

A TRIBUTAÇÃO DE ATOS ILÍCITOS E O PRINCÍPIO PECUNIA NON OLET

 <https://doi.org/10.56238/arev7n1-118>

Data de submissão: 13/12/2024

Data de publicação: 13/01/2025

Jennifer Layle Oliveira Diniz

Advogada, bacharel em Direito pela Universidade Nilton Lins.
Pós-graduada em Direito Tributário pela Faculdade Nova Imigrante, pós-graduada em Direito Público pela Universidade Estadual do Amazonas – UEA.
E-mail: jenniferldiniz@hotmail.com

Jean Victor Veiga Mendonça

Advogado, bacharel em Direito pela Universidade Federal do Amazonas.
Mestre em Direito Tributário pelo IBET - Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.
E-mail: jeanvictor@simoesmendonca.adv.br

RESUMO

O presente estudo objetivou analisar o conflito doutrinário presente na possibilidade de tributação dos atos ilícitos, sob a ótica do princípio tributário de Pecunia Non Olet. Delineando metas para alcance do objetivo proposto, pretende-se evidenciar o conceito e finalidade dos tributos em cenário nacional. Na sequência, elucida-se a forma de tributação adotada pelo Sistema Tributário Nacional. Em seguida, evidencia-se o entendimento doutrinário a respeito do princípio Pecunia Non Olet, enfatizando os posicionamentos que admitem sua admissibilidade e inadmissibilidade no sistema nacional de tributação. Por fim, demonstra-se o entendimento jurisprudencial, guiado pelas Cortes Superiores. Para o alcance do objetivo proposto foi realizada uma pesquisa bibliográfica, numa abordagem qualitativa, durante o mês de novembro de 2024. Portanto, o objetivo do estudo foi alcançado mediante explanação do conflito doutrinário acerca da possibilidade de tributação ilícita em cenário nacional, seguindo a ótica do princípio do Pecunia Non Olet. Em apoio a centralidade do tema, evidenciou-se os conceitos e finalidades dos tributos no Brasil, além de elucidar-se a forma de tributação adotada pelo Sistema Tributário Nacional. Na sequência, evidenciou-se o entendimento doutrinário acerca das argumentações de admissibilidade e inadmissibilidade da tributação ilícita, seguidos pelos posicionamentos jurisprudenciais adotados no país, guiados pelas Cortes Superiores.

Palavras-chave: Tributos. Princípio do Pecunia Non Olet. Tributação Ilícita.

1 INTRODUÇÃO

A história da tributação remonta às primeiras civilizações, nas quais as contribuições obrigatórias eram exigidas dos cidadãos a fim de financiar as necessidades da sociedade. Destaca-se, por exemplo, a tributação do Antigo Egito, feita com produtos agrícolas, sustentando o poder do faraó e financiando grandes obras públicas, como templos e canais de irrigação. Anos depois, já no feudalismo, os camponeses e servos eram obrigados a pagar uma série de tributos aos senhores feudais em troca de proteção e o direito de cultivar a terra. Assim, destaca-se que, os impostos que sustentavam a aristocracia e mantinham a ordem social, revelando a exposta relevância dos tributos, como uma constante para a sustentação do poder e da organização econômica.

Com a consequente evolução das sociedades, a tributação passou a ser não apenas uma fonte de recursos, mas também um instrumento de política econômica e social, por meio do qual os Estados regulam a distribuição de riquezas e promovem o bem-estar da população. No contexto contemporâneo, é perceptível que os tributos são cruciais para o financiamento de serviços públicos como saúde, educação, segurança e infraestrutura, que asseguram o desenvolvimento e a estabilidade da sociedade.

Nesse norte, a capacidade de arrecadação eficaz e justa permite que o Estado cumpra suas funções essenciais e atenda às demandas sociais, garantindo a justiça fiscal e a equidade na distribuição da carga tributária. A fim de alcançar esse objetivo, ressalta-se que o dever de pagar tributo na sociedade não é universal, sendo controlado por mecanismos limitadores, como imunidades, competências e, centralizando o tema deste estudo, princípios que balizam a tributação dos atos jurídicos.

Dentre os principais princípios limitadores da atividade tributária, ressalta-se o princípio da vedação ao confisco, previsto no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, sendo utilizado a fim de impedir que os tributos sejam empregues como forma de confiscar bens ou rendimentos dos contribuintes, assegurando que a tributação seja razoável e proporcional. Esse princípio visa proteger o patrimônio dos cidadãos e garantir a justiça fiscal, evitando que a carga tributária inviabilize o exercício de direitos fundamentais ou comprometa a subsistência econômica do contribuinte.

Diante desse conceito, a capacidade tributária e a vedação a utilização de tributo como caráter de confisco são basilares para compreender a tributação ilícita prevista no art. 118, do Código Tributário Nacional, de modo que nos faz compreender que, para o direito tributário, tributação de atos criminosos não possui caráter de sanção, mas segue o dever estabelecido pelo Estado, sob norte do princípio do *pecunia non olet*, ou melhor, “o dinheiro não tem cheiro”.

Assim, o presente estudo tem a exposta questão: O ordenamento jurídico adota a possibilidade de tributação ilícita?

Diante do problema exposto, este estudo tem por objetivo central analisar o conflito doutrinário presente na possibilidade de tributação dos atos ilícitos, sob a ótica do princípio tributário de *Pecunia Non Olet*. A fim de alcançar o objetivo proposto, pretende-se evidenciar o conceito e finalidade dos tributos em cenário nacional. Na sequência, elucida-se a forma de tributação adotada pelo Sistema Tributário Nacional. Em seguida, evidencia-se o entendimento doutrinário a respeito do princípio *Pecunia Non Olet*, enfatizando os posicionamentos que admitem sua admissibilidade e inadmissibilidade no sistema nacional de tributação. Por fim, demonstra-se o entendimento jurisprudencial, guiado pelas Cortes Superiores.

