



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

A EXTRAFISCALIDADE DO IMPOSTO DE RENDA: UMA ANÁLISE DA ECONOMIA  
DO CRIME A PARTIR DO *PECUNIA NON OLET*

Yuri Fernandes Penna Darwiche

Rio de Janeiro  
2023

YURI FERNANDES PENNA DARWICHE

A EXTRAFISCALIDADE DO IMPOSTO DE RENDA: UMA ANÁLISE DA ECONOMIA  
DO CRIME A PARTIR DO *PECUNIA NON OLET*

Monografia apresentada como exigência para  
conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato*  
*Sensu* da Escola da Magistratura do Estado do  
Rio de Janeiro.

Orientador:

Prof. Antônio Henrique Corrêa da Silva

Coorientadora:

Prof<sup>a</sup> Mônica Cavalieri Fetzner Areal

Rio de Janeiro  
2023

YURI FERNANDES PENNA DARWICHE

A EXTRAFISCALIDADE DO IMPOSTO DE RENDA: UMA ANÁLISE DA ECONOMIA  
DO CRIME A PARTIR DO *PECUNIA NON OLET*

Monografia apresentada como exigência para  
conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato  
Sensu* da Escola da Magistratura do Estado do  
Rio de Janeiro.

Aprovada em \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2023. Grau atribuído: \_\_\_\_\_

BANCA EXAMINADORA

Presidente: Desembargador Claudio Brandão de Oliveira – Escola da Magistratura do Estado  
do Rio de Janeiro-EMERJ.

---

Convidado: Prof. Irapuã Gonçalves de Lima Beltrão – Escola da Magistratura do Estado do  
Rio de Janeiro-EMERJ.

---

Orientador: Prof. Antônio Henrique Corrêa da Silva - Escola da Magistratura do Estado do  
Rio de Janeiro-EMERJ.

---

A ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO – EMERJ – NÃO APROVA NEM REPROVA AS OPINIÕES EMITIDAS NESTE TRABALHO, QUE SÃO DE RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO(A) AUTOR(A).

## AGRADECIMENTOS

A “gratidão é a única resposta digna ao dom de Deus”, nos diz o Papa Francisco. Por isso, reservo esse espaço para agradecer aqueles que, nos três anos de duração do curso na Escola da Magistratura, foram, para mim, verdadeiros dons concedidos pelo Senhor. Meus mais sinceros agradecimentos:

A Deus, pela inspiração e capacitação, mesmo nos momentos mais difíceis;

À Nossa Senhora Desatadora dos Nós, poderosa intercessora a quem consagro este trabalho;

Aos meus pais, avós e familiares em geral, por todo o apoio, confiança e dedicação;

Ao prof. Antônio Henrique, por aceitar a arriscada empreitada dessa orientação;

À profa. Mônica Fetzner, pela confiança em mim e auxílio na elaboração da monografia;

Ao prof. João Paulo Carregal, por ter sugerido as bases teóricas do trabalho;

Ao prof. José Maria Panoeiro, pela amizade, pela ajuda material e por sempre acreditar no potencial de seus alunos;

À profa. Elisa Pittaro, pela gentileza, dedicação no magistério e coragem;

À profa. Renata Chamma, por confirmar e me encorajar no caminho do magistério;

Ao dr. Alexandre Abrahão, pelo exemplo de magistério e ser humano que trava o bom combate;

À dra. Georgia Vasconcellos, pelo aprendizado e por ter renovado o meu ânimo para os concursos;

À dra. Marta Cristina, pela compreensão e apoio no desempenho dos meus diversos projetos;

Aos servidores do SEMON, pelo competente trabalho e dedicação;

Aos meus amigos do CP VI b de ano de 2023.2, a “melhor-pior turma da EMERJ”;

Aos meus amigos dispersos pelas demais turmas da Escola da Magistratura, companheiros nos mesmos desafios;

Aos meus amigos da Paróquia Santo Afonso, minha eterna comunidade;

Aos meus amigos de Teresópolis, minha querida cidade;

Aos meus amigos em geral, por tornarem o caminho mais brandos; e

Aos queridos Pe. Ricardo, dra. Ana Beatriz e dr. Alex Rocha, por sempre acreditarem em mim.

“Porque, a quem muito se deu, muito se exigirá.  
Quanto mais se confiar a alguém, dele mais se  
há de exigir”.

Lucas 12, 48.

## **SÍNTESE**

Os motivos que conduzem à prática delitiva sempre foram alvo de muito estudo e curiosidade por diversos autores. Na verdade, sempre se buscou entender o que leva as pessoas a cometerem ilícitos criminais. A análise econômica do crime busca responder a esses questionamentos, relativamente a alguns tipos penais, sob uma ótica patrimonial. Assim, partindo do pressuposto de que certos delitos envolvem uma análise de custo/benefício, o presente trabalho busca refletir se o direito tributário, através do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, poderia contribuir para desincentivar ações típicas, ilícitas e culpáveis por meio da aplicação do princípio do *pecunia non olet*. Para tanto, serão utilizadas fontes legislativas e doutrinárias, tanto no âmbito das ciências econômicas, quanto criminais, mas, principalmente, das jurídicas.

**PALAVRAS-CHAVE:** Economia do Crime; Extrafiscalidade; Imposto de Renda; Pecunia Non Olet.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	8
<b>1. IMPOSTO DE RENDA: ARRECADAÇÃO OU INTERVENÇÃO NA ECONOMIA</b> .....	<b>10</b>
1.1. O ASPECTO EXTRAFISCAL DOS TRIBUTOS FISCAIS .....	10
1.2. O CONFLITO ENTRE PROGRESSIVIDADE DEFICIENTE E JUSTIÇA FISCAL ....	13
1.3. O <i>PECUNIA NON OLET</i> E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA .....	18
1.4. A EXTRAFISCALIDADE DO IMPOSTO DE RENDA INCIDENTE SOBRE PROVEITOS DO CRIME.....	27
<b>2. O INCENTIVO A PARTIR DA ÓTICA CRIMINOLÓGICA</b> .....	<b>29</b>
2.1. A ASSOCIAÇÃO DIFERENCIAL DE SUTHERLAND .....	32
2.2. A ECONOMIA DO CRIME DE BECKER .....	36
2.3. NOS DIAS DE HOJE, O CRIME COMPENSA – UM ESTUDO DE PERY SHIKIDA	40
2.4. O COMPORTAMENTO CRIMINOSO INCENTIVADO .....	44
<b>3. O IMPOSTO DE RENDA COMO INSTRUMENTO DE DESINCENTIVO DE PRÁTICAS CRIMINOSAS</b> .....	<b>48</b>
3.1. POSSIBILIDADES PARA O USO DO IRPF COMO INSTRUMENTO DE DESINCENTIVO À PRÁTICA DELITIVA .....	49
3.2. DESINCENTIVO NÃO É SANÇÃO .....	57
3.3. É PREFERÍVEL TRIBUTAR A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ACRESCIDA PELO DELITO DO QUE MULTAR A CULPABILIDADE DELE DECORRENTE .....	59
3.4. LIMITES DA TRIBUTAÇÃO .....	66
<b>CONCLUSÃO</b> .....	<b>73</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>76</b>

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho busca realizar uma análise da chamada “economia do crime”, discutindo como um eventual viés extrafiscal do imposto de renda poderia nela impactar. Dessa maneira, o tema geral perpassa não somente as teorias da criminologia que atribuem uma lógica econômica para certos delitos, como também a viabilidade de o referido tributo funcionar como um regulador das estatísticas de ocorrência de determinados crimes através do *pecunia non olet*.

As motivações de um crime sempre foram pauta de grande discussão e reflexão entre diversos pensadores. Desde antes de nomes famosos como Beccaria e Lombroso, a própria sociedade já atribuía, por si só, causas para a prática delitiva, a exemplo da chamada “Teoria da Tentação”, que reputava a forças sombrias o cometimento dos ilícitos.

Daí se vê que, a pretexto de saber como resolver essa típica mazela social, a tendência natural da ciência é tentar buscar as origens do crime. Nesse sentido, uma das teorias modernas, desenvolvida por Sutherland, chamada de Teoria da Associação Diferencial, justifica, em suma, a conduta criminosa pela superexposição de algumas pessoas a situações favoráveis ao crime, em detrimento de situações desfavoráveis.

Partindo dessa lógica de incentivos, surge a concepção de “Economia do Crime”, trazida por Gary Becker, em que é feita uma análise econômica dos custos e benefícios provenientes da prática do delito, para, então, concluir se as raras responsabilizações dos criminosos e as baixas penas poderiam, ou não, serem considerados mais uma das situações favoráveis.

Assumindo que sim, conforme indicam os trabalhos de diversos autores como o economista Pery Shikida, o desafio passa a ser tornar a prática do ilícito menos vantajosa para aqueles que, por vezes, optam por esse caminho.

Surge, portanto, a proposição deste trabalho, qual seja, a de ser possível usar o imposto de renda, em sua carga extrafiscal, como mais um meio de desincentivo econômico dos crimes. Dessa forma, através da tributação de rendas que sejam oriundas de atos ilícitos, como autoriza o princípio insculpido no art. 118 do CTN, consagrador do *Pecunia Non Olet* no direito positivo brasileiro, seria possível, além do uso de penas propriamente criminais, restritivas de direitos e privativas de liberdade (que aumentariam o fator “custo”), diminuir os lucros e vantagens econômicas (reduzindo o fator “benefício”).

Assim, a razão de ser do presente trabalho reside, justamente, na busca por um meio complementar, de combate à criminalidade, especialmente aquela que se beneficia de altos valores, tendo em vista a dura realidade que se abate, principalmente, sobre o Brasil.

A título de um primeiro capítulo, tem-se a discussão do imposto de renda, sendo feita a reflexão sobre a possibilidade, ou não, de considerar um aspecto extrafiscal de sua incidência, mesmo que sua vocação principal seja arrecadatória. Nessa linha, será visto não só o seu impacto econômico, como, também, o fato de que as alíquotas, por vezes, não representam uma efetiva justiça fiscal.

No segundo capítulo, aborda-se a referida teoria da economia do crime, perpassando não somente o histórico da criminologia como um todo, mas também a viabilidade e consistência desta abordagem, a qual se ratifica, inclusive por estudos de campo.

Por fim, no terceiro capítulo, discute-se a conjunção dos dois anteriores, sendo feita a reflexão sobre possibilidade da eventual extrafiscalidade do imposto de renda influenciar no desincentivo de certos ilícitos, rechaçando teses contrárias e trazendo possíveis benefícios.

A fundamentação dessa monografia será desenvolvida através do método hipotético-dedutivo, tendo em vista que pautada em hipóteses teóricas a serem confirmadas, ou não, sendo isso bastante para responder aos questionamentos propostos.

Ademais, tendo em vista o aproveitamento de estudos de campo da chamada “Economia do Crime”, a abordagem do objeto dessa pesquisa será qualitativa com pequenas análises quantitativas, na medida em que serão utilizadas, não somente as bibliografias pertinentes aos temas debatidos, como, também, os dados originários de outros trabalhos acadêmicos.

## 1. IMPOSTO DE RENDA: ARRECADAÇÃO OU INTERVENÇÃO NA ECONOMIA

Grande parte dos manuais de direito tributário consagrados classificam o Imposto de Renda como um tributo fiscal, incidente sobre os rendimentos auferidos por pessoas naturais ou jurídicas em suas respectivas atividades produtivas ou econômicas<sup>1</sup>. Não por outra razão, ensina Sabbag que o imposto de renda “[...] é de competência da União, devendo ser utilizado como meio hábil a promover adequada redistribuição de renda. É a principal fonte de receita tributária da União, quanto aos impostos, possuindo nítida função fiscal”<sup>2</sup>.

Nesses termos, podem-se extrair duas características essenciais, e interrelacionadas, desse tributo: a função fiscal e a redistribuição de renda. Assim, apesar de serem conceitos apartados, a fiscalidade, em certa medida, proporciona os meios pelos quais se almeja obter a redução das desigualdades. Ou seja, é, justamente, através do evidente viés arrecadatório do imposto que o Estado pretende ter fundos para custear as políticas públicas de mitigação das disparidades econômicas, um dos principais desafios a serem superados em um país de proporções continentais.

No entanto, as ciências jurídicas, diferentemente das exatas, não costumam trabalhar com conceitos naturais. Isto é, a definição de tributos fiscais ou extrafiscais, por exemplo, não provém da natureza, do meio em que se vive, mas é construção da lógica humana. Por conta disso, muitos conceitos, nos mais diversos ramos do Direito, acabam se confundindo e até variando conforme a tese de cada autor.

O que se pretende aqui, portanto, não é abolir ou inovar em conceitos já amplamente debatidos pela doutrina. Pelo contrário, como se verá a seguir, parte-se dos conceitos já minimamente sedimentados na doutrina para, então, discutir-se a sua aplicabilidade de maneira pouco usual.

### 1.1. O ASPECTO EXTRAFISCAL DOS TRIBUTOS FISCAIS

A essência dos impostos, desde sua gênese nas sociedades organizadas, sempre foi de realizar uma arrecadação para o Ente Público. Na verdade, aquilo que, originalmente, era tido como uma contrapartida pela ocupação das terras do rei, com a ascensão dos chamados direitos

---

<sup>1</sup>Nesse sentido veja:

CARNEIRO, Claudio. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 766-769.

PAROLIN, Marcos Cesar Pavani. *Curso de direito tributário*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 338.

<sup>2</sup>SABBAG, Eduardo de Moraes. *Manual de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 1375.

de 2ª geração (ou, ainda, “direitos sociais”), passa a ser meio necessário para fazer frente as despesas oriundas do Estado social.

Somente algum tempo depois, conforme os estudos tributários se desenvolviam, formalizou-se algo que, certamente, já devia ser percebido pelos governantes: a tributação sobre determinada manifestação de riqueza, mais do que arrecadar, também, influenciava efetivamente os comportamentos sociais. Ou seja, na medida em que se aumenta ou reduz a carga tributária sobre determinada atividade ou produto, o comportamento da sociedade com relação àquela atividade ou produto também se altera.

Nesse sentido, tem-se as palavras de Tathiane Piscitelli:

[...] mesmo que a função inicial e constitutiva do direito tributário seja o financiamento da estrutura administrativa e, de uma forma geral, garantir a ordem interna e a segurança nacional, o desenho institucional do Estado confere à tributação um papel adicional e conectado ao primeiro: o de realizar os próprios objetivos do Estado. Essa afirmação fica bastante clara quando se leva em consideração os tributos extrafiscais, cuja finalidade primeira não é a de prover receitas para a administração, mas sim obter a realização de certos fins que a Constituição aponta como necessários e essenciais (ainda que, por vezes, apenas durante um período de tempo determinado). Tome-se ainda o exemplo dos Estados politicamente liberais, que elegem como premissa a tarefa distributiva da tributação, mesmo que isso implique uma tributação mais gravosa da propriedade<sup>3</sup>.

O marco teórico, entretanto, é atribuído a Adolph Wagner, que sugere existir na tributação uma possibilidade de função conformadora<sup>4</sup>. À época, vale lembrar, preponderavam na Alemanha, e em boa parte do mundo, as concepções econômicas da Adam Smith e do Liberalismo.

A tese de Wagner surge, então, em contraposição à ideia de um Estado mínimo e de neutralidade tributária, assumindo que as políticas públicas podem se dar através de incentivos ou desincentivos financeiros por meio dos tributos.

Na verdade, essa proposição deriva de um contexto muito propício para o seu nascimento, na medida em que o império alemão, nesta época, implementaria o chamado “Estado de Bem-Estar Social”. Assim, fazia-se necessária uma abordagem econômica que ultrapassasse a chamada neutralidade fiscal, considerando o viés político da economia.

<sup>3</sup>PISCITELLI, Tathiane. *Curso de direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022, [e-book].

<sup>4</sup>Também conhecida como “Gestaltungsfunktion”, segundo Adamy em:

ADAMY, Pedro Augustin. Origens Teóricas da Extrafiscalidade. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, 2018, n 39, p. 367-376, jun. 2018, p. 369. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/download/451/635>>. Acesso em: 14 nov. 2022.

A finalidade, então, dos tributos estaria para além de arrecadar. Seria, também, de corrigir as distorções mercadológicas existentes no capitalismo. Passa-se, assim, de uma tese de total neutralidade fiscal para um intervencionismo fiscal.

Ou seja, originalmente, a tributação devida seria a mínima possível, de modo a não impactar as relações de mercado, sendo essencialmente neutra. Wagner inverte essa lógica, propondo que a tributação funcione como um corretor naquelas hipóteses em que se identificassem as chamadas falhas de mercado<sup>5</sup>.

Naturalmente, a dita função conformadora dos tributos não esteve imune a críticas e, até hoje, é alvo de forte divergência por alguns autores. No entanto, como se vê na fala de Pedro Augustin Adamy, mesmo para aqueles que não concordam com seu posicionamento, há que se reconhecer a importância, para a atual compreensão do direito tributário, de suas teses:

Se hoje se discutem as finalidades, os limites, os fundamentos e a função dos tributos, isso se deve, em alguma medida, à concepção dos ‘fundamentos sociopolíticos’ do imposto, pensada e trabalhada pelo autor ainda na segunda metade do século XIX. Atualmente pode parecer um truísmo que o imposto não sirva apenas para arrecadar receitas para o Estado. Ao tempo de A. Wagner, no entanto, a ideia de que o Estado deveria usar a intervenção tributária como meio de regulação e distribuição das riquezas individuais era algo inédito. Nesse ponto, em especial, reside a importância de suas ideias para o direito tributário. (...) Se levadas ao extremo, as concepções de Wagner podem comprometer a própria estrutura do direito tributário brasileiro. No entanto, ignorá-las ou desacreditá-las sem fundamentação consistente não auxilia o debate e não fortalece os argumentos existentes. Somente as confrontando, tomando-as como base para as discussões atuais é que se pode avançar no desenvolvimento de um direito tributário mais justo e igualitário<sup>6</sup>.

Como se pode perceber, o conceito de extrafiscalidade provém, justamente, dessa ideia de intervenção econômica por meio dos tributos, tendo sido o fator essencial para que se começasse a diferenciar a classificação dos impostos quanto ao seu objetivo. Assim, considera-se que os fiscais são aqueles cuja finalidade precípua é financiar as prestações estatais positivas e os extrafiscais, aqueles que visam prioritariamente a servir como meio de intervenção no mercado ou na sociedade.

Observe-se que, mesmo essa classificação doutrinária já vem sofrendo algumas críticas doutrinárias, a exemplo das palavras de Schoueri, que argumenta: “merece crítica porque todos os tributos têm efeito arrecadatório e regulatório, em maior ou menor grau. Por isso mesmo, normas tributárias indutoras podem ser veiculadas em qualquer tributo”<sup>7</sup>.

---

<sup>5</sup>Falhas de Mercado são tendências ao desequilíbrio próprias de uma economia totalmente livre, sem regulamentação estatal. Um exemplo que se pode dar é a concentração de mercado.

<sup>6</sup>ADAMY, *op.cit.*, p. 372-373.

<sup>7</sup>SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 174.

Isso ocorre, também, conforme foi dito anteriormente, porque os conceitos jurídicos, em sua maioria, não são naturais, isto é, dependem de alguma elaboração intelectual por parte do ser humano. Assim sendo, estão sujeitos a certa inadequação frente à realidade.

