

Renda auferida ilicitamente por pessoa física em detrimento dos cofres públicos: devida a tributação? Em ocorrendo, subsiste o lançamento tributário diante da restituição voluntária ou forçada dos valores?

Nelson Loureiro dos Santos*

1 Introdução

Nestes dias que correm, a imprensa tem noticiado com enorme frequência os escândalos de corrupção e desvios de dinheiro público envolvendo integrantes de esferas superiores de comando em órgãos governamentais, com considerável participação de parcela do empresariado, em que tais atores locupletam-se indevidamente à custa do Erário.

Essas lamentáveis notícias cotidianamente veiculadas indicam, de modo claro, que a malversação do dinheiro público, no Brasil, é prática arraigada. Tanto é assim que estudos técnicos realizados para aferição do grau de corrupção existente entre os povos situam nosso País em posição nada cômoda perante as demais nações civilizadas.¹

Aliás, além de consolidada, a prática é antiga. Diz a História que o primeiro ato de corrupção (assim entendida a obtenção de vantagem ilícita) nesta Terra teria sido levado a efeito por Pero Vaz de Caminha, ao escrever a “Carta do Achamento do Brasil” endereçada ao soberano de Portugal, onde, noticiando o descobrimento, aproveitou para *solicitar* benefícios para um genro, condenado à pena de degredo por ilícito cometido².

Diante desse quadro, move-nos a ideia inicial de investigar, à luz das normas de regência, se é adequada a tributação do acréscimo patrimonial obtido ilicitamente por pessoa física em detrimento dos cofres públicos; em sendo possível a constituição de crédito tributário advindo de tal fato gerador e considerando que em certas situações — infelizmente raras, é verdade — obtém-se sucesso em procedimentos tendentes à recomposição do Erário dilapidado, investigar-se-á qual o destino reservado ao auto de infração tributária lavrado contra o autor dessas ações deletérias e que, ao fim e ao cabo, restitui aos cofres públicos, voluntária ou involuntariamente, as importâncias desviadas de modo ilícito e que ensejaram a respectiva tributação.

Esse, portanto, o escopo do presente trabalho.

2 O tributo como fonte de renda para o Estado

Antes de tudo, passemos olhos em alguns dos aspectos relacionados ao nascimento da obrigação dos indivíduos, consistente no dever de entregar ao Estado recursos financeiros (parte do patrimônio) como uma das fontes de abastecimento dos cofres públicos.

Vem do Direito Financeiro a dicção de que a arrecadação de tributo pelo Estado caracteriza uma forma derivada de obtenção de recursos para custeio das despesas públicas, ocorrendo por meio do “constrangimento sobre o patrimônio do particular.”³

Nesse sentido, Renato Lopes Becho afirma que “Toda tributação significa a transferência de riqueza, objeto da exação, da propriedade do particular, seu contribuinte, para a do Estado.”⁴

Intuitivo que essa transferência de recursos financeiros do patrimônio particular para o do Erário não ocorra de modo pacífico e voluntário.

*Juiz federal titular da 6ª Vara da Seção Judiciária do Maranhão. Mestrando vinculado ao Núcleo de Pesquisa de Direito Constitucional e Processual Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

¹Análise da percepção de corrupção efetuada pela instituição *Transparência Internacional*, publicada no sítio eletrônico <http://www.transparencya.org/cpi2015>, consulta em 28/01/2016, indicando o Brasil na posição 76ª em ranking formado por 168 países.

²Conforme Nota Analítica 69, posta por CASTRO, Sílvio (A Carta de Pero Vaz de Caminha. O Descobrimto do Brasil. Porto Alegre: L&PM, 1996. Coleção Descobertas L&PM, p. 74): “a ela peço que por me fazer singular mercee mãe da jlha de Sam Thomee Jorge de Osoiro meu jenrro, o que dela receberey em mujta mercee.” O genro degredado em São Tomé foi perdoado pelo Rei e depois da morte de Caminha em Calicute, em 1501, nomeado seu substituto como escrivão oficial no Porto. É a última demonstração da estima de D. Manuel pelo seu grande cronista.

³OLIVEIRA, Regis Fernandes de; HORVATH, Estevão. *Manual de Direito Financeiro*. 2. ed. revista. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 34.

⁴*Filosofia do Direito Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 2009; p. 412.

Apesar de Ylves José de Miranda Guimarães defender que a exigência tributária encontra respaldo no Direito Natural, aduzindo que o homem tem tendência irresistível e insuprimível a existir em sociedade, em convivência, possuindo propensão a cooperar, associar-se, governar e beneficiar-se da associação⁵, a verdade é que o pagamento de tributos somente se dá em razão da compulsoriedade no cumprimento da obrigação, conforme previsto em lei.⁶

De modo bastante elucidativo, no particular, lição de Celso Ribeiro Bastos, ao registrar *ipsis verbis*:

Enquanto organização política da sociedade, o Estado reúne poderes que lhe permitem arrecadar recursos financeiros de forma impositiva e coercitiva, é dizer, com uma força jurídica tal, que independe da vontade individual do contribuinte. É uma emanção dos poderes soberanos do Estado.⁷

Como se observa na lição doutrinária, longe de configurar voluntariedade, as normas tributárias são ordinariamente cumpridas em face do caráter impositivo e sancionatório que nelas vem embutido.

Tanto é assim que essas regras de imposição, juntamente com as que reprimem o cometimento de delitos, são inseridas no conjunto daquelas ditas normas de rejeição social.

Aliás, a repulsa dos cidadãos às imposições tributárias se perde na noite dos tempos. Não é sem razão que as Escrituras Sagradas trazem claríssimo ensinamento do Cristo, ao ser indagado por fariseus se era ou não devido o pagamento de tributos ao imperador, respondendo de modo singelo, mas com imensa profundidade filosófica, inclusive com indicação da necessária sujeição dos súditos ao poder instituído: Dai a César o que é de César, e a Deus o que é de Deus.

Entretanto, apesar dessa natural rejeição aos tributos, de fato o abastecimento dos cofres públicos com recursos advindos da arrecadação tributária é de todo necessário, justamente para propiciar o regular

funcionamento da estrutura pública administrativa, de modo a permitir a toda coletividade, ao menos em tese, melhores condições de vida.

Nessa transferência compulsória de recursos financeiros da esfera privada para o patrimônio estatal, é bom que se diga, regras rígidas devem ser observadas, não se admitindo, a toda evidência, o cometimento de abusos ou arbitrariedades para o fim. No caso brasileiro, essas regras de garantia do cidadão vêm estabelecidas na própria Constituição Federal.

Assim posta a questão, faz-se necessário indicar, embora de modo rasante e apenas de passagem, os pressupostos dos principais princípios de segurança do cidadão inseridos na Constituição Federal para o fim. Com isso, espera-se obter elementos para responder às duas indagações iniciais: primeira, se à vista de tais premissas de proteção seriam tributáveis os valores ilicitamente auferidos em detrimento dos cofres públicos; segunda, se, uma vez tributados esses valores, qual o destino reservado ao respectivo lançamento tributário em caso de restituição voluntária ou forçada dos montantes que serviram de base para a atuação fiscal.

3 Grandes princípios constitucionais tributários

3.1 Considerações iniciais

Sem nenhuma dúvida, no Brasil os grandes alicerces para proteção dos contribuintes diante da atuação estatal em matéria tributária são os princípios constitucionais tributários, assim entendidas aquelas normas fundantes de um sistema, tipificadas pelo *forte conteúdo axiológico* e pelo *alto grau de generalidade e abstração*, ensejadores do amplo alcance de seus efeitos, que cumprem o papel fundamental de *orientar a interpretação e a aplicação de outras normas*.⁸

Sabido que existe enorme quantidade de princípios constitucionais tributários, inclusive alguns implícitos nas dobras do sistema. Para a finalidade aqui perseguida, no entanto, sem olvidar a grande importância que alguns deles representam (*v.g.* os da irretroatividade e da anterioridade), ficaremos limitados à apresentação dos explícitos que mais de perto se referem à matéria estudada, indicando a seguir apenas os fundamentos dos princípios da

⁵ O Tributo. Análise ontológica à luz do Direito Natural e do Direito Positivo. São Paulo: Max Limonad, 1983, pp. 22-3.

⁶ Art. 3º do Código Tributário Nacional, segundo o qual "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada."

⁷ *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 95.

⁸ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*, 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 75.

legalidade, da isonomia/igualdade, da capacidade contributiva e da vedação à utilização de tributo com efeito de confisco.

3.2 Princípio da legalidade

Historicamente, a origem desse princípio de proteção

[...] remonta ao Século XIII, quando o rei da Inglaterra, João Sem-Terra, expediu a Magna Carta (1215), documento que veio assegurar a criação de tributos somente após a aprovação do Parlamento.⁹

Para Roque Antonio Carrazza,

O princípio da legalidade, em matéria tributária, domina, na maioria dos Países, o tema inteiro, tanto que costuma ser expresso no aforismo *nullum vectigal sine lege*. Com isto queremos significar que a pretensão estatal, neste setor, se exerce, nos Estados do chamado mundo ocidental, por um interesse público e nasce de uma relação jurídica, cuja fonte exclusiva é a lei.¹⁰

Sobressai, portanto, a enorme importância que o princípio da legalidade tem para as garantias do Estado de Direito, não sendo sem razão que a Carta Magna traz essa diretriz como o primeiro limite imposto ao legislador ordinário, já no inciso I do art. 150.

Ressaltando a importância do tema e depois de afirmar a existência de autores que consideram a legalidade como regra lógica e não como princípio, Renato Lopes Becho firma posição no entendimento de que a legalidade é, sim, um princípio, “veículo de diretriz e valor essencial ao sistema e também como instrumento de interpretação.”¹¹

Voltado especificamente ao campo tributário, Paulo de Barros Carvalho¹² denomina o mandamento constitucional de princípio da estrita legalidade. Assim, entende o Mestre que a lei tributária em sentido lato deve trazer os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional, identificando nessa exigência o que é comumente denominada tipicidade tributária.