A metodologia utilizada neste estudo baseou-se na técnica de pesquisa bibliográfica, com uma abordagem qualitativa. Foram analisadas informações provenientes da leitura de livros, artigos acadêmicos, periódicos e consultas a bases de dados disponíveis na internet, bem como o estudo de obras científicas, com o objetivo de alcançar uma compreensão abrangente do tema, durante o mês de novembro de 2024.

2 A CONCEPÇÃO DE TRIBUTO NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

Sendo pertinente que a tributação se encontra presente desde as antigas civilizações, os tributos surgem historicamente como ferramentas essenciais para a constituição de Estados organizados, consolidando-se nas estruturas de poder para sustentar as necessidades sociais e a segurança de seus cidadãos.

Em contexto nacional, o conceito de tributo é regulamentado pelo Código Tributário Nacional (CTN), onde o artigo 3º elucida que o 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" (BRASIL, 1966, Online). Esse conceito decompõe-se em distintas características que formam a natureza jurídica do tributo e determinam suas implicações.

Primeiramente, faz-se saber que o tributo representa um pagamento obrigatório, de caráter compulsório, independente da vontade individual do contribuinte. Ademais, a contribuição tributária deve ser exigida em dinheiro, o que assegura sua liquidez e facilita o cumprimento da obrigação tributária. Contudo, o art. 156 do CTN permite que a obrigação do tributo possa ser quitada em outros ativos, como imóveis, em circunstâncias excepcionais, mas o valor do tributo será expresso em moeda nacional.

Além disso, outro aspecto essencial do conceito de tributo é seu caráter não punitivo. O tributo não é, nem pode ser, constituído como uma sanção por ato ilícito, não podendo ser confundido com uma penalidade ou multa. Tributos e sanções são conceitos distintos, pois caso houvesse uma intenção punitiva, a cobrança perderia sua natureza de tributo e se caracterizaria como uma penalidade.

Diante disso, nota-se o vínculo amplamente consolidado entre tributos, no ordenamento jurídico nacional e o princípio da legalidade tributária, que determina que nenhum tributo pode ser criado ou majorado sem que uma lei previamente o estabeleça. Nesse viés também pode-se mencionar o princípio da legalidade em sentido estrito, trazido pela Carta Constitucional. Quanto à legalidade adotada para o cenário tributário, prevista no art. 150, inciso I, da Constituição Federal, denota-se a garantida segurança jurídica aos contribuintes, assegurando que qualquer obrigação tributária seja respaldada por uma norma legislativa. Esse caráter legal confere previsibilidade e transparência ao sistema tributário, impedindo cobranças arbitrárias e protegendo o contribuinte de exações impostas sem o devido processo legislativo.

Nesse norte, os tributos têm como finalidade essencial proporcionar ao Estado os recursos financeiros necessários para cumprir suas funções e promover o bem-estar social, sustentando a estrutura governamental e viabilizando a implementação de políticas públicas voltadas ao desenvolvimento da infraestrutura, ao custeio de serviços essenciais e à garantia de direitos básicos à população, como educação, saúde e segurança. Assim, a importância dos tributos vai além da mera arrecadação, pois constituem um dos principais instrumentos pelos quais o Estado realiza seu papel regulador e promotor do desenvolvimento.

Dessa maneira, a fim de complementar o entendimento acerca de tributos, destaca-se que as espécies de arrecadação tributária, as quais podem ser classificadas em fiscal, extrafiscal e parafiscal. Conforme explica Oliveira (2021, p. 6), a arrecadação fiscal é voltada principalmente à manutenção das atividades estatais gerais, abrangendo os tributos cuja função principal é financiar a administração pública e os serviços oferecidos pelo Estado. Já a extrafiscalidade, confere aos tributos uma função regulatória, permitindo que o Estado intervenha na economia e promova mudanças sociais ao induzir ou desestimular comportamentos específicos que beneficiem o bem comum, como exemplo, impostos mais altos sobre produtos poluentes desestimulam o consumo de itens prejudiciais ao meio ambiente, incentivando alternativas sustentáveis.

Por sua vez, Oliveira (2021, p. 6) explica que a arrecadação parafiscal envolve a delegação de competência para que entidades distintas do Estado, como autarquias e conselhos de classe, realizem a cobrança de certos tributos. Esses recursos, administrados diretamente pelas entidades arrecadoras, financiam atividades específicas, como a regulamentação de profissões e o

desenvolvimento de setores estratégicos da economia. Dessa forma, essa delegação amplia a capacidade de atuação do Estado, ao mesmo tempo em que permite uma gestão mais especializada dos recursos em áreas que demandam maior atenção e supervisão direta.

No Brasil, a Carta Constitucional estipula que a competência tributária seja distribuída entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, organizando e limitando o poder de tributar dos entes federativos. Com isso, a Constituição reconhece, em seu artigo 145, três espécies principais de tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria, as quais são definidas pela sua função e natureza (BRASIL, 1988, online). Apesar de a Constituição adotar a divisão tripartida, o Supremo Tribunal Federal (STF) adota a classificação quinquipartida dos tributos, incluindo, além dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais (Oliveira, 2021, p. 6).

Nesse viés, percebe-se que o conceito e as finalidades dos tributos no ordenamento jurídico brasileiro evidenciam a relevância da prática tributária para o bom funcionamento do Estado, além do atendimento das necessidades da sociedade. A estrutura tributária deve garantir a justiça fiscal e promover uma distribuição equitativa da carga tributária, refletindo o princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

3 A TRIBUTAÇÃO ADOTADA PELO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O sistema tributário nacional brasileiro é uma estrutura composta por normas, princípios e diretrizes que orientam a instituição e a arrecadação de tributos, garantindo que o Estado possua recursos necessários para desempenhar suas funções essenciais. Esse sistema, estabelecido pela Constituição Federal de 1988 e regulamentado pelo CTN, organiza a distribuição das competências tributárias entre os entes federativos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – assegurando autonomia para cada um desses na instituição e gestão de seus tributos.

