueiredo Moreira Neto (<i>in memoriam</i>)	Ney José de Freitas
Egon Bockmann Moreira	Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho
Emerson Gabardo	Paulo Modesto
Fabício Motta	Romeu Felipe Bacellar Filho
Fernando Rossi	Sérgio Guerra
Flávio Henrique Unes Pereira	Walber de Moura Agra

FÓRUM

CONHECIMENTO

Luís Cláudio Rodrigues Ferreira
Presidente e Editor

Coordenação editorial: Leonardo Eustáquio Siqueira Araújo
Thaynara Faleiro Malta
Assistente editorial: Luisa Freitas
Revisão: Cristiane Fogaça
Capa, projeto gráfico e diagramação: Walter Santos

Rua Paulo Ribeiro Bastos, 211 – Jardim Atlântico – CEP 31710-430
Belo Horizonte – Minas Gerais – Tel.: (31) 99412.0131
www.editoraforum.com.br – editoraforum@editoraforum.com.br

Técnica. Empenho. Zelo. Esses foram alguns dos cuidados aplicados na edição desta obra. No entanto, podem ocorrer erros de impressão, digitação ou mesmo restar alguma dúvida conceitual. Caso se constate algo assim, solicitamos a gentileza de nos comunicar através do e-mail editorial@editoraforum.com.br para que possamos esclarecer, no que couber. A sua contribuição é muito importante para mantermos a excelência editorial. A Editora Fórum agradece a sua contribuição.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) de acordo com ISBD

C764 Controvérsias tributárias na jurisprudência do STF: uma homenagem à Professora Misabel Derzi / Luiz Edson Fachin, Álvaro Souza Cruz, Lucas Bevilacqua, Rafael Frattari (coord.). Belo Horizonte: Fórum, 2026.

619 p. 17x24cm
ISBN impresso 978-85-450-0999-3
ISBN digital 978-85-450-1001-2

1. Jurisprudência tributária. 2. Supremo Tribunal Federal. 3. Controvérsias. I. Fachin, Luiz Edson. II. Cruz, Álvaro Souza. III. Bevilacqua, Lucas. IV. Frattari, Rafael. V. Título.

CDD: 343.04
CDU: 336.2

Ficha catalográfica elaborada por Lissandra Ruas Lima – CRB/6 – 2851

Informação bibliográfica deste livro, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

FACHIN, Luiz Edson; CRUZ, Álvaro Souza; BEVILACQUA, Lucas; FRATTARI, Rafael (coord.). *Controvérsias tributárias na jurisprudência do STF: uma homenagem à Professora Misabel Derzi*. Belo Horizonte: Fórum, 2026. 619 p. ISBN 978-85-450-0999-3.

Agradecimento especial aos Ministros, Desembargadores, Juízes, Professores, Procuradores, Advogados e Servidores aqui reunidos pelo sentimento comum de admiração à Professora Misabel. A generosa contribuição de cada um dos coautores não apenas eleva o conceito acadêmico e profissional da obra, mas também demonstra o carinho com o qual a amizade da Professora é cultivada por todos. Obrigado.

APRESENTAÇÃO	
Por Luiz Edson Fachin, Ministro do STF.....	21

A UTILIZAÇÃO INDISCRIMINADA DA MEDIDA CAUTELAR FISCAL COMO MEIO DE SATISFAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	
ALEXANDRE ALKMIM TEIXEIRA, MATHEUS HENRIQUE DE SÁ MENDES	25
1. Introdução	25
2. Da medida cautelar fiscal.....	27
2.1. Síntese histórica do processo cautelar	27
2.2. Natureza acessória da medida cautelar fiscal	29
2.3. Requisitos para a Concessão da Medida Cautelar Fiscal.....	30
3. Da utilização adversa da medida cautelar fiscal com efeito sancionatório	31
3.1. Prescrição Intercorrente e seus efeitos na Medida Cautelar Fiscal	33
3.2. Prescrição para o Redirecionamento e os Efeitos na Medida Cautelar Fiscal.....	35
3.3. Reconhecimento de Grupo Econômico e o Devido Processo Legal	37
4. Conclusão	38
Referências	38

A FINALIDADE NAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	
ALEXANDRE FREITAS COSTA, LUCIANO MACHADO RESENDE.....	41
1. Introdução	41
2. A classificação das espécies tributárias adotada pelo Supremo Tribunal Federal ..	43
3. O conceito de contribuição especial.....	44
4. Contribuição Social ou Imposto Social.....	45
5. Finalidade das contribuições especiais	46
6. Espécies de contribuição especial	46
7. Finalidades	47
8. Destinação.....	48
9. Destinação x Orçamento Público	49
10. Controle da Destinação	52
11. Conclusão	52
Referências	52

PIS-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO SOBRE OS SERVIÇOS DE
INTERCONEXÃO INTERNACIONAL NA MODALIDADE DE TRÁFEGO SAINTE

ÁLVARO RICARDO DE SOUZA CRUZ, BIANCA ROCHA FERREIRA PINTO,
GABRIEL PEIXOTO SOUZA CRUZ, VÂNIA DORNELAS SETE

1.	Introdução	55
2.	A interconexão internacional	58
3.	O PIS-importação e a COFINS-importação sobre a interconexão internacional	60
4.	Teorias sobre a definição de resultado.....	61
4.1.	A Teoria Do Resultado-Financeiro	61
4.2.	Teoria do resultado-consumação	61
4.3.	A teoria do resultado-utilidade	62
5.	O conceito de resultado no âmbito da administração.....	65
6.	Entendimento do judiciário sobre o conceito de resultado	67
7.	Considerações finais	70
	Referências	72

TEORIA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NO CTN

ANDRÉ MENDES MOREIRA

	Proêmio	75
1.	Metodologia	76
2.	Da relação jurídica ao dever jurídico	77
2.1.	A relação como gênero e a relação jurídica como espécie.....	77
2.2.	O dever jurídico encontrado na regra jurídica	79
2.3.	A relação tributária: da relação de poder à relação jurídica	79
3.	A obrigação tributária no Brasil	80
3.1.	A competência do legislador complementar nacional	80
3.2.	Obrigações principal e acessória (arts. 113 a 115).....	81
3.2.1.	A redação do CTN	81
3.2.2.	O §1º do art. 113	81
3.2.2.1.	As penalidades não poderiam ser obrigação principal: tributo não é sanção de ato ilícito.....	81
3.2.2.2.	A obrigação e o crédito não poderiam ser segregados	82
3.2.3.	O §2º do art. 113	84
3.2.3.1.	Não existem obrigações sem patrimonialidade: obrigações acessórias não são obrigações.....	84
3.2.3.2.	A obrigação acessória configura sujeição à fiscalização: o vínculo é contínuo e não transitório como nas obrigações em geral	84
3.2.3.3.	A obrigação acessória não poderia ser sempre autônoma em relação à principal..	86
3.2.3.3.1.	A problemática da dupla sanção do contribuinte que não paga tributo.....	86
3.2.3.3.2.	A autonomia contingente da obrigação acessória	87
3.2.3.4.	Melhor seria nominar as obrigações acessórias “deveres instrumentais”	87
3.2.4.	O §3º do art. 113: a impossibilidade de “conversão” da obrigação acessória em obrigação principal.....	88