Justamente por essa “imprecisão”, é possível considerar que mesmo os tributos tipicamente fiscais, como o imposto de renda, detêm certa dimensão extrafiscal. É nesse sentido a fala de Nattalie de Almeida: “[...] ainda que seja a característica da fiscalidade, da parafiscalidade ou da extrafiscalidade aquela preponderante no tributo, têm-se como certo que tal atributo não é absoluto”<sup>8</sup>.

Como é perceptível, não se busca, então, negar a constatação de que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é um dos grandes responsáveis pela arrecadação tributária da União. Muito menos de que sua vocação principal é justamente angariar fundos para o desenvolvimento de políticas públicas e custeio de despesas estatais.

Entretanto, também é notório que a inclusão, ou não, de algum serviço ou produto na lista de valores dedutíveis da base de cálculo do IR, ainda que de modo inconsciente, acaba por incentivar ou desincentivar as pessoas a realizarem/consumirem aquele ativo.

Um exemplo recente disso, que se pode considerar, é a Lei n. 14.439/22<sup>9</sup>, que amplia os limites dedutíveis do imposto sobre a renda no que se refere a valores destinados a projetos esportivos. Ora, não há dúvidas, pelo contrário, passa-se uma mensagem muito clara, de que, ao aumentar as deduções e, conseqüentemente, reduzir a base de cálculo e o efetivo valor do imposto, o governo federal objetiva fomentar práticas esportivas, com todos os benefícios sociais que lhes são conexos.

Portanto, parece seguro concluir que, mesmo o maior imposto arrecadador da União, pode deter substancial carga extrafiscal e, por consequência, servir como meio de intervenção estatal no contexto social. Mas, observando especificamente as notas distintivas do IR, seria plausível falar em extrafiscalidade através da característica da progressividade?

## 1.2. O CONFLITO ENTRE PROGRESSIVIDADE DEFICIENTE E JUSTIÇA FISCAL

Ao se falar em imposto de renda e seu aspecto extrafiscal, inevitavelmente, deve-se passar pelo tema da progressividade. Mais do que um simples princípio geral do direito

---

<sup>8</sup>ALMEIDA, Nattalie Alves de. *A extrafiscalidade proibitiva como política pública*. ESAF, Distrito Federal, 2013, p. 10. Disponível em: <[http://sisweb.tesouro.gov.br/apex/cosis\\_monografias.obtem\\_monografia?p\\_id=431](http://sisweb.tesouro.gov.br/apex/cosis_monografias.obtem_monografia?p_id=431)>. Acesso em: 11 out. 2022.

<sup>9</sup>BRASIL. *Lei n. 14.439, de 24 de agosto de 2022*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2022/Lei/L14439.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2022/Lei/L14439.htm)>. Acesso em: 24 out. 2022.

tributário, o legislador constitucional optou por vincular diretamente a progressividade ao IR, como um critério informativo, efetivamente, dessa espécie tributária. Ou seja, a tributação sobre a renda e proventos de qualquer natureza, mais do que proporcional, deve ser progressiva, majorando-se a alíquota conforme a base de cálculo aumenta.

Nesses termos, explica Schoueri que a fixação de alíquotas percentuais “[...] pode dar-se de modo proporcional, progressivo ou regressivo. No primeiro caso, a alíquota percentual será idêntica, pouco importando o valor da base de cálculo. Nos dois últimos casos, a alíquota percentual crescerá ou decrescerá, conforme cresça a base de cálculo”<sup>10</sup>.

Assim, como se pode perceber, a lógica da progressividade está diretamente atrelada à chamada teoria do sacrifício. Ou seja, a ideia do constituinte, ao vincular o imposto de renda ao princípio da progressividade, era a de que o sacrifício realizado por uma pessoa com menor potencial aquisitivo seja igual ao realizado por uma pessoa com maior potencial aquisitivo.

Nesse sentido, explicam Freitas e Bevilacqua, sobre a teoria do sacrifício:

[...] tal teoria da causa dos tributos surge do utilitarismo e é comumente utilizada como fundamento teórico da progressividade. Por ela, entende-se que a igualdade da imposição significa igualdade do sacrifício, no sentido de que cada um deve ser chamado a colaborar com as despesas estatais, de modo que não seja nem mais nem menos atingido que outros; assim, se os ricos têm mais capacidade contributiva que os pobres, podem eles pagar maior quantidade de tributos, já que a utilidade marginal da renda seria decrescente<sup>11</sup>.

Destaque-se que, como bem ressaltam os autores, a teoria do sacrifício e, por consequência, a progressividade do IR, estão diretamente relacionadas à utilidade marginal da renda, pois quanto mais o contribuinte aufere, menos relevante será o valor do tributo em relação ao todo que se tem. Quanto maior é o patrimônio, menor será o sacrifício de se adimplir os 27,5% da alíquota máxima prevista na tabela progressiva do Imposto de Renda de Pessoa Física.

Isso acarretará uma nova discussão, qual seja, se a tabela de progressividade do IR é realmente progressiva a partir de certo montante de renda obtido. Ocorre que, por mais que as teses econômicas supramencionadas funcionem como um amparo teórico, na prática, a variação

<sup>10</sup>SCHOUERI, *op. cit.*, p. 427.

<sup>11</sup>FREITAS, Leonardo Buissa; BEVILACQUA, Lucas. Progressividade na tributação sobre a renda com vistas à justiça fiscal e social. *Interesse Público – IP*, Belo Horizonte, ano 17, n. 93, p. 87-106, set./out. 2015, p.95. Disponível em: <<https://professor.pucgoias.edu.br/SiteDocente/admin/arquivosUpload/18700/material/Artigo%20Buissa%20e%20Bevilacqua%20ProgressividdTributa%C3%A7%C3%A3oSobre%20a%20Renda.pdf>>. Acesso em: 02 nov. 2022.

de renda correspondente aos valores compreendidos entre a isenção e a alíquota máxima é muito baixa, se considerada em números abstratos.

Veja que o referido intervalo se dá entre R\$ 1.903,98 e R\$ 4.664,68<sup>12</sup>, ou seja, todos aqueles que auferem uma renda superior ao teto da alíquota máxima verão incidir os mesmos 27,5%. Seja para um montante de R\$ 5.000,00, seja para um montante de R\$ 50.000,00.

Dessa forma, é imprescindível perceber que, por mais que a progressividade do imposto de renda tenha, para a esmagadora maioria da população, um forte caráter de distribuição de riquezas, existe uma parcela da sociedade que consegue escapar desse objetivo constitucional.

É o que diagnosticam Paulo Gil Introíni, junto de outros autores, ao apontarem que “a reduzida alíquota máxima e o baixo limite de renda a partir do qual passa a incidir o imposto praticamente inviabilizam qualquer pretensão de utilização deste tributo par promover a desconcentração de renda”<sup>13</sup>.

Veja que a faixa representativa da maior alíquota de incidência do imposto, não só ignora que existem rendas muito maiores do que os R\$ 4.664,68, tratando, como visto, todos com a mesma incidência tributária, como também atribui uma oneração muito maior do que deveria aos que percebem rendas próximas a esse montante.

Além disso, mas no mesmo teor do ressaltado pelos autores, a respeito do montante inicial de incidência do IR, confirma Hugo de Brito Machado Segundo:

a maior discrepância, contudo, que revela a injustiça da tributação no Brasil, não reside nas alíquotas, que dizem muito pouco consideradas isoladamente. É preciso cotejá-las com as bases sobre as quais incidem. Na maior parte dos países europeus que adotam a progressividade, o limite de isenção (cerca de 800 euros) corresponde, aproximadamente, à faixa que, no Brasil, se submete à alíquota máxima de 27,5%. Ou seja, alguém considerado já no topo da pirâmide de contribuintes do IRPF, no Brasil, seria tido como titular apenas do mínimo existencial na Europa, motivando a isenção do imposto. E isso para não referir uma série de despesas adicionais que o contribuinte brasileiro do imposto de renda precisa suportar, para suprir deficiência do Poder Público em áreas como segurança, educação etc., as quais nem sempre são dedutíveis da base de cálculo do imposto, muitas delas inexistentes para o contribuinte europeu<sup>14</sup>.

<sup>12</sup>BRASIL. *Lei n. 13.149*, de 21 de julho de 2015. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/13149.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%2013.149%2C%20DE%2021%20DE%20JULHO%20DE%202015.&text=Altera%20as%20Leis%20n%20os,19%20de%20dezembro%20de%202003.](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13149.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%2013.149%2C%20DE%2021%20DE%20JULHO%20DE%202015.&text=Altera%20as%20Leis%20n%20os,19%20de%20dezembro%20de%202003.)>. Acesso em: 07 jan. 2023.

<sup>13</sup>INTROÍNI, Paulo Gil Hölck, *et al.* Tributação sobre renda da pessoa física: isonomia como princípio fundamental da justiça fiscal. *A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas*, Brasília: Plataforma Política Social, p. 246-281, 2018, p. 257. Disponível em: <<https://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>>. Acesso em 11 jan. 2023.

<sup>14</sup>MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e redução de desigualdades. *Revista Jurídica Luso-Brasileira*, Lisboa, Ano 4, n 6, p. 105-146, jan. 2018, p. 124-125. Disponível em: <[https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2018/6/2018\\_06\\_0105\\_0146.pdf](https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2018/6/2018_06_0105_0146.pdf)>. Acesso em: 01 nov. 2022.

Ou seja, é possível se cogitar, inclusive, uma dupla violação da capacidade contributiva, seja por tributar, com a maior alíquota, aquilo que para outros países, com políticas sociais mais robustas e consequente custo de vida menor, já representaria o mínimo existencial, seja por igualar a carga fiscal de contribuintes que tem demonstrações de riqueza completamente diferentes.

Ainda nesse sentido, a própria progressividade é alvo, também, de críticas econômicas. A principal delas diz respeito a uma regra de eficiência, na medida em que, além de supostamente permitir à União arrecadar mais, a proporcionalidade traria uma menor complexificação do sistema tributário e da sua incidência.

Isso decorre, em grande medida, do fato de que a regra da proporcionalidade se baseia, não na teoria do sacrifício, mas na chamada teoria do benefício. Em suma, a referida proposição teórica inverte a lógica dos sacrifícios equânimes, anteriormente abordada, para que as contribuições ocorram conforme o benefício obtido. Ou seja, quem mais se beneficia do Estado, deveria contribuir mais.

Essa regra da proporcionalidade, inclusive, é comumente recordada por sua ampla aplicação em países europeus, sob a denominação do “*flat tax*”. Não há dúvidas que o estabelecimento de uma alíquota única, apesar do prejuízo para a capacidade contributiva, faria diminuir o chamado “custo Brasil”<sup>15</sup>, atraindo investimentos para o país.

Ocorre que, além da progressividade ter status constitucional, o que demandaria um maior esforço legislativo para sua alteração, a ideia de que a proporcionalidade, através de seu exemplo europeu, seria mais recomendada para o sistema tributário do imposto de renda é indevida.

Primeiramente, a teoria do benefício, já referenciada, parece no todo incompatível com a realidade social brasileira. Isso porque, na verdade, as pessoas que mais se servem do Estado, no contexto do Brasil, são, justamente, as que tem menor capacidade contributiva.

Quanto à queda na arrecadação, defende, novamente, Hugo de Brito Machado Segundo:

pode-se, porém, objetar o *flat tax* sob a consideração de que ele estimula um aumento na desigualdade de rendas entre as pessoas, abrindo espaço, por exemplo, para que altos executivos definam para si remunerações exageradas. O aumento na arrecadação com ele obtido em alguns países, por sua vez, pode decorrer de outras causas, diversas

---

<sup>15</sup>Consideram-se dentro do “custo Brasil” alguns gastos próprios da realidade nacional, tais como o alto índice de roubos de carga e a dificuldade da legislação tributária e trabalhista, que aumentam o aporte necessário para investimento no mercado brasileiro.

do fato de ser ele um *flat tax*. É o caso redução de informalidade e crescimento da economia desses países, até poucas décadas atrás situados dentro da chamada ‘cortina de ferro’, fatores que teriam levado a um aumento de arrecadação do imposto de renda de qualquer forma, fossem as alíquotas progressivas ou não. Pode ser, também, que a maior arrecadação decorra do fato de haver um maior número de pessoas pobres pagando, as quais em outro cenário seriam isentas, ou tributadas por alíquotas mais baixas, o que conduz à conclusão de que a eficiência está sendo obtida, no caso, com sacrifício desproporcional da ideia de equidade (e, no caso dos princípios jurídicos, da capacidade contributiva e da isonomia). Seria preciso adotar uma política bastante redistributiva, no gasto, para se neutralizar a injustiça assim gerada<sup>16</sup>.

Note-se que, como dito, aplicar algo como a teoria do benefício em um país com grande desigualdade, como o Brasil, significaria ampliar ainda mais esse desequilíbrio. De modo especial, quando se trata especificamente do Imposto de Renda, cuja vocação principal é tributar o ganho de capital e por consequência amenizar as desigualdades sociais.

Além disso, mesmo que se considere a possibilidade de uma arrecadação menor decorrente de sua aplicação, o critério da progressividade, ao fazer distinções entre os contribuintes, tem uma maior afinidade com a finalidade extrafiscal do imposto, que é a de promover a redistribuição da riqueza.

Ou seja, se o objetivo do poder público for justamente incentivar ou desincentivar condutas, será necessário que haja uma diferenciação de alíquotas, estabelecendo uma maior porcentagem não só para maiores bases de cálculo (progressividade), como até para rendas oriundas de certas atividades específicas (extrafiscalidade).

Poder-se-ia argumentar que as isenções e deduções do Imposto de Renda já cumprem certo papel extrafiscal, como inclusive exemplificado através da lei, mencionada anteriormente, que institui deduções tributárias incentivando à prática desportiva. E é verdade. Porém, também é verdade que tanto isenções, quanto deduções cumprem um papel de incentivar práticas (“extrafiscalidade positiva”), reduzindo (ou até excluindo) o imposto devido, mas perderiam sua utilidade caso se quisesse coibir certa conduta (“extrafiscalidade negativa”).

Assim, a função da progressividade, neste caso, seria diversa. Estaria relacionada muito mais com uma prática similar à que ocorre com o chamado IPTU progressivo no tempo<sup>17</sup>, que também detém previsão constitucional. Ou seja, a progressividade do Imposto de Renda, nesses casos, estaria atrelada a aumentar a alíquota para desincentivar condutas.

<sup>16</sup>MACHADO SEGUNDO, *op. cit.*, p. 121-122.

<sup>17</sup>Conforme disposição expressa do Art. 182, §4º, inciso II, da Constituição Federal.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 11 jan. 2023.

Aumentando a incidência do IR em rendas e proventos de certa natureza específica, como de origem ilícita, por exemplo, seria possível, a princípio, desincentivar esse tipo de prática.

Há, contudo, uma questão essencial que precisa ser enfrentada antes. Assumindo que, de fato, esteja demonstrado o caráter extrafiscal que a progressividade orientadora do Imposto de Renda pode ter, deve-se questionar: é possível a tributação dos produtos (especialmente financeiros) de atividades criminosas?

### 1.3. O *PECUNIA NON OLET* E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A tributação dos atos ilícitos é temática que remonta à Roma antiga, sendo debatida desde então entre os seus mais variados aspectos, inclusive morais. Em que pese, no entanto, a ampla gama de material produzido sobre o assunto, especialmente no âmbito nacional, muitas vezes os verdadeiros conflitos que este tema traz são deixados de lado.

Costumeiramente, preocupa-se em discutir a moralidade e até a conveniência de se taxar os atos antijurídicos, quando, na verdade, o cerne da questão deveria ser em como se taxar esses atos, mormente em consonância com os demais ramos do direito.

A finalidade deste tópico é, então, enfrentar pelo menos um dos principais pontos da tributação dos ilícitos na atualidade, sem negligenciar, naturalmente, suas origens e debates ocorridos anteriormente.

Historicamente, era comum encontrar quem defendesse que a imoralidade ou até a ilegalidade dos atos contaminaria, por assim dizer, a tributação que neles porventura pudesse incidir. Em outros termos, seria dizer que o Estado seria cúmplice do crime ao extrair dele parte de seu financiamento ou, ainda, que indicaria uma anuência do poder público com relação à prática criminosa.

Nesse sentido, a fala de Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi:

[não] seria ética, 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, tampouco com o grau de eticidade jurídica contemporânea<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup>BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro – CTN comentado*. 14. ed. rev. atual. e ampl. por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1106.

Há, também, quem defenda posição intermediária, variando de acordo com o ilícito praticado, que deu origem à renda ilícita. É esse o caso de Ives Gandra, ao dizer:

[...] não se poderia admitir uma lei que pretendesse tributar valores recebidos para a prática de homicídio, pois, à evidência, o ilícito pretendidamente tributável estaria atingindo a vida exterior de terceiros contra sua própria vontade. A tributação, neste caso, seria inviável, pois os ilícitos mencionados são de tal envergadura e consistência que a sua admissão representaria adoção da própria destruição da sociedade. (...) Já os ilícitos da lei moral que são de foro íntimo, tais como prostituição, jogos de azar, dependência de drogas etc., dizem respeito àquilo que os doutrinadores chamam de *victimless crimes*. São atividades indesejáveis sobre as quais a imposição tributária, a meu ver, é admissível<sup>19</sup>.

Como reconhecem os primeiros autores, entretanto, não é esse o posicionamento que guarda maior prestígio na doutrina, na lei e até na jurisprudência.

Na verdade, é seguro considerar, de certa forma, que a tributação dos atos ilícitos é admitida pelo ordenamento como um todo, inclusive amparado na interpretação dada ao art. 118 do Código Tributário Nacional<sup>20</sup>, que consagra o princípio do *pecunia non olet*, isto é, que “o dinheiro não tem cheiro”.

Mais do que um argumento legalista, inclusive, a imposição tributária nos atos antijurídicos deriva da própria ideia de igualdade, ainda que em sentido material. Afinal, uma vez que todos que auferem rendas lícitas são tributados, não tributar os que auferem rendas ilícitas representaria verdadeira discriminação indevida entre os contribuintes.

Além disso, quando se questiona a moralidade de se tributar atos ilícitos, é fundamental que se entenda a diferença entre os fatos geradores e as hipóteses de incidência da tributação.

Isso porque não se está a incluir as ações antijurídicas como hipóteses abstratas de ocorrência tributária, mas tributa-se tão somente um fato que, hipoteticamente, é lícito, mas que teve seus desdobramentos ou foi praticado num contexto que o torna ilícito. Em outros termos, a ilicitude está no fato gerador, não na hipótese de incidência.

Apesar de semelhantes, à primeira vista, ambos não se confundem. A chamada hipótese de incidência se refere à norma tributária em abstrato, à conduta que o legislador previu como manifestação de riqueza apta a ensejar taxação (p. ex. auferir renda). Já o fato gerador se

<sup>19</sup>MARTINS, Ives Gandra da Silva. O conceito de tributo e a participação do estado no produto da atividade ilícita. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Coords.). *Tributação do Ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 60-61.

<sup>20</sup>BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm)>. Acesso em: 13 dez. 2022.

relaciona com o ato em si, isto é, com a prática, no mundo dos fatos, pelo contribuinte, de uma conduta que “dispara” a aplicação normativa (p. ex. auferir renda proveniente da venda de um imóvel).