Além de sustentar financeiramente as políticas públicas e os serviços que beneficiam a sociedade, o sistema tributário atua como um instrumento de política econômica e social, permitindo ao Estado intervir na economia para corrigir desigualdades e promover o desenvolvimento sustentável. Assim, os tributos são distribuídos de maneira a respeitar o princípio da capacidade contributiva, de forma a demandar de cada cidadão uma contribuição conforme sua capacidade econômica, e o princípio da isonomia, que assegura tratamento igualitário entre contribuintes.

Ademais, o STN é guiado por princípios basilares das relações tributárias, como a legalidade, anterioridade e irretroatividade, assegurando que nenhum tributo seja instituído ou majorado sem a devida previsão legal e que sua aplicação observe o tempo e o devido processo legal. Essas garantias

visam a proteção dos contribuintes contra arbitrariedades e promovem a transparência e previsibilidade nas relações tributárias, reforçando a confiança pública na administração tributária.

Dessa forma, o sistema busca não apenas a arrecadação de recursos, como também a realização de uma tributação justa e equilibrada, fundamental para o desenvolvimento e estabilidade da sociedade.

A fim de compreender a forma de tributação adotada pelo STN, denota-se a necessidade de tecer comentários acerca de competências tributárias, assim como repartições constitucionais. A primeira espécie, competência tributária, é a atribuição constitucional dada aos entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para instituir e cobrar tributos. Essa competência é atribuída exclusivamente às pessoas jurídicas de direito público, sendo, portanto, indelegável e intransferível. Isso significa que cada ente federativo possui autonomia para instituir e administrar tributos sobre determinadas bases econômicas, conforme estabelecido pela Norma Suprema. Mesmo que um ente opte por não exercer sua competência tributária, ele não pode transferi-la a outro ente ou delegá-la a terceiros, preservando-se assim a autonomia federativa.

Apesar desta autonomia no tocante a instituição e cobrança de cobrar tributos, o legislador originário deixou um espaço bastante limitado para que esses entes exerçam poder legislativo em matéria tributária. Desse modo, o sistema tributário brasileiro é considerado rígido, pois a Constituição de 1988 estabeleceu normas minuciosas e detalhadas sobre as espécies tributárias e os limites de incidência para cada ente, restringindo a margem de manobra para criação de novos tributos ou alteração dos existentes.

Em contraste com os sistemas constitucionais tributários francês, italiano ou norte-americano, por exemplo, o constituinte brasileiro esgotou a disciplina da matéria tributária, deixando à lei, simplesmente, a função regulamentar. Nenhum arbítrio e limitadíssima esfera de discricção foi outorgada ao legislador ordinário. A matéria tributária é exaustivamente tratada pela nossa Constituição, sendo o nosso sistema tributário todo modelado pelo próprio constituinte, que não abriu à lei a menor possibilidade de criar coisa alguma – se não expressamente prevista – ou mesmo introduzir variações não, prévia e explicitamente contempladas. Assim, nenhuma contribuição pode a lei dar à feição do nosso sistema tributário. Tudo foi feito e acabado pelo constituinte (MIGUEL, 2020, p. 22).

A rigidez presente no texto constitucional, refletida no cenário tributário através do STN, visa assegurar uniformidade e segurança jurídica, evitando conflitos entre os entes e protegendo os contribuintes de uma carga tributária excessiva e desordenada. No entanto, ao limitar a capacidade de adaptação às realidades econômicas regionais, essa estrutura pode, por vezes, dificultar a implementação de políticas fiscais mais flexíveis e alinhadas às necessidades locais.

Ao distribuir as competências tributárias entre os entes federativos de forma clara e precisa a Constituição objetiva limitar o poder fiscal e evitar a sobreposição de tributos, assegurando que cada esfera governamental tenha seu campo de atuação específico. A legislação infraconstitucional, como o CTN, complementa essas disposições, detalhando as limitações e obrigações de cada ente ao instituir e administrar tributos.

A segunda espécie relevante para a compreensão do estudo trata-se da relação jurídica tributária, sendo o vínculo estabelecido entre o Estado (sujeito ativo) e o contribuinte (sujeito passivo), com base na ocorrência do fato gerador de um tributo, que resulta na obrigação tributária. Para que essa relação exista, faz-se necessário que estejam presentes três elementos essenciais: o sujeito ativo, o sujeito passivo e o fato gerador. O sujeito ativo da obrigação tributária é o ente público (União, Estados, Distrito Federal ou Municípios), que possui o poder de exigir o cumprimento da obrigação. O sujeito passivo é o contribuinte, a quem se impõe o dever de pagar o tributo.

No ramo do direito fiscal, o fato gerador é o elemento que torna exigível a obrigação tributária, sendo o evento concreto referido na norma tributária como condição para a cobrança do tributo. O CTN, em seu artigo 114, define-o como "a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência" (BRASIL, 1966, Online). Oliveira (2021, p.10), acrescenta:

O fato gerador do tributo é uma situação material descrita pelo legislador: adquirir renda, prestar serviços, importar mercadorias estrangeiras etc. Por isso, diz-se que adquirir renda é o fato gerador do imposto de renda (locução elíptica para expressar o fato gerador da obrigação de pagar imposto de renda) (OLIVEIRA, 2021, p.10).

Assim, nota-se que esse elemento se trata de um evento ou situação objetiva que, uma vez concretizado, implica a obrigação de recolher o tributo devido. Ademais, o CTN ainda prevê que, para a caracterização desse termo, não se considera a regularidade jurídica da ação, mas sim a ocorrência de uma capacidade econômica que se torna exigível pelo Estado.

A análise do elemento em destaque envolve um aspecto objetivo, de modo que a validade ou licitude do ato por si só não possui relevância para fins tributários. Assim, mesmo atividades ilícitas, quando proporcionam acréscimo patrimonial ou ganhos econômicos, são passíveis de tributação, visto que apresentam sinais de capacidade contributiva.