3.2.5.	Os “fatos geradores” das obrigações principal e acessória (arts. 114 e 115).....	88
3.3.	Obrigação acessória: legalidade, razoabilidade e proporcionalidade	90
3.3.1.	Legalidade.....	91
3.3.2.	Limites à instituição de obrigações acessórias.....	91
3.3.2.1.	Função, extensão e implicações financeiras das obrigações acessórias	93
3.3.2.2.	Razoabilidade e proporcionalidade	95
4.	A analogia estrutural entre obrigação de direito privado e obrigação tributária ..	95
4.1.	A relação jurídico tributária brasileira é obrigacional	96
4.2.	A aproximação entre as obrigações tributária e privada.....	97
4.3.	A teoria dualista no direito privado	98
4.4.	O dualismo na relação obrigacional tributária	98
4.4.1.	A adoção da teoria dualista pelo CTN	99
4.4.2.	Caráter e função do lançamento tributário.....	101
4.4.3.	Sujeição passiva e dualismo	102
5.	Considerações finais.....	104
	Referências	104

A TESE DO SÉCULO SOB A ÓTICA DA JURISPRUDÊNCIA DA 2ª SEÇÃO DO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 6ª REGIÃO: MODULAÇÃO DOS EFEITOS,
DECISÕES COM TRÂNSITO EM JULGADO, AÇÕES RESCISÓRIAS E PRINCÍPIO
DA CONFIANÇA

ANDRÉ PRADO DE VASCONCELOS, ANNA CAMILA ANDRADE PIANTINO

1.	Introdução	108
2.	O princípio da confiança como elemento norteador da conduta do cidadão contribuinte.....	108
3.	O controle de constitucionalidade em matéria tributária: a coisa julgada, ação rescisória e modulação de efeitos.....	112
4.	Tema 69, modulação de efeitos e ações rescisórias: o caminho trilhado pelo TRF6:	116
5.	Conclusões	120

O FEDERALISMO FISCAL E A REFORMA TRIBUTÁRIA SOB A PERSPECTIVA DOS
MUNICÍPIOS

BETINA TREIGER GRUPENMACHER, ISABELLA IVANKIO

	A homenagem.....	123
1.	Introdução	124
2.	O federalismo no Brasil.....	125
3.	O federalismo fiscal	128
4.	O federalismo e a reforma tributária	131
5.	Os municípios no contexto do federalismo pós-reforma tributária: desafios e oportunidades	134
6.	Conclusão	136
	Referências	136

O PROBLEMA DA NATUREZA JURÍDICA DA CBS — CONTRIBUIÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS

EDVALDO BRITO	139
1. Natureza Jurídica	139
1.1 Natureza Jurídica do Tributo no Direito Brasileiro	140
1.2 Natureza Jurídica da Contribuição no Direito Brasileiro	142
1.2.1.1. Classificação das prestações coativas	145
2. Espécies e Classificação das prestações compulsórias	146
2.1. Contribuições sociais para a seguridade	146
2.1.1. CBS — contribuição social sobre bens e serviços	155

“CORTESIA COM CHAPÉU ALHEIO”: IMPACTO DOS PROGRAMAS DE COMPENSAÇÃO E TRANSAÇÃO NA APLICAÇÃO DAS REGRAS CONSTITUCIONAIS DE PARTILHA DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO

ESTEVÃO HORVATH, HENDRICK PINHEIRO	157
1. Introdução	157
2. O fenômeno da “cortesia com chapéu alheio”	158
2.1. Recurso Extraordinário n. 572.762/SC (Tese 42)	160
2.2. Recurso Extraordinário n. 705.423/SE (Tese 653)	161
3. A evolução da aplicação dos precedentes	162
3.1. O Caso PIN/PROTERRA (ACO 758/SE)	163
3.2. O Caso Consern (RE 579630)	164
3.3. O Caso “Fomentar e Produzir” (RE 1288634/GO)	164
3. Impactos decorrentes de programas de compensação e transação	166
3.1. Compensação Tributária	167
3.2. Transação Tributária	168
4. Conclusão	170
Referências	170

IMPOSTO SOBRE A RENDA E REALIZAÇÃO NA PERSPECTIVA DO STF

FERNANDO DANIEL DE MOURA FONSECA, ISABELA BATISTA SANTOS	173
1. Considerações iniciais	173
2. Considerações gerais sobre realização	174
3. A realização da renda no STF	178
4. Conclusões	186
Referências	186

OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES E O SUPOSTO DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS

FERNANDO FACURY SCAFF	189
1. Introdução	189
2. Os direitos fundamentais são dos contribuintes e o bem protegido é a propriedade privada	189
3. Não existe <i>dever fundamental</i> de pagar tributos, mas <i>obrigação</i> tributária	194
4. Conclusões	201
Referências	201

A HISTÓRIA DA PROGRESSIVIDADE DOS IMPOSTOS SOBRE PROPRIEDADE NO BRASIL E A REFORMA TRIBUTÁRIA

FLÁVIO COUTO BERNARDES, GABRIEL PEIXOTO SOUZA CRUZ	203
1. Considerações iniciais	203
2. Fundamentos teóricos: progressividade, isonomia e capacidade contributiva	204
3. A evolução da progressividade incidente sobre a propriedade no sistema tributário brasileiro: das constituições ao século XX	206
3.1. Constituição de 1824	207
3.2. Constituição de 1891	208
3.3. Constituição de 1934	209
3.4. Constituição de 1937	209
3.5. Constituição de 1946	210
3.6. Constituição de 1967/69	211
3.7. Constituição de 1988	211
4. A progressividade na Constituição de 1988 e os avanços na jurisprudência	212
4.1. Progressividade do IPTU: da restrição à liberação	212
4.2. Progressividade do ITBI: vedação sumular e discussões recentes	213
4.3. Progressividade do ITCMD (Imposto sobre Heranças e Doações)	215
4.4. O caso do IPVA: diferenciação permitida e a novidade da progressividade	215
5. A reforma tributária (EC n. 132/2023): novo capítulo na busca pela justiça fiscal	216
6. Considerações finais	218
Referências	219

NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS NA JURISPRUDÊNCIA DO STF NO IBS E NA CBS: UMA PROPOSTA DE INTERPRETAÇÃO DO ART. 57 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 214, DE 2025

FREDERICO MENEZES BREYNER	221
1. Introdução	221
2. A não-cumulatividade do ICMS: da promessa de neutralidade à deformação cumulativa	222
3. A não-cumulatividade do IBS e da CBS no plano constitucional	228
4. Análise do art. 57 da Lei Complementar nº 214/2025 e a definição de bens e serviços de uso ou consumo pessoal	230

5.	Conclusão	232
	Referências	232

INCIDÊNCIA DO PIS/COFINS DAS SUBVENÇÕES CONCEDIDAS PELOS ESTADOS: TEMA DA REPERCUSSÃO GERAL 843/STF

GUSTAVO BRIGAGÃO, RODRIGO CASERTA		235
1.	A homenagem nesta obra, Professora Misabel Derzi	235
2.	Introdução	236
3.	Breve histórico da sistemática de tributação das subvenções relacionadas ao ICMS	236
4.	A não caracterização dos créditos presumidos de ICMS (assim como os demais benefícios fiscais de ICMS) como receita tributável pelo PIS/COFINS	241
5.	Conclusão	245

CONSEQUENCIALISMO NAS CORTES SUPERIORES E DEVIDO PROCESSO LEGAL

HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO		247
1.	Introdução	247
2.	Consequencialismo e precedentes	248
3.	Requisitos para que fatos sejam (normalmente) considerados pelas Cortes Superiores	249
4.	Malferimento ao devido processo e possíveis soluções	252
5.	Considerações finais	254
	Referências	254

