

**XXXI CONGRESSO NACIONAL DO
CONPEDI BRASÍLIA - DF**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

FRANCISCO NICOLAU DOMINGOS

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydée Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Eventos:

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

D597

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Raymundo Juliano Feitosa, Francisco Nicolau Domingos – Florianópolis: CONPEDI, 2024.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-055-7

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Saúde: UM OLHAR A PARTIR DA INOVAÇÃO E DAS NOVAS TECNOLOGIAS

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXX Congresso Nacional do CONPEDI Fortaleza - Ceará (3: 2024 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



XXXI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BRASÍLIA - DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Coube-nos, mais uma vez a honra, a honra de coordenar o GT DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO quando da realização do Congresso do Conselho Nacional de Pós Graduação em Direito/CONPEDI realizado da moderna e pujante capital do Brasil, Brasília/Distrito Federal. isto ocorreu na sequência de termos procedido da mesma maneira quando do recente encontro internacional do CONPEDI em Montevideú/Uruguai. Os trabalhos, como sói acontecer, foram divididos em 04 tema, com maior ou menor aproximação dentre os temas postulados e, outrossim, maior ou menor determinação por área dentro do GT em questão. Dividiu-se os temas nos seguintes postulado: 1) tributação específica ou genérica; 2) direito financeiro; 3) reforma tributária e 4) temais gerais e indeterminados. Não há qualquer distinção ou destaque quanto á qualidade dos artigos apresentados. Todos, sem exceção, denotam grande qualidade científica e notável ousadia acadêmica, inclusive com a participação de vários graduandos em direito - o que revela a nova safra de juristas, doutrinadores e pesquisadores que se apresentam já precocemente à pós graduação em direito - bem como, não só na coordenação do GT mas também na apresentação de trabalho, um professor e uma doutoranda português. Fato este que muito nos orgulha já que demonstra o comprometimento da comunidade lusófona com a pesquisa acadêmica em direito no Brasil mormente considerando que em 2025 se revelou a intenção de termos um evento/encontro do CONPEDI em Portugal.

Da temática tratada o que mais se destacou considerando o panorama e o contexto que vivemos no país seria a questão financeira/orçamentária já que poucos dias antes da realização do certame foi anunciado pelo Governo Federal um vasto pacote de medidas, ainda a serem ratificadas pelo Congresso Nacional quando elaboramos estas notas, para arrefecer o crescente déficit público e buscar-se, em absoluto, dentro da ciência do direito financeiro, um maior equilíbrio entre receitas e despesas no Brasil onde o último ultrapassa, em nível além do que se considera o limite de sustentação da dívida pública, em muito a receita obtida quase toda através de tributos. O mercado, por sua vez, não reagiu bem ao anúncio das medidas já que primeiro entendeu-as como insuficientes e por derradeiro por qualificar, no mesmo anúncio de contenção despesas, uma medida eleitoreira e arriscada do ponto de vista fiscal que seria o aumento da isenção do imposto de renda para que recebesse até R\$ 5.000,00.

No mais, novamente se falou de reforma tributária, como deveria ser já que estamos em plena discussão sobre a regulamentação do PLC 60 e 108 no âmbito do Senado Federal, imaginando-se que o primeiro projeto seria aprovado ainda em dezembro de 2024 (IBS/CBS /IS/ criação do Comitê Gestor) e o último apenas em 2025 (organização e competências do Comitê Gestor. Nem poderíamos olvidar que a reforma tributária em questão (EC 132/2023) não cuidou apenas de questões profundas da tributação sobre o consumo mas, sem que houvesse muito barulho ou resistência, de outros impostos estaduais (ITCD e IPVA), municipais (IPTU e ITBI) e mesmo expansão desmedida da contribuição sobre iluminação pública.

Parabéns a todos os participantes, louvando o aprendizado recíproco e a iniciativa de contribuir para a discussão e aprimoramento do direito tributário e financeiro em nosso país.

**POLÍTICA PÚBLICA TRIBUTÁRIA E A TRIBUTAÇÃO DO ILÍCITO:
COMPREENSÃO DAS POSSIBILIDADES E LIMITES À SUA APLICAÇÃO A
PARTIR DE CASO CONCRETO EM QUE OCORREU O PERDIMENTO DE BENS**

**TAX POLICY AND THE TAXATION OF ILLICIT ACTIVITIES:
UNDERSTANDING THE POSSIBILITIES AND LIMITS OF ITS APPLICATION
BASED ON A SPECIFIC CASE INVOLVING THE FORFEITURE OF ASSETS**

Jamir Calili Ribeiro ¹
Rodrigo de Almeida Leite ²
Simone Cristine Araújo Lopes ³

Resumo

O artigo 3º do CTN define tributo como uma prestação pecuniária compulsória que não é sanção de ato ilícito, estabelecendo a legalidade como um princípio central na obrigação tributária. O texto discute, no entanto, a possibilidade de tributar fatos geradores derivados de atividades ilícitas, um tema aceito por parte da doutrina e jurisprudência brasileira, especialmente sobre rendimentos provenientes de ganhos de atividades toleradas ou ilícitas. O debate se torna mais pertinente ao analisar um caso específico em que uma transportadora foi autuada por iniciar transporte de mercadoria sem nota fiscal. A referida mercadoria eram remédios que haviam furtados do Poder Público. Assim, após análise da vigilância sanitária, os medicamentos foram encaminhados para incineração, havendo, portanto, perdimento dos bens. Levantou-se questões sobre a possibilidade de incidência de ICMS na circulação de mercadoria em que foi aplicada pena administrativa de perdimento dos bens. As considerações finais destacam a complexidade do tema e que não se admite tributação de ilícito, pelo menos de forma direta, como seria o caso analisado. O artigo defende que no caso de ilicitude comprovada, deve-se ter como consequência o perdimento integral do fruto do ilícito e não a incidência tributária.

