

IMPOSTO DE RENDA E ATIVIDADES ILÍCITAS: PANORAMA ATUAL E PERSPECTIVAS DA IMPOSIÇÃO FISCAL

Daniel Zanetti Marques Carneiro

1. Introdução

A questão relativa à tributação sobre atividades ilícitas ou imorais há muito desperta críticas e posicionamentos os mais variados, não havendo, ainda hoje, uniformidade de entendimento a respeito do tema, seja na doutrina, seja também na jurisprudência. O tema assume novos contornos nos dias que se passam, notadamente diante da significativa prática de ilícitos dos quais avulta enorme movimentação financeira e geração de rendas que, por evidenciarem capacidade contributiva de seu titular, acabam por sujeitar-se à regular tributação estatal, tal qual ocorre na denominada “lavagem de dinheiro”, em que, por meio de procedimentos variados, o agente procura inserir na economia lícita valores auferidos com a prática de ilícitos criminais, para tanto, não raras vezes constituindo sociedades empresárias voltadas a fins aparentemente lícitos. Não por outro motivo que, pelo momento, a relevância do tema reaparece novamente e, de sua parte, impõe novas considerações, com vistas à sua adequada abordagem e sistematização, o que procuramos fazer neste singelo trabalho, nos termos que seguem adiante, com especial enfoque no *imposto sobre a renda*.

2. Imposição fiscal e *pecunia non olet*

Noções cediças dão conta de que a finalidade primordial da tributação consiste em angariar recursos para os cofres públicos, com vistas ao custeio dos gastos nos quais incorre o Estado para satisfazer as necessidades da população. Trata-se, portanto, da tradicional *função fiscal*

dos tributos, que, sob essa perspectiva, se presta fundamentalmente à obtenção de receitas públicas derivadas, tal qual se evidencia do art. 9º da Lei n. 4.320/64.¹ Aliás, trata-se da principal fonte de recursos de que se vale o Estado na economia estruturada sob o regime capitalista.

Sob essa ótica, o tributo nada mais representa que prestações pecuniárias impostas aos cidadãos pelo Estado, visando à obtenção de valores oriundos do patrimônio dos particulares para custeio dos gastos públicos. Consentâneo a essa noção e a despeito da clássica advertência segundo a qual a lei não deve expender definições, o Código Tributário Nacional vigente define, em seu art. 3º, que por tributo entende-se “...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”.

No que mais interessa pelo momento, cumpre destacar, da dicção normativa acima mencionada, o indicativo de que um tributo *não pode constituir sanção por ato ilícito*,² o que significa dizer que um tributo jamais poderá ser considerado uma penalidade ou punição, e isso porque, enquanto as penalidades têm como hipótese de incidência um ato ou fato ilícito, os tributos apenas podem incidir sobre atos ou fatos *lícitos*. Assim, a *ilicitude* jamais poderá ser tomada pela lei tributária como elemento caracterizador da incidência fiscal, o que, no entanto, não significa que um fato gerador de um tributo não possa ocorrer num contexto de ilicitude; em tal caso, no entanto, a ilicitude não seria o suporte fático da imposição fiscal, mas tão somente um contexto no qual ocorrido o fato gerador que, em princípio, seria lícito.³

1. A propósito do tema, cf. FONROUGE, Giuliani. *Derecho Financiero*. 9. ed. Buenos Aires: La Ley, 2004, t. I, p. 206.

2. Conquanto não se trate tecnicamente de uma punição ou penalidade, entende-se que as normas tributárias são consideradas verdadeiras *normas de rejeição social*, passíveis de cumprimento pelos seus destinatários apenas pelo receio de eventuais sanções. Neste sentido: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1983, p. 11-12.

3. A este respeito, o jurista Leandro Paulsen bem pondera que: “Jamais um ato ilícito estará descrito na norma como hipótese de incidência da obrigação tributária. Mas se algum fato ilícito implicar situação que, por si só, não seja ilícita e que esteja prevista como hipótese para a

Essa primeira advertência é importante justamente porque, a rigor, um tributo jamais incidirá sobre uma atividade ilícita em razão de sua ilicitude, pura e simplesmente, mas incidirá, sim, sobre essa atividade porque, na prática, ela contém ou expressa uma base econômica suscetível de incidência fiscal, ou, conforme clássica definição, ela representa um fato signo presuntivo de riqueza. Todavia, o fato de tal ou qual atividade desenvolver-se num contexto permeado de ilicitude administrativa ou criminal não invalida eventual tributação porventura cabível *in casu*, segundo a legislação pertinente. E, não bastasse a inteligência do art. 3º do CTN, a inteligência do art. 118, I, do mesmo *codex*⁴ evidencia a veracidade desse raciocínio.