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA NOS PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

JOÃO PAULO FANUCCHI DE ALMEIDA MELO		257
	Homenagem à professora Misabel Derzi: "a professora de todos nós"	257
1.	Imunidade tributária recíproca: breve revisitação histórica	258
2.	Os fundamentos da imunidade tributária recíproca	259
3.	Imunidade tributária recíproca elevada a cláusula pétrea e não se limita aos impostos incidentes sobre renda, patrimônio e serviços	260
4.	A imunidade tributária recíproca não pode beneficiar particulares	262
5.	Imunidade tributária recíproca e atividade econômica	263
6.	Conclusões	269

O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

JUNIA ROBERTA GOUVEIA SAMPAIO, MARIA INÊS MURGEL		271
1.	Introdução	271
2.	O processo administrativo no Código Tributário Nacional e na Constituição Federal de 1988	272

3.	Natureza administrativa do órgão de julgamento — a imparcialidade orgânica de 1º grau ou hierárquica e a imparcialidade orgânica de 2º grau ou não hierárquica.	275
4.	Os efeitos do tempo nas relações entre particulares e nas relações do Estado e do cidadão	276
5.	O processo administrativo fiscal na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.	277
5.1.	Depósito Recursal — ADINs 1922-9/DF (Medida Liminar e Decisão final) e 1976-7/DF (Medida Liminar e Decisão final) RE 389.383-1 e Súmula Vinculante nº 21	277
5.3.	Taxa de Prestação de Serviço sobre processo administrativo fiscal ADI 6145/CE	281
5.4.	Aplicação de multa por compensação não homologada — RE 796.939/RS e ADI 4905/DF	282
6.	Conclusões	283

EM DEFESA DO FEDERALISMO FISCAL: A EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS DA BASE DE CÁLCULO DE TRIBUTOS FEDERAIS (IRPJ/CSLL E PIS/COFINS)

JUSELDER CORDEIRO DA MATA, LUÍZA OLIVEIRA ZAPPALÁ		285
1.	Introdução	286
2.	Do crédito presumido de ICMS e sua natureza jurídica	288
3.	O descolamento entre jurisprudência e a persistência da imunidade recíproca	290
4.	A suspensão nacional dos processos e a tutela provisória nos mandados de segurança sobre créditos presumidos	294
5.	Considerações finais	296
	Referências	298

O IPTU PROGRESSIVO E O IMPACTO DO POSICIONAMENTO DO STF NO TEMA 523 DA REPERCUSSÃO GERAL PARA A AUTONOMIA TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS

LEONARDO DE ARAÚJO FERRAZ, CRISTINA PADOVANI MAYRINK		299
1.	Considerações Preliminares	300
2.	O IPTU	301
3.	A Progressividade do IPTU	301
4.	Breves apontamentos sobre a evolução histórica do IPTU Progressivo no sistema normativo brasileiro	302
5.	Posicionamento do STF: Tema 523 — Recurso Extraordinário 666.156/RJ	303
6.	Impacto do posicionamento do STF na capacidade contributiva e autonomia tributária dos Municípios	306
7.	Conclusão	307
	Referências	307

MODULAÇÃO DE EFEITOS, COERÊNCIA E INTEGRIDADE DA JURISPRUDÊNCIA:
POSSÍVEIS DESVIOS DO JULGAMENTO DA ADC 49

LEONARDO VARELLA GIANNETTI, GUSTAVO COSTA NASSIF.....	309
1. Introdução.....	309
2. A Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº 49: objeto e sua decisão de mérito.....	310
3. Dos embargos de declaração opostos pela Governadora do Estado do Rio Grande do Norte.....	311
4. Da modulação de efeitos da decisão na ADC 49.....	313
5. Um novo capítulo à discussão: o RE 1.490.708, Tema 1.367.....	316
6. O que a modulação de efeitos na ADC nº 49 buscou realmente preservar e o que está fora de seu alcance diante da lógica dos votos proferidos.....	318
7. Conclusão.....	322

MACROLITIGÂNCIA FISCAL: A INTERPRETAÇÃO E O PRECEDENTE COMO INSTRUMENTOS DE SEGURANÇA JURÍDICA

LUCAS BEVILACQUA, MARIA ANGÉLICA FEIJÓ.....	325
1. Introdução.....	325
2. O problema da interpretação do direito tributário e a função interpretativa das Cortes Supremas.....	326
3. O problema da Macrolitigância no Direito Tributário.....	331
4. O precedente como instrumento da segurança jurídica.....	333
5. Conclusão.....	336

A TRIBUTAÇÃO DOS ATOS ILÍCITOS

LUÍS EDUARDO SCHOUEIR.....	339
1. Introdução.....	339
2. A tributação dos ilícitos: o panorama legislativo.....	340
3. A tributação dos ilícitos: o panorama jurisprudencial.....	343
4. A posição contrária à tributação dos ilícitos.....	345

TRIBUTAÇÃO, SEGURANÇA JURÍDICA E REPRISTINAÇÃO: UMA ANÁLISE À LUZ DO JULGAMENTO DA ADC 84 PELO STF

LUIZ ALBERTO GURGEL DE FARIA, RODRIGO MAIA DA FONTE.....	349
1. Introdução.....	349
2. Segurança Jurídica no Direito Tributário.....	351
3. Os Princípios da Anterioridade e da Anterioridade Nonagesimal.....	353
4. ADC n. 84 do STF: os efeitos tributários da repristinação à luz da segurança jurídica.....	354
5. Considerações críticas sobre o precedente.....	356
6. Notas conclusivas.....	358
Referências.....	359

OS BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS EM FAVOR DOS AGROTÓXICOS E O JULGAMENTO DA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 5.553

MARCIANO SEABRA DE GODOI, GABRIEL CORRÊA PEREIRA.....	361
1. Introdução.....	361
2. A longa e complexa tramitação da ADI nº 5.553.....	362
3. Comentários aos votos apresentados no Plenário Virtual.....	365
3.1. Voto do Ministro Edson Fachin pela procedência da ação.....	365
3.2. Voto da Ministra Cármen Lúcia pela procedência da ação.....	368
3.3. Voto do Ministro Gilmar Mendes pela improcedência da ação.....	369
3.4. Voto do Ministro Alexandre de Moraes pela improcedência da ação.....	372
3.5. Voto do Ministro André Mendonça pela procedência parcial da ação.....	373
3.6. Voto do Ministro Flávio Dino pela procedência parcial da ação.....	376
4. Comentários à audiência pública realizada em 5 de novembro de 2024.....	376
5. Conclusões.....	379
Referências.....	380

A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA NA JURISPRUDÊNCIA RECENTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

MARCO TÚLIO FERNANDES IBRAIM, WERTHER BOTELHO SPAGNOL.....	381
1. Introdução.....	381
2. Acórdãos que problematizaram a legalidade tributária.....	382
2.1. O RE 343.446 e a contribuição ao SAT.....	382
2.2. A ADI 4.697 e as anuidades cobradas pelos conselhos profissionais.....	383
2.3. O RE 838.284/SC e a Taxa pela Anotação de Responsabilidade Técnica (ART).....	386
2.4. O RE 704.292/PR e as anuidades dos conselhos profissionais na Lei nº 11.000/04.....	388
2.5. A Taxa de Utilização do SISCOMEX e o RE 1.258.934/SC.....	390
2.6. IPI, alíquota específica e a tributação de bebidas frias. RE 602.917/RS.....	391
2.7. As receitas financeiras e o restabelecimento de sua tributação pelo PIS/COFINS não cumulativo. Exame do RE 1.043.313/RS.....	394
2.8. O PIS/COFINS incidente sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes. Alteração por Decreto de suas alíquotas. ADI no 5.277.....	397
2.9. O Fator Acidentário de Prevenção, o RE nº 677.725 e a ADI nº 4.397.....	399
2.10. Conclusões e considerações finais.....	400

