

Tributação de atividades ilícitas:

a aplicação do *pecunia non olet* e os limites
da moralidade no direito tributário

AUTORES

Alessandra Machado Brandão Teixeira • Alexandre Alkmim Teixeira
Alexandre Evaristo Pinto • Ananias Ribeiro de Oliveira Júnior
André Godinho Delgado Vocurca • Bruno Fajersztajn • Carla de Lourdes Gonçalves
Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho • Carlos Augusto Daniel Neto
Cristiano Carvalho • Edison Carlos Fernandes • Edmar Oliveira Andrade Filho
Eduardo Barboza Muniz • Eduardo Muniz Machado Cavalcanti
Elidie Palma Bifano • Fabiana Carsoni Fernandes • Fernando Aurelio Zilveti
Francisco Leocádio Ribeiro Coutinho Neto • Gabriel Augusto Ribeiro Alves Ferreira
Gabriel Lazzari • Gabriel Moreira • Gabriela Cabral Pires • Gisele Barra Bossa
Gislane Santos Duarte • Guilherme Galdino • Gustavo Alano Moretti
Gustavo Brigagão • Halley Henares Neto • Hugo de Brito Machado Segundo
Igor Nascimento de Souza • Jimir Doniak Jr. • José Antonio Minatel
José Eduardo Soares de Melo • Junia Roberta Gouveia Sampaio
Luciano Santos Lopes • Luís Eduardo Schoueri • Marcelo Gonçalves Massaro
Maria Inês Murgel • Martha Leão • Micaela Dominguez Dutra
Miguel Delgado Gutierrez • Natanael Martins • Octavio Campos Fischer
Paulo Rosenblatt • Périsson Lopes de Andrade • Rafael Caldeira Almeida
Ramon Tomazela Santos • Ricardo Mariz de Oliveira • Roberta Augusta Dib Mello
Roberto Duque Estrada • Rodrigo Caserta • Rodrigo Maito da Silveira
Thais De Laurentiis • Valter de Souza Lobato • Victor Lyra Guimarães Luz

Tributação de atividades ilícitas : a aplicação do *pecunia non olet*
e os limites da moralidade no direito tributário / coordenação Ives Gandra
da Silva Martins, Marcelo Magalhães Peixoto. — São Paulo : MP Editora, 2025. —
(Caderno de pesquisas tributárias. Série APET ; 50).

ISBN 978-85-7898-116-7

1. Direito tributário - Brasil 2. Enriquecimento ilícito 3. Tributação - Leis e
legislação - Brasil I. Martins, Ives Gandra da Silva. II. Peixoto, Marcelo Magalhães.
III. Série.

25-309144.0

CDD: 34.336.2

Eliane de Freitas Leite - Bibliotecária - CRB 8/8415

Produção editorial/gráfica
S. Guedes Editoração

Diretor responsável
Marcelo Magalhães Peixoto

Impressão e acabamento
Colorsystem

Todos os direitos desta edição reservados à

© MP Editora - 2025
Rua Dr. Rafael de Barros, 209 - cj. 21 e 22
Condomínio Edifício Varicred III
04003-042 - São Paulo, SP
Tel./Fax: (11) 3105-7132
www.mpeditora.com.br
ISBN 978-85-7898-116-7

CADERNOS DE PESQUISAS TRIBUTÁRIAS

- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 1, "Decadência e prescrição", 16 autores, Ed. Resenha Tributária, 1976;

- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 2, "Contribuições especiais - Fundos PIS/Pasep", 14 autores, Ed. Resenha Tributária, 1977;

- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 3, "O fato gerador do ICM", 14 autores, Ed. Resenha Tributária, 1978;

- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 4, "Sanções tributárias", 14 autores, Ed. Resenha Tributária, 1979;

- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 5, "Responsabilidade tributária", 11 autores, Ed. Resenha Tributária, 1980;

- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 6, "O princípio da legalidade", 21 autores, Ed. Resenha Tributária, 1981;

- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 7, "Base de cálculo", 20 autores, Ed. Resenha Tributária, 1982;

- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 8, "Repetição do indébito", 16 autores, Ed. Resenha Tributária, 1983;

- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 9, "Presunções", 16 autores, Ed. Resenha Tributária, 1984;

- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 10, "Taxa e preço público", 17 autores, Ed. Resenha Tributária, 1985;

- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 11, "O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza", 16 autores, Ed. Resenha Tributária, 1986;

- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 12, "Do lançamento", 15 autores, Ed. Resenha Tributária, 1987;

TRIBUTAÇÃO DA RENDA ILÍCITA E A PENA DE PERDIMENTO

Luís Eduardo Schoueri

Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.
Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Advogado em São Paulo.

Guilherme Galdino

Doutorando e Mestre em Direito Tributário e Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Advogado em São Paulo.

Introdução

É clássica a discussão sobre o *pecunia non olet* como fundamento para a tributação da renda ilícita¹. No Brasil, com base no art. 118, I, do Código Tributário Nacional (CTN), há precedentes em favor do gravame tanto no Supremo Tribunal Federal (STF)² quanto no Superior Tribunal de Justiça (STJ)³.

No entanto, é controversa a tributação em caso de atividade ilícita passível de pena de perdimento.

No caso do Imposto de Importação⁴, do PIS e da Cofins⁵ na importação, existem previsões específicas excluindo a incidência dos tributos na hipótese de

1. Sobre a discussão, cf., e.g., SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 14. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2025. p. 138-144. Trata-se do tópico 4.5.1 ("A tributação dos efeitos dos atos ilícitos") do Capítulo III, encontrado também nas edições anteriores.

2. Cf., e.g., STF, RE n. 94.001-4/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.03.1982; STF, HC n. 77.530-RS, Primeira Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 25.08.1998; STF, HC n. 94.240/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 23.08.2011.

3. Cf., e.g., STJ, REsp n. 984.607/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, j. 07.10.2008.

4. Cf. Decreto-Lei n. 37, de 18 de novembro de 1966: "Art. 1º [...] § 4º O imposto não incide sobre mercadoria estrangeira: [...] III – que tenha sido objeto de pena de perdimento, exceto na hipótese em que não seja localizada, tenha sido consumida ou revendida". Sobre o assunto, cf., e.g., TONELLI JR., Renato Adolfo. A pena de perdimento aplicada à moeda e os poderes e limites da autoridade fiscal no controle de ingresso e saída de numerário em espécie no/do território nacional. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 37, p. 381-412, 2017.

5. Cf. Lei n. 10.865, de 30 de abril de 2004: "Art. 2º As contribuições instituídas no art. 1º desta Lei não incidem sobre: [...] III – bens estrangeiros que tenham sido objeto de pena de perdimento, exceto

aplicação da pena de perdimento dos produtos importados, salvo em caso de não localização, consumo ou revenda.

Em contrapartida, no bojo do IPI e do ICMS importação, em virtude da ausência de dispositivo legal, a controvérsia é maior, havendo quem argumente a inexistência do fato jurídico tributário, na medida em que o desembaraço aduaneiro deixa de ocorrer em caso de aplicação da pena de perdimento pelo agente alfandegário no transcurso do procedimento de despacho aduaneiro⁶.

Por sua vez, no campo do IBS e da CBS na importação, afasta-se a incidência em caso de produto objeto de pena de perdimento aplicada antes da liberação pela autoridade aduaneira⁷. Contudo, na seara do Imposto Seletivo, prevê-se a cobrança da exação não obstante a aplicação da pena de perdimento⁸, destacando-se o caso de produtos fumígenos, que possuem tratamento próprio para fins de aplicação da pena de perdimento⁹.

Já no que diz respeito à tributação da renda – tema do presente volume da tradicional série *Cadernos de Pesquisas Tributárias* –, é ainda mais tormentosa a discussão sobre a tributação do proveito econômico de atividade ilícita passível de pena de perdimento. Existem três correntes.

A primeira – que pode ser denominada de “corrente antinômica” – sustenta a impossibilidade de incidência da norma tributária em caso de ilícito passível de pena de perdimento¹⁰. A renda ilícita obtida por meio de atividade ilícita passível

- nas hipóteses em que não sejam localizados, tenham sido consumidos ou revendidos”. Sobre o tema, cf. STJ, REsp n. 984.607/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, j. 07.10.2008.
6. Cf., e.g., TÔRRES, Heleno Taveira. Pena de perdimento de bens e sanções interventivas em matéria tributária. *Revista de Estudos Tributários*, ano IX, n. 49, p. 55-76, 2006; CHIESA, Clélio. Processo administrativo: sanções políticas e penais de perdimento de bens e mercadorias. In: SALOMÃO, Marcelo Viana; PAULA JÚNIOR, Aldo de (org.). *Processo administrativo tributário*. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 87-103; MACHADO, Hugo de Brito. A pena de perdimento de bens e a insubsistência do fato gerador da obrigação tributária. *Revista de Estudos Tributários*, ano X, n. 57, p. 7-21, 2007; FOLLONI, André. Importações puníveis com pena de perdimento da mercadoria e reflexos tributários. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 135-147 (139-140).
 7. Cf. Lei Complementar n. 214, de 16 de janeiro de 2025: “Art. 66. Não constituem fatos geradores do IBS e da CBS sobre a importação os bens materiais: [...] IV – que tenham sido objeto de pena de perdimento antes de sua liberação pela autoridade aduaneira”.
 8. Cf. Lei Complementar n. 214, de 16 de janeiro de 2025: “Art. 425. São obrigados ao pagamento do Imposto Seletivo como responsáveis, sem prejuízo das demais hipóteses previstas em lei e da aplicação da pena de perdimento: [...]”.
 9. Cf. arts. 428 e 429 da Lei Complementar n. 214, de 16 de janeiro de 2025.
 10. Para defensores dessa corrente, cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. Item 3 dos comentários ao art. 118 do CTN; BECHO, Renato Lopes. A discussão sobre a tributabilidade de atos

de pena de perdimento não estaria no âmbito de validade da norma tributária. O fundamento residiria no seguinte raciocínio: se o legislador prevê a pena de perdimento, não se poderia sequer cogitar a incidência tributária sobre a renda ilícita.

De modo diverso, a segunda corrente – que pode ser denominada de “corrente da independência absoluta” – defende que a aplicação da pena de perdimento não iria de encontro à incidência tributária sobre a renda ilícita¹¹. Essa corrente é corroborada por vários casos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)¹², ao enfrentar a questão sobre se a pena de perdimento ou a devolução de valores em acordo de colaboração premiada afastaria a cobrança tributária sobre a renda ilícita obtida. O fundamento para negar qualquer interferência residiria, principalmente, na plena independência entre a norma de incidência tributária e a norma penal de pena de perdimento.