Palavras-chave: Direito tributário, Tributabilidade do ilícito, Ato ilícito, Icms, Política pública tributária

Abstract/Resumen/Résumé

The third article of the National Tax Code (CTN) defines a tax as a compulsory pecuniary contribution that is not a sanction for an unlawful act, establishing legality as a central principle in tax obligations. However, the text discusses the possibility of taxing generating events derived from unlawful activities, a topic accepted by certain segments of Brazilian

¹ Professor do Departamento do Curso de Direito da UFJF - Campus de Gov. Valadares. Doutor em Direito.

² Professor do Departamento do Curso de Direito da UFJF - Campus de Gov. Valadares. Doutor em Direito.

³ Professora do Departamento do Curso de Direito da UFJF - Campus de Gov. Valadares. Doutora em Direito.

doctrine and jurisprudence, particularly concerning income from tolerated or illicit activities. The debate becomes particularly relevant when analyzing a specific case in which a transportation company was penalized for initiating the transport of goods without an invoice. The goods in question were pharmaceuticals that had been stolen from the Public Authorities. Following an evaluation by health surveillance authorities, the medications were sent for incineration, resulting in the forfeiture of the assets. Questions arose regarding the possibility of ICMS (Tax on Circulation of Goods and Services) being levied on the circulation of goods that were subject to an administrative penalty of forfeiture. The concluding remarks emphasize the complexity of the issue and assert that the taxation of illegal activities cannot be permitted, at least not in a direct manner as in the analyzed case. The article argues that in instances of proven illegality, the consequence should be the total forfeiture of the proceeds from the unlawful act, rather than the imposition of a tax.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax law, Taxability of illicit activities, Unlawful act, Icms (tax on circulation of goods and services), Tax public policy

INTRODUÇÃO

O artigo 3º do Código Tributário Brasileiro (CTN) (Brasil, 1966) versa que “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”.

Na parte em que define que tributo não é sanção de ato ilícito, o CTN traz uma característica fundamental para o tributo que é a feição de licitude do fato que desencadeia a obrigação tributária. Atos ilícitos demandam providências sancionadoras, ainda que no próprio Direito Tributário. O tributo é em si consequência de ato lícito.

Ato ilícito, em si, não poderá ser hipótese de incidência de tributo. Por óbvio, atividades, ainda que gerem lucro para quem as pratica, não são objeto de exigência tributária, mas seu produto é apreendido pelas autoridades públicas, bem como qualquer fruto advindo da atividade ilícita.

Porém, a doutrina tributária brasileira, bem como a jurisprudência, admite a tese da tributabilidade do fruto do ilícito, especialmente quanto à possibilidade de se tributar rendimentos oriundos de atividades toleradas, embora não legalizadas, ou em si mesmas ilícitas, como o tráfico de drogas, a corrupção e outros crimes (Machado 2022; Derzi, 2015; Becho, 2015; Andrade, 2008).

Geralmente, o debate jurídico se dá em torno da avaliação da possibilidade de tributar rendimentos, ou seja, sobre a incidência ou não de imposto de renda e proventos de qualquer natureza sobre os valores recebidos, como, por exemplo, por delatores na Operação Lava-Jato.

Já se mencionou que o CTN, em seu artigo 3º, proíbe expressamente que tributo constitua sanção de ato ilícito, uma vez que sua principal finalidade é a arrecadação para o cumprimento de atividades estatais. Porém, o princípio do *pecunia non olet*, ou seja, a ideia de que o dinheiro não tem cheiro, admite que o dever do pagamento do tributo surge com a ocorrência do fato jurídico tributário, sendo irrelevante sua origem, ainda que oriundas de ilícitos.

Muito desta compreensão tem como base o artigo 118 do CTN, que prevê que a definição legal do fato gerador deve ser interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelo contribuinte, responsáveis ou terceiros.

Tendo essa discussão como pano de fundo, este artigo aspira compreender mais da temática abordando um caso concreto específico em que uma transportadora foi autuada e

condenada administrativamente a pagar ICMS de uma mercadoria de terceiro que havia iniciado o transporte sem a nota fiscal correspondente. O caso nos interessa aqui pelas suas repercussões jurídicas e pelo debate sobre a possibilidade de se tributar uma operação de circulação de mercadoria na qual o objeto comercializado é em si legal, porém, no caso concreto, havia contingências que o levariam à proibição de sua circulação.

Portanto, o problema a ser debatido aqui são os limites e as restrições à aplicação da tese da tributabilidade dos atos ilícitos. Não adentraremos em si na questão moral, pano de fundo dos debates teóricos da questão. O objetivo deste artigo é fazer uma leitura do caso concreto submetido ao judiciário e da decisão que encerrou a questão. Para tanto, será utilizada a vertente metodológica jurídico-dogmática, focando-se na avaliação das estruturas internas do ordenamento jurídico, em uma pesquisa jurídico-compreensiva, tomando, por base, uma controvérsia judicial objetiva, ou seja, em que se analisa os limites jurídicos da aplicação de uma norma tributária, tendo como substrato a análise de argumentos jurisprudencial e doutrinário.

Para isto, este artigo abordará a descrição do caso concreto analisado, o debate jurídico sobre o tema, a apresentação e análise da jurisprudência pertinente e as considerações finais.

1 A DESCRIÇÃO DO CASO CONCRETO

O caso a ser tomado como referência foi objeto de análise no processo n.º 0144065-13.2012.8.13.0105 que tramitou na justiça comum estadual do Estado de Minas Gerais (EMG) e teve decisão já transitada em julgado. Em resumo, uma empresa mineira de transporte teve contra si lavrado auto de infração e imposição de multa (AIIM) pelo EMG, exigindo-se ICMS, multa de revalidação prevista no art. 56, inciso II, §2º e multa isolada prevista no art. 55, inciso II, ambos da Lei Estadual n.º 6.763/75 (EMG).