OS FUNDAMENTOS DA MODULAÇÃO DE EFEITOS DO TEMA 69 DO STF: ANÁLISE CRÍTICA À LUZ DOS ENSINAMENTOS DA PROF.^a MISABEL DERZI

MAYSIA PITTONDO DELIGNE, TAÍSA RAMOS DE ALBUQUERQUE.....	405
1. Introdução.....	405
2. Overruling e modulação de efeitos e em matéria tributária: contexto histórico e aplicação dos precedentes.....	407
3. Fundamentos e limites da modulação de efeitos em favor do Estado em matéria tributária.....	410

4.	Tema 69 do STF: a superação do precedente do STJ e a modulação de efeitos.....	412
5.	Conclusão	415
	Referências	416

NÃO CUMULATIVIDADE PÓS-REFORMA DO CONSUMO

ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR, JOÃO KLEBER VAZ		419
1.	Introdução	419
2.	A natureza jurídica da não cumulatividade.....	420
3.	Divergências doutrinárias: princípios e regras	422
4.	A não cumulatividade na CRFB/1988	425
5.	A não cumulatividade pós-reforma tributária.....	429
6.	Conclusão	431
	Referências	432

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE DESCONTOS EM FOLHA DE PAGAMENTOS

PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA, PEDRO HENRIQUE RODRIGUES RIBEIRO SOARES		435
1.	Introdução	435
2.	Natureza constitucional da matéria	436
3.	O conceito de rendimentos do trabalho	441
4.	A eficácia irradiante dos direitos fundamentais e os direitos sociais à alimentação e ao transporte	445
5.	Análise do Tema Repetitivo n. 1.174/STJ	447
6.	Análise do ARE nº 1.370.843/SC.....	449
7.	Considerações finais.....	450

O TEMPO DO DIREITO (TRIBUTÁRIO) E O TEMPO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

PEDRO ADAMY		453
1.	A razão da Homenagem	454
2.	O tempo do direito (tributário)	457
3.	O tempo do Supremo Tribunal Federal – A modulação de efeitos do Tema 69	460
4.	Conclusão	464

O IDEAL DE SEGURANÇA JURÍDICA NO CENÁRIO DAS CONTROVÉRSIAS TRIBUTÁRIAS: UMA ANÁLISE DA CIDE-TECNOLOGIA

PEDRO FELIPE DE OLIVEIRA SANTOS, STEPHANIE GABRIELLE NEVES SANTOS		467
1.	Introdução	467
2.	As controvérsias na jurisprudência e o anseio pela segurança jurídica	468
3.	O objetivo da CIDE-Tecnologia e os requisitos para a sua instituição	470

4.	A Relevância do Julgamento da Constitucionalidade da CIDE-Tecnologia pelo Supremo Tribunal Federal	472
4.1.	As expectativas sobre as possíveis argumentações nesse julgamento.....	473
4.2.	A problematização sobre o federalismo fiscal.....	476
5.	Considerações Finais	477
	Referências Bibliográficas	478

A CONTRIBUIÇÃO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

RAFHAEL FRATTARI, VINÍCIUS VASCONCELOS		481
1.	Introdução	481
2.	A origem da contribuição de iluminação pública	482
3.	A Emenda Constitucional nº 39 e a competência tributária	484
4.	A suposta desnecessidade de lei complementar e os desafios ante a ausência de normas gerais	491
	Conclusões	497
	Referências	498

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DAS TAXAS E O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

REYNALDO SOARES DA FONSECA, RAFAEL CAMPOS SOARES DA FONSECA		501
1.	Introdução	501
2.	Fundamentos das imunidades tributárias.....	502
3.	Taxas e imunidades tributárias	503
4.	Considerações Finais	507
	Referências	507

LUCROS NO EXTERIOR E A FALÁCIA DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

ROBERTO DUQUE ESTRADA, EDUARDO BARBOZA MUNIZ		509
1.	Introdução	509
2.	Evolução legislativa e jurisprudencial	511
3.	Falácia da equivalência patrimonial	512
4.	Burla aos tratados contra a dupla tributação	515
5.	STF e o julgamento do RE 870.214	518
6.	Considerações finais.....	523

DA POSSIBILIDADE DE CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DE EMENDAS CONSTITUCIONAIS NA JURISPRUDÊNCIA DO STF E O DEVER DE DECLARAÇÃO DA INCONSTITUCIONALIDADE DA REFORMA TRIBUTÁRIA SOBRE O CONSUMO: UMA HOMENAGEM À FEDERALISTA MISABEL DERZI

SACHA CALMON NAVARRO COELHO, JOSÉ ANTONINO MARINHO NETO		525
1.	Breve louvor à jurista Misabel de Abreu Machado Derzi	525
2.	Controle de constitucionalidade e poder constituinte derivado	526

2.1.	A Supremacia Constitucional	526
2.2.	As limitações ao Poder Constituinte Derivado segundo a doutrina.	528
2.3.	O controle de constitucionalidade de Emendas Constitucionais na jurisprudência do STF.	531
3.	A reforma tributária e o princípio federativo.....	537
3.1.	O Federalismo Fiscal, na visão de Misabel Derzi	537
3.2.	Notas sobre a Reforma Tributária, no que interessa ao princípio federativo.	540
3.3.	A tendência a abolir o federalismo constante da Reforma Tributária sobre o Consumo	545
4.	CONSIDERAÇÕES FINAIS: A MISSÃO DO STF COMO GUARDIÃO DA CONSTITUIÇÃO CIDADÃ.....	550
	Referências	552

ALCANCE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ITBI PARA A TRANSFERÊNCIA DE BENS IMÓVEIS EM INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL, QUANDO A ATIVIDADE PREPONDERANTE DA EMPRESA É IMOBILIÁRIA (TEMA Nº 1348 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL)

THIAGO BRAGA, PAULO ROSENBLATT	557
1. Introdução	557
2. Imunidade do ITBI quando os imóveis incorporados ao patrimônio da empresa excederem o limite do capital social a ser integralizado.	561
3. Imunidade do ITBI na transferência na integralização ao capital social, quando a atividade preponderante for imobiliária.	564
4. Conclusão	566
Referências	566

NAVEGANDO NAS ÁGUAS DO IPTU: A JURISPRUDÊNCIA DO STF E OS DESAFIOS DOS PORTOS

CAIO RUGGIERO NICOLAU SANTOS, TIAGO CONDE TEIXEIRA	569
1. Introdução ao IPTU e às concessões portuárias	569
2. Conceito do IPTU	570
3. Importância do IPTU na receita municipal	571
3.1. Regime jurídico e concorrencial das concessões portuárias.....	573
4. O tema 1.297 do STF e a controvérsia do IPTU em Portos.....	575
4.1. Principais decisões do STF relativas às imunidades recíprocas	576
4.2. Interpretações e Implicações Jurídicas nas Atividades Portuárias.....	577