A ilicitude da qual trata o *pecunia non olet*, portanto, estaria no fato gerador e não na hipótese de incidência. Assim sendo, não seria correto considerar que o Estado, em abstrato, anuiria com a conduta imoral. O Poder Público tributa um fato, se esse fato se desenrola em um contexto de ilicitude, o máximo que se pode fazer, além de punir criminalmente o infrator, é garantir que o cenário de antijuridicidade não gere uma nova desigualdade entre os contribuintes.

Situação diversa ocorreria se se determinasse um ilícito na hipótese de incidência. Nesse caso, sim, estaria o ente público reconhecendo uma ilicitude como demonstração de riqueza, admitindo a positivação de algo que é proibido por outra seara do direito e, quiçá, utilizando o tributo como uma sanção a um ato antijurídico, contrariando o preceito do art. 3º do CTN<sup>21</sup>.

Não é outra a conclusão de Leandro Paulsen, ao dizer que:

é sabido que jamais um ato ilícito estará descrito na hipótese de incidência de um imposto ou contribuição porquanto tributo não é sanção de ato ilícito, não se presta para punir. Outra é a situação quando hipóteses de incidência que constituem manifestações de riqueza tributáveis, por reveladoras de capacidade contributiva – como a propriedade, a prestação de serviços, percepção de receita, a aquisição da disponibilidade de renda ou a circulação de mercadorias –, estão no contexto da prática de ilícitos, casos em que essa ilicitude subjacente pode ser indiferente à tributação<sup>22</sup>.

Veja que a sutil diferença entre a ilicitude estar representada no fato gerador ou na hipótese de incidência é, justamente, o motivo pelo qual a tributação dos atos ilícitos pode ser admitida pelo ordenamento jurídico e não representa uma anuência com o ato imoral praticado.

Precisamente por isso, ilustra Machado Segundo:

[...] como saber se estava chovendo ou fazendo sol no local da incidência será irrelevante (desde que a norma nada disponha em contrário), também não terá relevo a presença de circunstância adicional a tornar ilícita (por força de *outra* norma, a qual não exclui a incidência tributária) a atividade respectiva<sup>23</sup>.

<sup>21</sup>BRASIL, *op. cit.*, nota 20.

<sup>22</sup>PAULSEN, Leandro. Interseções do processo penal com o processo fiscal: circularidade, representação penal para fins fiscais, compartilhamento de provas sob sigilo, arresto e sequestro, perdimento de bens, súmula vinculante n. 24 e representação fiscal para fins penais. *In*: ADAMY; FERREIRA NETO, *op. cit.*, p. 288.

<sup>23</sup>MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. O princípio do non olet e a dimensão da riqueza projetada na ilicitude. *In*: *Ibidem*, p. 40.

Além da diferença entre a ilicitude no fato gerador e na hipótese de incidência, acima mencionada, outro argumento parece falar bastante a favor da tributação dos atos ilícitos, em especial, das rendas.

Como se sabe, três são os critérios que informam o Imposto de Renda: a progressividade, anteriormente mencionada, a universalidade e a generalidade. Em linhas gerais, a universalidade, para Schoueri, significa: “que não se deixe qualquer rendimento fora da tributação”<sup>24</sup>. Já a generalidade, para o mesmo autor, estaria relacionada com “a exigência de que nenhum contribuinte seja excluído da tributação: todos que realizem o fato jurídico-tributário do imposto de renda devem ser obrigados a pagá-lo”<sup>25</sup>.

Perceba que, mais do que a simples isonomia formal, que, como já dito, por si só, já serviria de fundamento para se admitir a tributação dos atos ilícitos, no Imposto de Renda isso é ainda mais forte. Não basta tratar os iguais de maneira igual, é necessário, por mandamento constitucional<sup>26</sup>, tributar todos os tipos de rendimentos, inclusive os ilícitos, e tributar todos os contribuintes que praticam os fatos geradores, inclusive os criminosos.

Ultrapassado o ponto da validade e juridicidade da tributação dos atos e rendas ilícitas, é necessário que se enfrente uma das questões atuais mais polêmicas a respeito do tema, qual seja, o conflito do direito tributário com o direito penal.

Eis a problemática: sabe-se que, para a seara criminal, a presunção de inocência estabelece que somente o trânsito em julgado determine a ilicitude de certa conduta. Assim sendo, a chamada tributação dos atos ilícitos somente pode ser assim denominada quando transitada em julgado sentença criminal condenatória reconhecendo a prática do ilícito. Pois bem, ocorre que o art. 91, inciso II, alínea “b”, do Código Penal<sup>27</sup>, prevê o perdimento dos produtos e proveitos do crime. Assim sendo, permaneceria, mesmo sendo perdidos os produtos do crime, a incidência tributária?

À primeira vista, é concebível que se entenda pela perda da capacidade contributiva, tal como afirma Paulo Roberto Andrade: “[...] se e quando sobrevinda condenação pelo crime de tráfico, o confisco suprimirá a capacidade contributiva inicialmente manifestada, inibindo a incidência da norma do IR; caso este já tenha sido pago, assistirá ao contribuinte-infrator direito à repetição do indébito”<sup>28</sup>.

---

<sup>24</sup>SCHOUERI, *op. cit.*, p. 439.

<sup>25</sup>*Ibidem*.

<sup>26</sup>Conforme disposição expressa do Art. 153, §2º, inciso III, da Constituição Federal.

BRASIL, *op. cit.*, nota 17.

<sup>27</sup>BRASIL. *Código Penal*. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del2848compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm)>. Acesso em: 13 dez. 2022.

<sup>28</sup>ANDRADE, Paulo Roberto. *Tributação de atos ilícitos e inválidos*. São Paulo: Quartir latin, 2008, p. 260-261.

Nesse caso, compreende-se que, uma vez decretado o perdimento, ou o confisco dos produtos, conforme diz o autor, restaria desaparecida a manifestação de riqueza que requer o fato gerador, ocorrendo assim uma espécie de enriquecimento sem causa para o fisco.

Ressalva interessante é feita por Schoueri, que, ao adotar esse posicionamento, também, destaca o eventual efeito da prescrição nesses casos:

[...] não prosperam os argumentos daqueles que defendem, com base na igualdade, aquela tributação, já que não está correta a premissa de que, ao não se tributarem aqueles resultados, colocar-se-iam em situação privilegiada os que cometeram ilícitos; estes, como visto, perdem a totalidade dos frutos do ilícito. Assim, não obstante o posicionamento doutrinário e jurisprudencial favorável à tributabilidade do produto do ilícito, esta deve encontrar seu limite nos casos em que o próprio ordenamento exigir a expropriação daquele produto, não havendo, então, espaço para a tributação. Se, entretanto, não ocorre o perdimento (por exemplo, em virtude de prescrição penal), então este fato (a prescrição) implicará um acréscimo no patrimônio do agente. Será hipótese, agora sim, lícita, já que conforme o ordenamento e nada impede a tributação neste segundo momento<sup>29</sup>.

Perceba que a tese defendida por esses autores está diretamente ligada a uma análise da capacidade contributiva após a condenação criminal, na linha do que foi dito por Baleeiro e Derzi, já que: “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”<sup>30</sup>.

Ou seja, na verdade, a efetiva tributação do ilícito, para esses autores, somente ocorreria em remotíssimas hipóteses, onde, havendo a condenação criminal, seria, também, declarada a prescrição, o que impediria o perdimento e manteria a capacidade contributiva dos condenados. Noutros casos, ou bem se estaria falando de tributação de atos ou rendas lícitas, assim consideradas face à ausência de condenação penal; ou haveria o perdimento conexo à condenação e consequente perda da capacidade contributiva, impedindo a tributação.

Por outro lado, existem autores que assumem uma posição diversa, ampliando a esfera de tributabilidade das rendas obtidas ilicitamente de acordo com a internalização e absorção da renda pelo patrimônio do contribuinte que tiver sido condenado. É esse o caso de Leandro Paulsen, que propõe:

[...] o confisco e eventual perdimento dos proventos do crime (produto ou proveito) ocorridos após a sua movimentação, utilização, consumo ou transformação, ou seja, após a efetiva e inequívoca ocorrência de fatos geradores que já não podem ser desconstituídos ou restituídos ao estado anterior, recaem sobre bens de que efetivamente dispôs o autor do crime. Note-se que a titularidade da riqueza foi

<sup>29</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 140.

<sup>30</sup>BALEIRO, *op. cit.*

exercida, ainda que de fato. Assim, para fins de tributação, será irrelevante a ilicitude subjacente ao proveito do crime de que efetivamente se dispôs, inclusive na hipótese de ter ocorrido perdimento subsequente<sup>31</sup>.

No caso, a disposição dos valores pelo infrator como se seus fossem (movimentando, utilizando, consumindo ou transformando) indicaria uma manifestação de riqueza e, portanto, uma capacidade contributiva que não poderia ser afastada pela sentença penal condenatória com a decretação do perdimento. Haveria, então, uma alteração da natureza jurídica da decisão que determina o perdimento, passando de declaratória para desconstitutiva ou, nas palavras de Paulsen: “esse perdimento não terá efeito declaratório, mas desconstitutivo, de modo que não atingirá os efeitos anteriores ao confisco”<sup>32</sup>.

Não é nenhum desses entendimentos, entretanto, que parece preponderar na jurisprudência. Efetivamente, o reconhecimento de que ao auferir renda, mesmo que ilícita, restará praticado o fato gerador, independente do futuro perdimento dos produtos ou proveitos do crime, vem sendo amplamente adotado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) da Receita Federal.

Exemplifica-se com o acórdão nº 2402-008.160, de lavra da 2ª Seção de Julgamento do CARF:

A expropriação, ou, conforme presente no Termo de Colaboração, o perdimento dos bens objetos do ilícito, não altera a ocorrência de fato gerador do imposto. A eventual devolução ou perda de valores em prol do Estado não elimina, do contexto tributário, o fato de que os rendimentos foram recebidos, efetivamente, pelo contribuinte. A perda da titularidade do produto não elide a constatação de que, à data em que recebeu dinheiro fruto de atividade ilícita, o contribuinte tinha titularidades econômica e jurídica sobre aqueles valores. A expropriação dos bens, conseqüentemente, não tem o condão de afastar o princípio do *Pecunia Non Olet*, consubstanciado pelo art. 118, inc. I, do CTN<sup>33</sup>.

Notadamente, a incidência tributária, segundo o entendimento do órgão colegiado, independe, tanto do perdimento, quanto da movimentação das rendas ilícitas. Importa destacar que, no caso em análise, o reconhecimento da prática ilícita partiu, inclusive, do próprio autor do fato, mediante celebração de acordo de colaboração premiada. Em todo caso, a *ratio decidendi* permanece a mesma, o perdimento não retira a ocorrência do fato gerador.

<sup>31</sup>PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 269.

<sup>32</sup>PAULSEN, *op. cit.*, 2018, p. 310.

<sup>33</sup>BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Processo n. 10880.740302/2018-47*. Relator: Conselheiro Rafael Mazzer de Oliveira Ramos. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 14 dez. 2022.

Assim, com as devidas vênias aos autores anteriormente citados, parece ser essa a posição mais adequada. Explica-se: a disposição do art. 118 do CTN<sup>34</sup> expressa a autonomia do direito tributário em relação às demais áreas do direito. Dessa forma, uma vez que o fato gerador tenha ocorrido e se aperfeiçoado com a aquisição de disponibilidade econômica e jurídica da renda ilícita, não é possível ao direito penal alterar ou desconstituir essa situação jurídica estabilizada.

E mais, assim como não cabe ao direito penal interferir no *status quo* tributário, não pode o simples perdimento dos produtos e proveitos do crime desconstituir a capacidade contributiva outrora demonstrada. Perceba-se que, de modo geral, o eventual perecimento da riqueza anteriormente manifestada não descaracteriza o fato gerador tributário. A título exemplificativo, pode-se pensar em uma pessoa que recebe certa quantia originada de meios lícitos, até, como um sorteio. Não há dúvidas que, mesmo que todo o montante recebido seja totalmente gasto antes da nova declaração de IR, o fato gerador do Imposto de Renda permanecerá existindo e, com ele, a obrigação tributária de pagar o tributo.

Nessa linha, justamente, é que dispõe o artigo 118 do CTN<sup>35</sup>, ao dizer que a “definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos”. Ou seja, a definição do fato gerador independe da validade jurídica dos atos (e aqui se inclui a licitude, pois todos os atos inválidos somente o são por força de sua ilicitude perante o ordenamento), bem como da natureza do seu objeto (podendo ser um objeto lícito ou ilícito) e, finalmente, de seus efeitos (portanto, prevalecendo o fato gerador, independentemente de perdimento e confisco dos produtos do crime).

Ademais, é possível dizer que a própria separação de matérias, do direito tributário para o criminal, acarreta também uma separação de competências, como se depreende das palavras de Paulsen:

[r]econhecendo que o ilícito tem efeitos penais e civis [e até tributários], a legislação atribui ao juízo penal competência para estabelecer um valor mínimo de reparação. (...) Embora a legislação brasileira não tenha adotado, por completo, a união de instâncias, na medida em que ainda resguarda a possibilidade de se buscar, no juízo cível, uma reparação completa, enseja que se tenha um olhar abrangente conformador, integrador<sup>36</sup>.

---

<sup>34</sup>BRASIL, *op. cit.*, nota 20.

<sup>35</sup>*Ibidem*.

<sup>36</sup>PAULSEN, *op. cit.*, 2018, p. 307.

Assim, é imprescindível notar da fala do autor que não só as matérias não se confundem, como a própria competência judicial não poderá ser ultrapassada. Isto é, assim como o Direito Tributário e o Direito Penal são searas distintas, também não poderá o juiz criminal determinar a perda ou retirada da capacidade contributiva com suas decisões, via de regra, por estar flagrantemente ausente a competência em razão da matéria para isso. Esse “olhar integrador”, portanto, deve surgir primeiramente da previsão expressa da legislação e nunca de uma interpretação doutrinária. Não por outra razão, a alusão à competência criminal para atribuir valor mínimo para a reparação civil decorre de positividade explícita do art. 387, inciso IV, do Código de Processo Penal<sup>37</sup>.

Perceba-se que, mesmo em situações envolvendo matéria exclusivamente tributária, o legislador optou por prever expressamente os casos em que não haveria incidência por força do perdimento. É a hipótese do art. 1º, §4º, do Decreto-Lei 37/1966<sup>38</sup>, que versa sobre a não tributação do Imposto de Importação em casos de perdimento da mercadoria estrangeira, e do art. 2º, inciso III, da L. 10.865/2004<sup>39</sup>, que traz a mesma hipótese para o PIS/PASEP-Importação e Cofins-Importação.

Em última análise, o que o legislador está dizendo nestes casos é que, de fato, não incide o tributo, mas não por ausência de capacidade contributiva, como sustentam os autores oportunamente mencionados, mas por expressa previsão legal. Assim, a exoneração tributária, justamente por representar uma dispensa de receita, é uma opção do administrador/legislador, jamais da doutrina ou do Judiciário.

Ou seja, ausente a previsão legal para o afastamento da tributação, deve-se concluir pela existência do fato gerador do imposto de renda, mesmo naqueles casos em que o réu/contribuinte venha a sofrer o perdimento dos produtos e proveitos ilícitos do crime. E mais, mesmo nos casos em que o lançamento só venha a ocorrer depois da condenação criminal transitada em julgado<sup>40</sup> e, conseqüentemente, do perdimento dos bens, ressalvando-se o prazo decadencial, naturalmente.

Situação interessante, que vale o destaque, ocorre nos casos de acordos de colaboração premiada. Com a recente utilização massiva do instituto, o que se percebeu é que por vezes o

---

<sup>37</sup>BRASIL. *Código de Processo Penal*. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del3689compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del3689compilado.htm)>. Acesso em: 14 dez. 2022.

<sup>38</sup>BRASIL. *Decreto-lei n. 37*, de 18 de novembro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0037.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0037.htm)>. Acesso em: 14 dez. 2022.

<sup>39</sup>BRASIL. *Lei n. 10.865*, de 30 de abril de 2004. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%2010.865%2C%20DE%2030%20DE%20ABRIL%20DE%202004&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20Contribui%C3%A7%C3%A3o%20para,servi%C3%A7o%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%2010.865%2C%20DE%2030%20DE%20ABRIL%20DE%202004&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20Contribui%C3%A7%C3%A3o%20para,servi%C3%A7o%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs)>. Acesso em: 14 dez. 2022.

<sup>40</sup>Note que o lançamento será válido se posterior ou anterior à condenação criminal definitiva.

colaborador reconhece a presença e o recebimento de valores ilícitos, gerando a posterior autuação por parte da receita federal. Nesses casos, é comum que o contribuinte alegue a utilização da chamada denúncia espontânea, onde reconhece a prática da infração, recolhendo os valores devidos do tributo, mas tendo excluídas as sanções<sup>41</sup>.

Veja que, o que se pretende, é afastar a sanção por meio da própria delação, que, como visto, não só reconhece a prática do ilícito criminal, como manifesta a capacidade contributiva e dispara a ocorrência do fato gerador, anteriormente ocultado, de alguns tributos, dentre os quais, o Imposto de Renda.

Sobre a questão, esclarecem Jorge de Macedo Costa e Caroline dos Santos Maciel:

[...] o CARF tem ainda afastado a tese de equiparação entre o instituto penal da colaboração premiada e o tributário de denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN. O objetivo dessa equiparação é aplicar e estender os efeitos e benefícios tributários deste em colaborações premiadas. Todavia, o colegiado administrativo considera não estarem presentes requisitos essenciais da denúncia espontânea em diversos casos concretos de colaboração premiada, pois aquela demanda não só a confissão da dívida, mas o refazimento de apurações, retificação de declarações e pagamento dos tributos devidos<sup>42</sup>.

Naturalmente, o simples reconhecimento da prática criminosa, por meio da colaboração, não pode servir como denúncia espontânea se o contribuinte não faz o efetivo recolhimento do tributo. Até porque, como visto, não se pode admitir que a atuação no âmbito criminal produza efeitos tributários, sem qualquer previsão legal.

O mais correto, então, seria que, além da confissão da dívida, realizada no bojo do acordo de colaboração, cujas provas podem ser utilizadas no âmbito tributário, frise-se, como provas emprestadas regulamentadas pelo art. 372 do CPC<sup>43</sup>, o contribuinte/celebrante tivesse apurado, declarado e, principalmente, adimplido a obrigação tributária. Assim, restaria configurado o instituto da denúncia espontânea em conjunto com a colaboração premiada.

<sup>41</sup>A Denúncia Espontânea se encontra positivada no art. 138 do CTN.

BRASIL, *op. cit.*, nota 20.

<sup>42</sup>COSTA, Jorge Gustavo Serra de Macedo; MACIEL, Caroline Stéphanie Francis dos Santos. O uso da colaboração premiada como prova emprestada no direito tributário: requisitos e limites jurídicos. In: BICHARA, Luiz Gustavo; MONTENEGRO, Matheus Reis; MELOTTI, Giuseppe Pecorari (Coords.). *Tributação dos valores relacionados a ilícitos – limites e possibilidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 38.

<sup>43</sup>BRASIL. *Código de Processo Civil*. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm)>. Acesso em: 27 set. 2023.