Por sua vez, a terceira corrente – que pode ser denominada de “corrente da independência relativa” – entende que, apesar de a incidência da norma tributária ser possível sobre qualquer renda ilícita, surge incompatibilidade em caso de aplicação da pena de perdimento¹³. Essa é a posição – já defendida pelo primeiro

- ilícitos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 172, p. 86-111, *passim*, 2010; COELHO, Sacha Calmon Navarro. A tributação do ilícito e os limites à aplicação do princípio do *non olet*. *Revista Fórum de Direito Tributário*, n. 92, item 4, 2018; ESTELLITA, Heloisa; PAULA JÚNIOR, Aldo de. Consequências tributárias e penais-tributárias da corrupção. In: LEITE, Alaor; TEIXEIRA, Adriano (org.). *Crime e política*. Rio de Janeiro: FGV, 2017. p. 105-132.
11. Defendendo essa corrente, cf. QUEIROZ, Livia da Silva. A colaboração premiada e a tributação de valores oriundos de atividades ilícitas. In: GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi de (coord.). *Estudos tributários e aduaneiros do IV Seminário CARF*. Brasília: CARF, 2019. p. 311-357.
 12. Cf. CARF, Ac. n. 2301-004.814, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Fábio Piovesan Bozza, Red. design. Cons. Julio Cesar Vieira Gomes, j. 20.09.2016; CARF, Ac. n. 2301-005.112, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. João Bellini Júnior, j. 10.08.2017; CARF, Ac. n. 2201-004.778, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, j. 07.11.2018; CARF, Ac. n. 2301-005.781, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Marcelo Freitas de Souza Costa, j. 04.12.2018; CARF, Ac. n. 2301-005.782, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Marcelo Freitas de Souza Costa, j. 04.12.2018; CARF, Ac. n. 2301-006.062, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Antonio Sávio Nastureles, j. 09.05.2019; CARF, Ac. n. 1402-003.893, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Edeli Pereira Bessa, j. 16.05.2019; CARF, Ac. n. 2301-007.142, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Wesley Rocha, Red. design. Cons. João Maurício Vital, j. 05.03.2020; CARF, Ac. n. 2401-009.697, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Matheus Soares Leite, j. 09.08.2021; CARF, Ac. n. 2102-003.440, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto, j. 07.08.2024; CARF, Ac. n. 2102-003.441, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto, j. 07.08.2024; CARF, Ac. n. 2401-012.181, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Guilherme Paes de Barros Geraldi, j. 27.05.2025.
 13. Para defensores da terceira corrente, cf. GUTIERREZ, Miguel Delgado; CUNHA, Arlindo Felipe da. A tributação de atos ilícitos e inválidos pelo imposto de renda. In: PINTO, Felipe Chiarello de Souza et al. (org.). *Direito, economia e política: Ives Gandra, 80 anos do humanista*. São Paulo:

autor alhures¹⁴ – que se pretende sustentar. O fundamento é o de que, em caso de aplicação da pena de perdimento, não cabe tributação da renda ilícita por ausência de materialidade.

Apesar da controvérsia, a divergência é clara:

- a primeira corrente trata a mera previsão da pena de perdimento como óbice à incidência da norma tributária, de tal modo que não se poderia considerar incluída no âmbito de validade da norma tributária a renda ilícita passível da pena de perdimento;
- a segunda corrente defende a plena independência entre as normas, sustentando a ausência de incompatibilidade, mesmo se aplicada a pena de perdimento; e
- a terceira corrente enxerga as normas, tributária e penal, como independentes, mas constata incompatibilidade com a aplicação da pena de perdimento, admitindo a possibilidade de aplicação da norma tributária anteriormente àquela sanção penal.

Diante dessa divergência, o artigo terá por objeto, sob a perspectiva jurídico-dogmática, examinar a relação entre a tributação da renda ilícita e a pena de perdimento. À luz do ordenamento jurídico brasileiro, objetiva-se dirimir quais das correntes adota a posição mais adequada. A principal controvérsia prática encontra-se nos recursos devolvidos em colaborações premiadas, pois, apesar da recuperação desses montantes, o Fisco lança mão de cobrança de Imposto de Renda com base na norma de omissão de rendimentos obtidos em depósitos bancários¹⁵.

Conforme se pretende demonstrar neste artigo, a terceira corrente possui o melhor entendimento. Como a tributação em atividade ilícita é fundamentada a

IASP, 2015. p. 758-769; PRZEPIORKA, Michell. A tributação de rendimentos provenientes de atos ilícitos. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 35, p. 467-484, 2016; 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. (coord.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 35-48; 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. (coord.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 240-264; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: IBDT, 2020. v. I, p. 400. Embora sem enfatizar a perspectiva da tributação da renda, cf. MACHADO, Hugo de Brito. Hipótese de incidência e tributação de ilícitos. *Revista Fórum de Direito Tributário*, n. 16, p. 9-28, 2005.

14. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 14. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2025. p. 138-144.

15. Cf. art. 42 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

partir da chamada “múltipla incidência de normas”¹⁶, combinada com a delimitação da hipótese tributária a partir de uma *situação de fato* (art. 116, I, c/c art. 118, I, do CTN), a norma tributária trata por irrelevante a ilicitude presente no complexo de fatos e, portanto, é independente da norma penal. Por isso, afasta-se a primeira corrente (antinômica), dada a possibilidade de se considerar incluída no âmbito de validade da norma de incidência tributária a renda ilícita, inclusive, passível de pena de perdimento. Esse será o objeto do tópico 1.

Embora seja possível a tributação da renda ilícita passível de pena de perdimento, a aplicação da norma penal atinge o âmbito de validade da norma tributária. A *situação de fato* sobre a qual recai a norma tributária (aquisição de renda ilícita) é desmaterializada, desconstituída, pela pena de perdimento. Portanto, não obstante o raciocínio da segunda corrente em favor de uma independência absoluta, verifica-se uma espécie de independência relativa entre as normas penal e tributária. Afinal, a contradição lógica não é “tributar *versus* punir via perdimento dos bens” apontada pela primeira corrente, mas “existência de renda *versus* inexistência de renda” destacada pela terceira corrente. Esse será o objeto do tópico 2.

1 Da independência da norma tributária na tributação em atividade ilícita: múltipla incidência de normas e “situação de fato”

A existência de ato ilícito não repugna a tributação, pois, dada a complexidade do mundo dos fatos, admite-se a configuração independente de distintos fatos jurídicos, inclusive, penais e tributários. Desde que a hipótese tributária repouse sobre uma situação de fato (*i.e.*, efeito), não corresponderá a uma sanção por ato ilícito – ao arripio do art. 3º do CTN –, mas sim decorrerá de um fato juridicizado de índole econômica, nos termos dos arts. 116, I, e 118, I, do CTN.

Em essência, a tributação em atividade ilícita fundamenta-se pela (1.1) múltipla incidência das normas a partir do mesmo complexo de fatos e pela (1.2) possibilidade de a hipótese tributária basear-se em fatos econômicos juridicizados, sem que isso acarrete (1.3) sanção por ato ilícito. Diante dessas considerações, (1.4) não se enxerga, na tributação da renda, qualquer incompatibilidade em face da mera previsão da pena de perdimento, na medida em que as normas, penal e tributária, são independentes e se estará diante da materialização do fato jurídico tributário (*situação de fato*).

16. Para esta expressão, cf. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado: parte geral* – introdução – pessoas físicas e jurídicas. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954. t. I, § 10, itens 1 e 2.

1.1 Da múltipla incidência: o mesmo complexo de fatos; mais de uma norma

Qualquer fato da vida contém mais elementos que a hipótese descrita pelo legislador. Só parte do mundo dos fatos é iluminada pelo mundo jurídico. Nas palavras de PONTES DE MIRANDA, “[j]uridicidade é, portanto, coloração jurídica: o mundo jurídico é a parte do mundo fático em que se acham fatos atingidos pelas regras jurídicas, isto é, coloridos por elas”¹⁷.

Isso não significa, porém, que o mesmo fato ou complexo de fatos possa ser iluminado por uma só norma. No mundo jurídico, não existe um causalismo no sentido de que haja apenas um efeito para cada fato ou complexo de fatos¹⁸. Pelo contrário, o fato ou complexo de fatos pode ser múltiplo, no sentido de preencher o suporte fático de diferentes normas, ocorrendo, na expressão de PONTES DE MIRANDA, a “múltipla incidência das normas”¹⁹.

Essa irradiação múltipla é prevista, a título ilustrativo, no art. 935 do Código Civil, segundo o qual “[a] responsabilidade civil é independente da criminal”. Por isso, um mesmo complexo de fatos (e.g., acidente de trânsito) pode gerar diferentes relações jurídicas: civil (e.g., indenização por danos materiais e morais), criminal (e.g., homicídio); administrativa (e.g., multa de trânsito), entre outras. Há independência.

A constatação da múltipla incidência das normas não pressupõe identidade dos suportes fáticos das normas. Embora possa haver identidade, basta que, diante de um mesmo complexo de fatos, seja preenchido mais de um suporte fático para haver múltipla incidência. Sim, suportes fáticos de normas distintas poderão ter elementos em comum, mas também haverá elementos imprescindíveis para uma norma que sejam desprezíveis para outra. Ou ainda haverá elementos descartáveis por mais de uma norma.

Em face disso, cabe, ao intérprete/aplicador, verificar os elementos eleitos pelo suporte fático da norma em análise. Nesse processo de abstração e simplificação, os elementos não previstos por ela devem ser desconsiderados, voltando-se apenas àqueles tidos por relevantes. Por certo, haverá inúmeras outras particularidades

17. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Incidência e aplicação da lei. *Revista da Ordem dos Advogados de Pernambuco*, ano I, n. I, p. 51-55 (52), 1956.

18. Cf. ENGEL, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 8. ed. Trad. J. Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001. p. 69; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 14. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2025. p. 806.

19. Cf. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado: parte geral – introdução* – pessoas físicas e jurídicas. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954. t. I, § 10, itens 1 e 2.

no mundo dos fatos. Essas, entretanto, tornam-se juridicamente irrelevantes, se não previstas pelo legislador²⁰.

Por exemplo, no caso do Imposto de Renda, o importante é a existência de uma aquisição de disponibilidade de renda²¹, e não a renda oriunda de certa atividade – ainda que a licitude possa ser importante para a definição do regime jurídico (e.g., regime geral como a tabela progressiva *versus* regimes especiais como o da atividade agrícola). Por isso, a legislação tributária – com especial destaque ao art. 26 da Lei n. 4.506, de 30 de novembro de 1964 (Lei n. 4.506/1964) – pode prever a tributação da renda oriunda de “atividades ou transações ilícitas” ou decorrentes “com infração à lei”. Se a origem da renda é decorrente de uma conduta lícita ou ilícita, é irrelevante para o surgimento de obrigação tributária.

Desse modo, diante de um complexo de fatos, é possível tanto a verificação de um ato ilícito (e.g., civil, administrativo e/ou penal) quanto do fato jurídico tributário. São independentes. Enquanto a conduta ilícita, em si, acarreta as sanções cabíveis, ela pode não ser pertinente para o surgimento do tributo. Afinal, neste caso, embora a ilicitude também possa estar presente no mesmo complexo de fatos, a configuração da hipótese tributária pode ser delineada com base em elementos distintos dela, tornando-a irrelevante, pois baseada em “situação de fato” e não em “situação jurídica”, conforme se passa a discorrer.

1.2 Da consideração econômica na “situação de fato” e a irrelevância da licitude

Ao lado da múltipla incidência das normas, o fundamento da tributação em atividade ilícita encontra-se na possibilidade de a hipótese tributária repousar sobre um efeito econômico juridicizado pelo legislador ou, na linguagem do Código, uma *situação de fato*, para a qual é irrelevante a licitude da conduta que lhe deu origem.

A *situação de fato* distingue-se da *situação jurídica*²².

Caracteriza-se uma *situação jurídica* se a hipótese tributária pressupõe ato ou negócio para sua ocorrência. Assim, uma vez constituída a situação jurídica “nos termos do direito aplicável” (art. 116, II, do CTN), configurar-se-á a hipótese tributária. Nesse caso, o Direito Tributário empresta para si situação já delineada por outro ramo; daí a ideia de um direito de sobreposição. Para o surgimento do tributo, torna-se relevante a validade do ato ou negócio formador do suporte

20. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 14. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2025. p. 141.

21. Sobre a aquisição de disponibilidade de renda ilícita, cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: IBDT, 2020. v. I, p. 400.

22. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 14. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2025. p. 833 e ss.

da hipótese tributária, abstraindo-se os efeitos dos fatos efetivamente ocorridos (art. 118, II, do CTN). Em caso de situação jurídica, a licitude é relevante porque constitui elemento essencial da hipótese tributária. Exemplo disso é o contrato de mútuo previsto pelo art. 13 da Lei n. 9.779/1999 para fins da hipótese tributária do IOF sobre operações de crédito²³. Sem a constatação de um contrato de mútuo tal como preconizado pelo Direito Privado, não surge o IOF sobre tais operações, ainda que possa haver uma operação de crédito.