CASHBACK TRIBUTÁRIO: ENTRE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E MÍNIMO EXISTENCIAL

VALTER DE SOUZA LOBATO, VINÍCIUS ANDRE DE OLIVEIRA SOARES.....	581
1. Introdução	581
2. Regressividade do sistema tributário	582
3. Cashback na experiência estrangeira: o caso canadense.....	586

4.	Cashback na experiência brasileira pré-reforma tributária.....	586
5.	Natureza da devolução prevista pela EC 132	588
6.	Disposições da EC 132 e LC 214, que a regulamenta.....	591
7.	Apreciação crítica das disposições pertinentes da LC 214	592
	Referências	593

A TRIBUTAÇÃO DOS DIVIDENDOS NO DIREITO COMPARADO — REFLEXÕES SOBRE O SISTEMA NORTE-AMERICANO E ALEMÃO

CRISTIANE MIRANDA BOTELHO	595
1. Introdução	595
2. Regimes de Tributação dos Lucros e Dividendos nos Países da OCDE.....	597
3. A tributação dos dividendos e dos lucros distribuídos na Alemanha.....	601
4. A tributação dos dividendos nos Estados Unidos	604
5. Conclusão.....	610
SOBRE OS AUTORES.....	613

A TRIBUTAÇÃO DOS ATOS ILÍCITOS

LUÍS EDUARDO SCHOUERI

Resumo: Este artigo examina a tributação dos atos ilícitos a partir de uma análise legislativa, doutrinária e jurisprudencial. Ao início, investiga-se o enquadramento normativo e o entendimento doutrinário sobre a possibilidade de tributação de atos ilícitos. Em seguida, revisita-se a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, evidenciando como os julgadores tratam a questão. Ao final, confrontam-se as posições favoráveis e contrárias à tributação dos atos ilícitos.

1. Introdução

Honra-me a oportunidade de prestar homenagem à professora Misabel Derzi. Sem dúvida, a jurista merece encômios por qualquer ângulo que se examine e, muito especial, por sua atividade na advocacia, combativa tanto na área privada quanto na seara pública, tendo cumulado atuações nas esferas estadual e municipal. Permito-me, no entanto, ressaltar sua importância para a academia. Mesmo em eventos no exterior, noto o respeito nutrido pela jurista mineira. Misabel é uma doutrinadora no melhor sentido da palavra: não se satisfaz com afirmações rasas e jamais se valeu do argumento de autoridade. Ao contrário, nota-se, em qualquer de seus textos, profundo estudo e reflexão cuidadosa. Basta compulsar sua bibliografia para notar sua intimidade com os textos que, como poucos, compreende e utiliza para fundamentar seu pensamento.

Neste breve artigo, abordo a questão da tributação, pelo imposto de renda, dos atos ilícitos, assunto amplamente examinado pela professora mineira. Escolhi o assunto por ser dos poucos em que ousou divergir da doutrinadora. Não vejo maior modo de homenageá-la, portanto, senão mantendo vivo o debate.

Na primeira seção, reconstruo o panorama legislativo acerca da tributação, pelo imposto de renda, dos atos ilícitos. À luz de autores como Rubens Gomes de Sousa e Amílcar de Araújo Falcão, evidencio o fato de que a ilicitude de um ato não constitui óbice à tributação, já que esta se volta à captura dos efeitos econômicos gerados pelo ilícito, nos termos do artigo 118, I, do Código Tributário Nacional.

Na segunda seção, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça é revisitada. Analiso como os julgadores lidam com a alegação de que condutas ilícitas não seriam capazes de atrair qualquer tributação. Vê-se, que, em verdade, a ilicitude é uma circunstância accidental à norma de tributação; é dizer, o vício do ato não impede a consumação do fato gerador.

Ao fim, na terceira seção, exponho o posicionamento contrário à tributação dos ilícitos. Por vezes fundamentadas em argumentos de natureza ética e, como sustenta a professora mineira, em consideração às penalidades aplicadas ao ilícito, tais posições exigem uma profunda reflexão acerca da possibilidade de o Estado se apropriar, por meio do tributo, do resultado da atividade ilícita.

2. A tributação dos ilícitos: o panorama legislativo

É majoritário o entendimento de que o resultado econômico do ato ilícito não pode ficar livre de tributação. Neste caso, a tributação encontra a razão de sua incidência na própria existência de riqueza gerada pelo ilícito. Ou seja, o efeito econômico da conduta ilícita é hipótese de incidência tributária. Invoca-se, então, o princípio *non olet*, que relembra frase atribuída a Vespasiano (o dinheiro não cheira), quando questionado acerca de ganhos sobre a exploração do uso de latrinas públicas, no sentido de ser irrelevante a atividade de que provém a riqueza tributada.¹

Compulsando os clássicos, pouca discussão existe quanto à possibilidade da tributação dos atos ilícitos. Rubens Gomes de Sousa, que mais tarde veio a ser autor do anteprojeto do Código Tributário Nacional, posicionava-se no sentido de que a ilicitude de um ato não impediria sua tributação, já que esta se volta à captura dos efeitos econômicos gerados pelo ilícito. Nas palavras do doutrinador, “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”.²

No mesmo sentido se posicionou Amílcar de Araújo Falcão, para quem a tributação ocorreria pela mera “consideração da consistência econômica do fato gerador”.³ O autor chega a noticiar que na Alemanha, nos primórdios do século XX, considerava-se legítimo o imposto sobre bordéis e outras atividades ilícitas, entendendo não ser aceitável que se façam restrições à tributação do ato ilícito. Invocando o princípio da isonomia, Amílcar de Araújo Falcão entendia que não tributar os atos ilícitos constituiria uma vera exoneração tributária, “abrindo aos contraventores, aos marginais, aos ladrões, aos que lucram com o furto, o crime, o jogo de azar, o proxenetismo etc., a vantagem adicional da exoneração tributária”.⁴ Logo, ao se considerar que o fato gerador representa um fato

econômico de relevância jurídica, nenhum questionamento haveria quanto à juridicidade ou antijuridicidade do ato que deu ensejo à riqueza tributável.

Não se pode deixar de lado, nesta corrente, o pensamento de Aliomar Baleeiro. Tendo em vista, entretanto, a importância da obra do mestre baiano para nossa homenagem, a ele voltarei na seção 3.

Os posicionamentos expressos encontraram respaldo no Projeto de Código Tributário Nacional. De acordo com a redação do artigo 85 do Projeto, a circunstância de os negócios ou atos jurídicos praticados serem ilegais “não exclui, modifica ou difere a tributação, desde que os seus resultados efetivos sejam idênticos aos normalmente decorrentes do estado de fato ou situação jurídica que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal (...)”.