Portanto, vislumbra-se que o STN possui rigidez necessária para tributação, divididas em aspectos da capacidade tributária dos entes, assim definidas pela repartição constitucional, de modo que o legislador originário impossibilitou a flexível criação de tributos fora da legislação pertinente, em respeito aos princípios basilares, como a legalidade e anterioridades, possibilitando a justa e equilibrada tributação.

4 A DOCTRINA DO PECUNIA NON OLET

Se tratando de um princípio elucidado pela doutrina, o princípio do *Pecunia Non Olet*, traduzido do latim como “o dinheiro não tem cheiro”, possui uma função relevante no direito tributário, especialmente no que se refere à tributação de rendimentos de origem ilícita. Este princípio parte da premissa de que ao instituir e arrecadar tributos o Estado não deve questionar a origem lícita ou ilícita dos recursos, mas sim garantir a observância da capacidade contributiva. Assim, pode-se dizer que o princípio estabelece que a indicação de um recurso ter sido obtido através de meios ilegais não o torna imune à incidência de tributos, pois o que interessa ao direito fiscal é a existência de um acréscimo patrimonial real.

A origem do princípio remonta à Roma Antiga, durante o governo do imperador Vespasiano (69-79 d.C.), onde reconhece-se que o imperador instituiu um imposto sobre o uso de latrinas públicas, o que despertou indignação em seu filho, Tito. Como resposta à crítica, Vespasiano, segurando uma moeda obtida a partir do referido tributo, afirmou que “o dinheiro não tem cheiro” (*Pecunia Non Olet*), sugerindo que a utilidade do dinheiro para o Estado era o que realmente importava, independentemente de sua origem (Oliveira, 2021, p. 9).

A partir deste evento, consolidou-se o pensamento de que o dinheiro, uma vez em poder do Estado para finalidades públicas, não se contamina pelos atos que o originaram. Para o direito contemporâneo, este princípio foi adotado como uma orientação normativa, através de entendimento doutrinário, que autoriza cobrança de tributos sobre rendimentos provenientes de atividades ilegais, desde que configurada a capacidade econômica do contribuinte.

Nos primórdios de sua utilização como princípio pela doutrina, temos a presença do doutrinador alemão Albert Hensel, que, em sua consideração, explica: “Justamente o princípio da igualdade da tributação não consente que ao contribuinte seja permitido abrir as portas do eldorado fiscal por meio de atividades imorais ou ilícitas” (Helsen, 2002, p. 45).

No Brasil, o princípio do *Non Olet* também possui apoio normativo no CTN, especificamente nos artigos 3º e 118, normatizando o princípio utilizado anteriormente por doutrinadores em interpretações à norma. O artigo 3º, ao definir o tributo, faz referência explícita à separação entre o primeiro e a sanção, reforçando sua aplicabilidade, pois, ao levar-se em consideração que o tributo não serve como punição pela prática de um ato ilícito, conclui-se que funciona como forma de exprimir a capacidade contributiva demonstrada pelo acréscimo patrimonial. Ademais, o artigo 118 complementa a orientação ao estabelecer que a interpretação da definição legal do fato gerador abstrair-se “da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes” (BRASIL, 1966, Online). Ou seja, a lei tributária desconsidera o plano da validade jurídica e o caráter lícito ou

ilícito dos atos que originaram o referido fato, confirmando que o foco do direito fiscal recai sobre os efeitos econômicos concretos.

Nesse sentido, o *Non Olet*, assume papel fundamental para evitar a desigualdade de tratamento entre aqueles que obtêm rendimentos de fontes ilícitas e aqueles que os obtêm de fontes lícitas, pois se houvesse distinção entre rendimentos, os ganhos ilícitos poderiam conceder injustas vantagens econômicas aos infratores, em comparação aos cidadãos que cumprem suas obrigações legais, o que violaria o princípio da isonomia tributária, previsto no artigo 150, inciso II, da Constituição. Dessa forma, ao tributar rendimentos ilícitos, o Estado mantém a neutralidade no que se refere a origem dos recursos, assegurando que todos contribuam com base em sua capacidade econômica.

Sob perspectiva doutrinária, o princípio do *Non Olet* encontra respaldo na doutrina majoritária, no sentido da admissibilidade, a exemplo de Ricardo Lobo Torres (2009, p. 372), afirmando:

Se o cidadão pratica atividades ilícitas com consistência econômica, deve pagar o tributo sobre o lucro obtido, para não ser agraciado com tratamento desigual frente às pessoas que sofrem a incidência tributária sobre os ganhos provenientes do trabalho honesto ou da propriedade legítima (TORRES, 2009, p. 372).

Outros doutrinadores também observam a admissibilidade do princípio, a fim de garantir a preservação da justiça fiscal, ao evitar que a sonegação e a transgressão da legislação penal possam resultar em uma vantagem econômica para o infrator. A aplicação desse princípio, assim, reforça a autonomia desse ramo do Direito em relação aos demais, especialmente o penal, pois seu foco está exclusivamente na incidência sobre a manifestação de riqueza, sem que isso implique legitimação da atividade originária dos recursos.

Assim, o dilema da tributação de rendimentos oriundos de atos ilícitos envolve duas vertentes principais de pensamento. De um lado, encontra-se a corrente que defende a inadmissibilidade da cobrança de tributos sobre tais atos, argumentando que isso implicaria em uma legitimação indireta da ilegalidade e contrariaria princípios fundamentais do direito penal, sendo a doutrina minoritária. De outro, há a utilizada atualmente no Brasil, que considera a tributação dos rendimentos ilícitos como admissível, baseando-se no princípio do *Pecunia Non Olet* e na necessidade de manter a isonomia tributária e a capacidade contributiva. Ambas as correntes são amplamente debatidas, sendo esta majoritária em relação àquela, refletindo a complexidade de se definir o limite entre a punição do ato ilícito e a obrigatoriedade tributária derivada do acréscimo patrimonial.