#### 1.4. A EXTRAFISCALIDADE DO IMPOSTO DE RENDA INCIDENTE SOBRE PROVEITOS DO CRIME

Durante esse capítulo foi construída e, espera-se, demonstrada, a tese de que, além de não ser algo imoral ou indevido, a tributação dos atos ilícitos é possível no ordenamento brasileiro, mesmo diante dos efeitos da condenação criminal, especialmente o perdimento dos produtos e proveitos do crime.

Isso se justifica, principalmente, pela independência das instâncias criminal e tributária, de modo que a condenação no âmbito penal não tem o condão de gerar efeitos automáticos de desconstituição do fato gerador praticado no âmbito tributário.

Nesse sentido, uma vez que o agente obtém valores por meios ilícitos, ele passa a manifestar capacidade contributiva para os fins do IR praticando o fato gerador de adquirir disponibilidade econômica ou jurídica sobre a renda (ilícita).

A partir desse ponto, isso pode ser descoberto pela Receita Federal, que além de autuar o contribuinte infrator pelo não recolhimento do imposto, representará à autoridade policial para que investigue o ilícito criminal cometido.

Ou as autoridades penais podem, no bojo de uma investigação, descobrir a vantagem pecuniária recebida ilicitamente e, assim, informarem o fisco acerca dos valores não tributados.

Em ambos os casos, deve-se observar, que as rendas ocultas não têm o caráter ilícito, ao menos perante o Poder Judiciário, posto que isso somente será determinado com o trânsito em julgado de sentença penal condenatória.

Ademais, condenado o réu, será determinado o perdimento dos bens e produtos do crime em favor da União, mas sem jamais retirar a capacidade contributiva anteriormente manifestada.

Veja que o fator gerador, nesses casos, funciona como uma “fotografia”, que captura a capacidade contributiva quando o contribuinte a manifesta. Desse modo, se ele não recolheu o tributo ou suportou execução fiscal para sua cobrança antes do perdimento, o Fisco poderá buscar o seu crédito tributário, observada a decadência e a prescrição. Por outro lado, se os valores dos tributos já tiverem sido adimplidos (de maneira voluntária ou compulsória), não poderá o condenado pedir a repetição do indébito com fundamento na perda dos valores ilícitos.

Especificamente sobre o Imposto de Renda, nesse caso da tributação dos atos ilícitos, é razoável crer que, mais do que arrecadatório, a tributação terá um efeito de desincentivar a prática do ilícito, aumentando o risco das condutas antijurídicas que importem em algum acréscimo pecuniário.

Isso se dá porque a tributação, sob a ótica econômica, funcionaria como um desequilíbrio nos custos do crime, fazendo com que o agente, além de correr o risco de voltar ao mesmo *status quo ante*, perdendo os valores auferidos ilicitamente, tenha ainda uma nova obrigação tributária a adimplir.

Observe-se que não se trata de utilizar o tributo como uma sanção, como se verá em momento oportuno, mas em simplesmente fazer incidir (ou até aumentar) a carga fiscal, que já incidiria em operações lícitas.

Sobre esse aspecto, então, pode-se perceber que a tributação de renda terá um efetivo papel extrafiscal, em que pese a sua preponderante natureza arrecadatória, uma vez que voltado para a conformação do comportamento social.

Essa extrafiscalidade da tributação das rendas ilícitas, então, pode ter especial desempenho no combate à criminalidade, mormente se observado o critério da progressividade, que a Constituição estabelece como princípio informador do Imposto de Renda.

Portanto, de maneira similar ao que ocorre com o IPTU progressivo, seria possível considerar um Imposto de Renda progressivo, a incidir, especialmente, sobre valores oriundos de práticas ilícitas, com o objetivo de desincentivar a atuação criminosa. Para isso, vale dizer, seria imprescindível uma autorização constitucional expressa, tal como ocorre com o mencionado imposto sobre a propriedade predial urbana, prevendo a nova orientação da extrafiscalidade como um complemento, onde, atualmente, se encontram somente a universalidade, a generalidade e a progressividade.

## 2. O INCENTIVO A PARTIR DA ÓTICA CRIMINOLÓGICA

Os motivos que levam pessoas a praticarem crimes são objeto de estudo e investigação há muito tempo. Mesmo antes do surgimento do chamado “método científico”<sup>44</sup>, a sociedade já ansiava por justificar ou, ao menos explicar, o que gerava a prática criminosa.

Por conta disso, foram desenvolvidas as mais diversas teses criminológicas<sup>45</sup> que, apesar de não poderem ser classificadas como científicas, por ausência de um método padronizado e comprovável, foram importantes na medida em que fomentavam a busca por explicações para o fenômeno delitivo.

Nesse sentido, ainda que comumente não se repute como estudo integrante da Criminologia, posto que ausente o caráter científico, o primeiro trabalho que ganhou mais notoriedade nas discussões sobre a lógica do crime é de autoria de Cesare Beccaria, intitulado *Dos Delitos e das Penas*.

Na ocasião, iniciava-se um movimento de autonomia do próprio Direito Penal, na medida em que, à época, ocorria a decadência do absolutismo como se conhecia. O trabalho de Beccaria, assim, além de pontuar a hipertrofia estatal em detrimento das garantias individuais, lançará as bases para a formação da chamada Escola Clássica da Criminologia.

É o que aponta Nucci, ao afirmar:

[...] é preciso considerar que os estudos da escola clássica, cujo principal expoente foi Cesare Bonesana, Marquês de Beccaria, com o seu livro *Dos delitos e das penas*, segundo nos parece, deram início a uma nova fase para o direito penal, inclusive para a avaliação da origem do delito, apontando-se para o livre-arbítrio como causa, o que não foge totalmente à realidade. Ademais, muitos outros princípios foram indicados como pertinentes às finalidades da punição, algo que, igualmente, se liga ao objeto da criminologia<sup>46</sup>.

Dessa forma, a escola clássica se caracteriza por fixar como causa fundamental do crime o livre arbítrio, não estando a prática delitiva predeterminada ou condicionada a uma influência de alguma pessoa ou grupo, mas sendo uma escolha racional do criminoso.

<sup>44</sup>O método científico, nas palavras de Alexandre Costa seria: “o método científico é basicamente uma metodologia de verificação da veracidade de hipóteses explicativas acerca da efetiva existência de relações causais entre fenômenos empíricos”.

Conforme COSTA, Alexandre Araújo. *Direito e método: diálogos entre a hermenêutica filosófica e a hermenêutica jurídica*. 2008. 421 f. Tese (Doutoramento em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, 2008, p. 104.

<sup>45</sup>A exemplo, tem-se a chamada Teoria da Tentação, que relacionava a prática delitiva com a ação de forças malignas de ordem espiritual. Em que pese a aderência que tal tese possa ter, contudo, é algo que não decorre de uma metodologia e, por vezes, não pode ser comprovado empiricamente.

<sup>46</sup>NUCCI, Guilherme de Souza. *Criminologia*. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 79.

A crítica mais contundente que se pode fazer aos pensadores que se afiliavam a esse segmento está atrelada a fatores emocionais e ambientais, capazes de afetar o livre arbítrio. Afinal, a ideia de que todo aquele que pratica um delito teria refletido de maneira absolutamente livre e racional previamente é no todo uma generalização utópica.

Além disso, como dito anteriormente, o início da escola clássica padece do “cientificismo”<sup>47</sup> que começava a ser observado nas demais áreas do saber, de modo que a própria Criminologia tinha dificuldade em se afirmar como ciência com sua devida relevância e autonomia.

A mudança desse panorama, entretanto, ocorrerá com a chegada do século XIX, período em que aparecem os primeiros estudos com uma metodologia padrão e passíveis de comprovação empírica, conforme explica Nucci, em comentário a Castelo Branco:

[...] no século XIX surge a teoria de Francisco José Gall (1758-1828) quanto à localização das qualidades e dos defeitos, incluindo as tendências criminais, no crânio humano, desenvolvendo-se a frenologia (estudo do crânio e do encéfalo para determinar as características intelectuais e a personalidade de cada um). Surgem as principais figuras da escola positiva, com Cesare Lombroso, desenvolvendo a antropologia criminal, Enrico Ferri, a sociologia criminal, e Rafael Garofalo, cuidado da primeira obra intitulada Criminologia, em que analisa a periculosidade do criminoso no âmbito do direito penal<sup>48</sup>.

Deve-se destacar, naturalmente, dentre os autores citados acima, o nome de Lombroso, que seria, talvez, o mais célebre dessa série de teóricos integrantes da que se convencionou chamar de escola positivista.

A resposta trazida por ele para a questão da motivação dos delitos, em linha com a abordagem positivista em geral, se associava profundamente a um caráter biológico do indivíduo. Ou seja, em resumo, o que se propunha como explicação para a ocorrência dos crimes era a própria fisiologia humana, de modo que não haveria espaço para uma opção pessoal e consciente pelo ilícito.

É bem verdade que a escola positiva sofreu duras críticas, na medida em que atribuíam a fatores objetivos, escolhas que, na maioria das vezes, eram subjetivas. Mas a principal contribuição desses autores, mais do que as hipóteses inicialmente aventadas, foi ter trazido para a criminologia o método científico, ainda que com as limitações da época.

---

<sup>47</sup>Como dito anteriormente, o cientificismo que passava a ser observado nas demais áreas do saber, mas que só posteriormente veio a se desenvolver nas ciências criminais, estava relacionado diretamente com aplicar o método científico visando comprovar hipóteses que foram observadas empiricamente.

<sup>48</sup>BRANCO, Vitorino Prata Castelo. Curso completo de criminologia da sociedade brasileira de direito criminal. São Paulo: Sugestões literárias, p. 39-40, *apud Ibidem*, p. 79.

Além disso, é incabível e até anacrônico traçar críticas a uma teoria delineada há dois séculos com a visão de mundo que se tem hoje. É, também, nesse sentido que aponta Regis Prado, ao dizer que a escola Positiva:

[...] atualmente costuma despertar valorações mais negativas, tanto científica como popularmente. Isso se deveu em grande parte a que essa escola foi sistematicamente distorcida por setores da criminologia posterior, a maior parte das vezes por falta de leitura de suas obras, por críticas metodológicas anacrônicas ou por mal-entendidos pouco prudentes. Não só epistemológica e metodologicamente sua herança perdura hoje, mas também por algumas das figuras concretas, sobretudo em matéria de Política Criminal, que propôs<sup>49</sup>.

O uso de uma metodologia e a possibilidade de se comprovarem (ou refutarem) as teses propostas através de uma observação empírica, então, são os fatores determinantes para que a Criminologia passasse a ser alocada no grupo das ciências (no caso, humanas). Conseqüentemente, a partir desse momento, começa a se desenvolver a sua própria autonomia e independência em relação às demais ciências, como a Sociologia, o Direito e a Psicologia, por exemplo.

Por fim, a terceira grande vertente da Criminologia é a chamada teoria ou paradigma Sociológico, que tem como principais expoentes os integrantes da Universidade de Chicago. Tal como as escolas anteriores, a teoria Sociológica determinará uma causa principal para o evento delitivo, mas não a escolha racional, ou a fisiologia do indivíduo. Tratar-se-á, portanto, da própria sociedade.

Por conta da forte influência exercida pela Universidade (ou Escola) de Chicago, que era capitaneada por estudiosos da Sociologia, essa vertente da Criminologia terá forte viés social, refletindo, em grande medida, sobre quais são os fatores presentes no meio humano que propiciam ou desencadeiam a prática delitiva.

Assim sendo, o mais fundamental é ter em mente que, para os fins desse trabalho, a Criminologia restará dividida em três grandes escolas ou segmentos, a saber: a Escola Clássica, a Escola Positiva e a “Escola” Sociológica<sup>50</sup>. Naturalmente, não se pretende aqui reduzir a imensa variedade de teses criminológicas discutidas com o passar dos anos. Entretanto, lançando mão de alguma simplificação, seria seguro dizer que todos os autores por elas

<sup>49</sup>PRADO, Luiz Regis; MAÍLLO, Alfonso Serrano. *Criminologia*. 4. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 88.

<sup>50</sup>Diferente das duas primeiras linhas de abordagens teóricas apresentadas, não é comum se denominar de Escola Sociológica, mas Escola de Chicago. Isso se deve, muito provavelmente, porque os autores que compunham essa linha, mais do que reunidos por uma forma de abordar as ciências criminais, estavam reunidos por terem cursado uma mesma Universidade, a de Chicago.

responsáveis se fundamentam, em maior ou menor grau, em uma das três vertentes representadas por essas escolas.

Por fim, vale dizer ainda que essas linhas teóricas permanecem em discussão<sup>51</sup>, inclusive a Escola Clássica, que foi a primeira a obter mais aderência na resposta quanto aos motivos do crime, como visto. Ou seja, em que pesem os séculos decorridos, como se verá adiante, ainda hoje é possível encontrar autores com forte viés racional, social e, quem sabe, até biológico, mas com as necessárias adaptações que a evolução metodológico-científica impôs às pesquisas atuais.

## 2.1. A ASSOCIAÇÃO DIFERENCIAL DE SUTHERLAND

Terá origem, justamente, na Escola de Chicago o primeiro pensador que lançará as bases para a tese sustentada nesse trabalho. Edwin H. Sutherland foi, certamente, um dos mais promissores teóricos egressos da escola, desenvolvendo a chamada Teoria da Associação Diferencial.

Como dito anteriormente, a linha criminológica fundada pela Escola de Chicago se relacionava diretamente com a sociologia, atribuindo, em termos gerais, um aspecto estrutural para o fenômeno criminológico. Ou seja, o crime emanaria da própria estrutura social.

A proposta de Sutherland, com seu trabalho, era desenvolver uma teoria que, diferente das existentes à época, explicasse todos os tipos de motivação criminosa. Vale lembrar que, nesse contexto, vigia certa concepção de que os delitos estão essencialmente relacionados com a condição pessoal do sujeito, na medida em que já decorria quase um século de discussões emanadas da escola positivista.

Sutherland desenvolve, então, seu trabalho visando contestar essa lógica que associa pobreza e crime ou, ainda, personalidade e crime, conforme explica Gabriel Anitua:

Sutherland concentrava seus esforços em elaborar uma teoria geral que pudesse explicar todo e qualquer tipo de delinquência; para isso, ele teve de buscar os fatores que se associavam com todo tipo de delinquência e não com um tipo de delito em particular. Era nessa redução que as explicações baseadas na pobreza ou em problemas de personalidade e, no final, todo positivismo criminológico, falhavam. De acordo com Sutherland, estas causas não provocavam por si só o delito, pois às vezes, alguns atores realizam delitos quando essas características não estão presentes, e em

---

<sup>51</sup> Isso decorre diretamente do objeto de pesquisa das ciências humanas, como da própria Criminologia, que diferente das naturais ou exatas, dificilmente encontra uma comprovação cabal que inviabilize as demais teses.

outras situações essas características estão presentes e os sujeitos não cometem delitos<sup>52</sup>.

Perceba que, para o desenvolvimento de uma tese com que abrangesse todos esses crimes, foi necessário analisar também delitos que raramente geravam algum tipo de sanção ou reprimenda, como são os econômicos.

Por conta disso, serão, justamente, os crimes dessa natureza que darão título ao trabalho do autor, chamados, por ele, de *White Collar Crimes*<sup>53</sup>. Isso ocorre porque, dentre outros fatores, a denominada criminalidade complexa raramente gera vítimas identificáveis, tendo como seus principais prejudicados entidades abstratas como o Poder Público, o Mercado ou a Sociedade.

O trabalho de Sutherland inova, então, por trazer à luz um perfil de criminoso muito diferente do que a sociedade, até então, conhecia. E mais, não só por revelá-los, como por encontrar uma teoria que explicasse os motivos de seus atos.

O novo perfil criminal trazido pelo autor, então, é de alguém que, ao invés de provocar a rejeição social, é bem aceito na comunidade, de maneira que nem o próprio agente se considera um infrator da lei. Diz Sutherland:

[o] ladrão profissional considera a si mesmo como um criminoso, assim como é considerado pelo público em geral. Como ele não deseja mais uma reputação pública favorável, se orgulha de sua reputação como criminoso. O empresário, por outro lado, vê a si mesmo com um cidadão respeitável e, em grande medida, é assim percebido pelo público em geral. (...) Mesmo quando eles violam a lei, eles não se consideram criminosos<sup>54</sup>.

Já para a explicação, o autor parte de uma lógica extremamente vinculada ao contexto social no qual o indivíduo está inserido, como não poderia deixar de ser. Nas palavras de Anitua:

---

<sup>52</sup>ANITUA, Gabriel Ignacio. *Histórias do Pensamento Criminológico*. Traduzido por Sérgio Lamarão. Rio de Janeiro: Revan, 2008, p. 490.

<sup>53</sup>Do inglês, Crimes de Colarinho Branco. Evidentemente, há uma menção a um tipo de criminoso que afasta aquelas características trazidas pela Escola Clássica. Assim, diferente de uma aparência monstruosa e até maléfica, Sutherland propõe a existência de criminosos com boa apresentação (normalmente trajando ternos, pela posição que ocupam), com ampla aceitação social e reconhecida reputação. Pessoas “acima de qualquer suspeita”.

<sup>54</sup>Traduzido, livremente, do original: “[the] professional thief conceives of himself as a criminal and is so conceived by the general public. Since he has no desire for a favorable public reputation, he takes pride in his reputation as a criminal. The businessman, on the other hand, thinks of himself as a respectable citizen and, by and large, is so regarded by the general public. (...) Even when they violate law, they do not conceive of themselves as criminals”.

Conforme SUTHERLAND, Edwin Hardin. *White Collar Crime – the uncut version*. Binghamton: Vail-Ballou, 1983, p. 230. Disponível em: <[https://www.google.com.br/books/edition/White\\_Collar\\_Crime/U5rYDwAAQBAJ?hl=pt-BR&gbpv=1&dq=inauthor:%22Edwin+Hardin+Sutherland%22&printsec=frontcover](https://www.google.com.br/books/edition/White_Collar_Crime/U5rYDwAAQBAJ?hl=pt-BR&gbpv=1&dq=inauthor:%22Edwin+Hardin+Sutherland%22&printsec=frontcover)>. Acesso em: 25 set. 2023.

“parte do pressuposto de os indivíduos aprendem modelos e esquemas de comportamento diferentes em cada área cultural diferenciada”<sup>55</sup>.

Em outros termos, o crime não estaria associado à privação de bens materiais, ou a um contexto mental específico, mas à efetiva criação e valoração cultural de cada pessoa. Conseqüentemente, é nos crimes de colarinho branco que há a maior prova disso, muitas vezes sendo exaltado como um profissional de êxito aquele que obtém vantagem das “brechas legais”.

Dessa forma, conclui Anitua, ainda dissertando sobre o posicionamento de Sutherland:

[...] a delinquência econômica também é um comportamento aprendido. Esses delitos integram a forma socialmente admitida de fazer negócios entre determinados grupos. Isso acontece entre os próprios homens de negócios, que transmitem, de geração em geração, um código valorativo distinto do legal, e com excesso de valorações favoráveis a infringir a lei<sup>56</sup>.

Assim, a despeito de toda repressão e punição contra esses crimes, a tese de Sutherland indica que, em certos meios culturais, haveria um verdadeiro incentivo para a prática do crime, atribuindo-se, então, valores positivos para essas condutas.