Pelo que se vem expondo, apesar da já lembrada rejeição dos cidadãos à submissão tributária, sem nenhuma dúvida que essa natural postura termina um pouco arrefecida em razão da estrita observância do princípio constitucional ora tratado. Aliás, como bem lembrado por Roque Antonio Carrazza,

[...] é da essência de nosso regime republicano que as pessoas só devem pagar os tributos em cuja cobrança consentirem. Tal consentimento há que ser dado, por meio de lei ordinária, pelo Poder Legislativo, com este fito reunido, conforme a Constituição.¹³

Para concluir este pequeno esboço sobre o princípio da legalidade, faz-se importante lembrar que a própria Constituição Federal mitiga, em parte, seu rigor, ao facultar ao Poder Executivo a possibilidade de alterar as alíquotas dos impostos sobre importação e exportação, sobre produtos industrializados e sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.¹⁴ Ainda a esse respeito, a Emenda Constitucional 33/2001 ampliou tal autorização, para contemplar na exceção a contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (CIDE), no que foi severamente criticada por importantes autores, como Roque Antonio Carrazza¹⁵ e Regina Helena Costa¹⁶, que qualificam de inconstitucional o proceder do constituinte derivado, porquanto ferida cláusula pétrea da separação dos poderes (art. 60, § 4º, III, da Carta Magna).

3.3 Princípio da isonomia/igualdade

A isonomia é o maior dos princípios garantidores dos direitos individuais. No dizer de Celso Antonio Bandeira de Mello¹⁷, essa garantia não se restringe a

⁹ COSTA, Regina Helena, *Curso de Direito Tributário*, 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 85.

¹⁰ *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 288.

¹¹ *Lições de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 375-376.

¹² *Curso de Direito Tributário*, 6. ed., São Paulo: Saraiva, 1993, p. 98.

¹³ *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 285.

¹⁴ Conforme § 1º do art. 153: “É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.”

¹⁵ *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 346.

¹⁶ *Curso de Direito Tributário*, 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, pp. 86-87.

¹⁷ *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed., 14. tiragem, São Paulo: Malheiros, 2006, p. 9.

nivelar os cidadãos diante da norma posta, mas exige que a própria lei não seja editada em desconformidade com sua orientação, voltando-se, portanto, para o legislador e também para o aplicador do Direito.

E prossegue o Mestre, ensinando que para averiguação do cumprimento desse princípio não basta, singelamente, considerar a afirmação de Aristóteles, segundo a qual a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais. Quem são os iguais e os desiguais? A estatura humana, por exemplo, não pode ser utilizada para proibir os mais baixos de realizarem um contrato de compra e venda; no entanto, admite-se a discriminação para formação de guarda de honra nas cerimônias oficiais militares.

Com esse exemplo, além de muitos outros arrolados na referida obra monográfica, Celso Antônio Bandeira de Mello demonstra que a função precípua da lei, de fato, é dispensar tratamentos desiguais. Qualquer elemento residente nas coisas, pessoas e situações pode ser eleito pela lei como fator de discriminação, não sendo, de regra, o traço de diferenciação escolhido que caracteriza violação à isonomia. Deve existir, no entanto, segundo as lições indicadas, um vínculo de correlação lógica entre a peculiaridade diferencial e a desigualdade de tratamento dela decorrente, desde que a correlação não confronte interesses prestigiados pela Constituição Federal.

Quer-se com isso dizer que quando a Constituição Federal proíbe qualquer discriminação em face de origem, raça, cor, sexo, idade (art. 3º, IV), firma a impossibilidade de desigualdades fortuitas ou injustificadas.

Exatamente pelo que se vem expondo, especificamente no campo tributário, tem-se que

[...] a igualdade diante do imposto não deve ser entendida como significado que todos os contribuintes devam ser tratados da mesma maneira. Sua inteligência correta é a seguinte: todos os contribuintes que se encontrem na mesma situação devem ser tratados igualmente.¹⁸

Importante ainda, nessa seara, repetir o ensinamento de Roque Antonio Carrazza, que ao tratar do princípio republicano refere-se de modo explícito e

elucidativo ao tratamento igualitário que se espera na área tributária, sendo essas suas palavras:

A lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário. Será inconstitucional – por burla ao princípio republicano e ao da isonomia – a lei tributária que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, que não alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas.¹⁹

Portanto, em conclusão, na observância do princípio da isonomia/igualdade, “o legislador e o aplicador da lei hão de atentar às diferenças entre os sujeitos, procedendo às necessárias discriminações na modulação das exigências fiscais.”²⁰

3.4 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva, que vem indicado na primeira parte do § 1º do art. 145 da Carta Magna (*Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte*), é estreitamente ligado ao princípio da isonomia/igualdade antes estudado.

Afinal, é por conta do princípio da capacidade contributiva que o Estado, em matéria tributária, respalda o tratamento diferenciado dos cidadãos, pois conforme ensina Celso Ribeiro Bastos,

[...] acaba por existir, em certas hipóteses, um autêntico compromisso do Estado com a desequiparação, é dizer, com a oneração maior daqueles que têm mais recursos para suportá-la.²¹

Elucidando a matéria, chama-se à colação o ensinamento de Sacha Calmon Navarro Coêlho, quando aduz que

A capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributos (*ability to pay*). É subjetiva quando leva em conta a pessoa (capacidade econômica real). É objetiva quando toma em consideração manifestações objetivas da pessoa (ter casa, carro do ano, sítio numa área valorizada etc.). Aí temos “signos presuntivos

¹⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 119.

¹⁹ *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 94.

²⁰ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*, 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 79.

²¹ *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 120.

de capacidade contributiva". Ao nosso sentir o constituinte elegeu como princípio a capacidade econômica real do contribuinte.²²

Embora discutível a posição do Professor quanto à desconsideração do uso de critérios objetivos para fixação da carga tributária — preferindo-se, no particular, posição daqueles que defendem entendimento contrário²³ — o conceito de que a capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributos merece integral acolhida, eis que, de modo simples e direto, bem esclarece nosso objeto de investigação.

Quanto à extensão da aplicabilidade desse princípio, tem-se que a expressão constitucional *sempre que possível* quer significar que o comando, juridicamente obrigatório e vinculante a todos, será excluído somente naquelas situações onde a natureza do tributo indique a impossibilidade técnica de sua consideração, como ocorre, por exemplo, na utilização de aspectos objetivos para fixar critério material da hipótese de incidência (v.g. nos tributos que incidem sobre a propriedade).

Para finalizar, especificamente em relação ao Imposto de Renda, importante deixar consignado que a progressividade prevista no art. 153, § 2º, I, da Constituição Federal encontra total adequação ao princípio ora estudado, eis que, conforme visto antes, a maior carga tributária incidente sobre aqueles que mais têm recursos para suportá-la (que somente se observa com a aplicação da referida progressividade) alinha-se com perfeição a todas as garantias dos contribuintes.

3.5 Princípio da vedação de utilização de tributo com efeito de confisco

A Constituição Federal diz de modo expresso que aos entes que titularizam competência da espécie é vedado *utilizar tributo com efeito de confisco* (art. 150, IV). Temos aqui, portanto, uma das importantes garantias do cidadão em matéria tributária.

Entretanto, sabendo-se que tributo significa, como visto antes, clara transferência compulsória de parte do patrimônio privado para o Estado, quando é que a exigência tributária pode ensejar o tal efeito de confisco?

A resposta a essa indagação não é simples. Trazendo a Constituição Federal uma cláusula aberta, ficando endereçado ao intérprete definir quais situações poderiam configurar o efeito de confisco, as disparidades de entendimentos conduzem o assunto à mais alta complexidade.

Ricardo Lobo Torres, depois de afirmar que o princípio objetiva preservar a propriedade privada em sua substância e essência, procura elucidar a questão:

Só os princípios gerais do direito, por conseguinte, que são abertos e abstratos, podem oferecer o critério inicial para a identificação do tributo que aniquila a propriedade ou a atinge em sua substância. Confiscatório é o tributo *desproporcional* ou o que não se mantém no quadro da *razoabilidade*; observe-se, porém, que o só fato de não ser razoável é insuscetível de levar à conclusão de sua confiscatoriedade, embora a recíproca não seja verdadeira, pois o tributo confiscatório não pode ser razoável. Outro critério importante para caracterizar o confisco é o da economicidade, hoje alçado à categoria de princípio constitucional financeiro (art. 70 CF), a significar que o tributo deve corresponder à necessidade mínima do Estado para atender à parcela máxima de interesse público. Os princípios da *razoabilidade* e da *economicidade*, bem manejados, têm a aptidão para apreender as diferenças entre os diversos tributos (impostos sobre o patrimônio, impostos sobre a circulação de riquezas, impostos sobre o comércio exterior, taxas, contribuições, etc.), modulando-lhes o efeito confiscatório, bem como para considerar a conjuntura econômica do país, que, a depender da guerra ou da paz, do desenvolvimento ou da recessão, modifica a apreciação do que seja o aniquilamento da propriedade.²⁴

Em conclusão a exaustivo estudo da matéria, Renato Lopes Becho apresenta interessante posicionamento, cabendo aqui reproduzi-lo em parte:

Firmamos no presente capítulo, também, a convicção de que o legislador não deve laborar buscando uma definição ou estipulando os limites para o que seja uma tributação que tenha efeitos

²² *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 79.

²³ Por todos, cita-se Renato Lopes Becho (*Lições de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 410), que se referindo a outros eminentes doutrinadores, afirma ser possível a utilização de critérios objetivos para o fim.