A título de compreensão do dilema, elucida-se que o entendimento apoiado na doutrina favorável à tributação dos rendimentos ilícitos, se fundamenta principalmente na inserção do *Non Olet*

em cenário nacional, além da aplicação do conceito de capacidade contributiva, explicado acima deste estudo. Para o *Non Olet*, o que importa para a incidência do tributo é a existência de acréscimo patrimonial e, conseqüentemente, de capacidade econômica, sendo desnecessária – frisa-se, para o direito tributário – a origem lícita ou ilícita dos recursos. Nessa ótica, ao se verificar que o contribuinte obteve um enriquecimento, o Estado possui o direito de exigir sua contribuição para o financiamento das atividades públicas, independentemente de como esse acréscimo foi obtido.

Apresentada pela interpretação moderna e econômica do Código Tributário, a lei fiscal tributa uma determinada situação econômica, de modo que quando essa se verifica, é devido o imposto, pouco importando as circunstâncias jurídicas que a tenham concebido. (Suzana, 2020, p. 144).

Essa linha de pensamento elucida que os encargos tributários não recaiam sobre a ilicitude da ação em si, mas sim sobre os efeitos econômicos resultantes dessa ação, ou seja, sobre o aumento patrimonial, que forma o fato gerador da obrigação tributária. Essa argumentação é respaldada, de igual modo, pelo art. 116 do CTN, que descreve o fato gerador como a “situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (BRASIL, Online), sendo o fato gerador da obrigação tributária uma situação econômica objetiva, ou seja, um conseqüente aumento de patrimônio, e não a natureza jurídica do ato, que necessariamente deu origem ao aumento questionado.

Nessa linha de inteligência, o art. 113 do CTN estabelece que a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador, enquanto a obrigação acessória refere-se aos deveres administrativos de manter registros e facilitar a fiscalização. Assim, a cobrança de tributos incide sobre a acessão patrimonial em si, configurando a obrigação principal, enquanto a conduta que deu origem ao rendimento — seja ela lícita ou ilícita — não é relevante para a obrigação tributária. O artigo 114 do código também reforça essa perspectiva, definindo o fato gerador como o evento concreto que gera a obrigação tributária. Desse modo, o CTN separa explicitamente a análise do direito tributário dos julgamentos morais ou penais sobre a origem dos recursos, concentrando-se apenas na manifestação econômica do contribuinte.

Alfredo Becker (2020, p. 146) ressalta que o fato gerador abstrato tem como pressuposto um fato econômico ou ato humano, considerado em sua realidade fática, abstraída de sua natureza jurídica (lícita ou ilícita). Logo, se a ilicitude ocorre naquele fato econômico ou ato humano, ela não impede que o acontecimento daquele fato ou ato realize o fato gerador concreto. O direito deve apenas observar a ocorrência ou não dos fatos previstos como fato gerador da obrigação tributária, deixando de lado questões sociais, morais ou jurídicas (se ilícito ou não).

Sendo dispensável a incidência de ilicitude para a configuração da obrigação tributária, é possível afirmar que o direito tributário atua de forma neutra quanto ao aspecto da origem dos

recursos, focando necessariamente no efeito econômico, específico da tributação. Apesar da interpretação dar margem para a contraposição de ideias, ressalta-se que o Estado não está legitimando a prática ilegal, mas simplesmente cumprindo seu papel de exigir uma contribuição proporcional à capacidade econômica demonstrada pelo acréscimo de patrimônio.

Imbuído do mesmo sentimento, mesmo que dissociado da interpretação econômica do fato gerador, Aliomar Baleeiro afirma que “do ponto de vista moral, parece-nos que é pior deixá-los imunes dos tributos exigidos das atividades lícitas, úteis e eticamente acolhidas” (SUZANA, 2020, p. 146). Quanto ao art. 118 do CTN, o doutrinador explica que a obrigação tributária nasce da prática de um ato jurídico ou da celebração de um negócio que a lei estabeleceu como fato gerador, não deixando de existir, do ponto de vista fiscal, em razão de uma nulidade ou anulação.

Nessa toada, a corrente também argumenta que cobrança de tributos sobre os rendimentos ilícitos é uma questão de justiça fiscal e isonomia. Ao submeter os ganhos de origem ilícita à tributação, o Estado evita que infratores tenham uma vantagem econômica sobre os contribuintes que obtêm rendimentos lícitos e cumprem suas obrigações fiscais. Deixar de tributar esses rendimentos poderia criar um cenário em que aqueles que enriquecem por meio de práticas ilícitas teriam uma vantagem desleal, o que seria contrário ao princípio constitucional da isonomia tributária.

Em argumento às lacunas sobre tributação ilícita, Sabbag (2009, p. 105) afirma:

A incidência do tributo sobre as atividades ilícitas está longe de contrariar ou desvirtuar o dispositivo conceitual de tributo. Apresenta-se, em verdade, como uma regra política de desincentivo à prática criminosa, como reação da norma tributária a um comportamento devido, e não realizado. É que o Estado, ao cobrar esses tributos sobre tais atividades, não está buscando o enriquecimento ilícito, nem mesmo ofertando proteção à prática delituosa. Ao contrário, a iniciativa estatal visa desestimular o interesse pelo exercício de atividades irregulares, atacando o cerne do interesse recalcitrante - o lucro da atividade, que se verá reduzido (SABBAG, 2009, p. 105).

Em suma, a admissibilidade da cobrança de encargos sobre rendimentos ilícitos é argumentada na neutralidade do direito tributário no que se refere à natureza dos atos, sendo evidenciada a finalidade do tributo, que se destina a captar uma parcela dos acréscimos patrimoniais existentes, qualquer que seja sua origem, reforçando tanto a capacidade contributiva, quanto a justiça fiscal. Dessa forma, o Estado assegura que todos os contribuintes, sem exceções, contribuam de acordo com o aumento de seu patrimônio, mantendo o equilíbrio e a equidade no sistema tributário.