Por sua vez, configura-se uma *situação de fato* se a hipótese tributária contempla fatos sem se ater a atos ou negócios – embora possam deles decorrer. Dessa forma, verificadas “as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios” (art. 116, I, do CTN), configurar-se-á o fato jurídico tributário. Em vez de emprestar situações de outros ramos, o Direito Tributário cria conceitos próprios, pois juridiciza circunstâncias econômicas não contempladas alhures; daí a ideia de consideração econômica. Na elaboração do projeto que originou o CTN, RUBENS GOMES DE SOUSA já dizia que “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”²⁴. Por isso, preenche-se a hipótese tributária se forem verificados os tais *efeitos* (recurso à consideração econômica, consoante destacado por RICARDO A. GALENDI JR.²⁵), sendo irrelevante a invalidade dos atos ou negócios que lhes respaldem (art. 118, I, do CTN). Em caso de situação de fato, a licitude é irrelevante porque constitui elemento accidental da hipótese tributária.

Exemplo disso é justamente a tributação da renda derivada de condutas ilícitas. Ora, se a hipótese tributária repousa sobre um fato de índole econômica (efeito), bastará a sua ocorrência para o surgimento da obrigação tributária, pouco importando se a causa do fato é um ato ilícito²⁶. Consoante já ressaltado pelo Min. MOREIRA ALVES, “não se tributa uma atividade ilícita como tal, mas o efeito econômico dela resultante, sem se levar em consideração o caráter lícito ou ilícito

da atividade de que ele decorreu”²⁷. É irrelevante, portanto, a conduta ilícita originadora do efeito (este sim crucial) para o tributo. Eis a pertinência do *pecunia non olet*, que relembra frase atribuída a Vespasiano (“o dinheiro não cheira”), quando questionado acerca de ganhos decorrentes do uso de latrinas públicas, a fim de enfatizar a irrelevância da atividade provedora da riqueza gravada.

Esse reconhecimento do alcance da hipótese tributária sobre “situação de fato” não significa, porém, admitir um tributo como sanção por ato ilícito, consoante se expõe abaixo.

1.3 Da hipótese tributária sobre “situação de fato” versus sanção por ato ilícito

Dizer que se pode tributar renda de uma atividade ilícita não significa prever tributo como sanção por ato ilícito. Capturar o “produto do ato ilícito” é diferente de gravar o ato ilícito em si²⁸.

Não há dúvidas de que tributo não serve como sanção por ato ilícito²⁹. Afinal, no caso do Imposto de Renda, pagará mais quem manifestar maior capacidade contributiva. Fosse uma sanção por ato ilícito, o que importaria seria a gravidade da conduta, não a capacidade contributiva. Por corresponder à capacidade contributiva, a tributação da renda não leva em consideração a ofensividade do ilícito e, por isso, não serve como sanção de ato ilícito³⁰.

Para ser contrária ao art. 3º do CTN, a hipótese tributária precisa pressupor a ilicitude. Há violação apenas se o elemento ilícito integrar o suporte fático da norma de incidência tributária³¹, ou seja, se a ilicitude for um “elemento essencial” para o surgimento do tributo³². Nesse caso, ter-se-ia o tributo como sanção de hipótese (antecedente) ilícita, o que vai de encontro à definição daquele dispositivo.

23. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. IOF sobre mútuo de recursos financeiros abrange contratos de conta-corrente? *Revista Direito Tributário Atual*, n. 53, p. 261-302 (267-269), 2023.

24. SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 80. À época da elaboração, porém, havia decisões esparsas em sentido contrário, cf. VASCONCELOS, Cunha. Imposto de renda – atividades ilícitas. *Revista de Direito Administrativo*, n. 22, p. 35-43, 1950; CRUZ, Elmano. Imposto de renda – atividade ilícita. *Revista de Direito Administrativo*, n. 44, p. 65-67, 1956.

25. GALENDI JR., Ricardo André. *A consideração econômica no direito tributário*. São Paulo: IBDT, 2020. p. 365. (Série Doutrina Tributária, v. XXXII).

26. Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 559.

27. STF, RE n. 94.001-4/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.03.1982, p. 22.

28. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: IBDT, 2020. v. I, p. 395.

29. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Dedutibilidade de despesas com atividades ilícitas. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 148-212 (205-209).

30. Cf. KAHN, Douglas A.; BROMBERG, Howard. Provisions Denying a Deduction for Illegal Expenses and Expenses of an Illegal Business Should Be Repealed. *Florida Tax Review*, v. 18, n. 5, p. 217-218, 2016.

31. Cf. 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. (coord.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 35-48 (39).

32. MACHADO, Hugo de Brito. Hipótese de incidência e tributação de ilícitos. *Revista Fórum de Direito Tributário*, n. 16, p. 9-28 (9-10), 2005; MACHADO, Hugo de Brito. *O conceito de tributo no direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1987. p. 48.

Situação diversa, entretanto, é a hipótese tributária sem qualquer previsão de ato ilícito, mas que reúne uma série de circunstâncias fáticas (efeitos) que, uma vez presentes, levam à tributação. É diferente, portanto, dizer que o legislador pode, na hipótese tributária, tratar a licitude como irrelevante em comparação a atrelar a atividade ilícita como integrante do suporte fático³³.

Constata-se, assim, que a tributação da renda ilícita possui respaldo na múltipla incidência das normas, combinada com a possibilidade de a hipótese tributária juridicizar circunstâncias econômicas, voltando-se aos efeitos e não à validade dos atos, sem que isso signifique sanção por ato ilícito, dada a ausência de ilicitude no próprio suporte fático da norma.

Além desses fundamentos, a literatura debate a necessidade ou não da tributação da renda ilícita a partir de argumentos de igualdade e moralidade.

De um lado, em face da tributação da renda oriunda de conduta ilícita, há quem sustente violação à igualdade e à moralidade. O argumento seria de que se o produto do ilícito fosse gravado “em pé de igualdade” com os “contribuintes honestos”³⁴, então o Estado se tornaria beneficiário do crime, sob pena de até, “em situações crônicas ‘déficits’ públicos, transformar-se em um estimulador da criminalidade”³⁵.

De outro lado, há quem defenda o oposto, na medida em que a exoneração do produto das atividades ilícitas – apesar da presença da capacidade contributiva³⁶ – seria “um resultado na verdade contraditório”³⁷, em violação à igualdade³⁸ e à moralidade³⁹,

33. BERLIRI, Antonio. *Principios de derecho tributario*. Trad. Narciso Amorós Rica, Eusebio González García. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1971. p. 338.

34. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. 2. ed. São Paulo: LTr, 1998. p. 322.

35. 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, comentários*. São Paulo: Atlas, 1996. p. 9-19 (10); MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da moralidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O princípio da moralidade no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 1998. p. 17-27 (21).

36. Já questionando a constitucionalidade de tal exoneração, cf. BERLIRI, Antonio. *Principios de derecho tributario*. Trad. Narciso Amorós Rica, Eusebio González García. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1971. v. II, p. 336.

37. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6. ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 45.

38. Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: IBDT, 2020. v. I, p. 396. JARACH, Dino. *Curso superior de derecho tributario*. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1969. p. 286.

39. Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. item 2 dos comentários ao art. 118 do CTN; AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 302.

pois equivaleria a um incentivo “em detrimento daqueles que auferem rendimentos decorrentes do trabalho honesto”⁴⁰.

Mais importante do que averiguar a pertinência desses argumentos da igualdade⁴¹ e da moralidade, é constatar os fundamentos centrais da tributação em atividade ilícita: (i) a múltipla incidência das normas (independência entre as normas penal e tributária) e (ii) o delineamento da hipótese tributária a partir de “situação de fato” (o que torna a ilicitude elemento accidental), (iii) sem que corresponda a uma “sanção por ato ilícito”.

No entanto, discute-se se esses fundamentos são capazes de respaldar a tributação da renda ilícita tendo em vista a pena de perdimento (ou a devolução dos recursos em acordo de colaboração premiada). É disso que se passa a tratar.

1.4 Da ausência de incompatibilidade entre as normas tributária e penal: o afastamento da primeira corrente

Em virtude da previsão da pena de perdimento de bens adquiridos a partir de atividades criminosas, alguns autores – que encabeçam a primeira corrente narrada na Introdução – sustentam a impossibilidade de incidência da hipótese tributária⁴².

De acordo com MISABEL DERZI, teria ocorrido uma evolução acerca da irrelevância da ilicitude⁴³. Em decorrência de previsões legislativas editadas na década de 1940⁴⁴, reiteradas pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

40. GUTIERREZ, Miguel Delgado; CUNHA, Arlindo Felipe da. A tributação de atos ilícitos e inválidos pelo imposto de renda. In: PINTO, Felipe Chiarello de Souza et al. (org.). *Direito, economia e política: Ives Gandra, 80 anos do humanista*. São Paulo: IASP, 2015. p. 758-769 (765-766).

41. Para críticas ao argumento da igualdade em caso de pena de perdimento, cf. SCHOUEI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 14. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2025. p. 143.

42. Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. item 3 dos comentários ao art. 118 do CTN; BECHO, Renato Lopes. A discussão sobre a tributabilidade de atos ilícitos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 172, p. 86-111, *passim*, 2010; COELHO, Sacha Calmon Navarro. A tributação do ilícito e os limites à aplicação do princípio do *non olet*. *Revista Fórum de Direito Tributário*, n. 92, item 4, 2018; ESTELLITA, Heloisa; PAULA JÚNIOR, Aldo de. Consequências tributárias e penais-tributárias da corrupção. In: LEITE, Alair; TEIXEIRA, Adriano (org.). *Crime e política*. Rio de Janeiro: FGV, 2017. p. 105-132.

43. DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. item 3 dos comentários ao art. 118 do CTN.

44. Cf. Decreto-lei n. 9.760, de 5 de setembro de 1946: “Art. 1º Incluem-se entre os bens imóveis da União: [...] k) os bens perdidos pelo criminoso condenado por sentença proferida em processo judiciário federal”; e Código de Processo Penal (Decreto-lei n. 3.689, de 3 de outubro de 1941), arts. 125 e ss.

(CRFB/1988)⁴⁵ e leis da década de 1990⁴⁶, haveria duas “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”⁴⁷.

Na mesma linha, RENATO LOPES BECHO afirma que, dadas as previsões constitucional e legislativa, o ordenamento jurídico brasileiro teria determinado a “intributabilidade dos atos ilícitos, ao menos desde 1940”⁴⁸.

À primeira vista, DERZI e BECHO não fazem qualquer ressalva acerca do tipo de ilícito. Não limitam a respectiva posição ao ilícito criminal, passível de aplicação da pena de perdimento. Essa generalização é problemática, na medida em que a ausência de ressalvas incorre na falácia de composição⁴⁹, pois particularidade de uma espécie (renda ilícita passível de pena de perdimento) é atribuída ao todo (toda renda ilícita, penal ou não). Apesar de seguir o mesmo entendimento dos demais autores, SACHA CALMON NAVARRO COELHO é mais assertivo ao admitir a possibilidade de incidência sobre a renda ilícita, contanto que não seja caso de persecução penal, pois daí seria caso de pena de perdimento de bens⁵⁰.

Independentemente da ressalva, essa corrente acaba por defender a incompatibilidade da incidência da hipótese tributária sobre a renda ilícita em virtude da mera previsão da pena de perdimento. Sustenta-se, assim, que sequer seria possível a norma tributária gravar a renda ilícita passível da pena de perdimento. Negam, portanto, a independência da norma tributária em relação à norma

45. Cf. CRFB/1988: “Art. 5º, XLV – nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido; XLVI – a lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes: [...] b) perda de bens”;

46. Cf. Código Penal (Decreto-lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940): “Art. 43. As penas restritivas de direitos são: [...] II – perda de bens e valores”, incluído pela Lei n. 9.714, de 25 de novembro de 1998; e Lei n. 9.613, de 3 de março de 1998: “Art. 7º São efeitos da condenação, além dos previstos no Código Penal: I – a perda, em favor da União – e dos Estados, nos casos de competência da Justiça Estadual –, de todos os bens, direitos e valores relacionados, direta ou indiretamente, à prática dos crimes previstos nesta Lei, inclusive aqueles utilizados para prestar a fiança, ressaltando o direito do lesado ou de terceiro de boa-fé”.

47. DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. item 3 dos comentários ao art. 118 do CTN.

48. BECHO, Renato Lopes. A discussão sobre a tributabilidade de atos ilícitos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 172, p. 86-111 (111), 2010.

49. Sobre a falácia de composição, cf. COPI, Irving; COHEN, Carl; MCMAHON, Kenneth. *Introduction to Logic*. 14. ed. Harlow: Pearson, 2014. p. 149.

50. COELHO, Sacha Calmon Navarro. A tributação do ilícito e os limites à aplicação do princípio do *non olet*. *Revista Fórum de Direito Tributário*, n. 92, item 4, 2018.

penal, em virtude da pena de perdimento. Daí a constatação de que essa corrente pode ser denominada de “antinômica”.

Embora os autores não sejam expressos, o raciocínio é próprio da derrogação em favor da especialidade. Afinal, busca-se retirar do âmbito de validade da norma tributária a renda ilícita passível da pena de perdimento, como se exceção fosse, a ser dirimida apenas no campo penal.

Diante de uma antinomia, o critério da *especialidade*, constante no verbete *lex specialis derogat generali*, dá preferência ao tratamento particular em prejuízo daquele mais abrangente. A aplicação do critério da especialidade conduz à derrogação da norma geral⁵¹, pois a norma especial cria uma exceção em face da norma geral, a qual permanece válida e vigente, mas não é mais aplicável (é derogada) para tais situações excepcionadas⁵². Apesar da coincidência – ao menos em parte – dos âmbitos de validade da norma geral e da especial, ocorrido o fato jurídico contido no âmbito de validade da norma especial, sequer se cogita a incidência da norma geral, pois só cabe a incidência da norma especial.

Em síntese: mesmo sem falar expressamente em antinomia, tal corrente defende a menor abrangência da hipótese tributária sobre a renda oriunda do ilícito passível de pena de perdimento, dando preferência à norma penal.

O problema é: não há antinomia. Ainda que se admita coincidência dos âmbitos de validade das normas, os efeitos jurídicos não são conflitantes. Para haver antinomia, é preciso que a aplicação de uma norma envolva, necessária ou possivelmente, a violação da outra⁵³. O efeito jurídico de uma norma deve ser incompatível com o efeito jurídico previsto por outra.

No caso, não existe qualquer incompatibilidade quanto aos efeitos jurídicos entre tributar e aplicar a pena de perdimento, pois o cumprimento de uma norma não significa o descumprimento da outra. Não há qualquer incompatibilidade (por contradição ou contrariedade) em relação à mesma conduta, no sentido de obrigar e proibir (contradição), de obrigar e permitir a omissão negativa (contrariedade)

51. Cf. GUASTINI, Riccardo. *Teoria e dogmatica delle fonti*. Milano: Giuffrè, 1998. p. 226; PERELMAN, Chaïm. *Lógica jurídica: nova retórica*. Trad. Vergília K. Pupi. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 55-56.

52. Cf. GUASTINI, Riccardo. *Teoria e dogmatica delle fonti*. Milano: Giuffrè, 1998. p. 226-227 e 231-232. Em linha parecida, cf. DINIZ, Maria Helena. *Conflito de normas*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 39; SARTOR, Giovanni. *Legal Reasoning – A Cognitive Approach to the Law*. Springer: Dordrecht, 2007. p. 202. (A Treatise of Legal Philosophy and General Jurisprudence, v. 5).

53. Cf. Kelsen, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. e rev. de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986. p. 157.

ou ainda de proibir e permitir a comissão positiva (contrariedade)⁵⁴. Inexiste incompatibilidade por contradição porque uma norma não obriga tributar e a outra proíbe tributar. Tampouco há incompatibilidade por contrariedade porque uma norma não obriga tributar e a outra permite não tributar; ou ainda, porque uma norma não proíbe tributar e a outra permite tributar.

Para que haja antinomia, é preciso que o destinatário da norma fique numa “situação de indecidibilidade”⁵⁵. Faz-se necessária a presença de um dilema, verdadeira bifurcação, na medida em que cumprir uma norma significa descumprir outra⁵⁶. No caso da norma de incidência tributária e da norma da pena de perdimento, não existe tal indecidibilidade em razão da ausência de incompatibilidade, seja por contradição, seja por contrariedade.

Em face disso, poder-se-ia afirmar que a incompatibilidade decorreria da destinação, pois parcela do recurso obtido na atividade ilícita deveria ser destinada aos cofres públicos a título de tributo e não devolvido a título de pena de perdimento. O problema dessa afirmação está em carimbar a riqueza a ser entregue ao Fisco como tributo. A constatação de que a base de cálculo do Imposto de Renda precisa mensurar a renda auferida não significa que é aquele recurso a ser destinado ao Fisco. Não há incompatibilidade.

A bem da verdade, a contradição lógica neste caso não se encontra no cotejo entre os *efeitos jurídicos* (o que seria uma antinomia), mas na constatação de que o efeito jurídico da norma penal desconstitui o âmbito de validade da norma tributária. O efeito da norma penal não nega o mandamento “deve ser tributado”, mas atinge o fato “aquisição de renda”. Esse é o argumento pelo qual se defende a terceira corrente, conforme exposto no tópico a seguir.

54. Sobre a combinação dos comandos normativos para que se constate uma antinomia, cf. BOBBIO, Norberto. *Teoria generale del diritto*. Torino: G. Giappichelli, 1993. p. 210-213; ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 8. ed. Trad. J. Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001. p. 313; PERELMAN, Chaïm. *Lógica jurídica: nova retórica*. Trad. Vergínia K. Pupi. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 54; DINIZ, Maria Helena. *Conflito de normas*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 23.
55. FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018. seção 4.3.2.2.1. Na mesma linha, cf. GUASTINI, Riccardo. *Teoria e dogmatica delle fonti*. Milano: Giuffrè, 1998. p. 215-216; DINIZ, Maria Helena. *Conflito de normas*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 23.
56. Cf. BERMEJO, Juan Manuel Pérez. *Coherencia y sistema jurídico*. Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2006. p. 206-207.

2 Da independência relativa da norma tributária em caso de aplicação da pena de perdimento

O efeito jurídico da norma penal (os bens devem ser perdidos) não é antagônico ao efeito jurídico da norma tributária (deve ser tributado). Por isso, em contraposição à primeira corrente, admite-se a incidência da tributação do ilícito passível de pena de perdimento. Contudo, distintamente da segunda corrente, defende-se que a aplicação da pena de perdimento atinge o âmbito de validade da norma tributária (aquisição da renda).

Por isso, entende-se correta a terceira corrente exposta na Introdução, que sustenta a incompatibilidade entre a aplicação da norma da pena de perdimento e a norma tributária, na medida em que a primeira desmaterializa, desconstitui a situação de fato que fundamenta a última (2.1). Não é possível, desse modo, admitir o raciocínio da segunda corrente, para a qual haveria uma independência absoluta entre as normas penal e tributária, sem qualquer efeito, no campo tributário, da aplicação da pena de perdimento (2.2). Essa constatação mantém-se, inclusive, em caso de descompasso temporal (2.3).

2.1 Da incompatibilidade em virtude da aplicação da pena de perdimento: a corroboração da terceira corrente

A terceira corrente – sustentada por diversos autores⁵⁷ e já defendida alhures pelo primeiro autor⁵⁸ – defende a incompatibilidade apenas no momento da aplicação da pena de perdimento. O argumento principal é o de que, uma vez aplicada a pena de perdimento, não se admite a tributação por ausência de renda, sob pena de se admitir tributação com efeitos de confisco, vedada pelo art. 150, IV, da CRFB/1988⁵⁹. Admite-se a incidência da norma tributária até antes da aplicação

57. Cf. GUTIERREZ, Miguel Delgado; CUNHA, Arlindo Felipe da. A tributação de atos ilícitos e inválidos pelo imposto de renda. In: PINTO, Felipe Chiarello de Souza et al. (org.). *Direito, economia e política: lves Gandra, 80 anos do humanista*. São Paulo: IASP, 2015. p. 758-769; PRZEPIORKA, Michell. A tributação de rendimentos provenientes de atos ilícitos. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 35, p. 467-484, 2016; 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. (coord.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 35-48; 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. (coord.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 240-264; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: IBDT, 2020. v. I, p. 400. Embora sem enfatizar a perspectiva da tributação da renda, cf. MACHADO, Hugo de Brito. Hipótese de incidência e tributação de ilícitos. *Revista Fórum de Direito Tributário*, n.16, p. 9-28, 2005.
58. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 14. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2025. p. 138-144.
59. Cf. art. 150, IV, da CRFB/1988.

da norma de pena de perdimento, dada a aquisição de disponibilidade da renda ilícita; porém, aplicada a norma da pena de perdimento, entende-se que deixa de existir renda tributável.

Por exemplo, em sua obra *Direito tributário*, o primeiro autor já destacou que, como a pena de perdimento somente ocorre ao fim de um processo penal, o delinquente “fruirá do produto de sua conduta reprovável”, o que fundamenta a tributação da riqueza criminosamente obtida⁶⁰. Por isso, admite-se a tributação, ainda que se trate de ilícito passível da pena de perdimento.

No mesmo sentido, HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO diz que a aquisição de disponibilidade de renda, conquanto ilícita, é passível de tributação; porém, se confiscada a renda pelo Poder Público, então o Imposto de Renda deixa de ser devido⁶¹.

Diferentemente da primeira corrente, não se nega a incidência da norma tributária em caso de renda ilícita passível de pena de perdimento. A incompatibilidade vista pela primeira corrente é tratada como uma antinomia (normas com âmbitos de validade coincidentes, mas com efeitos jurídicos incompatíveis por contradição ou contrariedade). Daí o emprego – implícito – de um dos critérios de solução de antinomia, ao derrogar, por especialidade, a renda ilícita passível da pena de perdimento do âmbito de validade da norma tributária.

Já a terceira corrente admite – corretamente – a incidência da norma tributária, mas vê incompatibilidade em caso de aplicação da pena de perdimento. Neste caso, a incompatibilidade não é uma antinomia. A incompatibilidade tem um sentido diverso, na medida em que significa a desmaterialização, a desconstituição, o afastamento do fato jurídico tributário. Com o perdimento, desfaz-se o próprio fato (disponibilidade da renda). Por contradição lógica, verifica-se a impossibilidade de, no mundo jurídico, a mesma riqueza ser tratada, para o criminoso, como disponível pela norma tributária e indisponível pela norma penal.

É acertada a terceira corrente. Conforme exposto no tópico 1.4, *supra*, não é caso de antinomia, pois o cumprimento da norma penal não implica o descumprimento da norma tributária. A norma penal não proíbe a tributação, tampouco permite que não se tribute. É caso de desconstituição do fato jurídico tributário.

Em face da possibilidade de incidência e aplicação da norma tributária, BECHO, por exemplo, diria que a autoridade tributária na fase do lançamento não poderia,

60. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 14. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2025. p. 138-144.

61. Cf. 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. (coord.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 35-48 (45).

ao mesmo tempo, efetuar o lançamento e ter que informar as autoridades competentes para investigar e penalizar o contribuinte⁶²⁻⁶³. Ou seja, seguindo a linha desse autor, não seria possível conviver o dever de lançar com o dever de informar a (potencial) existência de um ilícito.