²⁴ *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, v. III. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, pp. 133-4.

confiscatórios. O reconhecimento para a tributação confiscatória exige uma análise fática e conjuntural, que é alterada por circunstâncias econômicas, nos mesmos moldes que o princípio da capacidade contributiva, bem como por circunstâncias sociais, dependendo do retorno que o Estado dá ao contribuinte e aos demais membros da sociedade, pelos tributos que arrecada. [...] ²⁵

Atento ao conteúdo dessas lições, em conclusão pode-se afirmar que embora não fixado normativamente qualquer parâmetro para adequada verificação do limite possível de tributação, o comando do princípio constitucional estudado é endereçado não apenas ao legislador, mas principalmente ao Poder Judiciário, que na averiguação do teor e dos efeitos da regra tributária, considerando o conteúdo de outros princípios aplicáveis, sobretudo o da razoabilidade, haverá de impedir qualquer ocorrência de efeito confiscatório, resguardando, assim, o cidadão contribuinte da inadequada investida do Estado no que se refere à proporcionalidade do volume exacional.

4 Relação entre Estado e contribuinte

Demonstrada a necessidade de o Estado obter os recursos advindos da arrecadação tributária, bem como o respeito que deve ser devotado às diretrizes instituídas pelos princípios constitucionais que trazem garantias aos cidadãos, chega o momento de verificar como ocorre a relação do ente tributante e o sujeito passivo, da qual nasce a obrigação deste entregar valores àquele.

Nesse aspecto, embora a Constituição Federal, ao abrir a Seção II do Sistema Tributário Nacional (Capítulo I do Título VI) refira-se a *Poder de Tributar*, a ocorrência do fato imponible tributário faz nascer, em verdade, uma *relação jurídica* entre contribuinte e Estado. Relação jurídico-tributária, sem qualquer consideração de poder do fisco sobre o particular.

Muito acertadamente Roque Antonio Carrazza, trazendo notícia alvissareira, manifesta-se exatamente no sentido que se vem expondo, quando afirma:

Aliás, dentro da ideia de que o contribuinte mantém uma relação de igualdade jurídica (não de subordinação) com o Fisco e de que ambos têm direitos e deveres recíprocos, está tramitando no Congresso Nacional projeto de “Código de Defesa

do Contribuinte (Projeto de Lei Complementar 646/1999), que visa a tornar eficazes os valores consagrados no sistema constitucional tributário brasileiro. ²⁶

Vale referir, sobre esse tema, o ensinamento de Luciano Amaro, onde ressalta a vinculação jurídica que se estabelece entre contribuinte e fisco, afirmando que

Ao tratar da obrigação *tributária*, interessamos a acepção da obrigação como *relação jurídica*, designando o vínculo que adstringe o devedor a uma prestação em proveito do credor, que, por sua vez, tem o direito de exigir essa prestação a que o devedor está adstrito. A obrigação tributária, de acordo com a natureza da prestação que tenha por objeto, pode assumir as formas que referimos (*dar, fazer ou não fazer*). ²⁷

Como observado, então, a relação jurídica estabelecida entre contribuinte e Fisco é de igualdade, sem qualquer supremacia de um sobre o outro. Nessa toada, insta verificar onde se situa a matriz normativa vinculada à estrita legalidade, no caso do Imposto de Renda das pessoas físicas, consubstanciando a tipicidade necessária para formação da referida relação tributária em estudo.

5 Fato imponible do Imposto de Renda das pessoas físicas

Desde logo se faz importante ressaltar, uma vez mais, a estrita vinculação e o relevo que as normas constitucionais têm para a aplicação e o bom entendimento do sistema tributário nacional, valendo reproduzir sobre o assunto a abalizada lição de Roque Antonio Carrazza:

A Constituição Federal é a fonte direta por excelência do direito tributário, no Brasil. Nela há extenso rol de disposições que, sem necessidade de *interpositio* da legislação ordinária, regulam a ação estatal de exigir tributos. É o caso das que cuidam de direitos subjetivos e garantias fundamentais dos contribuintes, que, efetivamente, “têm aplicação imediata” (art. 5º da CF), não carecendo, pois, de regulação para além da prevista na própria Lei Fundamental do Estado. ²⁸

²⁵ *Lições de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 469.

²⁶ *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 479.

²⁷ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 271.

²⁸ *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e termos específicos)*, 3.

Sem pretender discutir neste passo se a Constituição cria os tributos, fato é que, com base na lição do Mestre, facilmente se verifica que é da Carta Magna que brotam as diretrizes que necessariamente serão obedecidas pelo legislador ordinário, quando do exercício da competência tributária a ele outorgada. Prosseguindo no tema, Roque Antonio Carrazza assim conclui:

Nunca é demais insistir que a Constituição Federal, para maior garantia e segurança dos contribuintes, indicou os nortes e limites da tributação, retirando do legislador (federal, estadual, municipal e do Distrito Federal) a possibilidade de livremente definir o alcance das *normas jurídicas tributárias* (normas que criam *in abstracto* tributos). Forjou, portanto, um sistema rígido, com competências tributárias bem definidas e perfeitamente discriminadas entre as pessoas políticas.²⁹

Bem fixada a preponderância constitucional nesse assunto, já é possível empreender a correta investigação legal a que nos propusemos.

5.1 Situação de normalidade

No âmbito deste estudo considera-se *situação de normalidade* aquela onde a tributação do Imposto de Renda se dá ordinariamente, ou seja, incide a exação sobre base de cálculo considerada normal, na medida em que a renda é auferida lícitamente pelo contribuinte. Contrapõe-se, então, a essa *normalidade*, eventual incidência tributária sobre renda auferida ilícitamente pelo sujeito passivo, que adiante será devidamente explorada.

Não obstante as diferenças, que aqui se estabelece, entre *normalidade* e *excepcionalidade* nos meios de obtenção da renda objeto de tributação, cabe esclarecer que a base normativa aplicável será sempre a mesma, em qualquer caso, pois a Constituição Federal não estabelece tributos diferentes para essas situações diversas, já que a hipótese de incidência — auferir rendimento — não guarda qualquer relação de dependência com o modo como conformada a base de cálculo.

ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 29.

²⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e termos específicos)*, 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 31-32.

5.1.1 Fundamento legal

Olhos postos no princípio da legalidade, vejamos o que indicam as normas que regem o tema em estudo.

5.1.1.1 O que diz a Constituição

Como visto em momento anterior, a Constituição Federal estabelece a linha mestra, o rumo a ser seguido, em matéria tributária. No caso do tributo que estamos estudando, estabelece a Carta Magna:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

III – renda e proventos de qualquer natureza;

[...]

§ 2º. O imposto previsto no inciso III:

I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

[...]

Assim posta a matriz constitucional do tributo, cabe investigar qual é o conteúdo dos conceitos de renda e proventos de qualquer natureza, de molde a bem dimensionar os limites aos quais o legislador ordinário está vinculado por força dessa diretriz. Não é demais lembrar, desde logo, lição de que

[...] há na Constituição Federal *conteúdos semânticos mínimos (noções genéricas)* quer de *renda*, quer de *proventos de qualquer natureza*, a serem obrigatoriamente levados em conta na criação *in abstracto* do imposto de renda.³⁰

No dizer de Hugo de Brito Machado, “o legislador goza de uma liberdade relativa para formular o conceito de renda.”³¹ E prossegue afirmando que na elaboração da norma tributária o Poder Legislativo

Pode escolher entre os diversos conceitos fornecidos pela Economia, procurando alcançar a capacidade contributiva e tendo em vista considerações de ordem prática. Não pode, todavia, formular arbitrariamente um conceito de renda ou de proventos.³²

³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e termos específicos)*, 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 38.

³¹ *Curso de Direito Tributário*, 29. ed., São Paulo: Malheiros, 2008, p. 314.

³² *Ibid.*, 314.

Exatamente nesse mesmo sentido a lição de Regina Helena Costa relativamente ao conceito de renda, quando leciona que:

Em primeiro lugar, cabe lembrar que o conceito de *renda* encontra-se delimitado constitucionalmente. Traduz *acréscimo patrimonial*, riqueza nova, que vem se incorporar a patrimônio preexistente, num determinado período de tempo. Constitui sempre um *plus*, não apenas algo que venha substituir uma perda no patrimônio do contribuinte.³³

Ainda sobre tais conceitos constitucionalmente assentados, já resumindo a questão, bom deixar registrado que

[...] *renda e proventos de qualquer natureza* são os ganhos econômicos do contribuinte gerados por seu capital, por seu trabalho ou pela combinação de ambos e apurados após o confronto das entradas e saídas verificadas em seu patrimônio, num certo lapso de tempo.³⁴

Postos às claras os conceitos de renda e proventos de qualquer natureza, ainda se faz necessário elucidar devidamente o que o constituinte quis dizer ao impor os critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na conformação das normas que veicularem exigência tributária relativa ao imposto de que se trata.

Quanto à generalidade, possui relação direta com o princípio da isonomia/igualdade visto antes, eis que, por meio dela, generalidade, pretende-se que todos quantos auferirem rendas e proventos de qualquer natureza devem ser tributados, sem qualquer discriminação injustificada.

Universalidade, de outro lado, estreitamente ligada ao princípio da capacidade contributiva, quer significar que o resultado positivo de todas as espécies de renda e de proventos de qualquer natureza, independentemente de sua origem — fruto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos —, deva ser adequadamente tributado.

Por fim, em relação à progressividade, também umbilicalmente vinculada ao princípio da capacidade contributiva, tem razão de ser em homenagem ao princípio da isonomia/igualdade, eis que, como já dito

antes, a maior carga tributária incidente sobre aqueles que mais têm recursos para suportá-la (que somente se observa com a aplicação da referida progressividade) alinha-se com perfeição a todas as garantias dos contribuintes.

5.1.1.2 O que diz o Código Tributário Nacional

A Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, recepcionada pela atual Constituição Federal e conhecida doutrinariamente como Código Tributário Nacional, dispõe sobre o assunto nos seguintes termos:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

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

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Como se observa claramente nos termos da norma, o legislador complementar elegeu para o tributo justamente aquela hipótese de incidência possível indicada pela doutrina autorizada, qual seja, a aquisição de disponibilidade econômica e jurídica de renda, assim entendido o resultado do capital, do trabalho ou de ambos, ou de proventos de qualquer natureza, decorrente de todo e qualquer acréscimo patrimonial.