Por outro lado, a corrente doutrinária que considera inadmissível a cobrança de tributos sobre atos ilícitos fundamenta-se principalmente na separação entre os direitos tributário e penal, assim como no valor da licitude das obrigações com o Estado. Assim, os doutrinadores que apoiam essa argumentação, aduzem que a cobrança de encargos sobre rendimentos ilícitos poderia gerar um efeito

de legitimação indireta da atividade ilícita. Ao permitir que o Estado cobre tributos sobre o produto de atos criminosos, estar-se-ia, implicitamente, concedendo a essas atividades um status de normalidade econômica, o que contrariaria o princípio de que a ordem jurídica não deve beneficiar, em nenhuma medida, os que praticam condutas ilícitas.

Mary Elbe Queiroz (2020, p. 152), ressalta que a sanção tributária não pode constituir sanção de ato ilícito, pois compreende que a tributação do produto do crime representaria, em última instância, a aquiescência do Estado com o ato criminoso, que teria permissão para se beneficiar de uma parte do produto do crime através da cobrança do tributo. Assim, o procedimento mais adequado seria a o confisco ou o sequestro dos bens e valores adquiridos ilicitamente, após a devida condenação no âmbito penal (com o contraditório e ampla defesa).

Além disso, a argumentação ressalta o papel do direito penal como ramo do Direito, cuja função é combater e punir as atividades ilícitas, garantindo a ordem pública e a segurança jurídica. Sob essa ótica, os recursos obtidos em atos criminosos deveriam ser integralmente confiscados e revertidos ao Estado como uma forma de sanção, sem que sejam considerados como fonte de arrecadação tributária. Assim, de modo diverso ao observado no direito tributário, que se preocupa com a arrecadação e o equilíbrio fiscal, o direito penal visa coibir condutas lesivas à sociedade e prevenir novas infrações. Permitir que o direito tributário atue sobre rendimentos ilícitos diluiria essa distinção, conferindo ao infrator o direito de permanecer com parte do produto da prática ilícita, mesmo que tributado.

Em perspectiva comparada, na Espanha, Silvina Bacigalupo Saggese tem o entendimento de que o Estado iria ser convertido em um receptor dos frutos ilicitamente auferidos, quando, o efeito correto para impedir o criminoso de usufruir do produto obtido por seu ato seria o confisco, e não a tributação (Suzana, 2020, p. 153).

A doutrina também aponta que a cobrança de tributos sobre lucros ilícitos fere o princípio da moralidade administrativa, consagrado no artigo 37 da Constituição Federal, pois poderia ser visto como uma forma de o Estado "lucrar" com atividades contrárias ao interesse público e ao bem comum. Logo, a referida cobrança não apenas contradiz a moralidade administrativa, mas também compromete o conceito de justiça fiscal, visto que trata como equivalentes rendimentos oriundos de práticas lícitas e ilícitas, ignorando o caráter antiético e lesivo da conduta criminosa.

No entanto, essa perspectiva encontra limitações em cenários práticos. A possibilidade de confisco integral dos bens de origem ilícita, defendida pela corrente, nem sempre é viável em termos processuais, especialmente em sistemas que exigem decisão judicial transitada em julgado para a perda definitiva de patrimônio. A inadmissibilidade do princípio não cria obstáculos para que recursos

ilícitos circulem na economia, criando uma lacuna que pode ser aproveitada por atividades ilícitas para ocultar patrimônio.

Portanto, explica-se o motivo da doutrina majoritária adotar a interpretação da admissibilidade do Non Olet, visto que, ao cometer um ato ilícito e deixar de pagar os tributos sobre os ganhos obtidos, o indivíduo viola duplamente o compromisso social – infringindo a lei e deixando de contribuir para os custos da sociedade. Assim, a tributação de rendimentos ilícitos busca também mitigar essa dupla transgressão, exigindo que o infrator participe proporcionalmente do custeio estatal, tal como os demais contribuintes. Dessa forma, o princípio cumpre uma função essencial dentro do sistema tributário, ao assegurar que todos os contribuintes, independente da fonte de seus rendimentos, participem do custeio das atividades estatais de forma proporcional à sua riqueza.

5 POSICIONAMENTO DAS CORTES SUPERIORES

Diante dos conceitos e dilemas apresentados, caminha-se para evidenciar o entendimento aplicado em reiteradas decisões dos tribunais, guiados pelas Cortes Superiores de Justiça.

Com base na definição consagrada pelo Código Tributário Nacional, a segunda turma do Superior Tribunal de Justiça, admite ser favorável a tributação de atos ilícitos, qual leva em consideração a aplicação do fato gerador a partir da abstração da validade e incidência. Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL – AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC – AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO – SÚMULA 211/STJ – TRIBUTÁRIO – IMPORTAÇÃO DE VEÍCULOS USADOS SUPORTADA POR DECISÃO JUDICIAL POSTERIORMENTE CASSADA – OPERAÇÃO ILÍCITA – EXIGIBILIDADE DE IPI – APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO – CUMULAÇÃO – POSSIBILIDADE – EXEGESE DO ART. 118 DO CTN. 1. Inexistente a violação do art. 535 do CPC alegada pela Fazenda Nacional, pois a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, conforme se depreende da análise do acórdão recorrido. 2. Não foi cumprido o necessário e indispensável exame da questão pela decisão atacada, apto a viabilizar a pretensão recursal da recorrente, ainda que os embargos de declaração tenham sido acolhidos, para fins de prequestionamento. 3. Não configura contradição afirmar a falta de prequestionamento e afastar indicação de afronta ao artigo 535 do Código de Processo Civil, uma vez que é perfeitamente possível o julgado se encontrar devidamente fundamentado sem, no entanto, ter decidido a causa à luz dos preceitos jurídicos desejados pela postulante, pois a tal não está o juiz obrigado. Nesse sentido, confira-se: EDcl no REsp 463380, Rel. Min. José Delgado, DJ 13.6.2005. 4. As operações ou atividades ilícitas são tributáveis, porquanto a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos (art. 118 do CTN). 5. Há incidência do IPI na importação ilícita, pois a pura ocorrência do fato impositivo previsto em lei faz nascer a obrigação tributária. Recurso especial da Fazenda Nacional conhecido em parte e provido. Recurso especial do Ministério Público Federal provido (STJ - REsp: 1050408 PR 2008/0086801-3, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 20/05/2008, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 02.06.2008 p. 1)