Aliás, mais do que incentivos, para o autor, até mesmo o modelo de organização societária poderia representar um benefício para a prática criminal, na medida em que dilui a responsabilidade e maximiza a racionalidade.

Nesses termos, aponta Sutherland:

[...] a forma corporativa de organização, que geralmente é usada pelos grandes empreendimentos, tem duas vantagens em detrimento das outras formas no que tange o ponto de vista da violação das leis: a anonimidade das pessoas, de modo que a localização da responsabilidade é inviável; e o aumento da racionalização do comportamento. (...) [ou seja] a corporação é culpada de um crime, mas nenhuma pessoa que a dirija será culpada do crime. A forma corporativa de empreendimento, também, tem a vantagem do aumento da racionalidade. A corporação provavelmente é o que chega mais próximo do ‘homem econômico’ e de ‘pura razão’, em comparação a outras pessoas ou formas de organização. Os executivos e diretores não só tem explícito e consistente objetivo de obter ganhos pecuniários máximos, como

---

<sup>55</sup>ANITUA, *op. cit.*, p. 491.

<sup>56</sup>*Ibidem*, p. 495.

também tem departamentos de pesquisa e contabilidade, nos quais a determinação precisa de resultados é facilitada<sup>5758</sup>.

Nota-se que a própria disposição dessas formas de empreendimento, por si só, já acarretaria uma série de benefícios estratégicos para o cometimento de ilícitos, mas, diante do escopo deste trabalho, que está principalmente em discutir a incidência do Imposto de Renda de Pessoa física, é salutar também realizar uma reflexão sobre a personalidade individual deste perfil criminoso.

Sendo assim, mais do que mais do que a reflexão sobre o uso da interposta pessoa (ainda que jurídica) para diluir responsabilidade, talvez o mais interessante estaria no fato de que Sutherland identifica duas qualidades essenciais do criminoso de colarinho branco: a racionalidade e o objetivo de lucros máximos.

Tais características, apesar de potencializadas quando da composição societária, como constrói o autor em seu texto, não deixam de ser identificadas individualmente no perfil do criminoso. Dessa forma, não basta haver um aspecto social favorável ao delito, sem a devida carga moral decorrente da prática dos atos ilícitos, mas, nesses crimes, é necessário também que racionalmente a opção pelo delito faça sentido, até em termos econômicos. Isso, destaque-se, será ainda mais relevante no capítulo a seguir, como se verá a diante.

É claro que, diferente das teorias positivistas, que atribuíam forte caráter fisiológico para as respostas, a teoria da associação diferencial é de difícil comprovação empírica. E mais, ainda que se possa notar a existência de fatores que culturalmente favorecem essa lógica vinculada à infração legal, não é possível determinar com segurança todos eles, ou mesmo medir sua influência preponderante para a ocorrência da prática delitiva.

Não é outra a percepção de Regis Prado sobre o assunto, trazendo à baila o que seria, inclusive, um desdobramento mais atual da Teoria da Associação Diferencial:

A moderna teoria da aprendizagem social proposta por Akers parte da de Sutherland e trata de completá-la e melhorá-la nesses dois e em outros aspectos. Para isso recorreu

---

<sup>57</sup>Traduzido, livremente, do original: “[...] *the corporate form of organization which is generally used in big business has two advantages over other forms of organization from the point of view of violations of law: anonymity of persons so that the location of responsibility is impeded, and increased rationality in behavior. (...) the corporation was guilty of a crime but no person directing the corporation was guilty of the crime. The corporate form of business organization has, also, the advantage of increase rationality. The corporation probably comes closer to the ‘economic man’ and to ‘pure reason’ than any other person or any other organization. The executives and directors not only have explicit and consistent objectives of maximum pecuniary gain but also have research and accountancy departments by which precise determination of results is facilitated (...)*”.

Conforme SUTHERLAND, *op. cit.*

<sup>58</sup>É importante esclarecer que, apesar da tradução literal, para fins de correlação com o direito brasileiro, o termo “forma corporativa” se refere à forma societária, enquanto as “corporações” serão, na verdade, as sociedades anônimas.

aos mais recentes avanços em matéria de aprendizagem, avanços aos quais Sutherland não teve acesso. A fonte principal a que recorre a renovação da teoria da aprendizagem é o condutismo, ou a versão que Akers prefere denominar “condutismo débil”. (...) Essa corrente coloca especial ênfase em que o comportamento é uma resposta a estímulos, estímulos que podem proceder do próprio indivíduo ou de seu meio. Ao mesmo tempo, mantém-se que na aprendizagem desempenham papel decisivo o sistema de ensaio-erro e a imitação. Por exemplo, os sujeitos tenderiam a repetir as condutas que produziram resultados benéficos para eles – a criança que estuda e recebe um prêmio tenderá a seguir estudando se nada muda – e omitir as que resultaram contraproducentes – a criança que se comporta mal e é castigada tenderá, em geral, a se portar melhor<sup>59</sup>.

Na verdade, ainda que, atualmente, se possa considerar incompleta, para os fins deste trabalho, a teoria de Sutherland é suficiente para demonstrar a existência, em certos meios culturais, de comportamentos que reproduzem a prática criminosa como algo positivo.

O aspecto central, então, independente das eventuais inconsistências a que se possa atribuir à tese sociológica, reside em identificar, a partir do próximo autor, ao menos um motivo para que esses comportamentos sejam adotados: o fato de terem sido aprendidos, nos meios onde se valora determinadas condutas antijurídicas como algo positivo.

## 2.2. A ECONOMIA DO CRIME DE BECKER

Como se pode perceber pelas palavras de Regis Prado, acima transcritas, o cerne da teoria da Associação Diferencial estaria em propor a ocorrência dessa “aprendizagem criminosa”, sendo que as teorias posteriores se dedicarão a perquirir quais os principais motivos que levam a esse aprendizado.

Assim sendo, apesar de todo o esforço punitivo, é possível reconhecer pelo menos um estímulo positivo nos crimes: o resultado. Partindo de uma lógica econômica, então, Gary Becker propõe uma verdadeira Economia do Crime, isto é, uma análise econômica do fato criminoso.

A prática delitiva tem, de modo geral, um fim agradável ao delinquente. Nesse sentido, ninguém pratica um delito para realizar algo a que não se almeja. A lógica criminal é, justamente, romper com os limites da sociedade para se obter um bem ou uma vantagem a qual não se teria acesso por meios regulares.

Dessa forma, a proposta da análise econômica do crime parte da premissa de lançar no delito a lógica derivada das ciências econômicas, especialmente, a ideia de custo-benefício. Há, porém, uma necessária adaptação, na medida em que os custos de um crime passam, não

---

<sup>59</sup>PRADO, *op. cit.*, p. 272.

somente pela aquisição de meios para sua prática, como também pela possibilidade (ou até certeza) da punição, sendo, também, relevante nesse campo, a intensidade dessa punição.

Nesse sentido, o trabalho de Becker é muito mais amplo do que escopo trazido aqui. Na verdade, o modelo econômico-matemático proposto por ele envolve diversas variáveis, tais como a relação de custo do crime para a sociedade; a relação de gastos, privados e públicos, com a segurança; o custo da manutenção de condenações pelo Estado, dentre outros.

Essas variáveis serão essenciais para que se encontre o que o autor chamará de um “ponto ótimo”, referente a políticas criminais, no modelo econômico, para se combater o comportamento criminoso (“*this essay uses economic analysis to develop optimal public and private policies to combat illegal behavior*”<sup>60</sup>).

Esse “ponto ótimo” se daria, então, com a punição suficiente para evitar o máximo de comportamento antijurídicos, sem uma oneração excessiva da sociedade. Dessa forma, o objetivo não é o de alcançar uma situação de ausência de crimes, mas da maximização da eficácia das políticas criminais sem comprometer a própria sociedade.

Ou seja, um utópico cenário de ausência completa de crimes somente poderia ser alcançado com investimentos massivos em segurança, restrição de liberdades e ampla vigilância, em patamares indesejáveis para a sanidade do organismo social. Na verdade, buscase o ponto em que se reduza ao máximo os delitos, sem que haja uma situação insustentável para os demais cidadãos.

Nesse sentido, explica Regis Prado, sobre os que partem dessa premissa de análise econômica do crime:

[...] esses autores insistiram em que, desde logo, não é possível que o Estado pretenda a eliminar totalmente todo o delito de uma sociedade. Talvez a razão mais importante para isso seria a necessidade de grandes meios financeiros e materiais, mas o Estado tem recursos limitados e muitas outras funções além da luta contra o delito<sup>61</sup>.

Em todo caso, o mais essencial no raciocínio de Becker, para os fins deste trabalho, será a percepção de que existe uma direta correlação entre a opção pelo delito, o benefício por ele conferido e a certeza/intensidade da sanção esperada.

Nas palavras do autor:

---

<sup>60</sup>Em uma tradução livre, significaria: “essa pesquisa usa uma análise econômica para desenvolver política públicas e privadas ótimas para combater o comportamento ilegal”.

Conforme BECKER, Gary Stanley. *Crime and Punishment: An Economic Approach*. P. 43. Disponível em: <<https://www.nber.org/system/files/chapters/c3625/c3625.pdf>>. Acesso em: 27 mar. 2023.

<sup>61</sup>PRADO, *op. cit.*, p. 248.

[...] um aumento na probabilidade de condenação de uma pessoa ou de punição, se condenada, vai, normalmente, gerar um decréscimo, as vezes substancial, as vezes desprezível, do número de crimes que ela comete. Além disso, uma generalização comum para pessoas do meio jurídico é que a alteração da probabilidade tem um melhor efeito no número de crimes, que uma alteração na punição, apesar que, até onde eu saiba, nenhuma dessas proeminentes teorias lançou qualquer luz sobre esta relação. A abordagem deste trabalho segue a análise usual de escolha, usada entre os economistas, e assume que uma pessoa comete um crime se a utilidade esperada por ela excede a utilidade que ela poderia ter usando seu tempo e outros recursos em outras atividades. Algumas pessoas viram criminosos, portanto, não porque sua motivação básica se diferencia, mas porque seus custos e benefícios, sim<sup>6263</sup>.

Perceba que, na teoria de Becker, há uma forte influência da Escola Clássica da Criminologia, na medida em que estaria profundamente relacionada com o livre-arbítrio do indivíduo, ou, em termos econômicos, com sua racionalidade.

Entretanto, vale dizer que, em alguns casos, a teoria parece perder certa aplicabilidade. É o caso de crimes que não envolvem, *a priori*, um pensamento racional, tais como homicídios passionais, estupros e lesões corporais.

De todo modo, para os crimes patrimoniais ou que geram algum proveito econômico, como é o caso dos analisados neste trabalho (já que se sustenta que seus frutos ou produtos poderão ser objeto de incidência do Imposto de Renda), a tese de Becker traz importante contribuição, permitindo que se faça uma análise de “se o crime está valendo a pena” (“crime would or would not pay”<sup>64</sup>).

O professor de economia da universidade de Chicago parte da premissa de que exista uma característica comum aos que optam pela atividade ilícita, qual seja, a preferência pelo risco (“risk-preferrers”<sup>65</sup>). Dessa forma, enquanto assumir o risco de uma punição tiver um retorno, no caso em debate, econômico, suficientemente maior do que não o assumir, o agente optará pelo crime.

---

<sup>62</sup>BECKER, *op. cit.*, p. 9.

<sup>63</sup>Traduzido, livremente, do original: “[...] an increase in a person's probability of conviction or punishment if convicted would generally decrease, perhaps substantially, perhaps negligibly, the number of offenses he commits. In addition, a common generalization by persons with judicial experience is that a change in the probability has a greater effect on the number of offenses than a change in the punishment, although, as far as I can tell, none of the prominent theories shed any light on this relation. The approach taken here follows the economists' usual analysis of choice and assumes that a person commits an offense if the expected utility to him exceeds the utility he could get by using his time and other resources at other activities. Some persons become "criminals," therefore, not because their basic motivation differs from that of other persons, but because their benefits and costs differ”. Conforme *Ibidem*.

<sup>64</sup>Na expressão do autor, conforme disposto em:

*Ibidem*, p. 44.

<sup>65</sup>*Ibidem*.

A solução, então, estaria em tornar o proveito do crime tão baixo e tão arriscado, que, mesmo optando por ele, o seu possível retorno não faça jus ao risco assumido. Ou, nas palavras de Becker:

[...] se entrar em uma atividade ilegal pode ser explicado pelo mesmo modelo de escolha que os economistas usam para explicar a entrada em atividades legais, então os criminosos são (na margem) “pessoas que preferem os riscos”. Consequentemente, atividades ilegais, “não valeriam a pena” (na margem) no sentido de que a renda efetivamente recebida seria menor do que se poderia obter em atividades menos arriscadas<sup>6667</sup>.

Perceba-se que, em uma lógica estritamente econômica, o risco sempre é levado em conta na tomada de decisão. Assumindo, então, que os criminosos tenham a tendência de preferir correr riscos em vista a um benefício maior, a situação tipicamente ideal para tornar a opção pelo crime indesejável seria aquela onde, mesmo não concretizados os riscos, os benefícios seriam iguais ou inferiores aos de uma atividade não-arriscada.

É bem verdade, porém, que igualar o proveito de situações de risco e situações de “não-risco” é quase tão utópico quanto zerar o índice de criminalidade, como foi trazido anteriormente. Desse modo, a única solução factível, tendo em mente o modelo econômico de Becker, para se desincentivar economicamente o crime, passa a ser aumentar os seus custos.

O aumento de custos de uma operação ilícita pressupõe, necessariamente, que o risco tenha se concretizado. Isto é, diferente da maioria das atividades lícitas, onde existem despesas realizadas e realizáveis, o principal custo da prática de um crime está em ser condenado, e até punido, por ele. Ou seja, não sendo o autor do fato condenado, nem punido, não se teria como falar em um aumento do custo do crime.

Ocorre que, por vezes, a depender da efetividade do sistema penal e da intensidade das sanções, mesmo diante de uma condenação ou até de uma punição, o agente ainda mantém parte dos benefícios, ou mesmo, tem somente a vantagem ilícita retirada, voltando ao patamar neutro em que figurava.

Isso é especialmente verificável nas espécies delitivas analisadas por Sutherland, na medida em que os crimes de colarinho branco, nas poucas vezes em que são investigados, ou terminam por não punir os responsáveis, ou os punem insuficientemente.

---

<sup>66</sup>*Ibidem.*

<sup>67</sup>Traduzido, livremente, do original: “[...] if entry into illegal activities can be explained by the same model of choice that economists use to explain entry into legal activities, that offenders are (at the margin) ‘risk preferrers’. Consequently, illegal activities ‘would not pay’ (at the margin) in the sense that the real income received would be less than what could be received in less risky legal activities”.

Conforme *Ibidem.*

Como se verá no capítulo a seguir, mesmo com todos os arcabouços de sanção e desincentivo criminal, a prática delitiva no contexto nacional, nos dias atuais, efetivamente, tem “valido a pena”. Isto é, mesmo diante dos já reduzidos riscos e possibilidades de serem responsabilizados, não faz sentido, economicamente, optar pelo “não-crime”.

### 2.3. NOS DIAS DE HOJE, O CRIME COMPENSA – UM ESTUDO DE PERY SHIKIDA

Os trabalhos teóricos desenvolvidos, nas mais diversas áreas do conhecimento, exigem, normalmente, uma comprovação empírica, para que se tornem mais robustos e até detenham algum reconhecimento científico, acadêmico ou prático.

Com as teorias criminológicas não é diferente. Em que pese a abordagem desse trabalho ter por base dois autores distintos, Sutherland e Becker, é neste último que o ônus de demonstração empírica recai.

Isso decorre do fato de que a proposta de Sutherland é de difícil comprovação quantitativa, sendo esse até o motivo das tentativas de aperfeiçoamento e complementação de seus trabalhos por outros autores, como foi visto no capítulo 2.1.

Por outro lado, o trabalho de Becker detém forte possibilidade de ser verificado na prática, já que, em última análise, pode-se pesquisar, entre os que delinquiram, se a opção pelo crime compensou.

É, justamente, nessa linha o trabalho realizado por alguns pesquisadores da região sul do Brasil, em especial o doutor em economia, Pery Shikida. Por eles, no ano de 2017, foi realizada uma pesquisa de campo em um total de seis unidades prisionais, sendo quatro do Rio Grande do Sul e duas do Paraná<sup>68</sup>.

Na ocasião, os detentos eram questionados a respeito de diversos pontos de suas percepções sobre os fatos criminosos por eles praticados. Em especial, devem se destacar dois tipos de questionamentos: a respeito dos “motivos que levaram os entrevistados a migrarem para as atividades criminosas”<sup>69</sup> e se “os benefícios provenientes da atividade criminosa foram suficientes para cobrir os custos associados à atividade ilícita”<sup>70</sup>.

---

<sup>68</sup>SHIKIDA, Pery Francisco Assis. Uma Análise da Economia do Crime em Estabelecimentos Penais Paranaenses e Gaúchos: o crime compensa? *Revista Brasileira de Execução Penal*, Brasília, ano 1, n 1, p. 257-278, jan.-jun. 2020. Disponível em: <<https://rbepdepen.depen.gov.br/index.php/RBEP/issue/view/1/RBEPv1n1>>. Acesso em: 5 abr. 2023.

<sup>69</sup>*Ibidem*, p. 267.

<sup>70</sup>*Ibidem*, p. 270-271.

Perceba que ambas as perguntas trazem, justamente, a verificação prática da teoria de Becker, isto é, o quanto o crime parece compensar, antes da prática, e o quanto efetivamente compensou, depois de condenados.

Quanto ao primeiro questionamento, assim informou o autor sobre os resultados encontrados:

Os percentuais que mais se destacaram foram: ideia de ganho fácil (19,6%); cobiça/ambição/ganância (14,8%); dificuldade financeira/endividamento (12,4%); indução de amigos (9,9%); manutenção do vício em drogas (8,7%) – fato este atrelado ao alto índice de casos no artigo tráfico de drogas retratado na Tabela 2 –; ajudar no orçamento familiar/mas estava empregado (6,8%) e ajudar no orçamento familiar/pois estava desempregado (6,2%). (...) tem-se que as presas e presos pesquisados que tomaram a decisão de praticarem o delito econômico, influenciados por decisões orientadas para maximização de seu bem-estar e/ou pelas interações em grupos sociais que fornecem incentivos à prática da atividade ilegal, perfazem o somatório de 55% para estes casos (ideia de ganho fácil; cobiça, ambição e ganância; indução de amigos; ajuda no orçamento familiar/porém, frisa-se, estava empregado; e manter o status). As dificuldades econômicas (dificuldade financeira/endividamento; ajuda no orçamento familiar/pois estava desempregado) somaram 18,6%, enquanto aspectos relacionados à deficiência da base familiar/educacional (vício em drogas; falta de estrutura familiar) perfazem 13,2%. Por último, mas não menos importante, as questões relacionadas com oportunidades circunstanciais (motivos fúteis e desejo de aventura) representaram 6,4%<sup>71</sup>.

Como se percebe, a pesquisa indica como sendo o maior percentual para a motivação criminosa a “ideia de ganho fácil”, o que, por si só, já seria suficiente para se considerar que aproximadamente um a cada cinco entrevistados optou pelo crime como uma alternativa mais fácil do que a atividade econômica lícita.