Versava o AIIM sobre o fato de ter sido encontrada mercadoria (medicamentos) desacompanhada de documentação fiscal no pátio da empresa transportadora. Após o trâmite do processo administrativo fiscal, foram mantidas as exigências em decisão final e irrecurável administrativamente.

A empresa em questão se dedicava quase exclusivamente ao serviço de transporte de pessoas, contando com veículos que transitam dentro do EMG. Pequena parcela de seu faturamento decorria de transporte de mercadorias, em tamanhos e quantidades limitados, acondicionados no bagageiro dos ônibus utilizados no transporte de pessoas.

No dia dos fatos, um comerciante e proprietário de farmácia compareceu na sede da empresa com um carregamento de medicamentos, solicitando o seu transporte para outro município.

A empresa exigiu do comerciante as notas fiscais dos medicamentos para que procedesse à prestação de serviços, caso contrário estaria sujeita às penas da legislação tributária em transporte de mercadorias desacompanhadas de documentação regular. O comerciante prometeu entregar referida documentação fiscal e solicitou que a mercadoria ficasse acondicionada na sede da empresa até que fosse possível o seu transporte, o que foi de pronto atendido pela empresa que já havia realizado este tipo de transporte para o referido comerciante.

Nesse ínterim, em aguardar a apresentação das notas fiscais das mercadorias para proceder ao seu transporte, a Fazenda Pública do EMG realizou fiscalização perante a empresa, questionando a existência dos medicamentos em sua sede sem referida documentação fiscal.

Não sendo proprietária das referidas mercadorias, a empresa explicou o ocorrido ao fiscal, ao mesmo tempo, tentava, sem sucesso, contato com o comerciante para que apresentasse documentação fiscal. A autoridade fazendária, visando o resguardo do crédito tributário, procedeu à apreensão da mercadoria, promovendo lançamento do ICMS-ST, multa de revalidação e multa isolada, conforme já mencionado.

Ocorre que além da esfera tributária, a fiscalização fazendária identificou que os medicamentos eram fruto de ilícito criminal. O medicamento em questão era vendido em farmácias normais, porém, a forma de acondicionamento identificava que se tratava de medicamento para hospitais e pareciam ter origem de furto em órgãos públicos. Há uma prática nos setores públicos, especialmente de interior, em que, em conluio entre comerciantes e servidores públicos, medicamentos comprados em atacado por prefeituras são desviados para farmácias particulares do interior para serem comercializados.

Essa questão gerou uma investigação criminal contra o comerciante apontado pela empresa e o medicamento foi destinado para a vigilância sanitária municipal que determinou a incineração do medicamento por risco à sociedade.

O fisco estadual manteve a exigência do imposto, conforme se pode observar do acórdão proferido pelo Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais:

“MERCADORIA — ENTRADA DESACOBERTADA. Constatou-se, mediante ação fiscal, que a Autuada recebeu mercadoria de terceiro,

desacobertada de documento fiscal. Corretas as exigências de ICMS, de Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II, § 2º e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, ambos da Lei n.º 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

(...)

A autuação versa sobre a cobrança de ICMS, multa de revalidação e multa isolada, por terem sido encontrados, no pátio da empresa transportadora, medicamentos desacobertos de documentação fiscal.

Em sua impugnação, a Autuada alega que não recebeu a mercadoria, que é de propriedade de um terceiro, de modo que nenhuma responsabilidade pode lhe ser imputada no presente caso.

Entretanto, razão não lhe assiste.

Insta salientar que o Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 128, estabelece que a responsabilidade pelo crédito tributário pode ser atribuída a terceira pessoa ligada ao fato gerador, conquanto que por meio de lei. Veja-se:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

O que se observa dos autos é que os medicamentos desacobertos de documentação fiscal foram encontrados dentro do estabelecimento da Impugnante. Desse modo, ainda que comprovado que as mercadorias pertenceriam ao terceiro, indicado na impugnação, é certo que tal fato não excluiria sua responsabilidade.

É o que se extrai da letra da Lei n.º 6.763/75, mais precisamente do disposto pelo seu art. 21, inciso VII. Veja-se:

Art. 21 — São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

VII — a pessoa que, a qualquer título, recebe, dá entrada ou mantém em estoque mercadoria sua ou de terceiro, desacoberta de documento fiscal;

Neste sentido, a responsabilidade da Autuada está perfeitamente estabelecida pela lei e também pelo art. 56, inciso III do RICMS/02, segundo o qual:

Art. 56 — São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e acréscimos legais, inclusive multa por infração para a qual tenham concorrido por ação ou omissão:

(...)

III — a pessoa que, a qualquer título, recebe, dá entrada ou mantém em estoque mercadoria sua ou de terceiro desacoberta de documento fiscal;

Tal responsabilidade é ainda reforçada pelo disposto no Art. 61, inciso I, letra “c” do RICMS/02:

Art. 61 — O local da operação ou da prestação, para os efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I — tratando-se de mercadoria ou bem:

c — onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação falsa ou inidônea;

Finalmente, no que se refere ao arbitramento e ao cálculo do ICMS/ST objeto do Auto de Infração, após os esclarecimentos prestados pelo Fisco às fls. 60/61 dos autos, ficou clara a correção do trabalho realizado.

Os valores atribuídos aos medicamentos foram obtidos na lista de preços elaborada pela ABCFARMA, a qual foi carreada aos autos, cuja utilização esta prevista no art. 59, II, alínea “a” do Anexo XV do RICMS/02.