Na mesma linha de entendimento, a primeira turma do STJ também admite a tributação de atos ilícitos, arguindo que em cenário nacional já era reconhecida a legitimidade da cobrança de tributos auferidos de operações ou atividades ilícitas, apoiados na forma de concepção do fato gerador, conforme vejamos:

AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. REPERCUSSÃO DA DECISÃO DE ABSOLVIÇÃO CRIMINAL. INOCORRÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA. BASE DE CÁLCULO. VERBAS OBTIDAS EM DECORRÊNCIA DE ATIVIDADE ILÍCITA. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO, DESDE QUE RECONHECIDA A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. AGRAVO INTERNO DO PARTICULAR DESPROVIDO. 1. Em que pese a independência dos processos que correm na seara penal em relação à cível ou administrativa, a jurisprudência desta Corte admite a excepcional repercussão da absolvição da esfera criminal nos demais âmbitos, quando esta é baseada na negativa da autoria ou na inexistência do fato. Não é a hipótese dos autos. In casu, a absolvição na Ação Penal se deu por força do reconhecimento da atipicidade da conduta, circunstância diversa da constatação de sua inexistência, pelo que o resultado do processo criminal, a princípio, não teria reflexos ou repercussão na seara administrativo-tributária. 2. A jurisprudência desta Corte é firme no reconhecimento da legitimidade da tributação sobre operações ou atividades ilícitas, decorrente da interpretação com abstração da validade jurídica dos atos praticados pelo contribuinte, de seu objeto ou de seus efeitos, na definição legal do fato gerador (art. 118 do CTN). Precedentes: REsp. 1.050.408/PR, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 2.6.2008; HC 68.244/MG, Rel. Min. MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, DJe 18.5.2009; HC 83.292/SP, Rel. Min. FELIX FISCHER, DJ 18.2.2008; REsp. 182.563/RJ, Rel. Min. JOSÉ ARNALDO DA FONSECA, DJ 23.11.1998. 3. Agravo Interno do Particular desprovido. (STJ - AgInt no REsp: 1328837 RR 2012/0122309-6, Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Data de Julgamento: 18/02/2019, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: REPDJe 26/02/2019 DJe 25/02/2019)

Ademais, ou caso foi explicitado na Corte Suprema, o Supremo Tribunal Federal, através do *Habeas Corpus* nº 94.240/SP (BRASIL, Online), cujo tema era a cobrança de tributos realizada sobre proventos advindos da atividade ilícita de “jogo do bicho”. O impetrante alegava, além de outros argumentos, a impossibilidade de ser realizada a cobrança de tributos nos valores obtidos ilicitamente, em razão de a existência de atividade lícita ser um pressuposto para a cobrança de tributos, o que não se encaixaria na situação em tela.

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal apoia-se no entendimento de que é devida a cobrança de tributos na referida atividade, visto que a presença ou falta da licitude na atividade que gerou a receita não impede a tributação, levando em consideração o efeito fiscal que deve atender às necessidades coletivas, gerando a prevalência do interesse público. A propósito:

EMENTA: HABEAS CORPUS. PENAL. PROCESSUAL PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ARTIGO 1º, INCISO I, DA LEI Nº 8.137/90. DESCLASSIFICAÇÃO PARA TIPO PREVISTO NO ART. 2º, INCISO I, DA INDIGITADA LEI. QUESTÃO NÃO ANALISADA PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. INADMISSIBILIDADE. PRECEDENTES. ALEGADA ATIPICIDADE DA CONDUTA BASEADA NA CIRCUNSTÂNCIA DE QUE OS VALORES MOVIMENTADOS NAS CONTAS BANCÁRIAS DO PACIENTE

SERIAM PROVENIENTES DE CONTRAVENÇÃO PENAL. ARTIGO 58 DO DECRETO-LEI Nº 6.259/44 - JOGO DO BICHO. POSSIBILIDADE JURÍDICA DE TRIBUTAÇÃO SOBRE VALORES ORIUNDOS DE PRÁTICA OU ATIVIDADE ILÍCITA. PRINCÍPIO DO DIREITO TRIBUTÁRIO DO NON OLET. PRECEDENTE. ORDEM PARCIALMENTE CONHECIDA E DENEGADA. 1. A pretendida desclassificação do tipo previsto no art. 1º, inciso I, para art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137/90 não foi analisada pelo Superior Tribunal de Justiça. Com efeito sua análise neste ensejo configuraria, na linha de precedentes, verdadeira supressão de instância, o que não se admite. 2. A jurisprudência da Corte, à luz do art. 118 do Código Tributário Nacional, assentou entendimento de ser possível a tributação de renda obtida em razão de atividade ilícita, visto que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. Princípio do non olet. Vide o HC nº 77.530/RS, Primeira Turma, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 18/9/98. 3. Ordem parcialmente conhecida e denegada (STF - HC: 94240 SP, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 23/08/2011, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe-196 DIVULG 11-10-2011 PUBLIC 13-10-2011 EMENT VOL-02606-01 PP-00026).

Diante disso, percebe-se que, tanto a doutrina quanto a jurisprudência, apoiam a tributação de atividades ilícitas em cenário nacional, pois o objetivo não está centrado na legitimação da atividade criminosa, mas direcionado à não instituir distinções entre os contribuintes, efetivando a isonomia tributária trazida pela Carta Constitucional, explicada pela relação do direito tributário ao ramo do direito econômico.

A interpretação do fato gerador, para a jurisprudência, é fator primordial para análise destas situações, interpretada com abstração da validade jurídica ao ato efetivamente praticado, vem como a natureza do referido objeto e seus efeitos. Portanto, o princípio do *Non Olet*, apesar de possuir críticas minoritárias à sua admissibilidade, concentra grande relevância para a tributação nacional.