Além disso, os três maiores índices, que somados darão mais da metade dos entrevistados, envolvem o elemento rentabilidade econômica. Ou seja, quase 60% dos delitos foram praticados visando aumentar o patrimônio dos agentes, maximizando seus lucros. No caso, tanto “ganho fácil” (19,6%), quanto “cobiça, ambição e ganância” (14,8%), “ajuda no orçamento familiar” (13%) e, também, a “dificuldade financeira/endividamento” (12,4%), pressupõem uma necessidade de se ter um saldo positivo entre gastos e receitas ilícitas.

Em outras palavras, dado o aspecto patrimonial de todas as motivações elencadas, em mais da metade dos entrevistados se verificou um desejo de aumentar patrimônio, o que, por consequência, remete a um retorno maior do que os custos do crime, ao menos, na visão de quem ainda não o praticou.

Veja, porém, que isso não é, necessariamente, verdade para todas as motivações trazidas na pesquisa. Causas como “indução dos amigos”, “desejo de aventura” e “manter o

---

<sup>71</sup>*Ibidem*, p. 267-268.

status” são independentes de saldo positivo de receitas, ou seja, os delitos seriam praticados pelos agentes, independente de um ganho econômico efetivo ou potencial.

Em resumo, ninguém que almeje a obtenção de um “ganho fácil”, a saciedade de sua “cobiça, ambição e ganância” ou a “ajuda no orçamento familiar”, seja quitando dívidas, ou não, tem a expectativa de perder dinheiro. No caso, é perceptível que em todas essas motivações, há uma ideia implícita de que essa é a melhor forma de se obter rendimentos naquele contexto.

Vale destacar, ainda, que, mesmo partindo do arcabouço teórico dado por Becker, o autor, em alguma medida, confirma, também, a tese proposta por Sutherland. No caso, quase 10% dos participantes indicaram a opção pelo crime por “indução dos amigos”, o que, a princípio, poderia ser considerado como uma espécie de associação, de aprendizado. A própria “manutenção do status”, também, responsável por quase 4% dos delitos, traz em si uma ideia de grupo social e influência ambiental.

Já a respeito da segunda pergunta, que versava sobre a relação custo/benefício após a prática delitiva, já que todos os participantes estavam cumprindo pena por seus respectivos delitos, foi apurado que:

[...] as respostas mostraram que para 75% dos pesquisados o benefício econômico foi maior do que o custo, para 18% esse benefício foi igual ao custo e para 7% o benefício foi menor do que o custo. Isto implica dizer que para expressiva parcela dos pesquisados os retornos econômicos foram maiores vis-à-vis os custos de migração para o crime. Ademais, o benefício médio apontado pelos entrevistados foi de 6,25<sup>72</sup>, enquanto o custo médio foi de 2,58, sendo a diferença (entre benefício e custo) de 3,67, valor este considerado alto que mostra o quão compensador foi, em termos econômicos estimados, a prática do crime econômico segundo seus autores<sup>73</sup>.

Nota-se, por óbvio, que, para a maioria dos apenados, mesmo estando em regime de privação de liberdade, os delitos praticados valeram tanto o risco, quanto sua implementação. Ou seja, o retorno econômico fez jus não só ao risco de ser condenado e preso, como também à efetiva condenação e prisão do agente.

Na verdade, a julgar pela pontuação atribuída a título de benefício médio (6,25) e custo médio (2,58), a sanção deveria ser um pouco maior que o dobro (2,42 vezes) para que se pudesse falar, ao menos, em uma equivalência de custos e benefícios.

Nesse sentido, portanto, o que se pode perceber pelo trabalho realizado, é que, tanto antes da efetiva prática do delito, quanto após, há um forte sentimento de que a prática ilícita

---

<sup>72</sup>Numa escala de 0 a 9 pontos, segundo o autor.

<sup>73</sup>*Ibidem*, p. 15.

“vale a pena”. No caso, mesmo diante da punição, reiterou-se, em meio aos pesquisados, a ideia majoritária de que os custos da atuação antijurídica foram sensivelmente menores do que os seus benefícios.

Porém, mais relevante do que perceber, diante dos dados trazidos, que a conduta criminosa, em termos patrimoniais, é vantajosa, talvez seja extrair o que não é dito nos dados. Segundo o autor, a abordagem de questionário da pesquisa foi realizada com 302 detentos, cujo percentual de tipos de crimes ficou assim dividida:

Ressaltando apenas os crimes mais praticados, houve expressiva concentração no tráfico de drogas, conquanto 41,8% dos entrevistados foram enquadrados neste artigo. Os crimes de roubo/assalto e furto apresentaram, respectivamente, 21,6% e 7,3% das ocorrências, enquanto a associação ao tráfico apresentou 5,6%. O latrocínio e a receptação fecham os tipos de crimes que superaram o percentual dos situados acima de 2% de ocorrências<sup>74</sup>.

Ou seja, pode-se observar que mais de 75% dos condenados, naquele universo de 302 que cumpriam pena, praticaram crimes “comuns”. Isto é, nenhum deles praticou os então denominados por Sutherland, “crimes de colarinho branco”<sup>75</sup>. Tais dados, além de corroborarem a tese do professor de sociologia da escola de Chicago, indicam, também, que, se a percepção dos benefícios da prática de crimes “comuns” já é alta, ela deve ser muito maior na criminalidade complexa.

Corroborando, ainda, a hipótese da alta impunidade nesses crimes as palavras de Sanz Mulas, quando dissertando sobre a corrupção presente na Espanha entre os anos de 2015 e 2017:

[...] segundo o Repositório de dados sobre processos por corrupção oferecido pelo CGPJ<sup>76</sup>, apenas no período havido entre julho de 2015 e setembro de 2016, os tribunais espanhóis processaram 1378 pessoas por corrupção (muitos deles políticos) em um total de 166 causas. Apesar disso, em 1º de janeiro de 2017, e nos socorrendo à mesma fonte, apenas se encontravam na prisão 87 pessoas por corrupção (82 apenados e 5 presos preventivos), o que supõe que apenas 1/5 dos condenados (em total de aproximadamente 400) acabam, de fato, a prisão<sup>77</sup>.

Novamente, deve-se atentar ao fato de que, para esses 400 condenados, dos quais apenas 87 estão em regime de privação de liberdade, o risco da descoberta da conduta e da imposição de uma sanção já se efetivou. Entretanto, tal como no Brasil, possivelmente não

<sup>74</sup>*Ibidem*, p. 11.

<sup>75</sup>Podem ser considerados crimes de colarinho branco, por exemplo, as corrupções (passiva e ativa), a gestão temerária ou fraudulenta de instituição financeira, a lavagem de capitais, dentre outros.

<sup>76</sup>Órgão integrante ao poder judiciário espanhol equivalente ao Conselho Nacional de Justiça (CNJ), no Brasil.

<sup>77</sup>MULAS, Nieves Sanz. *Manual de Política Criminal*. Traduzido e comentado por Luiz Renê G. do Amaral e Marina Franco Lopes M. Filizzola. Florianópolis: Tirant lo Blanch, 2018, p. 245.

houve um aumento suficiente no custo do delito para que ele se tornasse uma opção racionalmente inviável para o agente, já que nem sequer os autores teriam sido presos.

Assim, parece seguro concluir que, nesses delitos elaborados, os altos índices de impunidade, somados com a baixa reprovabilidade social da conduta e os vultuosos valores recebidos ilicitamente, tornam essa espécie delitativa muito mais interessante do ponto de vista da economia do crime, facilitando seu aprendizado e sua prática.

#### 2.4. O COMPORTAMENTO CRIMINOSO INCENTIVADO

Diante de ambos os autores apresentados, a proposta desse capítulo reside em promover um diálogo entre suas teorias. De um lado, estará a teoria sociológica de Sutherland, chamada de Associação Diferencial, expressa na concepção de que o crime é um fenômeno aprendido socialmente. De outro, a teoria (neo)clássica de Becker, da Economia do Crime, expressa na relação custo-benefício do delito.

Assim, apesar de ter sido mais bem desenvolvida posteriormente, conforme mencionado por Regis Prado em momento anterior, fato é que a teoria da Associação Diferencial já previa a existência de condições favoráveis para a imitação do fato delitivo. Ou, nas palavras de Nucci: “um indivíduo pode aprender com outro a burlar regras e cometer crimes econômicos ou financeiros porque as condições lhe parecem favoráveis”<sup>78</sup>.

Assim se dará a necessária interrelação entre as duas teorias. Parece seguro perceber que, na medida em que os custos de uma prática criminosa sejam inferiores aos ganhos, essa correlação figurará como um verdadeiro estímulo para o aprendizado da prática criminosa.

Em outros termos, nos crimes patrimoniais ou com repercussão econômica, é, justamente, a promessa de ganho fácil (ou mais fácil que nas atividades lícitas) que irá moldar boa parte das condições favoráveis para que a conduta antijurídica seja ensinada e, também, aprendida.

Isso é especialmente verificável nos delitos complexos, ou de colarinho branco, objeto da análise de Sutherland. Veja-se que, diante da equação de Becker, a maioria das circunstâncias que majoram os custos ou reduzem os benefícios dos crimes comuns, nos delitos econômicos terão um efeito ainda mais intenso. Isto é, nestes últimos, a tendência é que os fatores que favoreçam, racionalmente, a opção pelo crime, sejam mais evidentes e decisivos para fazer prevalecer essa opção.

---

<sup>78</sup>NUCCI, *op. cit.*, p. 111.

A circunstância que favorece de forma mais óbvia a prática de delitos complexos, talvez, seja o próprio retorno econômico, que, por um lado, nos crimes comuns envolve o patrimônio de um particular, mas nos delitos de colarinho branco, envolve o patrimônio de uma sociedade empresária ou até mesmo de um ente público, envolvendo, como regra, valores muito mais significativos do que um mero furto ou roubo.

Outro fator que merece análise é a própria reprovabilidade social dos delitos. Afinal, o trabalho de Sutherland indica que a sociedade teria uma dificuldade muito maior de associar uma pessoa que sonega um tributo ou recebe um favorecimento ilícito à figura de um criminoso. Talvez por influência dos estudos antropomórficos do início da criminologia, como foi visto, haja uma predisposição a se acreditar que o delinquente tem uma aparência monstruosa ou deformada, quando, na verdade, não existe uma necessária correlação.

A expectativa de revelação da conduta, também, tem grande repercussão. Como visto na pesquisa do professor Pery Shikida<sup>79</sup>, a ampla maioria dos apenados responde por crimes comuns, que são investigados e evidenciados com o auxílio dos meios clássicos de instrução penal. No que tange aos crimes econômicos, todavia, além do fator social mencionado acima, que reduz eventuais denúncias, tais crimes deixam vestígios muito mais sutis, normalmente exigindo vasta análise documental e pericial, além de, costumeiramente, envolverem mais de uma esfera do poder público.

Há, finalmente, o fator da condenação, na medida em que dos poucos crimes de colarinho branco em que se logra êxito em comprovar a conduta criminosa, parte significativa deles certamente será desacreditada judicialmente, ensejando as mais diversas nulidades e garantindo que o agente, mediante o uso da melhor defesa técnica especializada que o crime pode pagar, tenha sua pena reduzida ou até mesmo tenha sua punição extinta pela prescrição ou causa semelhante.

Assim, para além dos proveitos econômicos característicos desse grupo de delitos, a baixa expectativa de revelação da conduta, de condenação e, quando esta ocorrer, de punição, garantem que essa espécie delitiva seja um verdadeiro “paraíso” de altas vantagens e custos baixos.

---

<sup>79</sup>Nas palavras do autor: “houve expressiva concentração no tráfico de drogas, conquanto 41,8% dos entrevistados foram enquadrados neste artigo. Os crimes de roubo/assalto e furto apresentaram, respectivamente, 21,6% e 7,3% das ocorrências, enquanto a associação ao tráfico apresentou 5,6%. O latrocínio e a receptação fecham os tipos de crimes que superaram o percentual dos situados acima de 2% de ocorrências”. Conforme SHIKIDA, *op. cit.*, p. 267.

A solução, por consequência, deve se dar também em múltiplas vertentes, conforme a própria abordagem econômica do crime. Não basta, então, como visto, aumentar o risco e o custo da atuação delitiva, mas é necessário tolher o agente do proveito criminoso.

Ou seja, é necessária a redução do índice de impunidade, aumentando a certeza da punição e garantindo que a discussão sobre a culpabilidade do agente e a materialidade do crime não tenham uma duração muito acima do razoável. Evitar-se-á, com isso, que aqueles que praticarem esses delitos se beneficiem indevidamente de institutos como a prescrição ou a reanálise do mérito.

Por outro lado, deve haver um investimento mais relevante na parte investigativa, permitindo, através de meios técnicos e humanos, que os órgãos competentes tenham uma maior eficácia no trabalho de desvendar esses delitos que são, por natureza, mais complexos.

Deve-se trabalhar, ainda, através da publicidade e da mídia, a noção de que o crime não tem aparência, sendo que, por vezes, os delitos que contam com menos clamor popular são aqueles que geram os maiores prejuízos para a sociedade como um todo.

Por fim, o retorno econômico das atividades ilícitas deve ser diminuído. É necessário que os proveitos decorrentes de atos ilícitos sejam menos atrativos ou, no mínimo, que o risco, ao ser concretizado, represente um prejuízo para o agente, deixando-o numa situação pior do que aquela em que estava antes de cometer o crime.

Como se pode perceber, é, justamente neste último aspecto que se concentra o presente trabalho. A maior oneração da conduta ilícita pode, então, ocorrer de formas variadas, como, por exemplo, aumentando-se a expectativa de punição ou reduzindo-se o bem-estar decorrente da prática proibida. Em ambos os casos, porém, haverá um aumento do risco.

Isso ocorre porque o fator risco, no âmbito do gerenciamento de riscos, se relaciona com o binômio probabilidade e impacto (ou gravidade). Ou seja, quanto maiores as chances de que algo aconteça, maior é o risco. Assim também, quanto maior é a gravidade caso um cenário se confirme, maior também será o risco.

Nas palavras de Simone Fraporti e Jeanine Barreto, é dizer:

A probabilidade de ocorrência e de impacto que o risco exerce sobre os objetivos organizacionais é o que o define, portanto quanto maior for a probabilidade e o impacto, maior será o nível deste risco para a organização. Enquanto a probabilidade está associada às chances de o evento acontecer, o impacto está associado ao efeito que o evento ocorrido exerce sobre os objetivos, ou seja, a materialização do risco<sup>80</sup>.

---

<sup>80</sup>FRAPORTI, Simone; SANTOS, Jeanine Barreto dos. *Gerenciamento de Riscos*. Porto Alegre: SAGAH, 2018, p. 12. [e-book].

A primeira hipótese, a respeito da probabilidade, foi abordada no aspecto da impunidade, já que a certeza da punição refletiria, por consequência, em um maior risco de ser capturado ou condenado, reduzindo a vantagem marginal da prática criminosa.

Também, a redução do benefício econômico acarretará uma alteração no risco. Isto é, mesmo que diante da mesma probabilidade de um evento ocorrer ou não, caso o impacto desse evento, uma vez ocorrido, seja maior, o risco em sua efetivação também será maior.

Assim, o que se propõe para desincentivar a prática delitiva, no bojo deste trabalho, é reduzir o proveito econômico que o condenado pelo ilícito obtiver. Não basta, naturalmente, a simples devolução das eventuais rendas ilicitamente obtidas, mas a imposição de um verdadeiro decréscimo patrimonial, de um prejuízo, ao agente.

A consequência imediata, então, seria reduzir a vantagem marginal decorrente da aplicação da fórmula de Becker, proporcionando uma ideia de que, mesmo com uma baixa probabilidade de ser responsabilizado, caso o seja, isso representará um grande impacto, tanto em termos de sanções, quanto de tributação.

Dessa forma, aumenta-se o risco do crime e a opção pelo delito passa a ser menos atrativa. Por conta disso, menos pessoas terão interesse em aprender a delinquir.

### 3. O IMPOSTO DE RENDA COMO INSTRUMENTO DE DESINCENTIVO DE PRÁTICAS CRIMINOSAS

Conforme se expôs até aqui, o aumento das consequências da prática do fato delitivo implica, necessariamente, em um aumento do risco a ele associado. Consequentemente, aumentando-se o risco, menos pessoas estarão dispostas a optar pelo caminho ilícito, já que, em alguns casos, ele será muito prejudicial. E mais, tornando-se a atividade arriscada de tal forma, a conduta criminosa perde em parte seu deslumbre, deixando de ser ensinada como algo vantajoso.

Dessa forma, fatores que contribuam para aumentar os custos do crime terão uma repercussão diretamente proporcional ao risco da conduta e inversamente proporcional à propensão a se optar por ela e a transmiti-la para as próximas gerações.

Por outro lado, esses fatores, como também já foi visto, podem ser de diversas naturezas. O custo do crime pode ser aumentado pela intensidade das penas corporais incidentes sobre o condenado; pela certeza ou alta expectativa da sanção penal; ou, ainda, pelo descrédito moral que o criminoso terá perante a sociedade.

Este trabalho pretende trazer um novo fator de custo para a operação e, portanto, um novo desestímulo para a prática do ato criminoso. Trata-se da incidência diferenciada do Imposto sobre a Renda em proveitos de origem ilícita.

A tributação dos atos ilícitos, como foi visto no primeiro capítulo, é tema debatido na doutrina de maneira recorrente, com certo consenso pela sua admissibilidade, desde que a ilicitude esteja no fato gerador – circunstancial – e não na hipótese de incidência abstratamente prevista.

A questão é que além de contribuir com o financiamento do Estado, nesses casos, é possível que o IR tenha especial caráter extrafiscal, servindo como fator que aumenta o impacto financeiro da prática do delito para o criminoso e, consequentemente, o risco de sua conduta.

A majoração do imposto que já incidiria regularmente, além disso, deixaria de extrair sua legitimidade apenas da capacidade contributiva manifestada com os proveitos do crime, e passaria a legitimar-se também na própria ideia de justiça fiscal, já que, se o condenado por crime exigiu mais da sociedade (através do custo da movimentação<sup>81</sup> dos órgãos persecutórios, por exemplo), ele deve ser chamado a contribuir com uma maior parcela de seus bens.

---

<sup>81</sup>Muito embora os impostos, por definição, não sejam vinculados a uma específica contrapartida estatal, tal como ocorre com as taxas, não é indevido cotejar-se, em termos globais, entre a carga tributária imposta a um

Nesse sentido, passa-se agora a discutir pontos relevantes, e até controversos, de se usar um possível aspecto extrafiscal do imposto sobre a renda como forma de desestimular o cometimento de crimes, especialmente os que geram expressivo retorno econômico.

### 3.1. POSSIBILIDADES PARA O USO DO IRPF COMO INSTRUMENTO DE DESINCENTIVO À PRÁTICA DELITIVA

Como foi abordado no primeiro capítulo, notadamente no tópico 1.2, a atual escala de progressividade do Imposto de Renda no Brasil apresenta significativa desproporção. O pequeno número de faixas representantes de alíquotas, somado ao baixo intervalo entre faixas de renda que elas representam, garante que se tenha uma tributação cada vez mais desigual conforme se aumenta a capacidade contributiva. Assim, não seria exagero considerar que a maior alíquota, de 27,5%, incide sobre contribuintes de classes econômicas bastante distintas, igualando situações absolutamente díspares.