Quanto ao cálculo do ICMS/ST, ficou claro que o Fisco se utilizou do preço máximo a consumidor fornecido pela ABCFARMA, aplicando a alíquota de 12% (doze por cento) para os medicamentos genéricos e de 18% (dezoito por cento) para os demais medicamentos.

Ressalte-se que a informação sobre se os medicamentos são classificados como genéricos, ou não, consta das respectivas embalagens. Ademais, as hipóteses de isenção previstas no Anexo I do RICMS/02 estão sempre vinculadas, não ao produto em específico, mas a uma operação de circulação de mercadoria devidamente acobertada por documento fiscal, o que afasta a aplicação do benefício à situação dos autos.

Portanto, caracterizada a infração, mostram-se corretas as exigências fiscais. (Conselho de Contribuintes, Auto de Infração n.º 02.000215621-28. 29/12/2011).

Como se pode observar, a exigência foi mantida tendo como fundamento a responsabilidade tributária transferida à empresa, por não agir com a diligência necessária. Não fosse a questão relativa ao aspecto criminal da demanda, a decisão do conselho de contribuintes seria irreparável, uma vez que de fato a legislação atribui responsabilidade à empresa transportadora que assume contrato de transporte desacobertada de nota fiscal. Ocorre que, em regra, essas empresas ficam de posse da mercadoria para fins de cobrança e compensação contra o contribuinte. Não foi a hipótese do caso em análise, em que, além de tudo, o objeto transportado era fruto de furto, tendo sido aplicada a pena de perdimento com sua destruição. Em que pese haver neste caso outras questões, como o ICMS por substituição tributária na origem, que afastaria o dever de pagar tributo em razão da proibição de bitributação, o que se planeja analisar aqui é unicamente a questão da tributação do ilícito.

2 O DEBATE JURÍDICO SOBRE O TEMA

Mercadorias que não possuam sua origem confirmada, desacompanhadas de documentação fiscal, constituem ilícito apenado com sua apreensão, nos termos da Lei Estadual 6.763/75:

Art. 42 — Dar-se-á a apreensão de mercadorias quando:

I — transportadas ou encontradas sem os documentos fiscais;

(...)

Art. 47 — A liberação de mercadoria apreendida, conforme dispuser o regulamento, será autorizada em qualquer

época, desde que:

I — a mercadoria não seja necessária à comprovação material da infração ou à eleição do sujeito passivo;

II — o interessado comprove a posse legítima, independentemente de pagamento.

No entanto, o Fisco Estadual não providenciou a devolução das referidas mercadorias, destinando-as à Vigilância Sanitária e a hospitais públicos da região, fato noticiado no acórdão proferido pelo Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais:

O Fisco, por sua vez, junta novos documentos aos autos, às fls. 27, informando que os medicamentos apreendidos são destinados a hospitais e órgãos públicos, portanto com venda proibida no comércio. Desta forma, tais medicamentos foram recolhidos sob a guarda da Gerência de Vigilância Sanitária do Município de Governador Valadares e o fato noticiado à Autoridade Policial.

O fisco estadual estabeleceu a seguinte premissa fática, questão que não houve controvérsia: as mercadorias são fruto de ato ilícito, pois sequer o medicamento poderia estar disponível ao comércio normal, além de estar desacompanhadas de documentação fiscal idônea que comprove a origem, aquisição e destino, aplicando pena de apreensão. Em ato subsequente, promoveu a exigência de tributo sobre as referidas mercadorias, como se ocorrido fosse o fato gerador do imposto, qual seja, a circulação de mercadorias mediante ato oneroso.

O argumento da empresa, manejado por seus procuradores, era de que o ato promovido pelo Fisco Estadual constituía contradição. Ato ilícito não é tributável, mas sim apenável, o que no caso se deu mediante a apreensão e o perdimento das mercadorias.

A tese da empresa, portanto, era da intributabilidade do ilícito para concluir que, quando estiver em questão fato penalmente sancionado, a intributabilidade se estende também à sua origem ou a seus efeitos, pois os instrumentos e o produto do crime são retirados do infrator, ou seja, a partir daí, juridicamente não há riqueza a ser tributada, pois o direito penal cassa a capacidade econômica por meio dos efeitos acessórios da pena.

Esse é o entendimento endossado pela Professora Misabel de Abreu Machado Derzi em que afirma que:

Parece-nos ter havido evolução no sentido de não mais se admitir a irrelevância da ilicitude. Non olet! Ao contrário, deve-se sustentar a intributabilidade dos bens, valores e direitos oriundos de atividades ilícitas.

De longa data, entre nós, as leis preveem o destino dos bens de origem criminosa.

(...)

Em verdade, (...), o correto é concluir que, estando comprovado o crime do qual se originaram os recursos ou o acréscimo patrimonial, seguir-se-á a apreensão ou o sequestro dos bens, fruto da infração. E é absolutamente incabível a exigência de tributos sobre bens, valores ou direitos que se confiscaram, retornando às vítimas ou à administração pública lesada. Pois o tributo, que não é sanção de ato ilícito, repousa exatamente na presunção de riqueza, em fato signo presuntivo de renda, capital ou patrimônio.

(...)

Imposto poderá incidir sobre a ostentação de riqueza ou o crescimento patrimonial incompatível com a renda declarada, no pressuposto de ter havido anterior omissão de receita. Receita, em tese, de origem lícita, porém nunca comprovadamente criminosa. Não seria ético, conhecendo o Estado, a origem criminosa dos bens e direitos, que legitimasse a ilicitude, associando-se ao delinquente e dele cobrando uma quota, a título de tributo. Portanto, põem-se alternativas excludentes, ou a origem dos recursos é lícita, cobrando-se em consequência o tributo devido e sonegado, por meio da execução fiscal, ou é ilícita, sendo cabível o perdimento dos bens e recursos, fruto da infração. Não obstante, existe jurisprudência em contrário, que não nos parece conciliável nem com o princípio da capacidade econômica, nem tampouco com o grau de eticidade jurídica contemporânea. (Derzi, 2015, p. 1106).