Contudo, ignorar a ilicitude para fins de imposição da norma tributária é diferente de deixar de comunicar a autoridade competente para prosseguir com a ação penal⁶⁴. Na fase de lançamento, cabe à autoridade tributária verificar se ocorreu o fato jurídico tributário e em que termos, a fim de determinar o *an* e o *quantum debeatur*. Na qualidade de servidora pública, também cabe à autoridade tributária informar à autoridade competente a existência de indícios de ilicitudes (penais, administrativas etc.). O dever de lançar a que está vinculada no campo tributário⁶⁵ não se confunde com o dever de informar a ocorrência de potencial ilícito. Ambos os deveres convivem, inclusive, em virtude da múltipla incidência e da independência das normas.

Ora, não existe qualquer contradição em a autoridade tributária determinar o lançamento em face da renda ilícita e também informar a autoridade competente acerca de ilicitudes. Novamente, a múltipla incidência destacada no tópico 1.1, *supra*, fundamenta a possibilidade de, diante de um complexo de fatos, irradiarem-se diferentes relações jurídicas. Do complexo de fatos composto pela obtenção de renda derivada de atividade ilícita passível de pena de perdimento, surge o poder-dever de a autoridade tributária efetuar o lançamento tributário em face da renda ilícita, bem como o dever de informar a autoridade competente sobre a ilicitude. A ausência de contradição é evidente, pois basta constatar que são deveres distintos e que a autoridade tributária não é competente para apurar o ilícito penal e determinar, por exemplo, a pena de perdimento. Aliás, ressalta-se que, na seara penal, é possível condenar o acusado e haver dúvida se certo bem foi ou não proveito do delito, dada até a exigência de um “juízo de ‘certeza’ quanto à proveniência ilícita de tais bens”⁶⁶.

62. Cf. BECHO, Renato Lopes. A discussão sobre a tributabilidade de atos ilícitos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 172, p. 86-111 (110-111), 2010.

63. Para a base legal do dever de informar, cf., e.g., art. 199 do CTN; art. 66 do Decreto-lei n. 3.688, de 3 de outubro de 1941; e art. 116 da Lei n. 8.112, de 11 de dezembro de 1990.

64. No sentido de ignorar a ilicitude, mas não distinguindo da necessidade de informar a autoridade penal, cf. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 302-303.

65. Cf. art. 142, parágrafo único, do CTN.

66. BADARÓ, Gustavo. *Processo penal*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 1053. No mesmo sentido, cf. GRECO, Rogério. *Código Penal comentado*. 5. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2011. p. 213.

Evidência de que é possível cogitar a incidência da norma tributária sobre renda ilícita passível de pena de perdimento encontra-se na Lei n. 12.846, de 1º de agosto de 2013, sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração⁶⁷. Afinal, essa lei não só prevê a sanção de multa calculada sobre o faturamento bruto em face das pessoas jurídicas consideradas responsáveis pelos atos lesivos, excluídos os tributos (art. 6º, I), mas também determina a pena de perdimento para tais casos (art. 19).

Em suma: não parece acertado o raciocínio da primeira corrente em tratar a relação entre a norma tributária e a penal como se houvesse antinomia. A bem da verdade, o cumprimento da norma penal desconstitui o suporte fático da norma tributária. A norma penal nega, fulmina o antecedente da norma tributária. Portanto, a contradição lógica existente não é “tributar *versus* punir via perdimento dos bens” (como sustenta a primeira corrente), mas “existência de renda *versus* inexistência de renda” (como defende a terceira corrente).

Em razão disso, a tal independência absoluta preconizada pela segunda corrente não merece prosperar, conforme se passa a discorrer.

2.2 Da suposta independência absoluta entre a norma penal e a norma tributária: o afastamento da segunda corrente

Após estressar os argumentos da segunda corrente que pretendem embasar a plena independência (2.2.1), serão apresentadas as contraposições, de forma a se sustentar a prevalência da terceira corrente (2.2.2).

2.2.1 Dos argumentos da segunda corrente para sustentar a independência absoluta

Um dos principais argumentos para respaldar a tributação, apesar da aplicação da pena de perdimento, encontra-se na independência absoluta da norma tributária em face da norma penal. Vários casos do CARF⁶⁸ defendem essa

independência entre a norma de incidência tributária e a norma da pena de perdimento. De acordo com essas decisões, a aplicação da pena de perdimento não iria de encontro à incidência tributária sobre a renda ilícita.

Essa independência entre a tributação e a punição é sustentada a partir da: (i) literalidade de dispositivos da legislação tributária; (ii) ausência de previsão em contrário; e (iii) irrelevância da punição para fins de aplicação da norma tributária de omissão de receitas combinada com a impossibilidade de se saber o todo da devolução em acordo de colaboração premiada.

Com ênfase na expressão “sem prejuízo das sanções que couberem” do art. 26 da Lei n. 4.506/1964⁶⁹, argumenta-se que a (i) legislação tributária seria clara ao afirmar a independência em face da norma penal⁷⁰. Por exemplo, nos Casos dos irmãos PASCOWITCH, houve menção à decisão de primeira instância, a qual destacou aquela expressão para concluir a impossibilidade de a autoridade administrativa afastar a aplicação da norma tributária⁷¹.

De igual modo, sustenta-se, como impeditivo, a (ii) ausência de previsão em contrário ao art. 26 da Lei n. 4.506/1964. A título ilustrativo, no Caso COSTA, decidiu-se que a decretação de pena de perdimento de bem não modificaria o fato gerador do imposto de renda até mesmo por ausência de previsão legal⁷². Em linha similar, no Caso CAMARGO, ao se debater a exigibilidade de tributação

de Souza Costa, j. 04.12.2018; CARF, Ac. n. 2301-006.062, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Antonio Sávio Nastureles, j. 09.05.2019; CARF, Ac. n. 1402-003.893, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Edeli Pereira Bessa, j. 16.05.2019; CARF, Ac. n. 2301-007.142, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Wesley Rocha, Red. design. Cons. João Maurício Vital, j. 05.03.2020; CARF, Ac. n. 2401-009.697, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Matheus Soares Leite, j. 09.08.2021; CARF, Ac. n. 2102-003.440, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto, j. 07.08.2024; CARF, Ac. n. 2102-003.441, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto, j. 07.08.2024; CARF, Ac. n. 2401-012.181, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Guilherme Paes de Barros Geraldi, j. 27.05.2025.

69. De maneira similar, cf. no RIR de 2018: “Art. 47. São também tributáveis: [...] X – os rendimentos derivados de atividades ou de transações ilícitas ou percebidos com infração à lei, *independente das sanções cabíveis*” [destacou-se]. No RIR de 1999, cf. a mesma dicção no art. 55, X.

70. Cf., e.g., CARF, Ac. n. 2301-005.781, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Marcelo Freitas de Souza Costa, j. 04.12.2018, p. 22; CARF, Ac. n. 2301-005.782, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Marcelo Freitas de Souza Costa, j. 04.12.2018, p. 23; CARF, Ac. n. 1402-003.893, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Edeli Pereira Bessa, j. 16.05.2019, p. 49, na transcrição das contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional, utilizada como base argumentativa.

71. Cf. CARF, Ac. n. 2301-005.781, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Marcelo Freitas de Souza Costa, j. 04.12.2018, p. 22; CARF, Ac. n. 2301-005.782, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Marcelo Freitas de Souza Costa, j. 04.12.2018, p. 23.

72. CARF, Ac. n. 2301-006.062, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Antonio Sávio Nastureles, j. 09.05.2019, p. 23.

67. Para menção a essa lei como evidência de incidência sobre renda ilícita, mas sem relacionar com as noções de incidência e aplicação, cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Tributação em torno de atos ilícitos (noções gerais e imposto de renda). In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 104-111 (109-110).

68. Cf. CARF, Ac. n. 2301-004.814, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Fábio Piovesan Bozza, Red. design. Cons. Julio Cesar Vieira Gomes, j. 20.09.2016; CARF, Ac. n. 2301-005.112, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. João Bellini Júnior, j. 10.08.2017; CARF, Ac. n. 2201-004.778, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, j. 07.11.2018; CARF, Ac. n. 2301-005.781, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Marcelo Freitas de Souza Costa, j. 04.12.2018; CARF, Ac. n. 2301-005.782, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Marcelo Freitas

sobre recursos recebidos pela empresa detida pelo contribuinte em virtude da devolução no bojo do acordo de colaboração premiada, o Cons. RODRIGO MONTEIRO LOUREIRO AMORIM disse que “o ‘acordo de devolução dos recursos’ não é hipótese de extinção do crédito tributário”⁷³. Faltaria, conforme destacado no Caso MESQUITA, previsão na Lei 12.850, de 2 de agosto de 2013 (Lei n. 12.850/2013), instituidora da colaboração premiada, de afastamento da norma tributária (e.g., anistia, remissão etc.) em caso de acordo⁷⁴.

Posição similar é adotada por LÍVIA QUEIROZ, para quem a descaracterização do fato jurídico tributário por uma decisão de pena de perdimento dependeria de “previsão legal que assim o determine”, sob pena de violação ao “artigo 156 (modalidades de extinção do crédito tributário)” e ao “artigo 175 (hipóteses de exclusão do crédito tributário, na letra da lei)”⁷⁵.

Além desses argumentos, defende-se a independência até mesmo em virtude da (iii) irrelevância da punição para fins de aplicação da norma tributária de omissão de receitas – lançada pelas autoridades para gravar a renda ilícita nesses casos – combinada com a impossibilidade de se saber o todo da devolução em acordo de colaboração premiada⁷⁶.

Por exemplo, no Caso FERRO, ao se discutir a tributação de verbas públicas acima do permitido pela legislação do Estado de Alagoas, o contribuinte argumentou que não poderia haver tributação, pois, conforme a decisão judicial, tais recursos deverão ser devolvidos ao Erário estadual⁷⁷. Em face disso, ao aplicar a norma tributária de omissão de receitas⁷⁸, o relator, Cons. JOÃO BELLINI JÚNIOR, disse que só seria possível afastar tal norma se houvesse “prova de sua origem

(correlação entre datas e valores)”, sendo irrelevante “a definição jurídica da origem (lícita ou ilícita)”⁷⁹.

Ainda, nos Casos dos irmãos PASCOWITCH, o relator, Cons. MARCELO FREITAS DE SOUZA COSTA, afirmou que não seria possível afastar a tributação apesar da devolução dos recursos, pois a devolução teria ocorrido a título de multa compensatória, sem qualquer afirmação no sentido de que representaria tudo que foi recebido; não haveria, portanto, prova da origem dos depósitos bancários recebidos⁸⁰.

Nota-se, assim, que os fundamentos em defesa da plena independência entre as normas penal e tributária repousam na literalidade do art. 26 da Lei n. 4.506/1964 combinada com a ausência de ressalva a tal previsão, tornando-se, por exemplo, irrelevante ou até mesmo impossível para fins de aplicação da norma tributária de omissão de receitas. Passa-se agora ao enfrentamento desses argumentos.

2.2.2 Da independência relativa em virtude da aplicação da pena de perdimento: a desconstituição do fato jurídico tributário

O grande problema desses fundamentos ilustrados pelos raciocínios expostos no tópico 2.2.1, *supra*, encontra-se na ausência de enfrentamento de que a norma de pena de perdimento *desconstitui* o fato jurídico tributário. A aplicação da norma penal desmaterializa a causa da cobrança tributária. Não é preciso haver previsão legislativa para tanto. Trata-se de efeito da aplicação da pena de perdimento. A incompatibilidade não surge por antinomia (como sustenta a primeira corrente, cf. tópico 1.4, *supra*), mas pela aplicação da norma penal tributária, cujo efeito cria uma contradição lógica no mundo jurídico: a renda não pode ser considerada disponível para fins tributários e indisponível para fins penais.

Para que isso fique claro, vale o paralelo com a relação entre o juízo cível, o criminal e o administrativo a partir de dois precedentes do STJ.

Em caso sobre o dever de indenizar em decorrência de homicídio, o Min. RICARDO VILLAS BÔAS CUEVA pontuou que o ordenamento jurídico brasileiro lança mão do “sistema da independência entre as esferas cível e criminal, sendo possível a propositura de suas ações de forma separada”⁸¹. A justificativa para tanto se basearia no menor rigor para a condenação no juízo cível, apenas passível de

73. CARF, Ac. n. 2201-004.778, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, j. 07.11.2018, p. 42.

74. CARF, Ac. n. 2401-009.697, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Matheus Soares Leite, j. 09.08.2021, p. 48.