O referido dispositivo foi aprovado pelo Congresso, tornando-se hoje o art. 118, I, do Código Tributário Nacional. Pela atual redação do dispositivo, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados. Na redação final, vê-se que o Congresso Nacional retirou as referências à ilegalidade e à imoralidade, o que poderia indicar que a tributação dos efeitos de atos ilegais ou imorais não seria tão pacífica. Em substância, o inciso I do art. 118 é aplicável aos casos em que o legislador não vinculou a obrigação tributária à existência de um negócio jurídico. Nesta hipótese, a lei tributária se volta à captura de fatos (econômicos) que estão por trás dos negócios jurídicos. É possível afirmar, portanto, que o critério econômico é vetor para interpretação teleológica do dispositivo. A posição de Rubens Gomes de Sousa reafirma tal entendimento. De acordo com o autor, o Direito Tributário pode se voltar aos institutos jurídicos de direito privado como “categorias econômicas”, ou seja, enquanto “fatos que demonstram ou que a lei pressupõe que demonstrem um fenômeno econômico que serve de base à imposição de um tributo”.⁵ Como será visto, a tendência na doutrina⁶ e na jurisprudência⁷ é a de ler no referido dispositivo a lição de que, por exemplo, a exploração do jogo pode ser um ilícito e, nesse sentido, a sanção legal será uma pena, não um tributo; ao mesmo tempo, pode ser que daquele mesmo fato decorra um lucro (fato econômico) sujeito à tributação.

Para que se entenda o raciocínio daqueles que defendem a possibilidade de o Estado se apropriar, por meio da tributação, do resultado econômico da atividade ilícita, é preciso ressaltar a distinção entre hipótese de incidência e fato jurídico. Hugo de Brito Machado destaca que, quando se afirma que um tributo não constitui sanção de ato ilícito, está a se dizer que “a lei não pode incluir na hipótese de incidência tributária o

¹ Cf. HENSEL, Albert. *Der Einfluss des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts*. Berlin/Leipzig: Walter de Gruyter & Co., 1927, p. 98; FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 4. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p. 91. Steu

² Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 79-80.

³ Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6. ed. verificada e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 42-45.

⁴ Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6. ed. verificada e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 42-45.

⁵ Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. Curso de Direito Tributário. 3ª aula. *Revista de Estudos Fiscais*, n. 11, nov. 1948, p. 458-459.

⁶ Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 79-80; MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 38ª. ed. revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 59-60; BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 548; FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6. ed. verificada e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 42-45.

⁷ Cf. STF, HC n. 77.530-RS, 1ª Turma, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 25.08.1998, DJ. 18.09.1998; STF, HC n. 94.240-SP, 1ª Turma, rel. Min. Dias Toffoli, j. 23.08.2011, DJ. 13.10.2011; STF, RE n. 94.001-SP, Tribunal Pleno, rel. Min. Moreira Alves, j. 11.03.1982, DJ. 11.06.1982; STF, HC n. 94.240-SP, 1ª Turma, rel. Min. Dias Toffoli, j. 23.08.2011, DJ. 13.10.2011; STJ, HC 7.444-RS, 5ª Turma, rel. Min. Edson Vidigal, j. 23.06.1998, DJ. 03.08.1998; STJ, REsp 182.563-RJ, 5ª Turma, rel. Min. José Arnaldo da Fonseca, j. 27.10.1998, DJ. 23.11.1998.

elemento ilicitude". É dizer, não pode a lei estabelecer como elemento da obrigação uma situação ilícita – afinal, se assim fizesse, estaria instituindo uma penalidade, que se volta à gravidade dos fatos e não ao valor econômico da riqueza gerada. Demonstrando sua afirmação, o professor Hugo de Brito Machado cita o caso do imposto de renda,⁸ que tem como condição necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza (art. 43 do Código Tributário Nacional). A própria descrição normativa não faz distinção entre atividades lícitas ou ilícitas, o que implica dizer que a renda obtida por meio de um crime, por exemplo, estará sujeita à tributação.

Essa mesma ideia já estava presente, mesmo antes da edição do Código Tributário Nacional, em Alfredo Augusto Becker.⁹ O autor em questão já diferenciava o plano da lei do plano do lançamento. No primeiro plano, a questão central é investigar se a lei pode considerar a ilicitude como um dos elementos que compõem a hipótese de incidência. No segundo plano, o problema a ser resolvido é examinar se a autoridade responsável por efetuar o lançamento de um tributo (cuja lei não incluiu a ilicitude na hipótese de incidência) pode ignorar ou abstrair a ilicitude eventualmente verificada ao analisar a ocorrência do fato gerador.

Parece acertada a conclusão de Hugo de Brito Machado. Afinal, o art. 116 do Código Tributário Nacional contempla duas hipóteses de "fato gerador": as "situações de fato" e as "situações jurídicas". Enquanto estas pressupõem a validade (e licitude) do objeto, sob pena de não se dar por concretizado o fato jurídico tributário, as "situações de fato" não levam em consideração o negócio jurídico (ou a falta dele), mas sim um ou mais efeitos concretos que, se presentes, ensejam a tributação.

Com efeito, qualquer fato da vida é, necessariamente, muito mais complexo que a hipótese descrita pelo legislador. Este elege alguns elementos apenas suficientes para conceituar a situação a ser tributada. Ao aplicador cabe, numa situação concreta, verificar se se encontram presentes aquelas mesmas circunstâncias. Por certo haverá inúmeras outras características no fato. Estas, entretanto, tornam-se juridicamente irrelevantes, se não previstas pelo legislador.

Ou seja, o aplicador, num processo de abstração e simplificação, desconsidera toda uma multiplicidade fática, iluminando apenas aquelas circunstâncias previstas pelo legislador. Daí que se o legislador tributário não cogita a licitude/ilicitude, bastando-lhe, para a tributação, que certos efeitos se façam presentes, nada obsta à tributação.

Contrário ao Código Tributário Nacional seria o legislador descrever, na hipótese tributária, um ato ilícito. Nesse caso, ter-se-ia o tributo como sanção de hipótese (antecedente) ilícita, o que vai de encontro ao mandamento do art. 3º do Código Tributário Nacional. Situação diversa, entretanto, tem-se quando a hipótese tributária não prevê nenhum ato ilícito; apenas reúne uma série de circunstâncias fáticas (efeitos) que, uma vez presentes, levam à tributação.

Tenho dito que, mais que uma norma (o tributo não pode sancionar ato ilícito), tem-se verdadeira constatação: o tributo não serve para sancionar ato ilícito. Isso porque

⁸ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 38. ed. revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 59-60.

⁹ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 548.

o tributo não mede a gravidade da conduta, mas seu valor econômico. Assim, por exemplo, se um gangster cobra 20 mil reais para matar uma pessoa, e outro delinquente cobra 50 mil reais para destruir um imóvel de uma empresa concorrente, parece evidente que o homicídio é mais grave que o dano ao patrimônio; do ponto de vista econômico, entretanto, a última situação revelará maior capacidade contributiva e se sujeitará a maior tributo. Penso ser este exemplo suficiente para que se compreenda que o alvo da tributação não é o ilícito; este aspecto é irrelevante. Eis o fundamento do *pecunia non olet*.

3. A tributação dos ilícitos: o panorama jurisprudencial

Os tribunais superiores consideram que a atividade ilícita não motiva a exigência do tributo; pelo contrário, é o lucro decorrente do ilícito que se torna objeto da tributação. A título ilustrativo, toma-se a leitura realizada pelo Ministro Moreira Alves, quando, examinando o art. 3º do Código Tributário Nacional, confrontou-o com o art. 118, I, afirmando que o dispositivo "permite que se enquadre na previsão legal tributária a atividade nela prevista, sem se levar em conta sua licitude ou ilicitude".¹⁰

Outra interessante decisão pode ser extraída da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal. No caso, examinou-se se haveria sonegação fiscal quando o criminoso não informasse em sua declaração de rendimentos lucros oriundos de sua atividade criminosa (tráfico de drogas). O Ministro Sepúlveda Pertence apontou que mais importante que a origem da renda seria sua substância econômica, entendendo a Turma que o direito brasileiro adota a "tributação irrestrita"¹¹ das rendas de origem ilícita. Na ementa, encontra-se consignado o entendimento de que "a exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso"¹² constitui, em verdade, uma "violação do princípio de isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética".¹³

Fazendo referência ao caso descrito anteriormente, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal considerou ser possível a tributação de renda obtida em razão de atividade ilícita, visto que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado, nos termos do art. 118, I, do Código Tributário Nacional.¹⁴ No caso, o contribuinte praticou o crime previsto no art. 1, I, da Lei 8.137/90 ("omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias"); em sua defesa, sustentou que, por se tratar de conduta ilícita, não haveria como incidir, na espécie, qualquer tributo.