6 CONCLUSÃO

Na Roma Antiga, durante o governo do imperador Vespasiano, originou-se a tese aplicada há tempos em cenário mundial, consagrada pela máxima do “dinheiro não tem cheiro”, sugerindo aplicação de que a utilidade do dinheiro para o Estado era o que realmente importava, independentemente de sua origem. Essa ideia embasa a utilização do atual princípio intitulado “*Pecunia Non Olet*”.

A partir deste evento, a aplicação deste pensamento dividiu opiniões, sendo utilizado primeiramente na doutrina, até ser consolidado em norma rígida, através da legislação nacional. Contudo, apesar da ampla admissibilidade da tributação ilícita, é possível compreender os argumentos que defendem o fato de o Non Olet, sutilmente, incentivar a prática ilícita, interferindo em ramos aquém do tributário, como o penal.

Contudo, conforme o propósito deste estudo, nota-se que não é essa a ideia trazida pela admissibilidade do princípio do Pecunia Non Olet. Para o direito contemporâneo, ao tributar

rendimentos de origem ilícita, o Estado cumpre a função de garantir a justiça fiscal e a isonomia, sendo princípios fundamentais para a organização tributária. A tributação sobre esses rendimentos reforça a neutralidade do direito tributário em relação à origem do acréscimo patrimonial e assegura que todos os contribuintes, independentemente de sua fonte de renda, compartilhem o dever de contribuir para o custeio das despesas públicas.

Portanto, o objetivo proposto foi alcançado mediante explanação do conflito doutrinário acerca da possibilidade de tributação ilícita em cenário nacional, seguindo a ótica do princípio do *Pecunia Non Olet*. Em apoio a centralidade do tema, evidenciou-se os conceitos e finalidades dos tributos no Brasil, além de elucidar-se a forma de tributação adotada pelo Sistema Tributário Nacional. Na sequência, evidenciou-se o entendimento doutrinário acerca das argumentações de admissibilidade e inadmissibilidade deste princípio, seguidos pelos posicionamentos jurisprudenciais adotados no país, guiados pelas Cortes Superiores.

Esta pesquisa não objetivou esgotar todas os cenários de tributação ilícita adotadas no Brasil. Foram abordados apenas aqueles aspectos que, em meu estudo, considerei mais relevantes. Porém o tema possui grande riqueza, sendo possível ainda ser explorado de inúmeras formas. Em linhas gerais, o referido artigo constitui-se fonte de informações iniciais a respeito desse complexo tema, proporcionando ao leitor uma compreensão básica do tema e estimulando a continuidade da pesquisa conforme a necessidade e interesse deste.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei nº 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. Brasília, DF: Presidência da República, 1996. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm#art218>. Acesso em: 21 out. 2024.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 21 out. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). Habeas Corpus nº 94240/SP. Habeas corpus. Penal. Processual penal. Crime contra a ordem tributária. Artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90. Desclassificação para tipo previsto no art. 2º, inciso I, da indigitada lei. Questão não analisada pelo Superior Tribunal de Justiça. Supressão de instância. Inadmissibilidade. Precedentes. [...]. Pcte.(s): César Antônio Muzetti. Impte.(s): Antônio de Pádua Faria e outro(A/S). Relator: Min. Dias Toffoli. 23 de agosto de 2011. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628534>>. Acesso em: 28 out. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). Agravo Interno no Recurso Especial nº 1328837/RR. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. REPERCUSSÃO DA DECISÃO DE ABSOLVIÇÃO CRIMINAL. INOCORRÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA. BASE DE CÁLCULO. VERBAS OBTIDAS EM DECORRÊNCIA DE ATIVIDADE ILÍCITA. [...]. Agravante: Washington Wanderley de Farias Junior. Agravado: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. 18 de fevereiro de 2019. Disponível em: <https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STJ/attachments/STJ_AGINT-RESP_1328837_1aa6d.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEAO67SMCVA&Expires=1730772931&Signature=ANtZhoZ6EhV1um5nw4MwEPhbCM%3D>. Acesso em: 28 out. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). Recurso Especial nº 1.050.408/PR. PROCESSUAL CIVIL – AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC – AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO – SÚMULA 211/STJ – TRIBUTÁRIO – IMPORTAÇÃO DE VEÍCULOS USADOS SUPORTADA POR DECISÃO JUDICIAL POSTERIORMENTE CASSADA[...]. Recorrentes: Ministério Público Federal e Fazenda Nacional. Recorrido: Cristovam Dionisio de Barros Cavalcanti Junior. 20 de maio de 2008. Disponível em: <https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STJ/IT/RESP_1050408_PR_1264815540205.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEAO67SMCVA&Expires=1730773755&Signature=TMbjpT%2Fdp4nwKw7KxJSq5C%2B%2BQ7o%3D>. Acesso em: 28 de out. de 2024.

HELSEN. Albert. In: FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 45.

MIGUEL, Bruna Dias. A Tributação de Atos Ilícitos e Aspectos Processuais Relevantes. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. 2020. p. 22. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/handle/handle/23028>>. Acesso em: 23 out. 2024.

OLIVEIRA, L. S. S.; COUTINHO, R. C. Tributação Sobre os Atos Ilícitos Direito Tributário. Betim: Centro Universitário Una. 2021. p. 6-10. Disponível em: <<https://repositorio.animaeducacao.com.br/handle/ANIMA/27549>>. Acesso em: 21 out. 2024.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 105.

SUZANA, Livia Heringer. Limites à tributação dos atos ilícitos pelo imposto sobre a renda: prejudicialidade do processo penal à tributação. São Paulo: Universidade de São Paulo. 2020. p. 152-146. Disponível em: <<https://doi.org/10.11606/D.2.2020.tde-06052021-010356>>. Acesso em: 23 out. 2024

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 17ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.