75. QUEIROZ, Livia da Silva. A colaboração premiada e a tributação de valores oriundos de atividades ilícitas. In: GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi de (coord.). *Estudos tributários e aduaneiros do IV Seminário CARF*. Brasília: CARF, 2019. p. 311-357 (344).

76. Para a defesa de que a colaboração premiada não serviria de meio de prova para fins da tributação de valores relatados no acordo, cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi; CORRÊA, Vanessa Benelli. Tributação de valores recebidos ilicitamente no contexto da colaboração premiada. In: GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi de (coord.). *Estudos tributários e aduaneiros do IV Seminário CARF*. Brasília: CARF, 2019. p. 281-309 (299 e ss.).

77. CARF, Ac. n. 2301-005.112, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. João Bellini Júnior, j. 10.08.2017, p. 18-19.

78. Cf. art. 42 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

79. CARF, Ac. n. 2301-005.112, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. João Bellini Júnior, j. 10.08.2017, p. 21.

80. Cf. CARF, Ac. n. 2301-005.781, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Marcelo Freitas de Souza Costa, j. 04.12.2018, p. 23; CARF, Ac. n. 2301-005.782, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Marcelo Freitas de Souza Costa, j. 04.12.2018, p. 23-24.

81. STJ, REsp n. 1.829.682/SP, Terceira Turma, Rel. Min. Ricardo Villas Bôas Cueva, j. 02.06.2020, p. 7.

indenização, ao passo que, no juízo criminal, poderia haver a privação da liberdade do agente⁸². No entanto, o Ministro ressalta que a independência é relativa, já que “reconhecida a existência do fato e da autoria no juízo criminal, essas questões não poderão mais ser analisadas pelo juízo cível”⁸³. Por isso, concluiu que: “a) em caso de sentença condenatória com trânsito em julgado, há incontornável dever de indenizar, e b) em caso de sentença absolutória em virtude do reconhecimento de inexistência do fato, da negativa de autoria, não haverá dever de indenizar”⁸⁴.

Tal precedente é importante, pois deixa claro que o pressuposto da norma civil (existência de ato ilícito) é afetado pelo juízo criminal. Em caso de decisão favorável ao acusado (sentença absolutória) em virtude da verificação de que o fato não existiu ou de negativa de autoria, não cabe alegar ato ilícito, sob pena de, no mundo jurídico, admitir-se que o mesmo fato existiu e não existiu, que certa pessoa foi autora e não foi autora do mesmo ato. Igualmente, para SÍLVIO VENOSA, em tal hipótese, “o juízo civil já não pode rediscutir a existência do fato, obstando-se a ação indenizatória”, ressalva feita, é claro, caso “a conduta no ilícito civil seja mais ampla do que aquela examinada no juízo criminal”⁸⁵. Essa conclusão encontra-se, de certo modo, prevista pelo art. 935 do Código Civil – e, de maneira parecida, pelo art. 66 do Código de Processo Penal⁸⁶ –, ao ressaltar a independência da responsabilidade civil em face da criminal, salvo se o juízo criminal tiver decidido sobre “a existência do fato, ou sobre quem seja o seu autor”.

Já o segundo precedente do STJ envolve a relação entre o juízo criminal e a ação de improbidade administrativa em caso de corrupção⁸⁷. Nele, o Min. REYNALDO SOARES DA FONSECA destacou que “a independência das esferas tem por objetivo o exame particularizado do fato narrado, com base em cada ramo do direito”, com o intuito de se observar “a especialização de cada esfera”⁸⁸. Contudo, ao ressaltar que “as consequências jurídicas recaem sobre o mesmo fato”, concluiu que “uma absolvição na seara penal, por qualquer fundamento, não pode permitir a manutenção da ação de improbidade”, nos termos do art. 21, § 4º, da Lei n. 8.429, de

2 de junho de 1992⁸⁹⁻⁹⁰. E mesmo que o contrário não esteja presente na letra desse dispositivo, o Ministro disse que também seria o correto, pois se na instância cível “não ficou demonstrado que os particulares induziram ou concorreram dolosamente para a prática de ato” em face da administração, não se poderia concluir que a mesma conduta fosse violadora no campo penal⁹¹.

Eis o ponto importante desse precedente: mesmo sem previsão expressa, o STJ julgou que a conclusão no juízo cível sobre improbidade administrativa afetaria a discussão em torno do fato jurídico no campo penal. Afinal, no juízo cível, teria sido constatada a inexistência de dolo e de obtenção de vantagem indevida, carecendo, portanto, de justa causa para o prosseguimento da ação penal⁹². Ou seja, esse precedente é relevante, já que não se limitou ao exame da presença de dispositivo legal a respeito, mas dos efeitos lógicos do juízo cível em relação à norma penal. Novamente, enxergou-se a contradição lógica em, no juízo cível, não se constatar ato ímprobo por ausência de dolo e de obtenção de vantagem indevida e, no juízo penal, poder verificar-se o contrário.

Portanto, não merecem prosperar os argumentos a partir da literalidade do art. 26 da Lei n. 4.506/1964 e da ausência de previsão legal em sentido contrário acerca da relação entre a norma tributária e a norma penal. Não é uma questão de posição ao arrepio da legalidade. Não se trata aqui de criar uma hipótese distinta de extinção do crédito tributário ou de admitir a transação de tributos por autoridades competentes para a condução de acordo de colaboração premiada. Trata-se, sim, da derivação lógica a partir da aplicação da norma penal.

Sim, no primeiro precedente, não é propriamente o efeito da norma penal sancionatória que afeta a norma civil, mas a mera constatação de inexistência de fato; tampouco, no segundo precedente, é o efeito da norma administrativa que afeta a norma penal. Contudo, em ambos os casos, concluiu-se pela independência relativa entre as normas em virtude da contradição lógica de convivência, no mundo jurídico, de um fato existir e não existir.

Embora no caso da relação entre a norma tributária e a norma penal seja o efeito da norma penal sancionatória que afete o âmbito de validade da norma tributária,

82. Cf. STJ, REsp n. 1.829.682/SP, Terceira Turma, Rel. Min. Ricardo Villas Bôas Cueva, j. 02.06.2020, p. 7.

83. STJ, REsp n. 1.829.682/SP, Terceira Turma, Rel. Min. Ricardo Villas Bôas Cueva, j. 02.06.2020, p. 7.

84. STJ, REsp n. 1.829.682/SP, Terceira Turma, Rel. Min. Ricardo Villas Bôas Cueva, j. 02.06.2020, p. 10.

85. VENOSA, Sílvio de Salvo. *Código Civil interpretado*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 986.

86. Cf. Código de Processo Penal: “Art. 66. Não obstante a sentença absolutória no juízo criminal, a ação civil poderá ser proposta quando não tiver sido, categoricamente, reconhecida a inexistência material do fato”.

87. Cf. STJ, RHC n. 173.448/DF, Quinta Turma, Rel. Min. Reynaldo Soares da Fonseca, j. 07.03.2023.

88. STJ, RHC n. 173.448/DF, Quinta Turma, Rel. Min. Reynaldo Soares da Fonseca, j. 07.03.2023, p. 12.

89. STJ, RHC n. 173.448/DF, Quinta Turma, Rel. Min. Reynaldo Soares da Fonseca, j. 07.03.2023, p. 12-13.

90. Lei n. 8.429, de 2 de junho de 1992: “Art. 21. A aplicação das sanções previstas nesta lei independe: [...] § 4º A absolvição criminal em ação que discuta os mesmos fatos, confirmada por decisão colegiada, impede o trâmite da ação da qual trata esta Lei, havendo comunicação com todos os fundamentos de absolvição previstos no art. 386 do Decreto-lei n. 3.689, de 3 de outubro de 1941 (Código de Processo Penal)”.

91. STJ, RHC n. 173.448/DF, Quinta Turma, Rel. Min. Reynaldo Soares da Fonseca, j. 07.03.2023, p. 14.

92. STJ, RHC n. 173.448/DF, Quinta Turma, Rel. Min. Reynaldo Soares da Fonseca, j. 07.03.2023, p. 14-15.

também se verifica a contradição lógica. Caso contrário, para o Estado, o mesmo recurso pode estar, para o criminoso, disponível (para fins da norma tributária) e indisponível (pela determinação da norma penal). Ou seja, a renda para o criminoso pode existir para a norma tributária e não existir (porque desnaturada) para a norma penal. Nessa hipótese, no mundo jurídico, um fato jurídico não existiria e, ao mesmo tempo, existiria. Daí a necessidade de reconhecimento da independência relativa entre as normas tributária e penal nesse caso.

Dado que a aplicação da pena de perdimento consiste em retirar o “proveito auferido pelo agente com a prática do fato criminoso”⁹³, a situação de fato que baseia o fato jurídico tributário deixa de existir. Na aplicação da pena de perdimento, nas palavras de DOUGLAS FISCHER, “a disponibilidade dos valores nem fática nem juridicamente existiu com a perda decretada”⁹⁴.

Nesse sentido, destaca-se o voto vencido do Cons. ALEXANDRE EVARISTO PINTO no Caso PASCOWITCH, para quem restou evidente a ausência de disponibilidade do total dos “recursos recebidos pela pessoa jurídica de propriedade do Recorrente, uma vez que houve devolução de parte de tais recursos”⁹⁵.

Igualmente, no Caso HEY NETO, o voto vencido do Cons. FÁBIO PIOVESAN BOZZA pontuou a ilogicidade de o Estado simultaneamente “decretar a indisponibilidade dos ganhos ilícitos do infrator” e “exigir tributo sobre esses valores, por supostamente qualificar-se como renda”⁹⁶. Acertadamente, o Conselheiro relativiza a independência entre as normas tributária e penal, na medida em que “[a] declaração da ilicitude dos valores pelo Poder Judiciário provoca dois efeitos: positivamente, permite a decretação de perda em favor do Estado e, negativamente, impede que esse mesmo Estado qualifique-o como renda tributável”⁹⁷.

Ora, tratando-se exatamente do mesmo fato (proveito econômico do ilícito), não se pode, ao mesmo tempo, admitir que a norma penal o confisque e a norma tributária reconheça a sua disponibilidade. Uma vez aplicada a pena de

93. GRECO, Rogério. *Código Penal comentado*. 5. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2011. p. 212.

94. 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. (coord.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 240-264 (264).

95. Cf. CARF, Ac. n. 2301-005.782, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Marcelo Freitas de Souza Costa, j. 04.12.2018, p. 31. Em sentido similar, cf. voto do Cons. Wesley Rocha em CARF, Ac. n. 2301-007.142, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Wesley Rocha, Red. design. Cons. João Maurício Vital, j. 05.03.2020, p. 28.

96. CARF, Ac. n. 2301-004.814, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Fábio Piovesan Bozza, Red. design. Cons. Julio Cesar Vieira Gomes, j. 20.09.2016, p. 28.

97. CARF, Ac. n. 2301-004.814, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Fábio Piovesan Bozza, Red. design. Cons. Julio Cesar Vieira Gomes, j. 20.09.2016, p. 29.

perdimento, ou bem o proveito econômico do ilícito está disponível nas mãos do criminoso, ou bem o proveito econômico está indisponível ao criminoso em virtude de sua devolução.

Dessa maneira, não basta meramente examinar se a hipótese tributária repousa sobre uma situação de fato, de modo a verificar se estão presentes as circunstâncias materiais necessárias para a produção dos efeitos que justificam o gravame (art. 116, I, do CTN). É preciso também averiguar se, com a aplicação da norma penal, essa situação de fato existe ou não.