Como se vê, haveria incompatibilidade entre as duas consequências legais. Porém, o caso concreto possui questões a serem colocadas. A primeira é a declaração de que a transportadora é responsável tributária pelo transporte de mercadoria sem nota fiscal. Imaginemos, a título de clareamento do debate, que a transportadora possua em seu pátio, em

situação que expresse início de transporte, roupas adquiridas em São Paulo, porém sem nota fiscal. A consequência legal aqui é a autuação da empresa, a apreensão da mercadoria provisoriamente, a criação da obrigação tributária e a devolução da mercadoria. Não se vai debater aqui a necessidade ou não da devolução da mercadoria independente de pagamento tributário e sua relação com a proibição de sanção política e do confisco. O foco é o debate sobre a licitude da mercadoria. A segunda questão a ser analisada é referente ao fato de que a mercadoria em si é lícita, porém, sua circulação econômica encontra-se em conflito com a lei tributária. A ilicitude aqui, pode-se dizer, é procedimental e administrativa. Neste caso, inclusive, a mercadoria serve de garantia ao débito tributário, uma vez que a própria empresa transportadora pode, após o pagamento do tributo, circular economicamente a mercadoria. Um caso oposto seria a circulação de uma substância ilícita, como cocaína. A mercadoria em si, sequer pode circular economicamente. Não haveria dúvidas quanto à impossibilidade de se cobrar o ICMS. Porém, no caso em descrição, medicamentos são em si lícitos, porém em circunstâncias que o contaminam com a ilicitude. Essa questão será reanalisada mais adiante.

Para seguir na análise do debate sobre o tema, é importante voltar aos argumentos que legitimam a tese da tributabilidade do ilícito. Em regra, esses argumentos se baseiam na tributação da renda. Rubens Gomes de Souza (1970), Amílcar de Araújo Falcão (1971), Ricardo Lobo Torres (2009), autores e cientistas do Direito Tributário brasileiro, admitem a tributação da renda oriunda de atos ilícitos sob o argumento de compatibilidade com os princípios da capacidade contributiva e da igualdade. Sustentam que a tributação de tais rendimentos é mandatória como princípio de justiça. Há, igualmente, autores que defendem que a ideia se fundamenta na premissa de que o legislador tributário poderia selecionar livremente os atos que conformariam o critério material do imposto, considerando a autonomia do direito tributário, que poderia atribuir efeitos diversos daqueles determinados por outras áreas do ordenamento jurídico (PRZEPIORKA, 2016, p. 476).

A experiência internacional encontra bons exemplos do pressuposto acima. Nos Estados Unidos, o *Internal Revenue Service* (IRS) considera que rendimentos obtidos de atividades ilícitas são tributáveis. No caso *James v. United States* foi determinado que “os lucros obtidos de atividades ilícitas são tributáveis, independentemente da natureza do ato criminoso” (United State Supreme Court, 1961).

Na Espanha, a legislação nacional é clara ao afirmar que a tributação deve ocorrer independentemente da legalidade da origem do rendimento. A doutrina defende que a moralidade da atividade não pode influenciar a obrigação tributária (GALARZA, 2005).

Conforme Michell Przepiorka:

Importante notar que na doutrina e na jurisprudência acabou-se consagrando o princípio do pecunia non olet (dinheiro não fede) como base para a tributação de tais rendimentos, fundamentado na interpretação conjunta do art. 3 com o art. 118, ambos do CTN. Schoueri recorda que o Ministro Moreira Alves, ao analisar os artigos nos autos do Recurso Extraordinário n. 94.001, de sua relatoria, teria afirmado que o “inciso I do art. 118 (...) permite que se enquadre na previsão legal tributária a atividade nela prevista sem se levar em conta sua licitude ou sua ilicitude, irrelevância esta que afasta a ideia de sanção de ato ilícito” (2016, p. 477).

Como se pode notar, entre os que admitem a tributação de fato ilícito, a questão não se refere naturalmente a ideia de sanção, mas de irrelevância da consideração sobre o fato gerador, sobre sua licitude ou ilicitude.

Assim, uma tese intermediária deve ser considerada, uma vez que há questões peculiares entre os casos apresentados. O caso concreto objeto de análise deste artigo refere-se à incidência de um tributo em razão da circulação de uma mercadoria que, embora lícita em si, os fatos transformaram a circulação em ato ilícito. Os casos em que a doutrina admite a tributabilidade referem-se aos frutos de uma atividade que pode ser ilícita, mas não cabe ao fisco examinar, uma vez que está na seara criminal. Assim, havendo acréscimo patrimonial e renda, o tributo é um dever de justiça.

Przepiorka apresenta esta corrente intermediária:

Segundo Cucci, em meio a teses favoráveis e contrárias surgiu uma corrente intermediária que, conjugando os argumentos expostos, verificou que (a) existe uma ampla gama de matizes que não permitiriam uma solução geral aplicável a todos os casos; (b) o caráter ilícito não excluiria por si a possibilidade de tributação nos casos em que se verificasse a manifestação de capacidade econômica; e (c) não existe o dever de tributar nos casos em que o ordenamento determine uma consequência jurídica que acarrete na ausência da capacidade econômica (2016, p. 478).

Esta posição intermediária é a que melhor resolve o caso concreto apresentado, uma vez que ao fisco tributário é irrelevante a consideração, a pesquisa, a análise da licitude do fato, que compete a outro ramo de fiscalização. Mas uma vez que este outro ramo, qual seja, a

fiscalização criminal, atue e que a consequência jurídica desta atuação afaste a capacidade econômica, esta deve se sobrepor à tributária.