Daí o conhecido postulado tributário denominado **princípio do *non olet***, indicativo de que a tributação independe da licitude ou ilicitude (direta ou indireta) das circunstâncias nas quais ocorre o fato imponible.⁵ Vale dizer: pouco importa para o Fisco se, *e.g.*, um rendimento qualquer provém de uma fonte lícita ou ilícita, moral ou imoral etc.; a rigor, basta à Fazenda Pública que esse rendimento seja auferido para, em tal caso, sujeitar seu titular à respectiva tributação. Essa, pois, a inteligência que se extrai da interpretação sistemática da legislação vigente, no que encontra respaldo também na inteligência da Constituição Federal.

Nada obstante, paira acerca do tema um dilema há muito apon-tado pela doutrina, qual seja o de se saber se “deveria o Estado tributar

imposição tributária, a ilicitude circunstancial não terá qualquer relevância, não viciará a relação jurídica tributária” (*Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado/Esmafe, 2006, p. 994).

4. “A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos”.

5. Antigamente, a urina era uma matéria essencial para a curtimenta das peles em geral, de forma que, num dado momento, necessitando de fundos para o Império, o famoso Nero ordenou que a urina fosse taxada, providência que pouco durou em razão do opróbrio que causou ao imperador. Não obstante, tempos depois, o Imperador Vespasiano – sucessor de Nero –, diante da escassez de recursos públicos, entre outras medidas fiscais fez reinstaurar o imposto sobre a urina, quando então, segundo consta, seu próprio filho Titus o gozou pelo fato de tributar o mijo, ao que, subsequentemente, o Imperador tomou uma moeda de ouro e colocou-a debaixo do nariz e, nesse momento, exclamou que: “*pecunia non olet!*”, indicando que o dinheiro arrecadado por meio do aludido imposto não possuía cheiro, pois dinheiro era dinheiro e pronto.

o resultado de operações que ele mesmo proíbe ou reprova?”, e se, por outro lado, “seria justo que àquele enriquecido com uma atividade ilícita ou imoral fosse dispensado um tratamento fiscal mais benéfico do que aquele dado a quem atua de acordo com a lei?”, questionamentos esses que ainda hoje justificam alguma controvérsia a respeito do assunto, se não vejamos.

Fundados numa concepção privatista, muitos juristas defenderam, ao longo do tempo, o entendimento de que o produto das atividades ilícitas jamais deveria ser tributado, pois, do contrário, o Estado enriqueceria-se com atos proibidos por lei e, de certa forma, tiraria proveitos da ilegalidade. Mas, sem embargo da autoridade científica dos que assim entendem, o certo é que, em Direito Tributário, a questão afigura-se algo distinta, e isso porque, como já evidenciado logo acima, o fato imponível da incidência fiscal é um fato econômico com transcendência jurídica, e cuja escolha pelo legislador dá-se em razão de sua aptidão para servir como índice de capacidade contributiva, daí decorrendo que aspectos de legalidade ou ilegalidade, validade ou invalidade etc. carecem de maior importância para os fins arrecadatórios estatais, fazendo com que a imposição fiscal se torne legítima em qualquer caso, desde que ocorrido válida e concretamente o fato gerador.

Em suma, tem-se por indisputável que, à luz da legislação vigente, ocorrido um fato gerador, a respectiva sujeição à tributação será inexorável, não se cogitando qualquer vinculação ou prejudicialidade entre a imposição fiscal e a validade ou invalidade dos atos concernentes ao fato imponível, no que se pode falar em neutralidade do Fisco para com os fatos jurídicos que se caracterizem como concretização das hipóteses de incidência previstas na Constituição Federal, havendo, segundo nosso entendimento, uma espécie de *neutralidade fiscal* no que tange à Administração Fazendária.⁶

6. Nesse particular aspecto, não estamos nos referindo ao conhecido princípio da *neutralidade dos impostos* sob a perspectiva relacionada à intervenção estatal na economia, marco ideológico do liberalismo financeiro. A propósito do tema: JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996, p. 302-03.