Em parênteses, necessário registrar um pequeno equívoco existente na letra da norma, quando o legislador refere, na cabeça do art. 43, que a incidência ocorrerá diante da disponibilidade econômica ou jurídica do acréscimo patrimonial de que se trata, pois conforme leciona Regina Helena Costa,

[...] a aludida disponibilidade há de ser econômica e jurídica, porquanto os fatos tributáveis, por óbvio, sempre têm cunho econômico e são

³³ *Curso de Direito Tributário*, 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 361.

³⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e termos específicos)*, 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 39.

juridicamente relevantes. Nesse ponto, a redação do art. 43 é inadequada.³⁵

Assim sendo, limitado ao escopo do presente trabalho e lembrando mais uma vez que o legislador ordinário não é totalmente livre para formular os conceitos de renda e proventos de qualquer natureza, e sempre atento à diretriz constitucional antes assentada, tem-se que o fato imponível do Imposto de Renda das pessoas físicas corresponde ao acréscimo patrimonial observado em dado lapso temporal, que decorra da efetiva aquisição de disponibilidade de uma daquelas grandezas econômicas referidas (renda ou proventos de qualquer natureza).

5.1.2 Presunções em matéria tributária

Visto o conteúdo da regra matriz de incidência do Imposto de Renda, ainda dentro dos limites e objetivos inicialmente traçados, passemos à análise de tema intrincado do Direito Tributário, relativo à possibilidade de presunções figurarem no campo da incidência exacional.

Inicia-se indicando a finalidade do instituto na dicção de Gilberto de Ulhôa Canto, ao afirmar que

Na presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos aquilo que é a verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de frequência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho.³⁶

Mais adiante, o mesmo Mestre faz distinções com base em classificação tradicional, dividindo as presunções, quanto à origem, em simples ou comuns e legais, e quanto aos efeitos, em relativas (*juris tantum*) e absolutas (*juris et de jure*).

Maria Rita Ferragut critica essa classificação, propondo critério que admite somente a presunção legal, dividida pela autora em *relativa* e *hominis*. Configura-se a primeira quando o conteúdo do enunciado jurídico for geral e abstrato, e a segunda onde não exista generalidade e abstração.³⁷

Para os fins aqui perseguidos, independentemente de filiação a uma ou outra corrente classificatória, só

interessa a apresentação da presunção legal, até porque, como visto antes, o princípio da legalidade tributária exige que o conteúdo da regra matriz de incidência esteja na lei, assim entendido o diploma normativo geneticamente vinculado a órgão competente.

Resta ver, então, se as presunções legais podem ou não ser admitidas no âmbito tributário.

Apesar da existência de vozes contrárias³⁸, razão assiste àqueles que admitem tal postura normativa, evidentemente que restrita a situações específicas e com a observância de todas as garantias conferidas ao cidadão contribuinte, especialmente aquelas anteriormente registradas, tradutoras dos princípios da legalidade, isonomia/igualdade e respeito à capacidade contributiva.

Por todos, cita-se mais uma vez o escólio de Gilberto Ulhôa Canto, para quem

[...] O legislador tributário pode, entretanto, recorrer às ficções e às presunções, sempre que a verdade legal por esse meio declarada não esteja, expressa ou implicitamente, em desacordo com a verdade legal enunciada pela norma superior.³⁹

No mesmo sentido as conclusões de Aires Barreto e Cléber Giardino, ao se referirem às presunções e ficções jurídicas:

Quando integrantes de normas legais (tomada a acepção “legal”, em sentido estrito) compatibilizam-se, obviamente, com os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. É que os conceitos utilizados pela lei (ainda que “presuntiva” ou “fictamente” construídos, na significação acima) sempre idoneamente expressarão a vontade legal. Com ou sem sua adoção, portanto, ter-se-ão comandos previstos em lei, qualificadores de situações normativas precisamente (e objetivamente) previstas: e as exigências constitucionais nesse sentido estarão satisfatoriamente atendidas.⁴⁰

Portanto, acompanhando essas lições doutrinárias, conclui-se que as presunções legalmente estabelecidas em matéria tributária são, a princípio, perfeitamente adequadas para caracterizar fato

³⁵ *Curso de Direito Tributário*, 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 364.

³⁶ Presunções no Direito Tributário. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias*. V. 9, São Paulo: Resenha Tributária, 1991, p. 3.

³⁷ *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 64-67.

³⁸ Cf. Maria Rita Ferragut (*Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 109).

³⁹ Presunções no Direito Tributário. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias*. V. 9, São Paulo: Resenha Tributária, 1991, p. 11.

⁴⁰ *Ibid.*, p. 203, sendo original o sublinhado.

presuntivo de capacidade contributiva, obviamente que observados todos os requisitos exigidos pelo princípio da legalidade e demais garantias conferidas ao cidadão contribuinte.

Como especial exemplo de presunção em matéria tributária, com grande relevo para o presente estudo, cita-se a situação em que observados *sinais exteriores de riqueza*, incompatíveis com a situação fiscal do contribuinte.

Tal é a previsão contida no art. 6º da Lei 8.021, de 12 de abril de 1990:

Art. 6º O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§ 1º Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

§ 2º Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do Imposto de Renda em vigor e do Imposto de Renda pago pelo contribuinte.

§ 3º Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, o contribuinte será notificado para o devido procedimento fiscal de arbitramento.

§ 4º No arbitramento tomar-se-ão como base os preços de mercado vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos, podendo, para tanto, ser adotados índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas.

§ 5º Revogado.

§ 6º Qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favorecer o contribuinte.

Também a Lei 8.846, de 21 de janeiro de 1994, em seu art. 9º, trata da matéria:

Art. 9º O contribuinte que detiver a posse ou propriedade de bens que, por sua natureza, revelem sinais exteriores de riqueza, deverá comprovar, mediante documentação hábil e idônea, os gastos realizados a título de despesas com tributos, guarda, manutenção, conservação e demais gastos indispensáveis à utilização desses bens.

§ 1º Consideram-se bens representativos de sinais exteriores de riqueza, para os efeitos deste artigo, automóveis, iates, imóveis, cavalos de raça, aeronaves e outros bens que demandem gastos para sua utilização.

... omissis

Como se observa nos termos das normas, a constatação de sinais exteriores de riqueza, assim compreendido, dentre outros, a propriedade de bens móveis e imóveis valiosos, cujos custos de aquisição sejam incompatíveis com o patrimônio e a renda informados ao Fisco e submetidos à tributação federal, autoriza a instauração de procedimento administrativo tendente a constituir o crédito tributário sonogado. Isso, evidentemente, após as devidas comprovações.

A compatibilidade sistêmica desse especial meio de constituição do crédito tributário, aliás, é admitida pela doutrina, lembrando-se, uma vez mais, posicionamento de Maria Rita Ferragut expendido em sua substancial obra monográfica sobre o tema:

A tributação da renda a partir de sinais exteriores de riqueza dá-se sempre que os gastos incorridos pelo contribuinte forem incompatíveis com seus rendimentos, permitindo verificar que a renda declarada não é suficiente para justificar tais gastos, e implicando a notificação do contribuinte para o procedimento fiscal de arbitramento, que deverá tomar como base os preços de mercado vigentes à época dos fatos, podendo ser, para tanto, adotados índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas. Tal previsão encontra-se no artigo 6º e parágrafos da Lei 8.021/1990.⁴¹

Conclui-se, então, para os fins do Imposto de Renda de pessoas físicas, correspondente ao nosso objeto de investigação, que o acréscimo patrimonial observado em dado lapso temporal poderá decorrer da constatação de sinais exteriores de riqueza, comprovados por presunção de aquisição, no período, de disponibilidade de renda ou proventos de qualquer natureza. Nesse caso, no entanto, como já dito e repetido, o procedimento de apuração deverá observar todas as garantias conferidas constitucionalmente ao cidadão contribuinte.

5.2 Incidência do tributo sobre renda obtida ilicitamente

Vistos até aqui os conceitos necessários ao perfeito delineamento normativo da matéria, é chegado o momento de averiguar se o acréscimo patrimonial proveniente da obtenção de renda por meios ilícitos pode ou não ser objeto de incidência tributária.

⁴¹ *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 129.

Fique consignado, desde logo, que não se pretende, nesta sede, fazer qualquer incursão sobre a possibilidade de o legislador ordinário, mediante norma regularmente editada, instituir tributo sobre atividade ilícita ou imoral, ou, em outras palavras, eleger atividade contrária à lei ou aos bons costumes como elemento essencial da hipótese de incidência.

Assim, em respeito ao conteúdo do antes referido art. 3º do Código Tributário Nacional, que inibe a tributação como sanção de ato ilícito, como também para evitar afronta ao Estado de Direito — já que, se incluída atividade ilícita ou imoral na hipótese de incidência, o próprio Estado se equipararia ao criminoso — homenageia-se remansoso posicionamento doutrinário que se põe contra tal proceder.

Nesse sentido, vale registrar:

Quando se afirma a impossibilidade de tributação de atividade ilícita, e se diz que a ilicitude não pode estar presente na hipótese de incidência do tributo, se quer com isto dizer que a colocação da ilicitude na hipótese de incidência da norma faz da prestação correspondente uma penalidade. E como tributo não se confunde com penalidade, conclui-se facilmente que não se pode admitir a tributação de atividade ilícita. É claro que essa tese diz respeito à atividade que seja, por sua própria natureza, essencialmente, ilícita. O furto, o roubo, a apropriação indébita, como são atividades essencialmente ilícitas, ou ilícitas por definição, não podem ser tributadas.⁴²

Ainda nos prolegômenos, necessário registrar que não se desconhece respeitável opinião doutrinária, segundo a qual seria indevida, em quaisquer casos, a incidência de tributação sobre valores advindos de condutas ilícitas, eis que, segundo esse entendimento, o sistema jurídico pátrio apresenta outros caminhos para o adequado restabelecimento do Direito violado, tal como a repressão nas esferas penal, civil e ou administrativa, todas desaguando na decretação do perdimento dos haveres ilicitamente auferidos.