Por conta desse cenário, a atualização da tabela do IRPF é um pleito que recorrentemente aparece nas discussões políticas, existindo até projeto de lei que propõe não só a correção da defasagem, como a criação de uma nova faixa de 30%, a incidir sobre proventos superiores a R\$ 39.293,00<sup>82</sup>. O mais surpreendente, porém, é que o referido projeto data do ano de 2020, ou seja, mesmo que aprovado, já entraria em vigor com alguma defasagem frente ao atual cenário social.

Em todo caso, a majoração da carga tributária é sempre um assunto delicado e impopular, acarretando grande dificuldade para a aprovação de reformas legislativas nessa seara. Por conta disso, talvez parte da solução esteja em tributar mais pesadamente rendas formadas à margem da legalidade, como vem sendo construído ao longo desse trabalho.

Cumprido destacar que boa parte dessas rendas, até mesmo as lícitas, já sofre alguma tributação. É o que ocorre quando a Receita Federal realiza o lançamento do IR com base em acréscimo patrimonial a descoberto, ou seja, com base em uma evolução patrimonial do contribuinte que não condiz com a renda ou os proventos por ele recebidos. Tal tributação é, inclusive, prevista e autorizada por instrução normativa do próprio órgão<sup>83</sup>.

---

determinado contribuinte e os benefícios e custos estatais a ele dispensados ou por ele causados, para fins de um desejável equilíbrio.

<sup>82</sup>BRASIL. *Projeto de Lei n. 4.040*, de 03 de agosto de 2020. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1918576](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1918576)>. Acesso em: 23 set. 2023.

<sup>83</sup>Nesse sentido, dispõe a Instrução Normativa n. 1.500/2014 da Receita Federal do Brasil, que trata do IRPF:

Assim, o acréscimo patrimonial a descoberto configura a existência de uma renda que não se quis declarar, ou que não se pode declarar (por força de sua origem ilícita). O que se passa a propor, então, é que, especialmente neste segundo caso, haja uma intensidade maior na incidência tributária, representada na majoração da alíquota em função da origem ou das circunstâncias ilícitas dos rendimentos percebidos, de modo a desincentivar o comportamento antijurídico.

Algo similar já ocorre em outros impostos, como o Imposto sobre Produtos Industrializados e os impostos aduaneiros. A previsão de alíquotas sobe conforme se está diante de produtos reputados como de consumo socialmente indesejável, tais como cigarros e bebidas alcoólicas. Naturalmente, trata-se da expressão da seletividade, que informa tais impostos, especialmente o incidente sobre produtos industrializados. Entretanto, mais do que tributar conforme a essencialidade do bem, parece que, em alguns casos, estaria o legislador introduzindo um efetivo caráter extrafiscal.

Isto é, a par de ordenar a tributação na proporção inversa da necessidade ou utilidade social dos produtos, a seletividade estabelece um desincentivo ao consumo, na medida em que, além de dispensáveis na vida cotidiana, tais mercadorias ainda seriam prejudiciais à integridade física do contribuinte.

Justamente nesse exemplo do IPI, é possível perceber pelo menos três grupos de produtos com alíquotas diferentes, que não dizem respeito somente à essencialidade do bem, mas à nocividade do seu consumo. Um primeiro grupo seria composto por produtos tipicamente fundamentais à sobrevivência humana, tais como alimentos em geral e medicamentos, que contarão com uma alíquota zero ou até uma isenção<sup>84</sup>. No segundo grupo estariam os bens tipicamente supérfluos (ou seja, dispensáveis do mínimo para a sobrevivência), mas que não acarretam, necessariamente, um prejuízo à saúde, a exemplo do chocolate, da água mineral e

---

Art. 77. Constitui rendimento tributável na DAA [Declaração de Ajuste Anual] o valor correspondente ao acréscimo patrimonial, apurado mensalmente, não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, isentos, tributados exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva.

Conforme BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Instrução Normativa n. 1.500/2014*. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=57670&visao=anotado>>. Acesso em: 14 jun. 2023.

<sup>84</sup>Segundo a Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI de 2022.

BRASIL. *Decreto n. 11.158*, de 29 de julho de 2022. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/documentos-e-arquivos/tipi.pdf>>. Acesso em: 17 jun. 2023. Arroz (Item 10.06 da TIPI), Feijão (Item 0713.3 da TIPI) e Leite (Item 04.01 da TIPI), por exemplo, tem alíquota 0% ou até NT (Não Tributado).

de perfume<sup>85</sup>. O terceiro e último grupo, por sua vez, é composto por bens supérfluos que também são nocivos, sendo as categorias com as maiores alíquotas<sup>86</sup>.

Deve-se notar, então, que não se está a tratar de uma simples seletividade do imposto, que, inclusive, é critério obrigatório por previsão do art. 153, §3º, inciso IV da Constituição<sup>87</sup>. Se assim o fosse, todos os produtos não-essenciais teriam a mesma faixa de alíquota, ou alíquotas próximas entre si, independentemente da sua nocividade ao ser humano. Ao contrário, quanto mais nocivo é o bem, mais o Estado impõe carga tributária para desincentivar o consumo.

Nesse sentido, então, vale dizer que a seletividade é apenas uma das expressões possíveis da extrafiscalidade, não esgotando seu potencial. É o que pode ser extraído das lições de Sabbag, quando diz:

[...] a seletividade é forma de concretização do postulado da capacidade contributiva em certos tributos indiretos. Nestes, o postulado da capacidade contributiva será aferível mediante a aplicação da técnica da seletividade, uma evidente forma de extrafiscalidade na tributação. (...) A seletividade mostra-se, assim, como o 'praticável' elemento substitutivo da recomendada pessoalidade, prevista no citado dispositivo (art. 145, §1º, da CF), no âmbito do ICMS e do IPI, como a solução constitucional de adaptação de tais gravames à realidade fático-social.<sup>88</sup>

Observe-se que o posicionamento de que a seletividade seria uma forma de extrafiscalidade não deve causar estranheza. O tributo seletivo busca potencializar o cumprimento do princípio constitucional da capacidade contributiva em relação a impostos classificáveis como reais, ou seja, aqueles cuja preponderância reside nas características do objeto da tributação, deixando pouco espaço, ou nenhum, para a aferição direta da capacidade econômica do sujeito passivo. Assim, ao permitir tributar-se mais pesadamente os bens supérfluos ou de luxo, a seletividade reforça a capacidade contributiva, não apenas com o objetivo de arrecadar recursos para o custeio do Estado (carga fiscal), mas também com o objetivo de distribuir os ônus desse custeio aos cidadãos mais afortunados pelo sistema, numa verdadeira política de combate à desigualdade social (carga extrafiscal).

Portanto, como fez Sabbag, é possível se considerar a seletividade como uma técnica de aplicação da extrafiscalidade, sendo uma das expressões possíveis desse fenômeno. Isso

<sup>85</sup>*Ibidem*, Chocolate Branco (Item 1704.90.10 da TIPI), Águas-de-Colônia (Item 3303.00.20 na TIPI) e águas minerais tem, respectivamente, alíquotas de 3,25%, 7,8% e 2,6%.

<sup>86</sup>*Ibidem*, Vodca (Item 2208.60.00 da TIPI), Armas Brancas (Item 9307.00.00 da TIPI) e Cigarros com Tabaco (Item 2402.20.00) tem, respectivamente, alíquotas de 19,5%, 29,25% e 300%.

<sup>87</sup>BRASIL, *op. cit.*, nota 17.

<sup>88</sup>SABBAG, *op. cit.*, p. 468.

decorre do fato de que, mesmo não tendo a finalidade expressa de intervir na economia, a discricionariedade do poder público em determinar o que é e o que não é essencial para o consumo humano, acaba por, na prática, alterar o mercado.

Ou seja, ainda que a intervenção na economia não seja um objetivo necessariamente expresso no conceito de seletividade, acaba que o ente político, ao modular a sua definição de bens essenciais, acaba atingindo a finalidade de uma tributação extrafiscal, isto é, de conformar o mercado.

Além do IPI, cabe destacar exemplo relevante da atualidade que se encontra em discussão no âmbito da chamada Reforma Tributária (PEC n° 45/2019<sup>89</sup>). Trata-se do chamado Imposto Seletivo, que, diferente da classificação doutrinária que vinha sendo abordada até aqui, seria uma espécie tributária do gênero dos impostos, voltada especificamente para a regulação de mercado.

Essa nova exação, que já ganha popularmente a alcunha de “Imposto do Pecado”, seria de competência da União e incidiria sobre “produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente”<sup>90</sup>.

Veja que, se o IPI, ao se orientar pela seletividade, já denotava um aspecto extrafiscal, essa nova tributação, que se pretende incluir na Carta Magna, talvez ultrapasse a própria ideia de seletividade chegando à essência do que seria um tributo puramente extrafiscal.

Isso é um fato notório na medida em que a seletividade, como foi visto, pressupõe uma comparação, que refletirá na alíquota incidente, a respeito da indispensabilidade daquele bem ou produto que se pretende consumir. Ora, se o próprio projeto define o imposto como incidente somente naqueles bens ou serviços que causem algum tipo de prejuízo, inexistente comparação, remanescendo apenas uma finalidade conformadora.

Na verdade, o referido imposto poderia ser até considerado o principal exemplo de exação puramente extrafiscal, na medida em que a própria legitimidade não deriva do papel arrecadatório do Estado, mas da finalidade de influenciar o mercado.

Em todo caso, apesar desses fortes indícios que poderiam sugerir que o nome mais adequado para a nova competência tributária da União fosse “Imposto Extrafiscal”, ao invés de

---

<sup>89</sup>BRASIL. *Proposta de Emenda à Constituição n. 45*, de 03 de abril de 2019. Disponível em: <[<sup>90</sup>\*Ibidem\*.](https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9418093&ts=1694449196797&disposition=inline&_gl=1*_xftb17*_ga*MTYxNzI5NTE2OS4xNjc5MzQyNzY4*_ga_CW3ZH25XMK*MTY5NDQ2Nzc0Mi4zLjAuMTY5NDQ2Nzc0Mi4wLjAuMA.>https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9418093&ts=1694449196797&disposition=inline&_gl=1*_xftb17*_ga*MTYxNzI5NTE2OS4xNjc5MzQyNzY4*_ga_CW3ZH25XMK*MTY5NDQ2Nzc0Mi4zLjAuMTY5NDQ2Nzc0Mi4wLjAuMA.>. Acesso em: 23 set. 2023.</p></div><div data-bbox=)

“Imposto Seletivo”, fato é que a vocação deste tributo estará voltada para o consumo, o que, fatalmente, acarretará uma associação, ainda que atécnica, com os tributos indiretos.

Dessa forma, é seguro assumir que, em certo aspecto, todo imposto seletivo tem expressiva carga extrafiscal, mas nem todo imposto extrafiscal é seletivo. Essa afirmação se confirma, justamente, porque a seletividade é um critério mais atinente aos impostos incidentes sobre consumo. Desse modo, não faria sentido admitir que impostos que recaem sobre a renda sejam seletivos, já que, não se pode definir ou comparar quais receitas são mais ou menos essenciais na vida do contribuinte. Em regra, na verdade, todas as receitas serão essenciais, o que tornaria virtualmente impossível uma distinção desse tipo.

Por conta disso, o Imposto de Renda sobre rendimentos de pessoa física jamais será seletivo, mas poderá aproveitar a dinâmica legislativa empregada nos tributos que detém essa característica. Isso porque, como foi demonstrado, a estipulação de alíquotas do IPI e do futuro Imposto Seletivo, a ser criado, ultrapassa a simples seletividade clássica, havendo verdadeira extrafiscalidade para desincentivar o consumo de tabaco, vodca, armas e outros bens, por exemplo.

Nesse sentido, voltando ao objeto essencial deste trabalho e tendo por premissa a lógica aplicada nas alíquotas do IPI, mais do que atualizar e diversificar as faixas de rendimento já existentes, para fins de tributação pelo imposto de renda, caberia a criação de uma nova alíquota a incidir sobre acréscimos patrimoniais a descoberto ou até os confirmadamente ilícitos. Dessa forma, seria razoável o estabelecimento de certo tipo de gradação na medida em que a renda que simplesmente não foi declarada configura uma situação menos grave que a renda comprovadamente ilícita.

Ou seja, a proposta, a título de *lege ferenda*, consiste no estabelecimento de duas novas alíquotas de progressão do IRPF, que figurariam ao lado das hoje praticadas. As novas alíquotas incidiriam independente do montante de rendimentos recebidos (base de cálculo), aplicando-se conforme a natureza da renda auferida. A primeira delas, que já seria maior que a prevista para a última faixa hoje existente, deve incidir sobre rendimentos recebidos mediante acréscimo patrimonial a descoberto, isto é, quando se tem dúvidas sobre a origem. Já a segunda alíquota, ainda maior que esta última, incidiria em casos onde venha a ser comprovada a origem ilícita desse acréscimo.

A necessidade dessa dualidade de alíquotas se deve, também, a dois fatores: um lógico e um constitucional. O mandamento constitucional insculpido no art. 5º, inciso LVII, da

Constituição Federal<sup>91</sup> (Princípio da Presunção de Inocência), impõe que não se possa considerar que uma renda tenha origem ilícita quando nem mesmo houve a condenação definitiva do acusado. Assim, também, seria incabível o aumento da alíquota em casos onde não há certeza da ilicitude. Por outro lado, a lógica impõe a percepção de que esses acréscimos patrimoniais a descoberto, muito provavelmente, conterão rendas de origens ilícitas, afinal dificilmente alguém declararia sua fonte antijurídica de modo espontâneo.

Perceba-se, portanto, que a própria ausência de correspondência entre o acréscimo patrimonial e os rendimentos declarados já justificaria uma majoração da alíquota, porquanto funcionaria como um incentivo ao contribuinte para cumprir os princípios da lealdade e da transparência fiscal. Ademais, a existência desse aumento a descoberto deve, também, ser desincentivada pelo Estado, ainda que de maneira menos onerosa que os rendimentos de origem confirmadamente ilícita.

Dessa forma, a sistemática que ora se propõe ocorreria da seguinte maneira: inicialmente, a declaração de ajuste anual seria realizada pelo contribuinte de modo normal, com a tabela vigente e sem incidência das alíquotas novas. Uma vez que a autoridade fazendária identificasse a hipótese de acréscimo patrimonial a descoberto, e permanecendo omissa o contribuinte relativamente à justificação da origem desse montante não lastreado, passaria a incidir sobre ele a nova alíquota referente às rendas sobre cuja ilicitude não se tem certeza. Por fim, após a devida comunicação das autoridades persecutórias criminais<sup>92</sup> e restando confirmada judicialmente a ilicitude dos valores, caberia ao fisco apurar e lançar novo valor equivalente à alíquota de rendas de origem ilícita (maior que a incidente sobre acréscimos a descoberto). Tal alíquota incidiria sobre o montante que antes era injustificado e agora comprovou-se ilícito, abatendo-se o valor que porventura já se tenha obtido com a alíquota incidente sobre a evolução incompatível.

Essa modalidade de tributação permite a imposição de um ônus patrimonial maior para aqueles contribuintes que, ou não declararam os rendimentos de forma condizente com a evolução patrimonial, ou estão obtendo proventos de origem ilícita. Conseqüentemente, o custo de ser responsabilizado por atos antijurídicos será maior e, como foi visto no final do tópico 2.4, sendo esse maior, também haverá um acréscimo no risco pela opção criminosa.

---

<sup>91</sup>BRASIL, *op. cit.*, nota 17.

<sup>92</sup>A referida comunicação deverá ocorrer, como se sabe, pela chamada Representação Fiscal para Fins Penais, prevista no art. 198, §3º, inciso I, do Código Tributário Nacional, que configura uma exceção ao sigilo fiscal do contribuinte e funciona como uma *notitia criminis* para os órgãos de persecução penal.  
BRASIL, *op. cit.*, nota 20.

Recordando-se a teoria de Becker<sup>93</sup>, então, poderá concluir-se que a própria atividade criminal será desincentivada, diante do alto risco que uma condenação imporá. Ademais, essa majoração das alíquotas poderá funcionar para se combater, através do desestímulo, aqueles delitos econômicos, chamados por Sutherland<sup>94</sup> de crimes de Colarinho Branco.

Isso se torna especialmente relevante quando se observa a amostra quantitativa trazida por Shikida<sup>95</sup>. Veja que, se o acréscimo de sanção serve para combater crimes menos complexos, tais como o roubo, o furto e o tráfico de drogas, conforme foi demonstrado no tópico 2.3, em crimes como a corrupção, a sonegação fiscal, a gestão fraudulenta e o uso de informações privilegiadas (*insider trading*) simplesmente aumentar a pena pode ter efeitos aquém dos desejados.

Dessa forma, a tributação mais robusta dos contribuintes que praticam essa espécie de delito, além de aumentar o risco, poderá reduzir o sentimento de que o crime valeu a pena. Em outros termos, poderá reduzir a ideia de que mesmo praticando o ilícito, as vezes até mesmo sendo condenado e tendo a liberdade restrita por algum tempo, o ato antijurídico gerou frutos suficientes para que se pretenda repeti-lo ou ensiná-lo.

Em contrapartida, a temática desse modo de tributação não é isenta de críticas ou mesmo de desafios. Quanto a estes últimos, dois são os principais, os prazos prescricionais e a criatividade para ilícitos.

A respeito dos prazos prescricionais, a dificuldade que se impõe reside na duração do processo criminal. Como se sabe, grande parte das ações penais contra criminosos de colarinho branco acaba tendo fim com a declaração da prescrição da pretensão punitiva do Estado. Esse fator, além de gerar o sentimento de impunidade que normalmente se percebe nesse tipo de crime, impediria a adoção da alíquota mais gravosa dentre as duas mencionadas anteriormente, já que esta teria por pressuposto a condenação criminal definitiva.

Novamente, diante do imperativo da presunção de inocência, se não há uma condenação transitada em julgado, seria impossível tributar aquela renda como se proveniente de atividade criminosa, restando somente a alíquota majorada pela eventual inconsistência entre as receitas e a evolução patrimonial.

A solução para essa problemática, em curto prazo, residiria, justamente, nesse sentido. Focar o aumento da carga tributária na alíquota incidente sobre o acréscimo patrimonial a

---

<sup>93</sup>BECKER, *op. cit.*

<sup>94</sup>SUTHERLAND, *op.cit.*

<sup>95</sup>SHIKIDA, *op. cit.*

descoberto. Dessa maneira, estar-se-ia tributando rendimentos que, muito provavelmente, têm uma origem ilícita, sem necessidade de ter definitivamente configurada a prática do crime.

Uma solução intermediária para viabilizar a aplicação da alíquota mais gravosa nesses casos seria vinculá-la à ilicitude apurada na via administrativa, e não necessariamente na via criminal. Como regra geral, as infrações tributárias que possuem repercussão criminal são também punidas na esfera sancionadora administrativa de forma rigorosa. A independência das instâncias sancionadoras permite que apurações paralelas e independentes sejam levadas a cabo nas esferas criminal e administrativa, de modo que o ilícito possa ser cumulativamente punido em ambas sem que isso configure *bis in idem* indevido. Nesse contexto, vincular-se a tributação mais gravosa à ilicitude (sonegação, simulação ou fraude) apurada na via administrativa seria uma solução para viabilizar essa proposta.