3. Do Imposto de Renda e respectiva incidência

Com fundamento constitucional no art. 153, III, do Diploma Fundamental e disciplinado em termos gerais nos arts. 43 a 45 do Código Tributário Nacional, o *Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza* constitui um tributo cuja hipótese de incidência, desvinculada de qualquer atuação estatal, se consubstancia no ato de alguém (pessoa física ou jurídica) adquirir a disponibilidade econômica ou jurídica de rendas ou de proventos, independentemente da denominação da receita ou do rendimento, sendo o seu contribuinte o respectivo titular da referida disponibilidade, sem prejuízo de eventual previsão de responsabilidade tributária de terceiros pelo recolhimento do imposto; sua base de cálculo será o montante real, arbitrado ou presumido da renda ou demais rendimentos tributáveis.

Tratando-se de tributo, não caracteriza o Imposto de Renda uma penalidade por eventuais atos ilícitos, o que se percebe pela própria regra-matriz de incidência dessa exação, cujo suporte fático não corresponde a um ato ilícito, mas sim a um fato da vida (aquisição de renda), que, como regra, costuma ocorrer em contextos de licitude. Nada obstante, notadamente nos dias que se passam, aumenta gradativamente o fluxo de rendimentos auferidos em decorrência de atividades ilícitas, tal qual ocorre com a renda resultante do tráfico de entorpecentes, da exploração de atividades sexuais, do tráfico de pessoas e órgãos, da prática clandestina de aborto em clínicas regulares, do tráfico de armas etc., e, diante desse contexto, exsurge com maior importância a questão atinente à tributação de tais rendimentos, o que, no específico caso do Imposto de Renda, encontra respaldo geral no art. 43, § 1º, *in fine*, do CTN, segundo o qual: “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”, previsão essa acrescentada pela Lei Complementar n. 104/01, a qual, segundo cremos, escoima qualquer dúvida que poderia restar quanto à plena possibilidade de tributação, por tal imposto, daqueles rendimentos auferidos em razão de atividades ilícitas.

Mais especificamente, ainda no que tange à legislação federal, e ademais do art. 118, I, do CTN, também o art. 26 da Lei n. 4.506/64⁷ bem como o art. 3º, § 4º, da Lei n. 7.713/88, explicitam a suscetibilidade de imposição fiscal do Imposto de Renda sobre aqueles rendimentos provindos de atividades ilícitas ou ilegais, valendo ressaltar a respeito do tema o disposto no Regulamento do Imposto de Renda, nos seguintes termos:

Art. 55. São também tributáveis:

X - os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas ou percebidos com infração à lei, independentemente das sanções que couberem;

Como se pode perceber *primo ictu oculi*, as disposições acima referidas consagram, em termos específicos para o Imposto de Renda, o noticiado princípio tributário conhecido como “*non olet*”, também chamado de “interpretação objetiva do fato gerador”, indicativo de que a tributação independe do eventual e coadjuvante caráter ilícito de um fato ou de uma conduta, caso em que a imposição fiscal verificar-se-á normalmente e sem prejuízo das demais penalidades porventura cabíveis.

Diga-se de passagem, nada mais acertado, pois seria até mesmo injusto tributar alguém que auferir rendimentos provindos de atividades lícitas e deixar de tributar aquele que os recebe em decorrência de atividades ilícitas ou imorais.⁸ É bem verdade que a questão desperta controvérsia e entendimentos divergentes, conforme se vê pelas considerações da professora MARY ELBE QUEIROZ, para quem:

...tal posição fere a própria conceituação do que seja tributo, art. 3º do CTN, pois a incidência tributária não poderá constituir-se em sanção de

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

8. Corroborar nosso entendimento as lições do professor Roque Antônio Carrazza, para quem: “Em suma, renda tributável é sempre renda líquida ou lucro, isto é, o resultado 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.” (*Imposto sobre a renda: Perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 37).