No particular, assim leciona Alessandra Gondim Pinho:

Criar-se-ia, então, um impasse? O indivíduo praticante de atividades ilícitas teria privilégios em relação àquele que vê incidir, sobre seu patrimônio, pesada tributação? A resposta é negativa. Esse

“privilégio”, como acusam os defensores da corrente favorável à tributação das atividades ilícitas, é, na verdade, pura ilusão, pois essa atividade ilícita pressupõe-se escusa, clandestina, sob o constante risco de ser descoberta e punida, de modo que, se as autoridades competentes vêm a ter conhecimento da mesma, deverá tomar as providências cabíveis para encerrá-la definitivamente, punindo de modo severo os responsáveis, tão logo quanto possível, na forma da lei, inclusive e principalmente na esfera criminal. Seria um *nonsense* e completamente ilógico admitir que, após cair na ciência do poder público, a atividade ilícita, ilegal, criminosa, fosse normalmente tributada, continuando seu curso antissocial, imoral, antieconômico e violador da lei, até porque o poder de tributar – ao lado do poder de punir criminalmente – são as expressões máximas da estrita legalidade a que se submete o Poder do Estado num Estado Democrático de Direito.

[...]

Quanto ao Imposto de Renda, é praticamente assente a doutrina estrangeira e pátria que trata da matéria: a atividade ilícita não exime o praticante do pagamento do tributo. Entendemos que o imposto sobre a “renda ou provento de qualquer natureza” não admite, nesse contexto, atividade cuja natureza seja ilícita, por todos os motivos que já citamos.⁴³

Ao criticar posicionamento de Bernardo Ribeiro de Moraes, Renato Lopes Becho também trilha no mesmo rumo antes referido. Esta sua lição:

São ideias postas, a nosso juízo, sem a devida reflexão. Diversas questões podem ser levantadas a partir da conclusão de Moraes: se “o Poder Público deve abstrair ou ignorar a ilicitude”, da mesma forma como “não cabe ao Poder Público indagar da litude do fato que originou a obrigação tributária”, quem deve se levantar contra a ilicitude? O particular? Ninguém? Ou será que o autor usou um termo amplo, *Poder Público*, querendo significar apenas o *Fisco*? Será que os agentes do Fisco devem abstrair e ignorar os ilícitos constatados? Ao que parece, os agentes do Fisco são obrigados a notificar as autoridades competentes quando tomarem conhecimento, por seus ofícios, da prática de ilícitos (Lei n. 8.112/90, art. 116, VI).⁴⁴

Ainda na lição de Renato Lopes Becho, em artigo publicado sobre o assunto, onde expõe essas mesmas ideias, apresenta conclusão nestes termos:

⁴² MACHADO, Hugo de Brito. Tributo e atividade ilícita. *Revista Tributária e de finanças públicas* 87, São Paulo: RT, 2009, p. 101.

⁴³ *O Fato Jurídico Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 92-94.

⁴⁴ *Lições de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 79.

Diante do que foi exposto, acreditamos que as opiniões sobre a tributabilidade dos atos ilícitos pode ser revista. Conforme vimos, criou-se em torno do tema um debate preenchido principalmente por considerações éticas ou morais. O que há de jurídico na discussão são, principalmente, os princípios da moralidade, igualdade e capacidade contributiva, usados tanto contra como a favor da tributação dos atos ilícitos.

Todavia, o que o constituinte originário e o legislador ordinário decidiram foi o confisco, a favor da União, da totalidade dos frutos obtidos com a prática de atividades ilícitas. Com isso, parece-nos que o ordenamento jurídico determina a intributabilidade dos atos ilícitos, ao menos desde 1940.⁴⁵

Vê-se no entendimento citado, portanto, que nenhuma tributação deve incidir sobre valores auferidos ilicitamente. Mesmo a renda e o aumento patrimonial provenientes da prática de atividade ilícita, segundo esses estudiosos, não devem ser tributados pelo Imposto de Renda, eis que os valores assim auferidos devem ser objeto de perdimento, retornando integralmente aos cofres públicos ou ao seu verdadeiro proprietário.

Entretanto, bem analisados os fatos sociais que se relacionam ao que aqui estudado e com olhos fixos no conjunto de normas aplicáveis, não existe cabimento para adoção dessa radical postura.

Realmente. De logo, bom lembrar que nos termos do art. 118 do Código Tributário Nacional, ao interpretar a ocorrência do fato imponible não se deve atenção à validade jurídica dos atos que lhe dão suporte, nem à natureza de seu objeto ou de seus efeitos. Ou seja, na constituição do crédito tributário pelo lançamento, à autoridade administrativa não é imposta, por exemplo, a obrigação de verificar se lícita ou ilícita a fonte de renda ensejadora do sinal exterior de riqueza apurado na atividade fiscalizatória.

Evidentemente que se, no decorrer do procedimento de constituição do crédito tributário, a autoridade administrativa deparar-se com eventual prática de ilícito (para ilustrar, cite-se a absurda possibilidade de o sujeito passivo, ao ser notificado para justificar financeiramente os sinais exteriores de riqueza, *confessar* expressamente que tais rendimentos

decorreram da prática de corrupção passiva ou apropriação indevida de valores pertencentes ao Erário), claro que é seu dever funcional adotar as medidas que o caso requeira, inclusive no âmbito criminal. Mesmo assim, no entanto, à vista do que contido no referido art. 118 do Código Tributário Nacional, a autoridade fiscal tem a obrigação de constituir o crédito tributário subjacente, ainda que posteriormente venha ser anulado em razão de provimento judicial que desconstitua a base de cálculo considerada.

De outro lado, incorreto pensar que sempre que apurada, por exemplo, omissão de receitas geradoras de sinais exteriores de riqueza, a autoridade administrativa responsável pelo lançamento estaria obrigada a investigar, preliminarmente, a origem de tais recursos.

Pelo menos dois motivos desautorizam tal entendimento: primeiro, que a norma tributária afasta, nos termos do art. 118 do Código Tributário Nacional antes referido, qualquer obrigação investigatória a respeito; segundo, a autoridade fiscal não tem atribuição funcional relacionada à investigação de ilícitos criminais, no mais das vezes, nesses casos de corrupção e desvios de verbas públicas, praticados à sorrelfa, por *professionais* habituados à conduta delituosa.

Lícito sumariar, então, repetindo o que já exposto: sem prejuízo da adoção das medidas funcionais cabíveis quando constatada prática de ilícito que tenha ensejado o aumento patrimonial, a autoridade administrativa, após o devido processo legal e dentro de sua esfera de atribuições e competências, deverá atuar o sujeito passivo para que pague o tributo devido ao aumento patrimonial não declarado, porquanto a norma tributária complementar aplicável não exige — pelo contrário, exige a autoridade administrativa de tal responsabilidade — que a atividade fiscalizatória que apura a sonegação tributária investigue a origem lícita ou ilícita dos recursos que ensejaram o aumento patrimonial não declarado a tempo e modo ao Fisco.

Para robustecer a ideia de sujeição à tributação dos valores havidos de modo ilícito, importante registrar que o sujeito que assim aufere renda — como aqueles exemplos citados no início deste trabalho, relativamente à corrupção e desvio de recursos públicos — e converte esses montantes em riqueza apurada por sinais exteriores, preenche de modo adequado o requisito da capacidade contributiva,

⁴⁵ BECHO, Renato Lopes. A Discussão sobre a Tributabilidade de Atos Ilícitos. *Revista Dialética de Direito Tributário* 172. São Paulo: Dialética, 2010, p. 111.

na medida em que pode suportar o recolhimento de tributo na proporção do patrimônio amealhado. Deixar de tributá-lo iria de encontro ao respeito que se deve à isonomia/igualdade endereçada a todos os contribuintes.

Portanto, a ideia de tributar as rendas ilícitas que acarretam aumento patrimonial guarda, em última análise, estrita observância aos princípios da generalidade e universalidade constitucionalmente estabelecidos para o Imposto de Renda, segundo os quais, de maneira geral, *todos* os contribuintes e *todos* os rendimentos devem sujeitar-se à tributação.

Nesse sentido o pensamento de Miguel Delgado Gutierrez:

Parece-nos justificável a tributação dos acréscimos patrimoniais advindos da prática de atividades ilícitas, imorais ou contrárias aos bons costumes. Com efeito, se alguém aufere proventos advindos da prática da usura, por exemplo, pensamos não ser justo que esses proventos sejam exonerados da tributação pelo Imposto de Renda, enquanto os que recebem rendimentos do trabalho sejam tributados pelo Imposto de Renda. Ambos os contribuintes revelam capacidade econômica para arcar com o Imposto de Renda incidente sobre os acréscimos patrimoniais obtidos. Assim, não é justo, e fere o princípio da isonomia e da capacidade contributiva, que aquele que pratica atividades ilícitas, imorais ou contrárias aos bons costumes seja exonerado de pagar o Imposto de Renda sobre os acréscimos patrimoniais obtidos em virtude da prática de tais atividades, enquanto aquele que desenvolve uma atividade lícita sofra tributação. Se ambos obtêm acréscimo patrimonial, um desenvolvendo atividades ilícitas e outro desenvolvendo atividades lícitas, ambos devem ser tributados da mesma maneira. Além disso, a exoneração dos proventos advindos da prática de atividades ilícitas, imorais ou contrárias aos bons costumes fere o princípio da universalidade.⁴⁶

No mesmo rumo a argumentação de Amílcar de Araújo Falcão:

A tese contrária representa, no acertado dizer de Popitz, a manifestação de um sentimentalismo ilógico e infundado e, do ponto de vista tributário, conduz, isto sim, à violação do princípio da isonomia fiscal. Haveria na exoneração tributária um resultado na verdade contraditório, por isso que se estaria

abrindo aos contraventores, aos marginais, aos ladrões, aos que lucram com o furto, o crime, o jogo de azar, o proxenetismo etc., a vantagem adicional da exoneração tributária, de que não gozam os contribuintes com igual capacidade contributiva decorrente da prática de atividades, profissões ou atos lícitos.⁴⁷

Para terminar, chama-se à colação o percuciente e conclusivo ensinamento de Roque Antonio Carrazza, segundo o qual,

Em suma, *renda tributável* é sempre *renda líquida* ou *lucro*, isto é, o *resultado positivo*, apurado num determinado espaço de tempo, de uma série de deduções e abatimentos feitos sobre os rendimentos brutos. Pouco importa – pelo menos para fins tributários – que a renda líquida ou o lucro sejam obtidos por meio de atividades lícitas ou ilícitas, morais ou imorais. Em apertada síntese, ainda que de procedência contrária ao Direito, a renda líquida e o lucro podem e devem ser levados à tributação de que estamos tratando.⁴⁸

Por tudo quanto exposto, apesar dos lúcidos e respeitáveis argumentos em sentido contrário, vê-se que é de rigor a tributação do aumento patrimonial apurado via comprovação dos sinais exteriores de riqueza do contribuinte, mesmo que tal patrimônio tenha sido obtido com rendas auferidas ilicitamente, dado que o proceder fiscal, nesse caso, encontra total amparo nas normas de regência (respeito ao princípio da legalidade), afigurando-se alinhado, também, aos princípios constitucionais da isonomia/igualdade e capacidade contributiva, que guarnecem as características de generalidade e universalidade afetas ao tributo.

6 Hipóteses de recomposição financeira do ilícito perpetrado contra o Erário

Como visto em linhas anteriores, parte da doutrina⁴⁹ defende a intributabilidade dos valores ilicitamente integrados ao patrimônio da pessoa física, argumentando que nesses casos caberia somente a atuação repressiva do Estado — no

⁴⁶ *Imposto de Renda. Princípios da Generalidade, da Universalidade e da Progressividade. Série Doutrina Tributária*, v. XI. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 225.

⁴⁷ *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6. ed., revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 45.

⁴⁸ *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e termos específicos)*, 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 42.

⁴⁹ Conforme referido no texto, temos as lições de Alessandra Gondim Pinho e Renato Lopes Becho.

campo civil, administrativo ou criminal —, para o fim de obter a cabível e adequada penalização, onde incluída a recomposição do Erário, pela decretação de perdimento das importâncias indevidamente amealhadas pelos delinquentes.

A base de sustentação desse pensamento realmente possui lastro na Constituição Federal, que em mais de um local prevê, nesses casos, a *reparação do dano e o perdimento de bens* (art. 5º, XLV e XLVI, b) e o *ressarcimento ao Erário* (art. 37, § 4º).

O ordenamento jurídico de regência alinha várias modalidades repressivas, que redundam no objetivo alvitrado. Dentre elas, chamam mais atenção as que seguem.

6.1 Improbidade administrativa

Nos termos do referido § 4º do art. 37 da Constituição Federal, veio a lume a Lei 8.429, de 2 de junho de 1992, que *dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na Administração Pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências*.

Essa norma, depois de equiparar a agente público, para seus fins, qualquer particular que *induza ou concorra para a prática do ato de improbidade ou dele se beneficie sob qualquer forma direta ou indireta* (art. 3º), indica imenso rol de atos omissivos e comissivos que são considerados ímprobos (arts. 9º, 10 e 11), passíveis de penalização, inclusive, se for o caso, com a *perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio e ressarcimento integral do dano*, conforme previsto nos incisos de seu art. 12.

Como se observa, de fato a Lei 8.429/1992 significa importante ferramenta para a efetiva recomposição do Erário dilapidado em função de atos de improbidade praticados por agentes públicos e particulares equiparados, o que se dá na esfera civil e no âmbito do Poder Judiciário (art. 17), com estrita observância do devido processo legal.

6.2 Condenação criminal

Também no aspecto criminal há previsão da perda de bens e valores, inserida como uma das modalidades de penas restritivas de direito (art. 43, II, do Código Penal).

Mais adiante, em seu art. 91, o estatuto repressivo insere como efeitos genéricos da condenação: *tornar certa a obrigação de indenizar o dano causado pelo*

crime (inciso I); e a *perda em favor da União, ressalvado o direito do lesado ou de terceiro de boa-fé, do produto do crime ou de qualquer bem ou valor que constitua proveito auferido pelo agente com a prática do fato criminoso* (inciso II, b). Em seu § 1º, esse mesmo art. 91 estabelece que

Poderá ser decretada a perda de bens ou valores equivalentes ao produto ou proveito do crime quando estes não forem encontrados ou quando se localizarem no exterior.

Ainda no âmbito criminal, cabível lembrar os comandos inseridos na Lei 9.613, de 3 de março de 1998, que tratou dos crimes de *lavagem* ou ocultação de bens, direitos e valores, ao dispor em seu art. 7º que, além dos previstos no Código Penal, são efeitos da condenação, em um dos tipos nela previstos:

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, ressalvado o direito do lesado ou de terceiro de boa-fé [...].

Claras, portanto, variadas possibilidades legalmente previstas para o fim de recompor os desfalques causados ao Erário, por todos quantos alcançados pela reprimenda criminal decorrente da efetiva apuração e condenação dos ilícitos perpetrados nessa seara.

6.3 Acordo de colaboração ou delação premiada

Outro instrumento muito em voga atualmente, que também pode ensejar a efetiva recomposição dos prejuízos indevidamente causados ao Erário público, refere-se à prática que se denomina *colaboração* ou *delação premiada*.

Há muito a legislação brasileira assegura benefícios ao delincente arrependido, que resolve contribuir na elucidação dos fatos investigados (colaboração), mesmo que para tanto necessite delatar seus companheiros na empreitada criminosa (delação).

Por exemplo, lembre-se parte do teor da Lei 8.072, de 25 de julho de 1990, que dispôs sobre os crimes hediondos, onde, em seu art. 7º, acrescentou o § 4º ao art. 159 do Código Penal (extorsão mediante sequestro), dispondo à época que

Se o crime é cometido por quadrilha ou bando, o coautor que denunciá-lo à autoridade, facilitando a

libertação do sequestrado, terá sua pena reduzida de um a dois terços;

além disso, previu também, no parágrafo único de seu art. 8º, que

O participante e o associado [na prática de crime hediondo] que denunciar à autoridade o bando ou quadrilha, possibilitando seu desmantelamento, terá a pena reduzida de um a dois terços.

Na atualidade, além de vários outros diplomas que também tratam dessa matéria (v.g. § 5º do art. 1º da referida Lei 9.613/1998), vige a Lei 12.850, de 2 de agosto de 2013, a qual esmiúça o procedimento de colaboração do criminoso para com o órgão de investigação persecutória. Em seu art. 4º, IV, a norma põe como uma das condicionantes para obtenção de benefício negociado (previsto no *caput*, segundo o qual *O juiz poderá, a requerimento das partes, conceder o perdão judicial, reduzir em até 2/3 (dois terços) a pena privativa de liberdade ou substituí-la por restritiva de direitos*), que a *colaboração conduza à recuperação total ou parcial do produto ou do proveito das infrações penais praticadas pela organização criminosa*.

Assim, constata-se que de fato um dos objetivos almejados na admissão da prática voluntária de colaboração ou delação do criminoso arrependido, vincula-se, além de outros aspectos relacionados à elucidação do crime, à efetiva recomposição do Erário naqueles casos de corrupção e desvios de verbas públicas perpetrados por organização criminosa. No bojo desse efeito, obviamente que reside a clara possibilidade de o próprio colaborador/delator restituir, *sponte propria*, os valores ilicitamente desviados dos cofres públicos e que estejam em seu poder.

7 Procedimento administrativo de constituição do crédito tributário

Visto anteriormente que a autoridade administrativa responsável pelo atuar fiscal do Estado está devidamente autorizada a proceder à tributação do aumento patrimonial apurado pela comprovação dos sinais exteriores de riqueza do contribuinte, mesmo que tal patrimônio tenha sido amealhado por força de rendas auferidas ilicitamente.

Obviamente que essa tributação não terá cabimento em relação ao aumento patrimonial do delinquente que dilapidou os cofres públicos, mas que, antes da incidência tributária, compulsória ou voluntariamente, por um dos meios vistos no capítulo

anterior, recompôs o Erário, reduzindo, portanto, na mesma medida, seu patrimônio. Admitir a tributação dos valores efetivamente restituídos aos cofres públicos representaria, em última análise, incidência sobre montante não disponível ao sujeito passivo (porquanto, na hipótese versada, em verdade, tais valores pertenciam ao Erário), o que não se coaduna com a hipótese de incidência do tributo referido, como visto antes.

Desse modo, a tributação de valores auferidos ilicitamente, de que se trata, refere-se, apenas, àqueles casos em que os sinais exteriores de riqueza do contribuinte permanecem hígidos, podendo-se constituir, então, em base imponível do Imposto de Renda.

Assim concluído, uma vez constatado o sinal exterior de riqueza (ainda integrando o patrimônio do sujeito investigado) e depois do cumprimento de todas as etapas do devido procedimento fiscal, a autoridade administrativa deve cumprir seu ônus privativo e constituir o respectivo crédito tributário (cf. art. 142 do Código Tributário Nacional, segundo o qual *Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento*).

8 Revisão do lançamento tributário

Sem nenhuma sombra de dúvida pode-se afirmar que por suas características intrínsecas, onde necessariamente inserido o respeito à estabilidade jurídica, o lançamento tributário é ato administrativo praticado com a intenção de que seja definitivo. Possui, pois, a marca da imutabilidade.

Entretanto, em determinadas situações, justamente para preservação da segurança jurídica e outros caros princípios de ordem constitucional⁵⁰, admite-se a revisão unilateral do ato de lançamento, de molde a ajustá-lo à verdade material dos fatos.