Embora se utilize aqui o termo “posição intermediária”, esta posição é uma elaboração mais completa da teoria da intributabilidade, uma vez que a diferença entre elas é que nesta posição, o pressuposto é de licitude dos fatos geradores, ou da irrelevância da análise desta questão pelo fisco (como parece ser a tese que admite a tributabilidade). Mas, uma vez comprovada a ilicitude, o fato gerador deixa de ser válido na esfera tributária. O que, no fim, parece ser a mesma posição dos que não admitem tributação do ilícito. Esta posição tem sido admitida pelos tribunais, conforme será visto.

3 ABORDAGEM DA JURISPRUDÊNCIA E RESOLUÇÃO DO CASO CONCRETO PELA JUSTIÇA MINEIRA

A tributabilidade do ilícito é tema controverso como se viu e no caso concreto apresentado suscita ainda outras dúvidas que levariam ao afastamento da consequência tributária adotando-se a solução intermediária acima apresentada. O foco aqui não elaborar uma tese geral sobre a questão, mas a partir do caso concreto, analisando a doutrina e a jurisprudência compreender quais as possibilidades e limites que o tema tem encontrado no direito nacional. Decisão do STJ sobre o tema, no REsp 984607/PR, é didática e contribui para este debate:

Assim, nasceu esse princípio, consagrado no art. 118 do CTN, segundo o qual o produto da atividade ilícita deve ser tributado, desde que realizado, no mundo dos fatos, a hipótese de incidência da obrigação tributária.

Há certa convergência na doutrina de que a regra de tributação pode atingir o produto patrimonial de uma atividade ilícita. O que não pode é a regra de tributação tomar como hipótese para a incidência do tributo uma atividade ilícita.

Em outras palavras, se o ato ou negócio ilícito for acidental à norma de tributação (= estiver na periferia da regra de incidência), surgirá a obrigação tributária com todas as consequências que lhe são inerentes. Por outro lado, não se admite que o ato ou negócio ilícito figure como elemento essencial da norma de tributação.

Assim, por exemplo, a renda obtida com o tráfico de drogas deve ser tributada, já que o que se tributa é o aumento patrimonial e não o próprio tráfico. Nesse caso, a ilicitude é circunstância acidental à norma de tributação.

No caso de importação ilícita, reconhecida a ilicitude e aplicada a pena de perdimento, não poderá ser cobrado o imposto de importação, já que "importar mercadorias" é elemento essencial do tipo tributário. Assim, a ilicitude da importação afeta a própria incidência da regra tributária no caso concreto.

Mutatis Mutantis, eis como se poderia estabelecer o raciocínio acima: ora, se no caso da circulação de mercadoria, a própria circulação é ilícita, e aplica-se a pena de perdimento, não poderá ser cobrado o imposto de circulação de mercadoria, já que “circular mercadoria” é elemento essencial do tipo tributário. Assim, a ilicitude da circulação, remédio fora do comércio, afeta a própria incidência da regra tributária no caso concreto.

Se ocorreu o perdimento do bem, é porque o bem é ilícito, não no sentido absoluto, mas em relação à circulação dessa mercadoria. O mesmo raciocínio poderia ser realizado se estivéssemos diante de um carregamento de emagrecedores que fossem ilicitamente importados, embora fosse admitido seu uso para outra terapia dentro do país. Não há que se falar em cobrança de ICMS, mas, simplesmente, em perdimento do bem.

Não há, portanto, sequer circulação de mercadoria do ponto de vista constitucional para fins de incidência do ICMS, pois, se o bem está fora do comércio específico, como afirma o próprio Conselho de Contribuintes, como falar em incidência do ICMS?

Perseguindo a real regra matriz do ICMS, assim pontifica Paulo de Barros Carvalho, sobre a expressão mercadoria:

A natureza mercantil do produto não está, absolutamente, entre os requisitos que lhe são intrínsecos, mas na destinação que se lhe dê. É mercadoria a caneta exposta à venda, entre outras adquiridas para esse fim. Não o será aquela que mantenho em meu bolso e se destina a meu uso pessoal. Não se operou a menor modificação na índole do objeto referido. Apenas sua destinação veio a conferir-lhe atributos de mercadorias. (2012, p. 207).

É comum se estabelecer a responsabilidade do transportador em casos em que o transporte de mercadoria lícita ocorre desacobertada de nota fiscal, pois o transportador apesar de arcar com o tributo, fica com o bem para si, podendo obviamente exigir o tributo daquele que lhe deu a mercadoria em transporte ou simplesmente dela fazer uso.

A pena de perdimento do bem resolve a questão. Eis a jurisprudência do STJ sobre o tema:

TRIBUTÁRIO. IPVA. VEÍCULO APREENDIDO. PENA DE PERDIMENTO APLICADA EM 2006. TRIBUTO RELATIVO AO EXERCÍCIO DE 2007. INEXIGIBILIDADE. 1. Hipótese em que o impetrante argumenta ter sido apreendido seu veículo pela Receita Federal e aplicada a pena de perdimento em 2006, o que inviabiliza a cobrança do IPVA relativo ao exercício de 2007. O Tribunal de origem entendeu inexistir prova inequívoca do alegado. 2. A inicial foi instruída com cópia do Termo de Apreensão em que consta a aplicação da pena de perdimento no ano de 2006. A Receita Federal certificou que o documento representa a decisão final do Fisco. 3. É inviável a cobrança do IPVA relativo ao exercício de 2007 se há comprovação de que o veículo não pertencia ao impetrante nesse ano. 4. Recurso Ordinário provido. (STJ; RMS 27.326; Proc. 2008/0159640-7; MG; Segunda Turma; Rel. Min. Herman Benjamin; Julg. 14/04/2009; DJE 06/05/2009).