A esse respeito, vale o cotejo com o precedente do Tema 87 de Repercussão Geral, no qual o STF discutiu se incidiria PIS e Cofins em caso de vendas inadimplidas⁹⁸. O relator, Min. DIAS TOFFOLI, expôs que não cabe incidência de PIS e Cofins somente se fato superveniente anular o fato gerador do tributo, como nos casos de vendas canceladas, conforme, inclusive, previsto pela legislação de tais tributos⁹⁹⁻¹⁰⁰. Não se poderia, por isso, equiparar vendas canceladas com vendas inadimplidas, pois só no primeiro caso o negócio jurídico seria desfeito¹⁰¹.

De maneira similar, o STJ examinou a possibilidade de cobrança de ITR sobre propriedade imobiliária cujo registro havia sido cancelado judicialmente¹⁰². Nesse caso, o Min. BENEDITO GONÇALVES deixou assente que podem estar sujeitos à tributação tanto “fatos existentes, mas inválidos ou ilícitos” (e.g., tributação sobre a renda ilícita) quanto “fatos existentes e válidos, mas ineficazes” (e.g., PIS e Cofins sobre receita de vendas inadimplidas)¹⁰³. Contudo, continuou o Ministro, “se inexistente o fato não se pode cogitar sequer da sua validade ou eficácia”; no caso, em relação ao ITR, “o fato signo presuntivo de riqueza (propriedade territorial rural) simplesmente não existiu, segundo as normas de direito privado aplicáveis”¹⁰⁴. Assim, concluiu o Ministro a impossibilidade de incidência de ITR em virtude do trânsito em julgado de decisão reconhecendo a inexistência das respectivas matrículas imobiliárias¹⁰⁵.

Note-se: em ambos os casos, os Tribunais reconheceram que o fato jurídico tributário pode ser atingido, deixando de existir. Ao contrapor vendas

98. STF, RE n. 586.482/RS, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 23.11.2011.

99. STF, RE n. 586.482/RS, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 23.11.2011, p. 13.

100. Cf. art. 1º, § 3º, V, “a”, das Leis n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

101. STF, RE n. 586.482/RS, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 23.11.2011, p. 13.

102. Cf. STJ, Ag. em REsp n. 1.750.232/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 20.06.2023, p. 14.

103. STJ, Ag. em REsp n. 1.750.232/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 20.06.2023, p. 14.

104. STJ, Ag. em REsp n. 1.750.232/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 20.06.2023, p. 14.

105. STJ, Ag. em REsp n. 1.750.232/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 20.06.2023, p. 14.

inadimplidas com vendas canceladas, o STF foi categórico em aceitar a tributação sobre as primeiras e afastá-la sobre as últimas em decorrência de fato jurídico superveniente anular o fato jurídico tributário. Igualmente, o STJ rechaçou a cobrança de ITR se houve decisão judicial reconhecendo a inexistência de registro da propriedade. Admitiu-se a independência relativa da norma tributária em virtude do impacto de outras normas no fato jurídico tributário.

É precisamente o mesmo raciocínio que se emprega, logicamente, no caso da pena de perdimento. Ela fulmina a situação de fato sobre a qual repousa o fato jurídico de tributação da renda. Este é o ponto. Com a aplicação da pena de perdimento, “o tributo não será devido, não porque o fato seria lícito ou seria ilícito, mas porque não se consumou, ou foi desfeito”¹⁰⁶. A independência relativa entre as normas tributária e penal surge em decorrência de a última fulminar o pressuposto da primeira.

Ademais, tampouco se sustenta, para a aplicação da norma tributária sobre omissão de receitas, a irrelevância da pena de perdimento. Ora, se o objetivo da norma é qualificar recursos recebidos como renda por ausência de comprovação da origem, a aplicação da pena de perdimento já contraria o pressuposto da norma tributária ao revelar origem, posto ilícita.

No que diz respeito à prova de se saber se houve a devolução do todo ou não, caberá investigar o teor do acordo de colaboração premiada, até porque um dos resultados almejados consiste justamente na “recuperação total ou parcial do produto ou do proveito das infrações penais praticadas pela organização criminosa”, nos termos do art. 4º, IV, da Lei n. 12.850/2013.

Por isso, conforme destaca MICHELL PRZEPIORKA, em caso de sentença condenatória a pena de perdimento ou em caso de devolução de recursos no bojo de acordo de colaboração premiada, não haverá espaço para a tributação do Imposto de Renda somente se “o sujeito devolveu todo o valor atualizado e seus rendimentos”¹⁰⁷. Caso contrário, será possível averiguar algum espaço para o gravame.

É evidente, assim, que a realidade pode ser mais complexa do que a averiguação clara de que todo o proveito foi devolvido¹⁰⁸. Esse é também o caso do descompasso

106. 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. (coord.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 35-48 (45).

107. PRZEPIORKA, Michell. A tributação de rendimentos provenientes de atos ilícitos. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 35, p. 467-484 (480), 2016.

108. Cf. 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. (coord.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, p. 35-48 (46), 2018.

temporal entre a incidência da norma tributária e a aplicação da pena de perdimento, que costuma ser enfatizado pela segunda corrente para respaldar a cobrança tributária, conforme se passa a tratar.

2.3 Do argumento do descompasso temporal

O argumento do descompasso temporal¹⁰⁹ pode ser visto de dois modos.

Em primeiro lugar, o descompasso temporal pode ser tomado como um reforço à independência entre as normas. Afinal, cada uma teria seu período próprio de aplicação, não havendo que se cogitar qualquer interferência entre elas. Por exemplo, no Caso MESQUITA, o Cons. MATHEUS SOARES LEITE sustentou que “a perda de recursos em colaboração premiada é evento posterior ao fato gerador do imposto de renda, e que não se confunde com pagamento de tributo”¹¹⁰.

Apesar de a pena de perdimento poder ocorrer posteriormente e só neste momento haver a desconstituição do fato jurídico tributário, o perdimento refere-se ao tempo do ilícito¹¹¹ por meio do qual se obteve a renda. Mesmo no caso da colaboração premiada, a devolução dos recursos refere-se ao momento do ilícito, ainda que só depois ocorra o acordo.

Aliás, a própria concepção da pena de perdimento – também presente na devolução no âmbito do acordo de colaboração premiada – repousa na preocupação em se “recompôr o patrimônio do ofendido”, impedindo, noutro giro, que o criminoso usufrua do “proveito econômico”¹¹². Tem-se, como objetivo, retornar ao estado de coisas anterior. Então, não existe descompasso temporal nenhum entre as normas.

109. Cf. e.g., CARF, Ac. n. 2102-003.441, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto, j. 07.08.2024, p. 1. CARF, Ac. n. 2401-012.181, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Guilherme Paes de Barros Geraldi, j. 27.05.2025; CARF, Ac. n. 2401-009.697, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Matheus Soares Leite, j. 09.08.2021, p. 48; CARF, Ac. n. 2301-007.142, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Wesley Rocha, Red. design. Cons. João Maurício Vital, j. 05.03.2020, p. 29-30.

110. CARF, Ac. n. 2401-009.697, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Matheus Soares Leite, j. 09.08.2021, p. 48.

111. Cf. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado: parte especial – pretensões e ações imobiliárias dominicais – perda da propriedade imobiliária*. Rio de Janeiro: Borsoli, 1954. t. XIV, § 1.638, item 1.

112. 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. (coord.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 287-317 (309).

Em segundo lugar, mesmo que se reconheça a possibilidade de interferência entre as normas, o descompasso temporal pode ser visto como justificativa para se constatar a existência de renda *antes* da aplicação da pena de perdimento e, por isso, tornar a sanção penal irrelevante no campo tributário.

Apesar de não admitir expressamente a independência relativa entre as normas, no Caso CAMARGO, o Cons. JOÃO MAURÍCIO VITAL sustentou que “o contribuinte, ao receber os recursos, tinha total disponibilidade sobre eles”, momento esse que “não se confunde com o momento da devolução dos valores no âmbito da colaboração premiada”¹¹³. Assim, constatar-se-ia um acréscimo patrimonial seguido de decréscimo patrimonial. Nas palavras do mesmo Cons. JOÃO MAURÍCIO VITAL, “[o] fato é que houve acréscimo patrimonial, a despeito de superveniente redução do patrimônio por conta do acordo que fez para o benefício penal, anos depois da ocorrência do fato gerador”¹¹⁴.

De modo similar, mas voltando-se à base de cálculo, no Caso HEY NETO, o voto vencedor proferido pelo Cons. JULIO CESAR VIEIRA GOMES enfatizou que “[n]ão são os bens apreendidos que estão sendo tributados, trata-se de imposto sobre a renda, e essa renda foi apurada quando se constatou que esses bens ou fração deles não foram adquiridos com os rendimentos conhecidos do recorrente, tributáveis ou não”¹¹⁵. Por isso, a tributação seria válida, na medida em que “estão sendo tributados rendimentos auferidos antes da busca e apreensão que revelou a existência desses bens e numerários”¹¹⁶.

O raciocínio do acréscimo seguido de decréscimo é tentador. Ele poderia ainda ser complementado por situação particular destacada por LEANDRO PAULSEN, para quem, “quando o produto do crime já foi movimentado, utilizado, consumido, transformado”, poder-se-ia admitir a incidência da norma tributária – ainda que o autor defenda posição contrária se nenhum desses atos ocorreu”¹¹⁷.

113. CARF, Ac. n. 2301-007.142, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Wesley Rocha, Red. design. Cons. João Maurício Vital, j. 05.03.2020, p. 29-30.

114. CARF, Ac. n. 2301-007.142, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Wesley Rocha, Red. design. Cons. João Maurício Vital, j. 05.03.2020, p. 29-30.

115. CARF, Ac. n. 2301-004.814, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Fábio Piovesan Bozza, Red. design. Cons. Julio Cesar Vieira Gomes, j. 20.09.2016, p. 41.

116. CARF, Ac. n. 2301-004.814, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Fábio Piovesan Bozza, Red. design. Cons. Julio Cesar Vieira Gomes, j. 20.09.2016, p. 41.

117. 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. (coord.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 287-317 (310); PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*: completo. 14. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023. item 134.

Aparentemente, PAULSEN leva em consideração ressalvas similares encontradas em outros tributos, como no Imposto de Importação, para o qual se mantém a cobrança em caso de não localização, consumo ou revenda das mercadorias ilicitamente importadas.

Note-se: o entendimento correto da terceira corrente de que, antes da pena de perdimento, é possível a aplicação da norma tributária, não significa que, uma vez aplicada tal pena (ou ocorrido o acordo de colaboração premiada), inexistam qualquer contradição lógica. O descompasso temporal não corrige a contradição.

A contradição lógica remanesce, pois a pena de perdimento alcançará todo o produto uma vez derivado da atividade ilícita¹¹⁸, desconstituindo as rendas causadoras das cobranças do Imposto de Renda nos potenciais vários fatos geradores a partir do primeiro ilícito. Ora, se a pena de perdimento (ou a devolução no âmbito do acordo de colaboração premiada) tem o objetivo de retornar ao estado de coisas anterior, reportando-se ao momento do ilícito, seus efeitos retornam ao período de incidência da norma tributária. A renda ilícita tomada em decorrência da ilicitude pela pena de perdimento é reconhecida como indisponível, de titularidade de outrem. Tal aquisição de renda disponível (que justificou a incidência a norma tributária), na verdade, não foi adquirida.

Por isso, é irrelevante se o perdimento ocorre posteriormente ou se os recursos já foram movimentados, utilizados, consumidos ou transformados. Havendo perdimento dos bens ou valores – inclusive, “equivalentes ao produto ou proveito do crime quando estes não forem encontrados ou quando se localizarem no exterior” (art. 91, § 1º, do Código Penal) –, existe o reconhecimento da inexistência da aquisição de renda pelo criminoso.

Por isso, HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO enfatiza que, uma vez aplicada a pena de perdimento, não se torna mais devido o Imposto de Renda, inclusive, se já tiver sido adimplido, deve ser restituído, sob pena de “comportamento contraditório por parte do Poder Público, que ora considera serem os bens do contribuinte, ora não, para beneficiar-se nos dois casos”¹¹⁹.