Nesse sentido pontificam os termos do inciso III do art. 145 do Código Tributário Nacional:

O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de [...] iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

E o referido art. 149 assim dispõe:

⁵⁰ Como exemplo o princípio da estrita legalidade, previsto no art. 150, I, da Carta Magna.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexistência, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Pois bem. Assim vista a possibilidade de revisão unilateral do lançamento, os termos da norma legal reproduzida poderiam conduzir à errônea conclusão de que a referida autotutela administrativa teria sido construída para propiciar a alteração do ato somente em favor do Fisco, sujeito ativo tributário. Essa equivocada conclusão encontra total respaldo no conteúdo do parágrafo único do referido art. 149, que estabelece prazo decadencial para a prática revisional (“enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”).

Mas conforme já dito, no entanto, não existe essa unilateralidade endereçada ao Fisco, pois a revisão do lançamento pode ocorrer, também, em favor do sujeito passivo. Veja-se, no particular, a lição de Hugo de Brito Machado:

Quando se fala de revisão do lançamento tributário, todavia, geralmente se quer fazer referência à exigência de diferença de tributo, posto que na revisão constatou-se ter havido no lançamento anterior determinação de valor menor do que o devido, e a Fazenda pretende, então, o pagamento da diferença.⁵¹

Desse modo, concluindo juntamente com o Mestre citado, perfeitamente possível, portanto, a ocorrência de anulação do ato administrativo, em procedimento revisional favorável ao contribuinte. Nessa situação, inclusive, bom que se diga desde logo, não é aplicável o prazo decadencial constante da norma, eis que tal limitação temporal somente tem razão de ser nos casos em que presente a necessidade de ser praticado outro ato de constituição (nova ou complementar, dependendo do grau de invalidade do ato originário) do crédito tributário sob revisão.

Uma das hipóteses legalmente previstas, que autoriza a revisão do lançamento em favor do contribuinte, vem prevista no inciso VIII do referido art. 149, onde inserida como fundamento revisional a constatação de fato novo, assim entendida aquela ocorrência não conhecida por ocasião do lançamento originário.

Tem-se, nesse aspecto, o que a doutrina que admite diferenciação dicotômica denomina erro de fato (em contraposição, segundo essa linha de pensamento, ao erro de direito).

Para a finalidade do presente trabalho, mesmo sem expressa filiação a específica corrente doutrinária e sem aprofundamento na investigação dos diferentes posicionamentos, importante salientar e deixar devidamente assentado: primeiro, que a ocorrência de fato novo, assim entendido o evento não conhecido por ocasião do lançamento originário e que possa interferir em quaisquer dos aspectos da relação jurídica estabelecida entre Fisco e contribuinte, conduz à revisão do ato originário; segundo, que a revisão do lançamento tributário prevista no art. 149 do Código Tributário Nacional pode ser levada a efeito, inclusive de ofício, também em favor do sujeito passivo, contribuinte.

Desde que conhecido fato novo, então, que repercute em um dos aspectos da relação jurídica

⁵¹ *Comentários ao Código Tributário Nacional. Artigos 139 a 218.* v. III. São Paulo: Atlas, 2005, p. 159.

tributária de origem, sobretudo em razão do princípio da legalidade ao qual jungida a atividade de que se trata, a Administração tem a obrigação de anular o ato anteriormente praticado, conforme, aliás, conteúdo da primeira parte do enunciado na Súmula 473 do Supremo Tribunal Federal.⁵² Se o vício posto a descoberto pelo fato novo compatibilizar-se com nova constituição de crédito tributário e ainda estiver dentro do prazo decadencial, o Fisco providenciará novo lançamento; se não, o ato originário é anulado e em consequência deixa de existir a respectiva relação jurídica entre Fisco e contribuinte.

No sentido dessa conclusão, embora se referindo também a outros vícios (erro de direito e omissão, alheios ao objeto de nosso trabalho), o ensinamento de Alberto Xavier:

A anulação é o ato pelo qual a Administração fiscal destrói, total ou parcialmente, o lançamento que, em virtude de erro de fato, erro de direito ou omissão, tenha definido uma prestação tributária individual superior à que decorre da lei. Nestes casos o ato anulado padece de um vício em sentido próprio, de uma nulidade: os seus efeitos cessam de se produzir mercê de um ato jurídico secundário que os constata e que, conseqüentemente, os destrói retroativamente, de modo total ou parcial.⁵³

Conforme a lição reproduzida e tudo o mais antes posto, estamos autorizados a concluir que a constatação de fato novo, ocorrido após a constituição do crédito tributário e que repercute em um dos aspectos da relação jurídica assim estabelecida entre sujeitos ativo e passivo, conduz à obrigatória revisão do ato de lançamento, no âmbito administrativo.

9 Anulação do ato que tributa renda ilícita, em caso de restituição dos valores

Embora já indicado em momento anterior, importante repetir, neste passo, a situação hipotética com que se trabalha desde o início: sujeito passivo tributário auferir renda ilícitamente (v.g. desvio de recursos públicos), transformando-a em bens

patrimoniais; em vista dos sinais exteriores de riqueza, sem origem comprovada, a autoridade administrativa constitui o respectivo crédito tributário correspondente à omissão de receitas; posteriormente, por um dos meios legalmente previstos, esse mesmo indivíduo, voluntária ou compulsoriamente, entrega ao Erário aquele patrimônio indevidamente amealhado, sobre o qual incidiu a tributação.

Pergunta-se, ferindo frontalmente uma das indagações do presente estudo: em vista de tais fatos, a autoridade administrativa competente pode, ou deve, anular o respectivo ato de lançamento que originou dita obrigação tributária?

Antes de esboçar resposta à indagação, afigura-se importante imaginar outra situação hipotética, que pode lançar luzes sobre o assunto. Utilizando o mesmo caso antes indicado, imaginemos que o desfazimento do patrimônio ilícitamente acrescido (pela restituição voluntária ou forçada dos bens ao Erário), tenha ocorrido antes de iniciado o procedimento administrativo tendente ao ato de lançamento. Ou seja, antes mesmo de o Fisco federal deparar-se com os sinais exteriores de riqueza, estes se desfizeram em razão da restituição dos bens ao seu verdadeiro proprietário.

Nessa nova exemplificação, seria possível lançar o tributo sobre a omissão de receita apurada em razão dos sinais exteriores de riqueza que não mais existem? A resposta, evidentemente, há de ser negativa, dado que não preenchido aspecto material necessário para configurar a relação jurídica tributária, haja vista o total desfazimento da situação que autorizava o enquadramento na hipótese de incidência de que se trata.

Poder-se-ia refutar essa conclusão, no caso, com arrimo no conteúdo do parágrafo primeiro do art. 113 do Código Tributário Nacional, segundo o qual a obrigação tributária surge simultaneamente à ocorrência do fato gerador, ou seja, na situação exemplificativa em referência, a norma poderia conduzir ao entendimento de que a relação jurídica entre contribuinte e Fisco teria surgido no momento da aquisição do patrimônio que ensejou o sinal exterior de riqueza demonstrativa da omissão de receitas; com isso, o posterior desfazimento desse patrimônio (pela devolução dos valores ao Erário) não teria repercussão na situação jurídica já constituída.

No entanto, além da completa falta de razoabilidade nesse entendimento (pois autoriza concluir pela tributação de uma não renda), tem-se

⁵² “A administração pode anular seus próprios atos, quando evitados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.”

⁵³ *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 257.

que deixar consignado, na situação, o nítido efeito retroativo representado pela desconstituição do patrimônio do sujeito passivo.

Com efeito, nessas hipóteses é o próprio ordenamento de regência que fixa o efeito retroativo para a anulação de negócio jurídico.⁵⁴

Do mesmo modo ocorre nas situações em que o indivíduo, voluntariamente, nos termos das normas retro referidas (item 3 do capítulo 6), resolve devolver aos cofres públicos os valores irregularmente desviados, eis que o regramento normativo exige que a recomposição seja integral (*recuperação total do produto ou do proveito das infrações penais praticadas pela organização criminosa*). Acaso a restituição voluntária seja parcial, o acordo entabulado no âmbito criminal não inibe, absolutamente, seja perseguida a integral recomposição dos cofres públicos, em sede própria (conforme previsto, v.g., nos incisos do art. 12 da Lei 8.429/1992: *ressarcimento integral do dano, quando houver*).

Ainda necessário lembrar que eventual sentença condenatória, no âmbito civil ou criminal, que obrigue o condenado a restituir os valores ilicitamente amealhados, possui nítida natureza retroativa nesse aspecto, na medida em que, para tanto, reconhece e declara o desvio ilícito ocorrido, com a consequente obrigação reparatória integral do dano.

Como se observa, então, em qualquer aspecto da abordagem, a recomposição do prejuízo aos cofres públicos, via restituição de valores, se dá de modo retroativo.

E se assim é, bem analisados os aspectos da hipótese de incidência de que se trata, tem-se que aquela aparente omissão de receita em verdade não existiu, pois o desfazimento posterior do patrimônio do responsável pelo desvio das verbas opera de modo retroativo, anulando, portanto, qualquer aparência de aumento patrimonial passível de tributação.

Nessa linha de raciocínio, lícito concluir, reforçando a resposta à pergunta antes formulada, que realmente não pode ser lançado tributo sobre omissão de receita apurada em razão de sinais exteriores de riqueza que não mais existem, pois diante da falta de preenchimento de aspecto material necessário para

configurar a relação jurídica tributária, estar-se-ia, na hipótese, tributando uma não renda.

O mesmo se diga, também, no caso de a restituição de valores ter ocorrido depois do lançamento feito pela autoridade administrativa competente, já que o aspecto temporal não repercute nos efeitos jurídicos antes estudados.