Veja que no caso concreto o IPVA era tributo devido em razão da propriedade do veículo automotor. O fisco estadual não precisa perquirir se a propriedade do veículo automotor deriva de fato ilícito. A ele basta atestar a propriedade em si. Porém, havendo uma condenação criminal em que o veículo deixa a esfera do domínio da propriedade, opera-se, igualmente a extinção do dever de pagar tributo. Inclusive em relação aos tributos passados, se o objeto é fruto de um crime, o que deve ser atestado por decisão judicial. No mesmo sentido, o TRF 2ª Região:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPORTAÇÃO PELO SISTEMA FUNDAP DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. ALFÂNDEGA. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIAS ESTRANGEIRAS APREENDIDAS. FALSIDADE NA DOCUMENTAÇÃO. ATO SIMULADO. PENA DE PERDIMENTO. REGULARIDADE DA ATUAÇÃO DO FISCO. GUERRA FISCAL. (...) 9. Legitimidade do fisco para reprimir falsificação na documentação. Não se pode admitir que a importação se faça com base em simulação. Regularidade da atuação do fisco na apuração do fato de que a empresa não existe de fato e atua como mero "presta-nome", assim ocultando a negociação e o verdadeiro importador, nos exatos termos do Regulamento Aduaneiro e da legislação que rege a matéria. 10. Sem transferência da propriedade não há circulação de mercadorias, de modo que não se caracteriza o fato gerador do ICMS. Neste sentido lição de Sacha Calmom Navarro Coelho, compartilhada por Souto Maior Borges, Aliomar Baleeiro, Geraldo Ataliba, Fernando Brockstedt, Paulo de Barros Carvalho, José Eduardo Soares de Melo, Roque Antonio Carraza, Alberto Xavier, Hugo de Brito Machado, dentre outros. 11. Recurso provido com a

denegação do writ. (TRF 2ª R.; AMS 2001.50.01.009330-8; Primeira Turma; Rel. Juiz Carreira Alvim; DJU 03/12/2003; Pág. 183).

Isto, também, se dá no caso de importação de veículo automotor usado. A importação deste tipo de mercadoria é, em regra, ilegal. Não há que se falar, nestes casos de incidência de imposto sobre importação ou IPVA, uma vez que a importação e a propriedade são em si ilegais. Porém, enquanto essa ilicitude não é atestada, o imposto pode ser naturalmente cobrado.

Quando o fato ilícito é objeto de uma sanção ou a consequência jurídica anula os efeitos patrimoniais, ou econômicos, deve-se considerar que o fato gerador tributário, ainda que virtualmente, não ocorreu, não havendo que se falar de aplicação das consequências tributárias.

Esta é a mesma compreensão aplicada quando ocorre o furto de um veículo ou a sua perda total, em que o proprietário pode, pelo menos em tese, reivindicar devolução parcial de imposto sobre propriedade de veículo automotor já pago. Similarmente deve se compreender em relação a renda obtida por fato ilegal, como corrupção. Uma vez comprovada a corrupção, toda a renda deve ser revertida ao patrimônio público, não sendo cabível a cobrança de imposto sobre renda. Ou, como o caso concreto analisado, não se deve falar em ICMS, se o objeto apreendido sequer pode circular.

E no caso, a questão é ainda mais profunda: o próprio objeto em si é ilícito, ainda que a ilicitude seja derivada e não originária. Neste caso, a ilicitude derivada aproxima o objeto de drogas ilícitas, como a maconha ou a cocaína, em que sua circulação não enseja a cobrança de ICMS, embora tenha consequências econômicas de acréscimo de patrimônio e ainda que possa indiretamente ensejar a aplicação de imposto sobre a renda.

Essa foi a compreensão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais em análise do caso:

DIREITO TRIBUTÁRIO — DIREITO PROCESSUAL CIVIL — APELAÇÃO — AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO — ICMS — APREENSÃO DE MEDICAMENTOS DESVIADOS DO PODER PÚBLICO — PROIBIÇÃO DE COMERCIALIZAÇÃO — QUESTÃO QUE DEVE SER INVESTIGADA E PUNIDA NA VIA CRIMINAL — EXIGÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA ILÍCITA — IMPOSSIBILIDADE — RECURSO PROVIDO.

— Não se admite a incidência de imposto sobre mercadoria que sabidamente não pode ser comercializada e é oriunda da prática de crime, como é o caso dos autos, em que se pretende a incidência de ICMS sobre medicamentos desviados do Poder Público, cuja

comercialização é proibida; seria o mesmo que exigir o ICMS na circulação de drogas ilícitas.

— O artigo 118, I, do Código Tributário Nacional alcança o produto financeiro gerado pela atividade ilícita, em razão da cláusula tributária pecunia non olet, mas não pode alcançar a própria atividade ilícita, porque seria a legitimação da prática de crime. (TJMG — Apelação Cível 1.0105.12.014406-5/002, Relator(a): Des.(a) Moreira Diniz, 4ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 09/08/2018, publicação da súmula em 14/08/2018)

O relator Desembargador Moreira Diniz foi acompanhado por unanimidade, tecendo os seguintes fundamentos:

Nesse ponto, entendo que a tributação pretendida pelo apelado é impossível, porque não se admite a incidência do imposto sobre mercadoria que sabidamente não pode ser comercializada e é oriunda de crime. Seria o mesmo que exigir o ICMS na circulação de drogas ilícitas.

Não se desconhece posicionamento doutrinário que admite a incidência de ICMS sobre mercadorias ilícitas, com base no artigo 118, I, do Código Tributário Nacional. Mas, entendo que o referido dispositivo limita-se a alcançar os frutos decorrentes da atividade ilícita, e não ela propriamente dita.