Ora, tal como é possível a restituição em virtude do reconhecimento de inexistência de relação jurídica tributária em caso de cancelamento de vendas ou de cancelamento de registro de imóvel, também é possível a restituição em virtude

118. Cf. NUCCI, Guilherme de Souza. *Código Penal comentado*. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 510-511.

119. 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. (coord.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 35-48 (45).

da inexistência, por desconstituição da materialidade, do fato jurídico tributário, por conta da pena de perdimento.

Eis um dos impactos da independência relativa entre a norma penal e a norma tributária, a qual se dá em virtude de, no mundo jurídico, não poder vigorar a constatação de que houve e não houve aquisição de renda disponível pelo criminoso-contribuinte. No tempo da aplicação da norma penal, não se volta à renda diversa, mas àquela obtida pela atividade ilícita.

Tendo isso em vista, constata-se que eventual descompasso temporal entre a incidência da norma tributária e a aplicação da norma da pena de perdimento não infirma a desconstituição, pela última, do fato jurídico tributário que irradiou a primeira.

Conclusão

Este artigo teve por objetivo examinar a relação entre a tributação da renda ilícita e a pena de perdimento. Apresentadas as correntes existentes desde a Introdução, este artigo pretendeu demonstrar que a terceira corrente (da independência relativa) é a mais adequada.

Por enxergar incompatibilidade entre a mera previsão da pena de perdimento na norma penal e a norma tributária sobre renda ilícita, a primeira corrente – implicitamente – trata a questão como uma antinomia. A solução apresentada pela corrente antinômica consiste em afastar do âmbito de validade da norma tributária a renda ilícita passível da pena de perdimento.

No entanto, com base na múltipla incidência das normas, combinada com a delimitação da hipótese tributária a partir de uma situação de fato (art. 116, I, c/c art. 118, I, do CTN), reconheceu-se que a norma tributária pode alcançar a renda ilícita, inclusive, passível de pena de perdimento.

Não se constatou qualquer antinomia entre essas normas. Os efeitos jurídicos das normas (perda dos bens e tributação) não são incompatíveis, seja por contradição (obrigação de algo *versus* proibição de algo), seja por contrariedade (obrigação de algo *versus* permissão de não fazer algo; proibição de algo *versus* permissão de fazer algo). Diante da obrigação prevista pela norma tributária, a norma penal não determina uma proibição. Tampouco diante da obrigação prevista pela norma penal, a norma tributária não determina o não perdimento dos bens.

Diferentemente da segunda corrente, que defende a existência de uma independência absoluta entre as normas, depara-se com uma contradição lógica

reveladora de uma independência relativa tal como vista nas relações entre civil e penal, ou penal e administrativo. Com a desmaterialização do fato jurídico tributário causada pela pena de perdimento, a renda que justificou a incidência da norma tributária revela-se indisponível. Caso contrário, para o mundo jurídico, a mesma renda seria tratada como indisponível para fins penais e disponível para fins tributários. Daí a contradição lógica não ser “tributar *versus* punir via perdimento dos bens” apontada pela primeira corrente, mas “existência de renda *versus* inexistência de renda” destacada pela segunda corrente.

Constatou-se, assim, uma contradição lógica entre a aplicação da norma penal e o pressuposto da norma tributária. Esse é o acerto da terceira corrente (da independência relativa). Afinal, com a pena de perdimento, é desconstituído o fato jurídico tributário que dá azo à obrigação tributária. A renda é desmaterializada das mãos do criminoso. Surge uma contradição, sob a perspectiva do criminoso, entre renda indisponível no campo penal e renda disponível no campo tributário. Em decorrência dessa contradição lógica, defendeu-se a independência relativa entre as normas tributária e penal.

Referências

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BADARÓ, Gustavo. *Processo penal*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- BECHO, Renato Lopes. A discussão sobre a tributabilidade de atos ilícitos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 172, p. 86-111, 2010.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BERLIRI, Antonio. *Principios de derecho tributario*. Trad. Narciso Amorós Rica, Eusebio González García. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1971. v. II.
- BERMEJO, Juan Manuel Pérez. *Coherencia y Sistema Jurídico*. Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2006.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria generale del diritto*. Torino: G. Giappichelli, 1993.
- CARF, Ac. n. 1402-003.893, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Edeli Pereira Bessa, j. 16.05.2019.
- CARF, Ac. n. 2102-003.440, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto, j. 07.08.2024.
- CARF, Ac. n. 2102-003.441, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto, j. 07.08.2024.

- CARF, Ac. n. 2201-004.778, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, j. 07.11.2018.
- CARF, Ac. n. 2301-004.814, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Fábio Piovesan Bozza, Red. design. Cons. Julio Cesar Vieira Gomes, j. 20.09.2016.
- CARF, Ac. n. 2301-005.112, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. João Bellini Júnior, j. 10.08.2017.
- CARF, Ac. n. 2301-005.781, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Marcelo Freitas de Souza Costa, j. 04.12.2018.
- CARF, Ac. n. 2301-005.782, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Marcelo Freitas de Souza Costa, j. 04.12.2018.
- CARF, Ac. n. 2301-006.062, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Antonio Sávio Nasureles, j. 09.05.2019.
- CARF, Ac. n. 2301-007.142, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Wesley Rocha, Red. design. Cons. João Maurício Vital, j. 05.03.2020.
- CARF, Ac. n. 2401-009.697, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Matheus Soares Leite, j. 09.08.2021.
- CARF, Ac. n. 2401-012.181, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Guilherme Paes de Barros Geraldi, j. 27.05.2025.
- CHIESA, Clélio. Processo administrativo: sanções políticas e penais de perdimento de bens e mercadorias. In: SALOMÃO, Marcelo Viana; PAULA JUNIOR, Aldo de (org.). *Processo administrativo tributário*. São Paulo: MP Editora, 2005.p. 87-103.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. A tributação do ilícito e os limites à aplicação do princípio do *non olet*. *Revista Fórum de Direito Tributário*, n. 92, 2018.
- COPI, Irving; COHEN, Carl; MCMAHON, Kenneth. *Introduction to Logic*. 14. ed. Harlow: Pearson, 2014.
- CRUZ, Elmano. Imposto de renda – atividade ilícita. *Revista de Direito Administrativo*, n. 44, p. 65-67, 1956.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- DINIZ, Maria Helena. *Conflito de normas*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 8. ed. Trad. J. Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.
- ESTELLITA, Heloisa; PAULA JÚNIOR, Aldo de. Consequências tributárias e penais-tributárias da corrupção. In: LEITE, Alaor; TEIXEIRA, Adriano (org.). *Crime e política*. Rio de Janeiro: FGV, 2017. p. 105-132.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6. ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

- FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018.
- 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. (coord.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 240-264.
- FOLLONI, André. Importações puníveis com pena de perdimento da mercadoria e reflexos tributários. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 135-147.
- GALENDI JR., Ricardo André. *A consideração econômica no direito tributário*. São Paulo: IBDT, 2020. (Série Doutrina Tributária, v. XXXII).
- GRECO, Rogério. *Código Penal comentado*. 5. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2011.
- GUASTINI, Riccardo. *Teoria e dogmatica delle fonti*. Milano: Giuffrè, 1998.
- GUTIERREZ, Miguel Delgado; CUNHA, Arlindo Felipe da. A tributação de atos ilícitos e inválidos pelo imposto de renda. In: PINTO, Felipe Chiarello de Souza *et al.* (org.). *Direito, economia e política: Ives Gandra, 80 anos do humanista*. São Paulo: IASP, 2015. p. 758-769.
- JARACH, Dino. *Curso superior de derecho tributario*. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1969.
- KAHN, Douglas A.; BROMBERG, Howard. Provisions Denying a Deduction for Illegal Expenses and Expenses of an Illegal Business Should Be Repealed. *Florida Tax Review*, v. 18, n. 5, p. 217-218, 2016.
- KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. e rev. de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. O princípio do *non olet* e a dimensão da riqueza projetada da Ilícitude. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 35-48.
- MACHADO, Hugo de Brito. A pena de perdimento de bens e a insubsistência do fato gerador da obrigação tributária. *Revista de Estudos Tributários*, ano X, n. 57, p. 7-21, 2007.
- MACHADO, Hugo de Brito. Hipótese de incidência e tributação de ilícitos. *Revista Fórum de Direito Tributário*, n.16, p. 9-28, 2005.
- MACHADO, Hugo de Brito. *O conceito de tributo no direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1987.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da moralidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O princípio da moralidade no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 1998. p. 17-27.

- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. 2. ed. São Paulo: LTr, 1998.
- MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da existência*. 22. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- NUCCI, Guilherme de Souza. *Código Penal comentado*. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Tributação em torno de atos ilícitos (noções gerais e imposto de renda). In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 104-111.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: IBDT, 2020. v. I.
- 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. (coord.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 287-317.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 14. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.
- PERELMAN, Chaïm. *Lógica jurídica: nova retórica*. Trad. Vergínia K. Pupi. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Incidência e aplicação da lei. *Revista da Ordem dos Advogados de Pernambuco*, ano I, n. I, p. 51-55, 1956.
- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado: parte especial – pretensões e ações imobiliárias dominicais – perda da propriedade imobiliária*. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954. t. XIV.
- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado: parte geral – introdução – pessoas físicas e jurídicas*. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954. t. I.
- PRZEPIORKA, Michell. A tributação de rendimentos provenientes de atos ilícitos. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 35, p. 467-484, 2016.
- QUEIROZ, Livia da Silva. A colaboração premiada e a tributação de valores oriundos de atividades ilícitas. In: GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi de (coord.). *Estudos tributários e aduaneiros do IV Seminário CARF*. Brasília: CARF, 2019. p. 311-357.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi; CORRÊA, Vanessa Benelli. Tributação de valores recebidos illicitamente no contexto da colaboração premiada. In: GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi de (coord.). *Estudos tributários e aduaneiros do IV Seminário CARF*. Brasília: CARF, 2019. p. 281-309.
- SARTOR, Giovanni. *Legal Reasoning – A Cognitive Approach to the Law*. Springer: Dordrecht, 2007. (A Treatise of Legal Philosophy and General Jurisprudence, v. 5).

- SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Dedutibilidade de despesas com atividades ilícitas. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 148-212.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. IOF sobre mútuo de recursos financeiros abrange contratos de conta-corrente? *Revista Direito Tributário Atual*, n. 53, p. 261-302, 2023.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 14. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2025.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- STF, HC n. 77.530-/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 25.08.1998.
- STF, HC n. 94.240/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 23.08.2011.
- STF, RE n. 586.482/RS, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 23.11.2011.
- STF, RE n. 94.001-4/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.03.1982.
- STJ, Ag. em REsp n. 1.750.232/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 20.06.2023.
- STJ, REsp n. 1.829.682/SP, Terceira Turma, Rel. Min. Ricardo Villas Bôas Cueva, j. 02.06.2020.
- STJ, REsp n. 984.607/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, j. 07.10.2008.
- STJ, RHC n. 173.448/DF, Quinta Turma, Rel. Min. Reynaldo Soares da Fonseca, j. 07.03.2023.
- TONELLI JR., Renato Adolfo. A pena de perdimento aplicada à moeda e os poderes e limites da autoridade fiscal no controle de ingresso e saída de numerário em espécie no/do território nacional. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 37, p. 381-412, 2017.
- TÔRRES, Heleno Taveira. Pena de perdimento de bens e sanções interventivas em matéria tributária. *Revista de Estudos Tributários*, ano IX, n. 49, p. 55-76, 2006.
- VASCONCELOS, Cunha. Imposto de renda – atividades ilícitas. *Revista de Direito Administrativo*, n. 22, 1950, p. 35-43;
- VENOSA, Sílvio de Salvo. *Código Civil interpretado*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.