ato ilícito. O acolhimento da tributação sobre o ganho proveniente de atividade ilegal ou obtido por meios ilícitos seria, em última instância, a concordância do Estado e a permissão para que ele se beneficiasse e se locupletasse de uma parte, a título de imposto, do valor oriundo de atividades criminosas por ele conhecidas. Em decorrência, nessas hipóteses, o procedimento mais adequado aponta para o confisco dos bens adquiridos ilicitamente, desde que tal constatação se dê em processo regular com amplo direito de defesa.⁹

Nada obstante o entendimento acima, temos por incontroverso que, à luz do regime jurídico vigente, nada obsta a que os produtos de uma atividade eventualmente ilícita sejam regularmente tributados, o que, aliás, em nada equivale a um incentivo do Estado para que a ilicitude permaneça sendo praticada, coisas bastante diversas, diga-se de passagem. Ademais, não se pode esquecer que, tecnicamente, a tributação em tais casos em nada afetarà a eventual aplicação das penalidades administrativas ou criminais porventura cabíveis, tais como pena de perdimento, confisco de bens, prisão etc. São atividades substancialmente diversas a tributação e a persecução penal, não havendo, s.m.j., prejudicialidade ou exclusão entre uma e outra, ao menos em princípio.

Não bastasse, não se pode olvidar que, na prática, a obtenção de uma vantagem ou auferimento de um rendimento normalmente precedem a descoberta do ilícito, o que tende a ocorrer somente após meses ou anos do fato ilícito, e somente a partir daí é que tem início a persecução criminal, não sendo razoável pensar que, antes disso, a tributação porventura levada a cabo não deveria ter ocorrido, ou, o que é pior, reputando-se indevida, ensejaria eventual “restituição do indébito” àquele que procedeu à margem da legalidade. Ora, conforme clássicas lições de CARLOS MAXIMILIANO: “O direito deve ser interpretado inteligentemente, não de modo a que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter conclusões inconsistentes ou impossíveis”.¹⁰

9. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 73.

10. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 136.

Daí que, à medida que os rendimentos forem auferidos e declarados pelo contribuinte, cabível a tributação dos mesmos pelo Imposto de Renda, nada havendo que possa invalidar ou obstar a pretensão fiscal em tais casos, nem mesmo a posterior notícia ou descoberta de que tais valores configuram produto de crime ou ilícitos de outra natureza, esse último aspecto estranho à fenomenologia da incidência fiscal, que, como já ressaltado linhas atrás, toma em consideração apenas aspectos econômicos do fato jurígeno tributário, nada mais sendo que um fato econômico com transcendência jurídica, cuja escolha pelo legislador dá-se em razão de sua aptidão para servir como índice de capacidade contributiva.

Aliás, esse é também o entendimento perfilhado certa vez pelo próprio Supremo Tribunal Federal, em *leading case* assim ementado:

SONEGAÇÃO FISCAL DE LUCRO ADVINDO DE ATIVIDADE CRIMINOSA: *NON OLET*. Drogas: tráfico de drogas, envolvendo sociedades comerciais organizadas, com lucros vultosos subtraídos à contabilização regular das empresas e subtraídos à declaração de rendimentos: caracterização, em tese, de crime de sonegação fiscal, a acarretar a competência da Justiça Federal e atrair pela conexão, o tráfico de entorpecentes: irrelevância da origem ilícita, mesmo quando criminal, da renda subtraída à tributação. A exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso – antes de ser corolário do princípio da moralidade – constitui violação do princípio da isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética.¹¹

Este, outrossim, o entendimento do C. Superior Tribunal de Justiça,¹² bem como do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda,¹³ senão vejamos:

11. STF, 1ª T. – HC 77.530/RS, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 25 de agosto de 1998 – DJ de 18 de setembro de 1998.

12. STJ, 5ª T. REsp n. 182.563/RJ, rel. Min. José Arnaldo da Fonseca – j. 27 de outubro de 1998 (RSTJ 118/262).

13. Apenas para esclarecimento, com a edição da MP n. 449/08 (art. 43), o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda passou a denominar-se *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais* – CARF, estando provisoriamente disciplinado nos termos da Portaria MF n. 41/09 (Dou de 19 de fevereiro de 2009).