Uma coisa é tributar a renda da atividade ilícita como, por exemplo, incidência de imposto de renda sobre os valores auferidos por traficantes de drogas, situação que, aliás, já foi admitida pelo Supremo Tribunal Federal. É a cláusula tributária do pecunia non olet, ou seja, o dinheiro auferido não tem cheiro, não importando sua origem, se lícita ou ilícita.

Outra situação é tributar a própria atividade ilícita, o que não se admite, mesmo porque o Poder Público estaria chancelando a prática de crime. Sobre atividade ilícita aplicam-se penalidades e não tributos, como, aliás, dispõe o artigo 3º. do Código Tributário Nacional.

E mais, se admitida a tributação pretendida pelo apelado, em tese, a mercadoria deveria ser devolvida, para que fosse comercializada. Ora, se admitida a incidência do ICMS, admite-se a possibilidade de circulação e comercialização dos medicamentos desviados, o que é, no mínimo, um contrassenso.

O fato é que a questão dos autos não é tributária, mas criminal e administrativa. Assim, forçoso reconhecer que a autuação fiscal foi irregular.

Outra não foi a consequência senão a decretação de nulidade da exigência perpetrada pelo fisco estadual em razão de sua clara nulidade por vício material insanável.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise do caso concreto nos traz importantes questões sobre o controverso tema da tributação do ilícito. Ainda que se possa admitir a tese da tributação de ilícitos por parte da jurisprudência e da doutrina, a questão parece mais uma disputa semântica do que das consequências jurídicas aplicadas. Não se vê sequer aplicação de tese intermediária, mas sim da tese da intributabilidade. Tudo leva à análise de que não se pode admitir tributação de ilícito, eis que as consequências a serem aplicadas devem, dentro do possível, levar ao perdimento integral do fruto do ilícito.

Razão assiste à Professora Misabel Derzi (2015, p. 1106) que afirmou que havia nítida contradição na tese da tributabilidade do ilícito: “ou origem dos recursos é lícita, cobrando-se em consequência o tributo devido e sonegado, por meio da execução fiscal, ou é ilícita, sendo cabível o perdimento dos bens e recursos, fruto da infração” (trecho que foi mencionado anteriormente neste artigo).

A política pública tributária neste caso é de independência no ato de aplicar consequências jurídicas. Embora cada esfera, tributária e criminal, tenha sua autonomia, uma condenação criminal definitiva contaminará a criação da obrigação tributária. Isso decorre do fato de que a condenação criminal, quando aplicável, será mais abrangente e comprometerá a própria existência do fato gerador que deu causa à obrigação tributária, sem comprometer, por exemplo, a aplicação de outras consequências, como multa por conta de obrigações acessórias não cumpridas.

Quando a posição intermediária fala que “os rendimentos derivados de atos ilícitos são tributáveis enquanto não há uma condenação definitiva por juiz competente e respeitados os princípios fundamentais do direito penal” (Przepiorka, 2016, p. 481), ela nada mais faz do que aplicar o princípio da presunção de inocência, garantia constitucional. Assim, o fato é tributável, pois pressuposto lícito (ou ao menos tolerado), expressando capacidade econômica e contributiva, mas deixará de ser quando abarcado pela sanção penal, podendo gerar inclusive ao contribuinte o direito de pedir a sua restituição, discussão que não pertence a este momento e merece um debate próprio.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANDRADE, Paulo Roberto. Tributação de atos ilícitos e inválidos. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 13ª ed., revista, atualizada e ampliada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- BECHO, Renato Lopes. Lições de direito tributário. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 out. 1966.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 984607/PR. Relato Ministro Castro Meira. 07.10.2008
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RMS 27.326/MG. Relator: Ministro Herman Benjamin. Publicado em: 06/05/2009.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. AMS 2001.50.01.009330-8. Relator Juiz Carreira Alvim. 03/12/2003.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Regra matriz de incidência: teoria do Direito Tributário. São Paulo: Ed. Noeses, 2012.
- CUCCI, Jorge Bravo. “Los actos ilícitos en el proceso formativo de la obligación tributaria del impuesto a la renta”. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 13ª ed., revista, atualizada e ampliada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária. 2ª ed. São Paulo: RT, 1971.
- GALARZA, César J. – La Tributación de los Actos Ilícitos. Cizur Menor, Navarra (Espanha): Editorial Aranzadi, 2005.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Pecunia non olet! E a tributação dos atos ilícitos. In: Marilina Andrea Miceli. (Org.). Pervivencia actual de los aforismos jurídicos latinos. 1ed. Buenos Aires: Universidad Abierta Interamericana, 2022.
- MACHADO, Hugo de Brito. Teoria geral do direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2015.
- MINAS GERAIS. Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais. Auto de Infração n.º 02.000215621-28. 29/12/2011
- MINAS GERAIS. Lei n. 6.763, de 26 de dezembro de 1975. Dispõe sobre o Sistema Tributário do Estado de Minas Gerais e dá outras providências. 1975.
- MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. Processo n. 0144065-13.2012.8.13.0105. Relator: Moreira Diniz. 14/08/2018.

PRZEPIORKA, Michell. A Tributação de Rendimentos Provenientes de Atos Ilícitos. In: Direito Tributário Atual. ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord). Instituto Brasileiro de Direito Tributário, São Paulo, 2016, n. 35.

SOUZA, Rubens Gomes de. “A evolução do conceito de rendimento tributável”. Revista de Direito Público, v. 14. Outubro/dezembro de 1970.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 16^a ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

U.S. Supreme Court. James v. United States, 366 U.S. 213 (1961)