Durante o julgamento, chama a atenção a posição assumida pelo Ministro Marco Aurélio: haveria, de acordo com o julgador, uma séria dificuldade em reconhecer que, de um lado, o ato conflitaria com a ordem jurídica, mas, de outro, o Estado teria o direito de, a partir deste conflito, lograr recolhimento de tributo. Para o Ministro, a tributação "pressupõe atividade legítima",¹⁵ o que não se verifica ante a ilicitude dos atos praticados.

¹⁰ STF, RE n. 94.001-SP, Tribunal Pleno, rel. Min. Moreira Alves, j. 11.03.1982, DJ. 11.06.1982.

¹¹ STF, HC n. 77.530-RS, 1ª Turma, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 25.08.1998, DJ. 18.09.1998.

¹² STF, HC n. 77.530-RS, 1ª Turma, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 25.08.1998, DJ. 18.09.1998.

¹³ STF, HC n. 77.530-RS, 1ª Turma, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 25.08.1998, DJ. 18.09.1998.

¹⁴ STF, HC n. 94.240-SP, 1ª Turma, rel. Min. Dias Toffoli, j. 23.08.2011, DJ. 13.10.2011.

¹⁵ STF, HC n. 94.240-SP, 1ª Turma, rel. Min. Dias Toffoli, j. 23.08.2011, DJ. 13.10.2011.

Em resposta, o Ministro Luiz Fux asseverou que, na verdade, o efeito fiscal da tributação se volta à satisfação das necessidades coletivas, pouco importando o caráter lícito ou ilícito da atividade geradora da obrigação tributária — permaneceria, neste caso, “o interesse público daquela operação”¹⁶. Chama-se atenção, ainda, para outro princípio que informa a Teoria Geral do Direito: a vedação a que a parte possa locupletar-se da própria torpeza. É dizer: se o contribuinte comete um ilícito e este ilícito se reverte em renda, não haveria razão para o não pagamento do tributo pelo simples caráter ilícito do ato; de acordo com o Ministro Luiz Fux, isso “releva um *contradictio in terminis*”.¹⁷

O Superior Tribunal de Justiça adota igual entendimento. De acordo com o Tribunal, é possível a tributação sobre rendimentos auferidos de atividade ilícita, seja de natureza civil ou penal, tendo em vista que o pagamento de tributo decorre de renda ou lucro percebidos, mesmo que obtidos de forma ilícita.¹⁸ Fazendo referência ao art. 118, I, do Código Tributário Nacional, o Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que a definição legal do fato gerador é interpretada independentemente da validade jurídica dos atos praticados pelos contribuintes, tornando a ilicitude do ato irrelevante.¹⁹

Ainda, quando do julgamento do Recurso Especial n. 984.607,²⁰ o Superior Tribunal de Justiça considerou que o art. 118 do CTN, em verdade, consagra o princípio do “*non olet*”, segundo o qual o produto da atividade ilícita deve ser tributado, desde que realizada, no mundo dos fatos, a hipótese de incidência da obrigação tributária. Interessa notar a distinção realizada no acórdão; de acordo com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, não se admite que a ilicitude recaia sobre elemento essencial da norma de tributação. Assim, por exemplo, a renda proveniente do tráfico de drogas deve ser tributada, pois o imposto incide sobre o aumento patrimonial, e não sobre a atividade ilícita. Neste caso, alertam os julgadores, “a ilicitude é uma circunstância accidental à norma de tributação”.²¹ Por outro lado, em uma importação ilegal, se a ilicitude for reconhecida e a pena de perdimento aplicada, o imposto de importação não poderá ser cobrado, uma vez que “importar mercadorias” é um elemento essencial (i.e. não accidental) para a tributação.

A distinção é interessante: evidencia que o legislador do Código Tributário Nacional, ao dispor que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, contempla o primeiro momento. Trata-se de ordem ao legislador, para que não inclua, na hipótese de incidência, o elemento ilícito. Daí, entretanto, não parece imediato concluir que o “segundo momento” pode ignorar a natureza ilícita dos fatos que motivaram a tributação.

Com efeito, não obstante a doutrina e jurisprudência acima citadas, deve-se levar em conta que outras opiniões vêm sendo levantadas, que exigem que se reflita acerca da possibilidade de o Estado se apropriar, por meio do tributo, do resultado da atividade ilícita.

4. A posição contrária à tributação dos ilícitos

A posição contrária à tributação dos atos ilícitos se fundamenta, por vezes, em argumentos de natureza ética: seria inaceitável que o Estado se mantivesse à custa dos frutos de uma atividade ilícita. Surgiria uma certa cumplicidade, que não se aceitaria no Estado de Direito.²²

Mais sólidos, por outro lado, os argumentos colacionados por Misabel Derzi. Em trabalho de atualização da obra de Aliomar Baleeiro, a professora mineira viu-se diante da afirmação do último, no sentido de que, mesmo na presença de ilícito, seria possível a tributação.²³ Após se referir a um caso em que a *US Tax Court*, em 1969, condenou a viúva de um gerente a pagar imposto sobre a soma de que o *de cujus* se apropriara indevidamente (Caso Shyker, Time), Baleeiro afirmou que pouco importaria, para a tributação, a natureza ilegal ou imoral do ato.²⁴ Apesar do claro posicionamento do mestre baiano, que foi Ministro do Supremo Tribunal Federal, a professora Misabel Derzi deu destaque à evolução normativa do tema, que não mais admitiria a irrelevância da ilicitude; ao final, a autora sustenta não serem tributáveis os bens, valores e direitos oriundos de atividades ilícitas.²⁵

O argumento de Misabel Derzi é o de que o Decreto-Lei n. 9.760/46 incluiu entre os bens da União os bens perdidos pelo criminoso condenado por sentença proferida em processo judiciário federal, e o Código de Processo Penal (Decreto-Lei n. 3.689/1941) determinou o sequestro de bens imóveis ou móveis adquiridos pelo indiciado com os proventos do crime. De igual modo, a Lei n. 9.613/98, ao dispor sobre os crimes de “lavagem de dinheiro”, determinou, como efeitos da condenação, a perda dos bens, direitos e valores, objeto do crime, assim como a interdição do exercício de cargo ou função pública de qualquer natureza (art. 7, I e II).

A lição da professora mineira contou com o aplauso de Renato Lopes Becho, que, após erudito levantamento da doutrina e jurisprudência sobre o tema, chamou a atenção para o fato de, não obstante existirem diversos juristas renomados que defendem a tese de serem tributáveis os resultados do ilícito, o exame da realidade jurídica brasileira não confirmaria tal tese.²⁶ Afinal, se tributar o ilícito fosse de acordo com o ordenamento jurídico, argumenta, deveriam ser encontradas decisões judiciais discutindo o valor das drogas contrabandeadas e a alíquota de ICMS aplicada; os repertórios jurisprudenciais apontariam, em suma, para processos judiciais tributários que tivessem por objeto a discussão de atos ilícitos.