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. Estão sujeitos à tributação pelo Imposto de Renda, os rendimentos decorrentes de trabalho com vínculo empregatício assim como aqueles obtidos em jogos de azar. Mantém-se o lançamento do Imposto de Renda sobre esses rendimentos quando o contribuinte não comprova que já os ofereceu à tributação.¹⁴

Como se pode perceber, ademais de contar com expresso respaldo legal, doutrina e jurisprudência também corroboram a tese que pugna pela possibilidade de tributação dos rendimentos auferidos em decorrência de atividades ilícitas ou em contextos de ilicitude, nada havendo que possa obstar a imposição fiscal pelo Imposto de Renda em tais casos.

4. Direito comparado

Em sede de Direito Comparado, merece destaque a Lei n. 20.628/73 da República Argentina, cujo art. 2º delineia a noção de renda para fins do imposto de renda desse país, assim considerada em sentido bastante amplo, compreensivo de quase todas as classes de rendas ou enriquecimentos consubstanciados em efetivo acréscimo patrimonial e produzidos num determinado período de tempo. E, sob essa perspectiva, entende-se que também os benefícios econômicos decorrentes de atividades ilícitas ou imorais encontram-se sujeitos à incidência fiscal e ao regime da Lei n. 20.628, conforme já explicitado pelo próprio Ministério da Fazenda daquele país.¹⁵ E, mais precisamente, ao tratar das deduções não admitidas à imposição em comento, a mesma Lei n. 20.628 estipula, no art. 88, *j*, não serem dedutíveis da base de cálculo da exação “os

14. 1º CC/MF, 6ª Câ. – Recurso n. 015.611 / Acórdão n. 106-10710 [Proc. 10166.003575/96-14] - rel. Cons. Ricardo Baptista Carneiro Leão, sessão de 16 de março de 1999, Dou de 24 de junho de 1999.

15. Ministerio de Hacienda, *Modificaciones de las leyes 11.682 y 11.683 y dec.-ley 18.229/1943*, Buenos Aires, 1946, p. 116. Apud: FONROUGE, Carlos M. Giuliani; NAVARRINE, Susana Camila. *Impuesto a las Ganancias: Análisis de Doctrina y Jurisprudencia*. 4. ed. Buenos Aires: Lexis Nexis, 2007, p. 79-80.

prejuízos líquidos provenientes de operações ilícitas”, previsão essa que, na prática, acaba por indicar a plena sujeição das rendas respectivas à tributação e correlata não admissão de dedução dos prejuízos porventura incorridos em referidas atividades.

A propósito do tema, e relativamente à legislação argentina, o jurista platino HÉCTOR BELISARIO VILLEGAS tece as seguintes considerações:

*El Estado necesita recaudar, y las actividades ilícitas a veces producen importantes réditos económicos. Antes que a legitimar, la pretensión fiscal se orienta a reparar de alguna manera el perjuicio que infligen al cuerpo social las actividades desvaliosas. [...] Así, el art. 88, inc. j, de la ley de impuesto a las ganancias 20.628 [BO, 31 de dezembro de 1973], al prohibir la deducción de quebrantos provenientes de operaciones ilícitas, está indicando que grava las utilidades y no admite los quebrantos que originan dichas operaciones. [...] Sería estéril el esfuerzo de aquel que recorra la legislación tributaria buscando una disposición que declare expresamente exentas las utilidades cuya fuente es una actividad ilícita o inmoral.*¹⁶

Por sua vez, também a legislação italiana preconiza a sujeição à tributação dos proveitos obtidos com atos ilícitos,¹⁷ tal qual ocorre também na França, onde o Fisco detém poderes para atingir, ainda que por via oblíqua, os rendimentos da prostituição e tributá-los regularmente.¹⁸ Diversamente ocorre na Espanha, onde, na legislação vigente, não existe previsão normativa específica a respeito do assunto, embora a jurisprudência, com alguma variação, admita em casos específicos a tributação dos resultados econômicos de atos ilícitos em geral.

Portanto, com algumas pontuais exceções, a questão da tributação dos rendimentos obtidos em decorrência de atos ou fatos ilícitos desperta o interesse da maioria dos Estados, os quais, em regra, costumam contar em suas legislações com preceitos que autorizam a impo-

16. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributário*. 9. ed. Buenos Aires: Astrea, 2007, p. 365.

17. Na Itália, a legislação dispõe que a eventual ilicitude ou imoralidade de determinados negócios não exclui, tampouco modifica ou difere a tributação, bastando que os resultados de tais negócios equivalham economicamente àqueles que seriam obtidos em negócios normais ou lícitos.

18. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 43.

sição fiscal sobre tais valores, notadamente no que tange ao Imposto sobre a Renda. Tal se justifica na medida em que, na prática, a questão da sonegação fiscal interessa de forma direta à maioria dos países, daí uma relativa uniformização da legislação e idêntico tratamento no que pertine à essência do princípio conhecido como *non olet*.

5. Perspectivas da imposição fiscal

A complexidade das relações jurídicas atuais, somada à variedade de situações que exigem do Estado uma tomada de posição consentânea aos valores consagrados na Constituição, mais do que nunca legitima uma postura intransigente do Poder Público no tocante à tributação dos rendimentos provindos de atividades ilícitas, o que, longe de significar condescendência ou incentivo à ilegalidade, representa tutela e concretização de superiores postulados principiológicos, tais como o da legalidade, da igualdade, da capacidade contributiva, entre outros, ademais de implicar, ainda que indiretamente, tutela da ordem econômica nacional, na medida em que, assim agindo, estará evitando ou, ao menos, minimizando os reflexos de uma concorrência manifestamente desleal, não se olvidando os efeitos nefastos que produz na economia um desequilíbrio concorrencial entre os diversos agentes que atuam no mercado, por tudo e em tudo contrariamente aos valores albergados pela Constituição Federal, conforme se depreende de seus arts. 1º, IV, 5º, XIII, 146-A, 170, IV, e 173, § 4º.

A questão assume ainda nova dimensão diante da tão propalada “lavagem de dinheiro”,¹⁹ que costuma ser o passo final de uma trilha criminal originada com o tráfico de armas e entorpecentes, exploração

19. A consagrada expressão “lavagem de dinheiro” ou “lavagem de capitais” representa um conjunto de operações comerciais ou financeiras que buscam a incorporação, na economia de cada país, de modo transitório ou permanente, de recursos, bens e valores de origem ilícita para dar-lhes aparência legal, sendo que tal procedimento, marcado pelo dinamismo, compreende teoricamente três fases simultâneas, designadas como *colocação*, *dissimulação* e *integração*. A propósito do tema: BARROS, Marco Antônio de. *Lavagem de Capitais e Obrigações Cíveis Correlatas*. 2. ed. São Paulo: RT, 2007, p. 44/45.

sexual, tráfico de pessoas e órgãos etc., dos quais exsurge significativa movimentação econômica, que, inserida na economia lícita, acaba por caracterizar-se como fato-signo presuntivo de riqueza e, como tal, potencialmente sujeita à regular tributação, não se olvidando que muitos daqueles que praticam tal atividade (*rectius*, lavagem de capitais e outros ativos) não raras vezes costumam ser pontuais pagadores dos tributos relacionados ao empreendimento lícito estruturado com o dinheiro lavado,²⁰ daí exsurgindo, segundo alguns, um outro dilema consistente em saber se “poderia o Estado permanecer neutro e receber os importes tributários (às vezes de grande monta) com indiferença à realidade fática subjacente a tais negócios aparentemente lícitos?”.

Não obstante o dilema ético e moral que se põe quanto ao tema, cremos que, pelas razões já apontadas ao longo desta singela explanação, nada obsta que o Estado continue tributando os rendimentos oriundos de atividades ilícitas enquanto o fato imponível se concretizar, sem prejuízo de que envide, por outro lado, todos os esforços tendentes a coibir os ilícitos dos quais originadas as vultosas quantias comumente inseridas na economia lícita, até mesmo por conta do compromisso assumido pelos Estados perante a ordem internacional no que tange ao combate aos ilícitos relacionados à lavagem de capitais. E, considerando que tais objetivos são comuns à maioria dos Estados, bem como tendo em conta que a tutela à ordem econômica constitui interesse comum aos diversos países, é intuitivo que, gradativamente, os Poderes Públicos passem a tributar os rendimentos oriundos de atividades lícitas ou ilícitas, indistintamente, até mesmo porque, se um não o fizer, o outro certamente o fará.