Realmente. O fato de a restituição voluntária ou forçada dos valores desviados ter ocorrido em momento posterior à atividade administrativa de constituição do crédito tributário não retira o caráter retroativo da recomposição do dano apurado. Ou seja, também aqui a restituição de valores aos cofres públicos tem o condão de anular o aspecto material que ensejou a tributação, conduzindo à ideia de que a renda utilizada como base de incidência tributária, do ponto de vista jurídico, nunca existiu.

Sobre o assunto, há muito lecionava Gaston Jèze, ao afirmar:

O fato gerador do imposto é que serve de base para a competência dos agentes do fisco criarem a dívida individual desse imposto. Se, portanto, por uma razão qualquer – a anulação de um ato jurídico, por exemplo –, o fato gerador desaparece antes do exercício da competência, essa competência não poderá exercer-se. Se o fato gerador do imposto desaparece depois do nascimento da dívida individual, encontramos-nos no caso de uma dívida nascida de *falsa causa*. Haverá pagamento do indébito? É preferível a resposta afirmativa (teoria das nulidades dos atos jurídicos, sob o ponto de vista do imposto).⁵⁵

Aliás, admitir a incidência tributária no caso ilustrativo apontado representa, em última análise, candente ferimento ao antes lembrado princípio constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco (item 5 do capítulo 3), eis que não existe, como visto, a presença de riqueza nova que justifique o atuar estatal no campo da tributação.

Portanto, desfeita a obrigação tributária de origem, claro que o crédito correspondente, declarado pelo lançamento, há de seguir a mesma sorte.

Aplicável no caso a lição de Geraldo Ataliba, segundo a qual

⁵⁴ Art. 182 do Código Civil: Anulado o negócio jurídico, restituir-se-ão as partes ao estado em que antes dele se achavam, e, não sendo possível restituí-las, serão indenizadas com o equivalente.

⁵⁵ O fato gerador do imposto (contribuição à teoria do crédito de imposto). Traduzido por Paulo da Mata Machado. *Revista de Direito Administrativo*, vol. 2, n. 1, julho 1945, p. 57.

Enquanto não ocorra o fato descrito na hipótese, o mandamento fica em suspenso, não incidindo. Sua incidência é condicionada à ocorrência do fato previsto na respectiva hipótese. Averiguar-se, em cada caso, se ocorreu fato subsumido à hipótese é fundamental, para apurar-se se houve ou não incidência do mandamento.⁵⁶

Por tudo quanto exposto, confirmando conclusões anteriormente adiantadas e em resposta ao questionamento principal antes formulado, tem-se que a restituição de valores desviados dos cofres públicos constitui fato novo relevante, conforme previsto no art. 149, VIII, do Código Tributário Nacional, gerando, por conseguinte, obrigação para a autoridade administrativa competente, de anular o respectivo ato de lançamento que se lastreou em base de cálculo posteriormente desconstituída. Conforme a lição de Geraldo Ataliba, portanto, não ocorrido o fato previsto na hipótese, não pode incidir o mandamento que constitui a obrigação em referência.

10 Conclusões

Como principais conclusões, pode ser alinhado que:

a) o ato estatal de exigir tributos dos cidadãos é imprescindível para o bom funcionamento da estrutura pública;

b) no Brasil, os grandes alicerces para proteção dos contribuintes diante da atuação estatal em matéria tributária são os princípios constitucionais tributários;

c) dentre os principais princípios constitucionais explícitos, sobressaem os da legalidade, da isonomia/igualdade, da capacidade contributiva e o que veda a utilização de tributo com efeito de confisco;

d) em matéria tributária, contribuinte e Fisco estabelecem relação jurídica pautada na igualdade entre ambos, sem qualquer preponderância de poder estatal sobre o particular;

e) no Brasil, a Constituição Federal fixa pormenorizadamente as diretrizes que o legislador ordinário há de obedecer quando do exercício da competência tributária a ele outorgada;

f) o fato impositivo do Imposto de Renda das pessoas físicas corresponde ao acréscimo patrimonial

observado em dado lapso temporal, que decorra da efetiva aquisição de disponibilidade de renda ou proventos de qualquer natureza;

g) admitem-se presunções legais em matéria tributária, como é o caso da incidência sobre omissão de receita baseada em sinais exteriores de riqueza, desde que vinculada à estrita observância de todas as garantias conferidas ao cidadão contribuinte;

h) a autoridade fiscal não tem obrigação de investigar a origem de valores omitidos da tributação; no entanto, se no procedimento de apuração do crédito tributário deparar-se com a prática de ilícito que tenha ensejado aumento patrimonial do contribuinte, deverá adotar as medidas funcionais a que submetida, inclusive no âmbito criminal;

i) independentemente da constatação de ilícito na obtenção dos valores omitidos que tenham ensejado aumento patrimonial, após o devido processo legal a autoridade administrativa deverá atuar o sujeito passivo, para que pague o tributo devido relativamente à base impositiva não declarada a tempo e modo ao Fisco;

j) no Direito brasileiro existem várias hipóteses que determinam a recomposição financeira do Erário indevidamente dilapidado, tais como as decorrentes de condenação judicial criminal ou por improbidade administrativa, como também a modalidade voluntária prevista em acordo de colaboração ou delação premiada;

k) enquanto não restituídos aos cofres públicos os valores indevidamente amealhados, permanece hígida a base impositiva do imposto de renda, consistente na obtenção de receita tributável;

l) o lançamento tributário configura ato administrativo definitivo. Não obstante, em determinadas situações, conforme previsto no art. 149 do Código Tributário Nacional, é admitida sua revisão unilateral, para adequação à verdade material dos fatos;

m) a revisão unilateral do lançamento pode ocorrer também em favor do contribuinte. Nessa situação, não existe limitação temporal (prazo decadencial) para a prática do ato de ofício;

n) um dos motivos legalmente previstos que enseja a revisão do ato de lançamento vincula-se à constatação de fato novo, ocorrido após a constituição do crédito tributário e que repercute em um dos

⁵⁶ *Hipótese de Incidência Tributária*, 6. ed, 15ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 2014, pp. 42-3.

aspectos da relação jurídica estabelecida entre sujeitos ativo e passivo;

o) a restituição de valores desviados dos cofres públicos constitui, no campo tributário, fato novo relevante (inciso VIII do art. 149 do Código Tributário Nacional); e

p) uma vez comprovada a devolução voluntária ou forçada de valores desviados dos cofres públicos, a autoridade competente tem a obrigação de anular o respectivo lançamento tributário, dado que desfeito aspecto material contido na hipótese de incidência que lastreava o ato.

11 Referências

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 6. ed., 15ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 2014.
- BARRETO, Aires e GIARDINO, Cléber. Presunções no Direito Tributário. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Cadernos de pesquisas tributárias. V. 9, São Paulo: Resenha Tributária, 1991.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1991.
- BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do Direito Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.
- _____. *Lições de Direito Tributário*. Teoria Geral e Constitucional. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.
- _____. A Discussão sobre a Tributabilidade de Atos Ilícitos. *Revista Dialética de Direito Tributário* 172. São Paulo: Dialética, 2010.
- BRASIL. Constituição Federal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.
- BRASIL. Decreto-Lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.
- BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário Nacional. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.
- BRASIL. Lei 8.021, de 12 de abril de 1990. Dispõe sobre a identificação dos contribuintes para fins fiscais, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.
- BRASIL. Lei 8.072, de 25 de julho de 1990. Dispõe sobre os crimes hediondos, nos termos do art. 5º, inciso XLIII, da Constituição Federal, e determina outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.
- BRASIL. Lei 8.429, de 2 de junho de 1992. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na Administração Pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.
- BRASIL. Lei 8.846, de 21 de janeiro de 1994. Dispõe sobre a emissão de documentos fiscais e o arbitramento da receita mínima para efeitos tributários, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.
- BRASIL. Lei 9.613, de 3 de março de 1998. Dispõe sobre os crimes de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores; a prevenção da utilização do sistema financeiro para os ilícitos previstos nesta lei; cria o Conselho de Controle de Atividades Financeiras – COAF, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.
- BRASIL. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.
- BRASIL. Lei 12.850, de 2 de agosto de 2013. Define organização criminosa e dispõe sobre a investigação criminal, os meios de obtenção da prova, infrações penais correlatas e o procedimento criminal; altera o Decreto-Lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); revoga a Lei 9.034, de 3 de maio de 1995; e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. Presunções no Direito Tributário. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Cadernos de pesquisas tributárias. V. 9, São Paulo: Resenha Tributária, 1991.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

_____. Imposto sobre a renda (perfil constitucional e termos específicos), 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 6. ed., São Paulo: Saraiva, 1993.

_____. *Curso de Direito Tributário*, 25. ed., São Paulo: Saraiva, 2013.

CASTRO, Silvio. *A Carta de Pero Vaz de Caminha. O Descobrimento do Brasil*. Coleção Descobertas L&PM, Porto Alegre: L&PM, 1996.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COSTA, Regina Helena, *Curso de Direito Tributário*, 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

FALCÃO, Amílcar. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6. ed., revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.

GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. *O Tributo*. Análise ontológica à luz do Direito Natural e do Direito Positivo. São Paulo: Max Limonad, 1983.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Imposto de Renda*. Princípios da Generalidade, da Universalidade e da Progressividade. Série Doutrina Tributária v. XI. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

JÈZE, GASTON. O fato gerador do imposto (contribuição à teoria do crédito de imposto). Traduzido por Paulo da Mata Machado. *Revista de Direito Administrativo*, v. 2, n. 1, julho 1945.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 29. ed., São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Artigos 139 a 218. v. III. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. Tributo e atividade ilícita. *Revista Tributária e de finanças públicas* n. 87, São Paulo: RT, 2009.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed., 14ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 2006.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de; HORVATH, Estevão. *Manual de Direito Financeiro*. 2. ed. revista. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

PINHO, Alessandra Gondim. *Fato Jurídico Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, v. III. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

TRANSPARENCY INTERNATIONAL. Disponível em <<http://www.transparency.org/cpi2015>>.

XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.