²² Cf. QUEIROZ, Mary Elbe Gomes Queiroz. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Baruei: Manole, 2004, p. 73; MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da moralidade pública e o fato gerador do imposto sobre a renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Imposto de renda*. Conceitos, princípios e comentários. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996, p. 10.

²³ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 714-715.

²⁴ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 714-715.

²⁵ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 715.

²⁶ Cf. BECHO, Renato Lopes. A discussão sobre a tributabilidade de atos ilícitos. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 172, jan. 2010, p. 86 (101).

¹⁶ STF, HC n. 94.240-SP, 1ª Turma, rel. Min. Dias Toffoli, j. 23.08.2011, DJ. 13.10.2011.

¹⁷ STF, HC n. 94.240-SP, 1ª Turma, rel. Min. Dias Toffoli, j. 23.08.2011, DJ. 13.10.2011.

¹⁸ STJ, HC 7.444-RS, 5ª Turma, rel. Min. Edson Vidigal, j. 23.06.1998, DJ. 03.08.1998.

¹⁹ STJ, REsp 182.563-RJ, 5ª Turma, rel. Min. José Arnaldo da Fonseca, j. 27.10.1998, DJ. 23.11.1998.

²⁰ STJ, REsp n. 984.607-PR, 2ª Turma, rel. Min. Castro Meira, j. 07.10.2008, DJ. 05.11.2008.

²¹ STJ, REsp n. 984.607-PR, 2ª Turma, rel. Min. Castro Meira, j. 07.10.2008, DJ. 05.11.2008.

Dada a evidência de que não há semelhante discussão nos tribunais, Becho acolhe a ideia de Misabel, mostrando que já a Constituição prevê, no art. 5, XLVI, que “a lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes: (...) b) perda de bens”. Cita, ainda, o art. 243 da Constituição, que versa sobre perda de glebas em caso de culturas ilegais de plantas psicotrópicas. Após colher os dispositivos do Código Penal (art. 45, §3º, com a redação dada pela Lei n. 9.714/98) e do Código de Processo Penal (arts. 125 a 144), que versam sobre a perda ou sequestro de bens pertencentes aos condenados, bem como o Decreto-Lei n. 9.760/46, cujo art. 1º inclui entre os bens da União os bens “perdidos pelo criminoso condenado por sentença proferida em processo judiciário federal”, e a lei referente ao crime de lavagem de dinheiro, sustenta que se a União se apropria de tais bens, não há que cogitar tributação.

São instigantes os argumentos dos doutrinadores. Afinal, se o ordenamento brasileiro dispõe acerca do produto do crime, determinando sua expropriação, não há espaço para a tributação. Qualquer tributo iria além da totalidade do próprio produto do crime, revelando confisco, vedado pela Constituição (art. 150, IV, da Constituição Federal). Vê-se que não prosperam os argumentos daqueles que defendem, com base na igualdade, aquela tributação, já que não está correta a premissa de que, ao não se tributarem aqueles resultados, colocar-se-iam em situação privilegiada os que cometeram ilícitos. Afinal, estes, como visto, perdem a totalidade dos frutos do ilícito. Assim, não obstante o posicionamento doutrinário e jurisprudencial favorável à tributação do produto do ilícito, essa linha argumentativa aponta dever o tributo encontrar seu limite nos casos em que o próprio ordenamento exigir a expropriação daquele produto, não havendo, então, espaço para a tributação.

No entanto, o dilema que surge é: mesmo quando prevista a pena de perdimento, ela não ocorre senão no final de um processo penal. Até então, o fato é que o contribuinte terá a propriedade (posto que sujeita a cassação) e, mais ainda, fruirá do produto de sua conduta reprovável. Sob tal perspectiva, pode-se contestar o raciocínio dos doutrinadores, para evidenciar que, no momento da tributação, existirá, sim, riqueza que poderá ser alvo da tributação. Daí, pois, concluir-se que a menos que se tenha configurado o perdimento, não são definitivos tais argumentos. Havendo riqueza objeto de fruição pelo delinquente, nada impede a incidência do imposto sobre ela. Por certo, havendo posterior pena de perdimento, haverá de ser considerada a parcela já tributada, apenas se subtraindo do delinquente o saldo que porventura tenha permanecido. Mais uma vez, importa deixar claro que o que se tributa é a riqueza que, nos termos do ordenamento jurídico, será detida pelo delinquente, não a conduta ilícita deste. Daí que se a hipótese tributária descrever uma conduta, não pode ser ela um ilícito, sob pena de se ferir o preceito do Código Tributário Nacional, acima transcrito.

O mesmo raciocínio se estende não apenas a quem auferiu a renda, mas também a quem a consome. Por exemplo, numa transação envolvendo drogas, não há como negar a existência de um consumo, por parte do usuário, que revela sua capacidade contributiva (renda consumida). Afastar a tributação implicaria deixar de lado uma manifestação de riqueza. Acaso se pode distinguir, desse tal ponto de vista, a manifestação de riqueza por um consumo desejável de um bem, em relação ao consumo reprovável? Como justificar que a riqueza manifestada no primeiro caso seja tributada, enquanto no segundo caso não haja tributação? Num e noutro caso, haverá consumo de renda.

Ainda que existam posições dissidentes, que sustentam a não tributação dos atos ilícitos por razões éticas ou pelo fato de que estes já estão sujeitos a sanções próprias, esses argumentos não parecem se sustentar. Em primeiro lugar, porque ignoram a distinção entre o produto do ilícito, que configura o fato gerador do tributo, e o próprio ato ilícito, que é um elemento accidental ao fato gerador. Em segundo lugar, porque, mesmo quando sejam aplicáveis penalidades, a renda obtida de forma ilícita continua a representar uma manifestação de capacidade contributiva, justificando, portanto, a sua tributação.

Como visto, o artigo 118, I, do Código Tributário Nacional estabelece que a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes. Essa norma reflete o entendimento de juristas como Rubens Gomes de Sousa, segundo o qual a tributação incide sobre uma realidade econômica específica, de modo que, uma vez configurada essa situação, o tributo é devido, independentemente da licitude ou ilicitude do ato que lhe deu origem.

A jurisprudência dos tribunais superiores tem reafirmado essa interpretação. Tanto o Superior Tribunal de Justiça quanto o Supremo Tribunal Federal consolidaram o entendimento de que a ilicitude do ato é irrelevante para a incidência tributária. No caso do Imposto de Renda, por exemplo, o fato gerador está vinculado à disponibilidade econômica ou jurídica de renda, sendo desnecessário considerar se a origem dos valores é lícita ou ilícita para fins de tributação. Em outras palavras, ainda que a renda seja obtida por meios ilícitos, não há qualquer restrição para submetê-la à tributação.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

SCHOUERI, Luís Eduardo. A tributação dos atos ilícitos. In: FACHIN, Luiz Edson; CRUZ, Álvaro Souza; BEVILACQUA, Lucas; FRATTARI, Rafael (coord.). *Controvérsias tributárias na jurisprudência do STF: uma homenagem à Professora Misabel Derzi*. Belo Horizonte: Fórum, 2026. p. 339-347. ISBN 978-85-450-0999-3.