Dada a relativa comunhão de interesses estatais em torno do tema, na prática, a tendência, em nível internacional, é uma gradativa uniformização da legislação no tocante à tributação dos rendimentos ilícitos, inclusive mediante específica previsão do tema em tratados in-

20. Como bem ressaltado pelo delegado de polícia Edson Pinto: “O crime organizado vem utilizando, cada vez mais, empresas legalmente constituídas, o sistema financeiro e o mercado de capitais para lavar internacionalmente o dinheiro sujo através, justamente, dos paraísos fiscais, [...]” (*Lavagem de Capitais e Paraísos Fiscais*. São Paulo: Atlas, 2007, p. 5.)

ternacionais que disponham sobre bitributação e evasão fiscal, quando então a tradicional regra do *non olet* poderá realmente ser disciplinada de modo uniforme e condizente aos objetivos econômico-fiscais de cada Estado parte, evitando-se, assim, distorções prejudiciais à imposição fiscal.

E, finalmente, um outro aspecto da questão em comento é a perspectiva de gradativo crescimento do intercâmbio de informações fiscais entre as administrações fazendárias dos diversos países comprometidos com o combate à sonegação e à evasão fiscal,²¹ tal qual permitido pelo art. 199, parágrafo único, do CTN,²² de que resultará uma maior quantidade de dados relacionados ao fluxo de rendas, capitais, bens e serviços, permitindo-se, com isso, um maior e mais uniforme controle fiscal sobre as atividades tributáveis, independentemente do caráter (i)lícito ou (i)moral a elas subjacente.

6. Conclusão

Destarte, do quanto precedentemente exposto, resulta conclusão que, para fins tributários, a incidência fiscal toma em consideração apenas o aspecto econômico do fato jurídico, não questionando sobre a licitude ou ilicitude dos aspectos direta ou indiretamente relacionados ao fato gerador da obrigação, característica essa a que se identifica como “princípio do *non olet*”, evidenciado nos arts. 3º e 118, I do CTN. Não por outro motivo que, apesar de alguma divergência a respeito do tema, predomina o entendimento – ao qual nos filiamos – no sentido

21. Os países com os quais o Brasil já possui Convênio (*modelo OCDE*) firmado para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal são: África do Sul, Alemanha, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coreia, Dinamarca, Equador, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Holanda, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Portugal, República Checa e Eslováquia, Suécia e Ucrânia.

22. A regulamentação da matéria atinente à troca internacional de informações fiscais se insere na temática do chamado “Direito Tributário internacional”, que representa o conjunto de normas jurídicas reguladoras das relações entre os Estados soberanos em matéria tributária. A propósito do assunto: SOUZA, Sérgio Augusto G. P. de. Intercâmbio de informações tributárias entre Administrações estrangeiras: avanços atuais, conexões com o combate à lavagem de dinheiro e o contexto brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, v. 96, p. 89, set. 2003.

de que nada obsta o Estado de tributar os rendimentos auferidos em decorrência de atividades ilícitas ou imorais, o que jamais deverá ser tomado como estímulo ou tolerância do Poder Público em face de tais atividades, coisa bastante distinta. E mais, especificamente para o caso do Imposto de Renda, além do art. 43, § 1º, *in fine*, do CTN, também os arts. 26 da Lei n. 4.506/64; 3º, § 4º, da Lei n. 7.713/88, e 55, X, do Decreto n. 3.000/99 admitem expressamente a suscetibilidade da imposição fiscal sobre os rendimentos provindos de atividades ilícitas ou ilegais, obviamente que sem prejuízo às demais sanções porventura cabíveis diante do caso concreto. Trata-se, ademais, de entendimento igualmente perfilhado pelo e. Supremo Tribunal Federal, como também no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda. Por fim, há que se destacar que, hodiernamente, considerando a enorme movimentação financeira e produção de rendas decorrentes de variadas atividades ilícitas, mais do que nunca, espera-se do Estado uma postura firme e intransigente no tocante à tributação de tais rendimentos, o que, longe de implicar condescendência ou incentivo à ilegalidade, representa a concretização de superiores postulados principiológicos da tributação, ademais de representar efetiva tutela estatal pela ordem econômica nacional, e isso porque, ao tributar tais rendimentos, estará o Estado ao menos minimizando os deletérios efeitos de uma concorrência manifestamente desleal, de todo prejudicial ao crescimento econômico da Nação e à própria sociedade, sendo esses, segundo cremos, os nortes que melhor se prestam ao adequado tratamento da questão.