

## André Elali: A possibilidade da “tributação do ilícito”

A estrutura do sistema tributário brasileiro se baseia num conceito de tributo que não se confunde com sanções por atos ilícitos. O Código Tributário Nacional, de modo expresso, estatui que tributo não é sanção por atos ilícitos. Logo, destaca-se que a estrutura da tributação deve se voltar às atividades econômicas no mercado, mantendo a coerência do modelo do que se denomina de Estado Fiscal. Tributação de renda.



Grandes operações de investigação acabam sendo realizadas

e, ao mesmo tempo, surgem as fiscalizações tributárias. A Polícia Federal deve investigar crimes. A Receita também deve fiscalizar a ocorrência de fatos jurídicos previstos na lei tributária. Mas uma coisa afeta a outra. Explica-se.

Tem ocorrido uma confusão conceitual quanto à possibilidade de, em casos envolvendo ilícitos de natureza criminal, autoridades tributárias expedirem lançamentos de créditos tributários. O argumento básico é o de que há o princípio do *pecunia non olet* [1], isto é, o tributo não deve se preocupar com o "cheiro". Outro argumento, utilizado em discussões em processos no Carf, é o de que o fato jurídico que importa à tributação ocorre e, quando isso se realiza, deve haver a aplicação da norma tributária. Afirma-se, reiteradamente, que a hipótese tributária não contempla a conduta ilícita, mas a renda obtida.

Daí surge uma preocupação de coerência metodológica do sistema: ora, se o auditor fiscal detém competência para requalificar fatos jurídicos, aplicando, adequadamente, a lei sobre o fato, por que razões, em casos envolvendo ilícitos, essa requalificação jurídica não pode ocorrer? O movimento global do direito tributário é o de prevalecer a substância sobre a forma. A autoridade tributária assim empreende nos casos de fiscalização. Deve manter a coerência e aplicar o mesmo método sempre. No Brasil, não há espaço para "juízes salomônicos" [2], eis que a tributação se pauta pela legalidade, sendo legal o conceito de tributo (artigo 3º do CTN).

Por outro lado, um aspecto mais fundamental deve ser examinado: se há crime, a pena, em regra geral, envolve a pena de perdimento dos ativos relacionados. Logo, se há crime, com condenação, o autor do fato acaba não manifestando capacidade contributiva.



E quando a tributação viola a capacidade contributiva, surge o confisco. E este termo envolve nada mais, nada menos que a desestruturação do modelo do Estado Fiscal. Afinal, a base tributária deve ser a manifestação de riquezas auferidas licitamente. Se essas riquezas são objeto de perdimento, não há manifestação futura. E o ilícito interfere no regime do tributo. Sempre salutar a intervenção de Klaus Tipke no sentido de que *"os tributos são justificados porque o Estado está justificado. No Estado de Direito, entretanto, não estão justificados quaisquer tributos, mas sim apenas os justos, que respeitem os direitos fundamentais, especialmente o princípio da igualdade. Essa constatação deve finalmente também interpenetrar o Direito Penal Tributário"* [3].

Torna-se essencial que se mantenha a coerência do sistema jurídico. Tratamentos estatais incoerentes — tributar a renda que é objeto de perdimento, por exemplo, se demonstra como mais um desincentivo à segurança jurídica e à legalidade, gerando ainda maiores externalidades no sistema econômico.

Uma solução talvez seja simplesmente respeitar os procedimentos e sua coerência sistêmica: 1) com a conclusão do processo criminal, analisa-se a aplicação ou não de penas; 2) o processo tributário deve respeitar a interpretação criminal e, havendo manifestação de renda, impor tributação. Caso contrário, deve-se respeitar a realidade dos fatos e requalificá-los.

[1] Cf. Luís Eduardo Schoueri; Guilherme Galdino. *Dedutibilidade de Despesas com Atividades Ilícitas*. In: Tributação do Ilícito — Estudos em Comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários (IET). São Paulo: Malheiros, 2018, p. 149.

[2] Cf. Paulo Arthur Cavalcante Koury. *Forma e Substância no Direito Tributário*. São Paulo: IBDT, 2021, p. 214. O autor, adequadamente, se refere à obra de Frederick Schauer. *Profiles, Probabilities, and Stereotypes*. Cambridge: Belknap, 2003, p. 263.

[3] Cf. Klaus Tipke. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2012, p. 121. Tradução: Luiz Dória Furquim.

## Meta Fields