Por fim, a solução mais difícil, mas não impossível, para este dilema seria admitir a ocorrência do trânsito em julgado nas instâncias ordinárias. A tese popularmente conhecida como da “prisão em 2ª instância”, ganhou bastante repercussão entre os anos de 2016 e 2019, quando o Supremo Tribunal Federal discutiu o momento em que se dava o início do cumprimento da pena. Assim, a taxação de rendas ilícitas poderia encontrar fundamento no trânsito em julgado dos fatos e, não necessariamente, do processo criminal como um todo. O grande problema dessa hipótese, contudo, seria o entendimento atual da corte constitucional, que é no sentido contrário, ou seja, pelo trânsito em julgado somente após a irrecorribilidade da decisão condenatória<sup>96</sup>.

Outro desafio que a criação das alíquotas enfrentaria está na possibilidade de efeito reverso, ou melhor, da evolução criminal. O acréscimo nas consequências da opção pelo ato criminoso poderá acarretar, então, duas situações. A primeira, ideal, é a aplicação da teoria de Becker, citada acima, isto é, a redução das pessoas que optam pelo delito. Entretanto, como a redução do benefício do crime está atrelada à certeza (ao menos judicial) de sua punição, é possível que aqueles que praticam os atos ilícitos passem a engendrar novos meios para impedir essa certeza.

O que pode ocorrer, então, é um efetivo “contra-ataque” criminal, dificultando, por exemplo, a configuração do crime ou, ainda, elaborando novos meios de ocultação de patrimônio, com vistas a simular uma compatibilidade entre evolução patrimonial e receitas.

---

<sup>96</sup>BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADCs n. 43, n. 44 e n. 54*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754357342>>, <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14452541>> e <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754357888>>. Acesso em: 23 set. 2023.

Neste caso, é importante que os meios de persecução, tanto criminal, quanto de créditos fiscais, permaneçam sempre atualizados, exercendo um efetivo mapeamento das novidades no mundo dos crimes.

Além dos desafios expressos, é natural que uma temática de oneração fiscal e aumento da carga tributária, ainda que somente de uma parte mais abastada da sociedade, acarrete diversas controvérsias. Por conta disso, a partir de agora, serão enfrentadas as principais críticas que se supõe poderem ser feitas à um modelo de extrafiscalidade do Imposto de Renda com finalidade inibitória de crimes.

### 3.2. DESINCENTIVO NÃO É SANÇÃO

A crítica mais imediata que se pode fazer à tributação extrafiscal de rendas ilícitas está no campo da definição de tributo. Conforme estabelece o art. 3º do CTN<sup>97</sup>, já mencionado anteriormente, tributo é uma prestação pecuniária compulsória que não constitua sanção de ato ilícito. Embora já se tenha analisado a tributação dos atos ilícitos em geral, especificamente no tópico 1.3, aqui a questão ganha outras cores.

Ocorre que, diferente de simplesmente tributar uma renda que tem origem em um ato antijurídico, aqui se propõe o aumento da oneração financeira dessa tributação, isto é, aumentar o imposto devido com base na natureza da renda auferida.

Consequentemente, poder-se-ia argumentar que se estará verdadeiramente criando uma nova espécie de sanção ao ato antijurídico, servindo como uma espécie de multa punitiva pelo cometimento do ilícito. Tal interpretação, porém, não é adequada.

A diferença essencial, nesse caso, ocorre tal qual a justificativa para a tributação dos proveitos do crime. Ou seja, o fundamento da imposição pecuniária não está na prática do ilícito, mas na disponibilidade econômica ou jurídica de renda. Assim, também, ainda que o aumento da alíquota, de fato, esteja atrelado à natureza do proveito percebido pelo contribuinte (se lícito, ilícito ou desconhecido), ao tirar a prática do fato gerador, a tributação deixa de existir.

Em outros termos, não se poderia dizer que se trata de uma sanção por uma violação ao ordenamento jurídico, quando, na verdade, a prestação pecuniária não subsiste sem a prática do fato gerador.

---

<sup>97</sup>BRASIL, *op. cit.*, nota 20.

Por outro lado, uma vez retirado o caráter ilícito dos rendimentos, a prestação pecuniária do Imposto de Renda permanecerá, uma vez que mantida a manifestação de riqueza do contribuinte.

Por conta disso, é precisamente a manifestação de riqueza que permite resolver em definitivo o dilema “sanção ou efeito extrafiscal”. Porque, se na primeira hipótese ela é uma consequência direta do ilícito, na segunda ela é elemento indissociável da tributação.

Veja que, como consequência, um delito que não tenha gerado disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos para o seu agente, por exemplo, poderá ser punido ou sancionado, mas jamais tributado.

Não é outra a conclusão de Adriano Oliveira Chaves, ao dizer:

[...] é preciso ter em mente que o comando em comento (do art. 3º, ‘que não constitua sanção de ato ilícito’) não impede que o tributo seja utilizado com a finalidade de se desestimular a prática, pelos respectivos sujeitos passivos, de determinadas condutas consideradas nocivas ao interesse público. Trata-se do chamado caráter extrafiscal do tributo, amplamente admitido pela doutrina e pela jurisprudência pátrias e, até mesmo, pela própria CF/88, conforme se depreende, por exemplo, do art. 182, §4º, inciso II, da referida Carta Magna, que prevê a possibilidade de os Municípios instituírem imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo, em face do proprietário de solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado<sup>98</sup>.

É, também, oportuna a lembrança do dispositivo constitucional mencionado pelo autor, na medida em traduz a certeza de que o constituinte (originário, inclusive) adotou o entendimento de que a extrafiscalidade como meio de desincentivar as práticas *contra legem* não viola a ordem jurídica nacional.

No caso, a previsão do IPTU progressivo no tempo, já comentada anteriormente como sendo um exemplo de extrafiscalidade “negativa”, apesar de não se originar de um efetivo ilícito criminal, poderia ser considerada como inibitória de um ilícito civil ou até mesmo constitucional, nos termos da previsão do art. 170, inciso III da Carta Magna<sup>99</sup>.

Em todo caso, independente da natureza do ato ilícito que se queira considerar, fato é que o uso da propriedade fora da sua função social viola o ordenamento, pois a própria Constituição impõe o cumprimento dessa função. Nem por isso, todavia, a instituição de um imposto progressivo para desincentivar essa conduta foi considerada como uma sanção a um ato antijurídico, mas somente um efeito extrafiscal da tributação.

O essencial, portanto, é ter em mente que a instituição ou majoração de alíquotas como forma de inibir uma prática violadora do ordenamento não constitui, por si só, uma sanção,

<sup>98</sup>CHAVES, Adriano Oliveira. In: SEEFELDER, Claudio; CAMPOS, Rogério (Coords.). *Constituição e código tributário comentados: sob a ótica da fazenda nacional*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 621.

<sup>99</sup>BRASIL, *op. cit.*, nota 17.

sendo, na verdade, uma expressão da extrafiscalidade, desde que possa subsistir a tributação se retirado o caráter ilícito do fato. Ou, em outros termos, o desincentivo não é necessariamente uma sanção, no sentido rígido e formal, ainda que as sanções, como se observou no trabalho de Gary Becker<sup>100</sup> e Pery Shikida<sup>101</sup>, também tenham uma função de desincentivo.

Vencida essa questão, porém, surge novo debate, mas dessa vez de ordem prática. A segunda crítica que se poderia fazer à criação das alíquotas extrafiscais do IR se encontra no âmbito do esforço legislativo. Ou seja, diante de toda a dificuldade previamente apresentada para que haja uma simples atualização das faixas de alíquotas do imposto de renda, diante de todo esforço legislativo que se requer para ampliar os tributos em geral e diante da prévia existência de sanções pecuniárias, criminais ou administrativas, que poderiam operar efeito semelhante na relação custo-benefício do crime, por que fazer a opção pelo efeito extrafiscal dos impostos?

### 3.3. É PREFERÍVEL TRIBUTAR A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ACRESCIDA PELO DELITO DO QUE MULTAR A CULPABILIDADE DELE DECORRENTE

Como foi dito ainda há pouco, o direito sancionatório, seja criminal ou não, possui diversas finalidades, dentre as quais a de inibir o ato ilícito praticado pelo agente. Especialmente no caso do direito penal, a chamada teoria da pena é objeto de grande debate, que pondera, então, os fundamentos e finalidades das sanções.

A respeito dessa temática, ensina Enio Rossetto que a pena de multa:

[...] acarreta a diminuição do patrimônio do condenado por ser o pagamento de determinada importância em dinheiro. Sustenta Miguel Reale Júnior ter a multa caráter retributivo exatamente por essa diminuição do patrimônio do réu “constituindo esta privação econômica uma retribuição proporcionada a sua situação patrimonial”. Cumpre a multa a função preventiva a título de contramotivação pelo pagamento de soma em dinheiro ao Estado<sup>102</sup>.

No caso, como descreve o autor, a pena de multa teria uma dupla finalidade, sendo tanto preventiva como retributiva. Assim, também, poderia ser dito que o tributo extrafiscal se aproxima dessas finalidades, na medida em que busca prevenir certa conduta, através do desincentivo, mas também, em muitos casos, retribuir o Estado com os gastos que normalmente estarão atrelados à prática daquela conduta.

---

<sup>100</sup>BECKER, *op. cit.*

<sup>101</sup>SHIKIDA, *op. cit.*

<sup>102</sup>ROSSETTO, Enio Luiz. *Teoria e aplicação da pena*. São Paulo: Atlas, 2014, p. 215. [*e-book*].

Quanto a esse segundo aspecto, inclusive, apesar de não ser uma regra absoluta, é possível lembrar de dois dos exemplos de extrafiscalidade já trazidos: o IPTU progressivo e o IPI sobre tabaco. Percebe-se que, em ambos os casos, a conduta desincentivada através da tributação, ao ser praticada, gera um ônus adicional ao Estado, seja remanejando a correspondente exploração da região urbana que poderia estar em curso naquele território particular subutilizado, seja investindo no tratamento de saúde pública das patologias decorrentes do fumo.

Dessa forma, não seria incorreto afirmar que, com relação aos seus fins, multa e tributo extrafiscal se aproximam, devendo ser diferenciados quanto aos seus procedimentos de constituição. Explica-se. Por um lado, a multa envolve o direito sancionador, e consequentemente impõe uma análise orientada pela presunção da inocência; pelo *in dubio pro reo*<sup>103</sup>; e, nas infrações mais graves, requer a configuração do dolo. Já o tributo extrafiscal é regido por uma presunção de legalidade, própria dos atos administrativos em geral, sendo fruto de uma análise mais objetiva de simples subsunção ao modelo legal, sem perquirições mais complexas.

Desse modo, vê-se que o ônus processual probatório é distinto em ambos os casos. No primeiro caso, estará em favor do sancionado, contra o Estado, enquanto no segundo, em favor do Estado, contra o contribuinte, nos termos da explicação de Adriano Ribeiro Caldas:

[...] diante de hipóteses presunções legais, a fiscalização tributária passa a ser dispensada da prova do fato gerador do tributo, exigindo-se, como afirmado acima, apenas a prova de indícios (conhecidos) dos quais poderá ser inferida a existência do fato gerador (presumido)<sup>104</sup>.

Note que essa comparação poderia se estender até mesmo ao direito sancionador tributário, na medida em que as multas tributárias detêm regramento específico em detrimento de multas penais ou meramente administrativas. Assim, ultrapassando a questão de encargo probatório, as multas no âmbito tributário, diferentemente de outras sanções pecuniárias

---

<sup>103</sup>O princípio constitucional do *In Dubio pro Reo*, que em uma tradução livre seria algo próximo a “na dúvida em favor do réu”, garante, dentre outros desdobramentos, que o *status* de condenado somente seja imputado após o exaurimento dos recursos cabíveis, isto é, após o término da discussão sobre a culpabilidade do agente. Tal norte principiológico insculpido no art. 5º, inciso LVII da Constituição Federal manda que, ressalvadas as medidas cautelares, a pena, seja corporal, seja pecuniária, somente seja cumprida após o esgotamento das instâncias recursais. Fatalmente, porém, pelos inúmeros recursos e reanálises possíveis, tal esgotamento não só demora anos como, diversas vezes, resulta na extinção da punibilidade do agente por força da prescrição da pretensão punitiva do Estado.

BRASIL, *op. cit.*, nota 17.

<sup>104</sup>CALDAS, Adriano Ribeiro. A prova no processo administrativo tributário. *Revista de Direito*, Minas Gerais, v. 6, n 2, p. 13-39, dez. 2014, p. 31. Disponível em: <<https://periodicos.ufv.br/revistadir/article/view/1407/702>>. Acesso em: 18 set. 2023

oriundas dos demais ramos do direito sancionador, dispensam a própria responsabilidade subjetiva, como adverte Ediara de Souza Barreto:

[o] art. 136 [do CTN]<sup>105</sup> veicula a famosa regra de que a responsabilidade tributária por infrações é objetiva, de modo que, para a sua caracterização, basta comprovar o descumprimento da legislação tributária e a respectiva autoria, sendo prescindível a demonstração dos elementos subjetivos (dolo ou culpa do agente), bem como maiores indagações acerca da efetividade, da natureza, da extensão e dos efeitos do ato ilícito<sup>106</sup>.

Em resumo, a exação tributária é mais facilmente imposta ao contribuinte do que a prática de crimes ou ilícitos administrativos. Isto é, mesmo que o dispositivo legal mencionado trate da “*responsabilidade tributária por infrações*”, com mais razão há que se considerar objetiva a responsabilidade frente ao tributo propriamente dito, decorrente da prática do fato gerador. No caso, nem sequer faria sentido realizar a análise de culpa ou dolo na prática do ato reputado pelo fisco como manifestação de riqueza, sendo uma verificação rigorosamente objetiva.

Assim também ocorre com a incidência daqueles impostos extrafiscais que vêm sendo exemplificados ao longo deste trabalho. A progressividade do IPTU, a alíquota de 300% do tabaco e as demais variações nos impostos tipicamente regulatórios ocorre independentemente de uma análise aprofundada sobre a intenção do agente em praticar aquilo que está sendo desincentivado pelo poder público, e tem sob mira tão-somente a finalidade de interesse público a ser atingida.

Além disso, é fundamental perceber, também, que nenhuma dessas majorações podem ser consideradas multas, na medida em que não constituem uma efetiva sanção a um ilícito tributário, mas não descaracteriza a prática do fato gerador, se retirado o caráter ilícito do fato, conforme foi observado anteriormente.

Sendo assim, a alíquota extrafiscal incidente nos casos onde restar configurada a tributação de acréscimo patrimonial a descoberto ocorrerá em termo objetivos, ou seja, de maneira independente do trânsito em julgado de decisão criminal condenatória, que, por sua vez, é um dos fatores que dificulta a tributação das rendas ilícitas, com também foi visto anteriormente.

---

<sup>105</sup>O referido artigo, em sua literalidade, diz: Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.  
BRASIL, *op. cit.*, nota 20.

<sup>106</sup>BARRETO, Ediara de Souza. In: SEEFELDER, Claudio; CAMPOS, Rogério (Coords.). *Constituição e código tributário comentados*: sob a ótica da fazenda nacional. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 901.

O mais importante, porém, é verificar que, ao aumentar a tributação, de maneira objetiva, em casos onde se concentram as rendas auferidas ilícitamente, haverá uma necessária repercussão na correlação custo, risco e benefício de Becker<sup>107</sup>. Nesses termos, a tributação deixará de ser um eventual risco decorrente da condenação judicial, que envolveria fatores mais complexos, como convencimento do magistrado e a produção probatória, tornando-se um custo necessário, já que nunca se poderá declarar a origem real dos rendimentos ilícitos.

Não se ignora, naturalmente, que existam meios de se ocultar a evolução patrimonial sem amparo em rendimentos lícitos, como são a lavagem de capitais e o uso de *offshores*<sup>108</sup>. No entanto, a dificuldade e a inconveniência de tal ocultação tornarão a prática delitiva marginalmente menos interessante, ao menos se comparada com a simples responsabilização criminal, que requer uma série de fatores convergentes (tais como processo bem instruído, sem nulidades, com amplas provas de autoria e materialidade etc.).

Na verdade, assim como aperfeiçoar a persecução criminal e tornar a sanção mais provável pode repercutir na quantidade de pessoas que estão dispostas a optarem pelo ilícito, já que aumentaria o risco do delito, a tributação mais severa de rendas incompatíveis com a evolução patrimonial, nas quais se incluem as ilícitas, também teria repercussão semelhante, pois reduziria o benefício esperado da conduta.

Aliás, é interessante perceber que as duas alíquotas extrafiscais sugeridas para o Imposto de Renda, propostas anteriormente, teriam impactos diferentes na equação que traduz a lógica racional-econômica do crime. Se, por um lado, um aumento da tributação, nas ocasiões em que se constate um acréscimo patrimonial descolado das rendas declaradas, pode figurar como um novo custo para o crime a ser praticado, como visto há pouco, por outro, alíquotas mais pesadas para rendimentos confirmadamente ilícitos (através de decisão judicial transitada em julgado), aumentarão o risco-impacto de uma responsabilização criminal.

Na verdade, essa distinção das alíquotas acarretará diferentes repercussões na equação de Becker<sup>109</sup> e, mais importante do que isso, tornará viável a independência entre custo do crime e punição. Isso porque o custo do crime, *a priori*, estaria relacionado com a expectativa e

---

<sup>107</sup>BECKER, *op. cit.*

<sup>108</sup>O termo *offshore*, que literalmente poderia ser traduzido em algo como a expressão “em alto mar”, representa, no meio econômico-financeiro, uma pessoa jurídica internacional com conta bancária em países denominados “Paraísos Fiscais”. Trata-se de uma prática que não é, por si só, ilícita, na medida em que pode ser utilizada como blindagem patrimonial de rendas lícitas. Entretanto, é, também, comumente usada para, além da blindagem, esconder os proveitos de origem criminosa, sem que se precise, efetivamente, declarar, por estar em nome de pessoa jurídica fora do território nacional. Somado à baixa tributação, os Paraísos Fiscais também são conhecidos pela ausência de tratados internacionais de compartilhamento de dados financeiros e bancários suspeitos, o que garante certa ocultação diante dos órgãos fiscalizatórios.

<sup>109</sup>BECKER, *op. cit.*

intensidade da punição. Ou seja, quanto mais prováveis e mais intensa fossem as sanções, mais o delito teria de ser vantajoso para que o agente optasse pela via ilícita. No entanto, a partir do momento em que se passam a tributar valores inconsistentes separadamente dos ilícitos, torna-se viável aumentar os valores que obrigatoriamente o agente terá de abrir mão, sem que necessariamente se tenha tornado a punição mais severa ou mais provável.

O motivo disso está no fato de que a tese pensada pelo professor da Escola de Chicago associava a certeza e a intensidade da punição com a redução benefício pretendido pelo delito (“atividades ilegais, ‘não valeriam a pena’ (na margem) no sentido de que a renda efetivamente recebida seria menor do que se poderia obter em atividades menos arriscadas”<sup>110</sup>). Porém, a tributação objetiva de evoluções patrimoniais sem amparo nas declarações de rendimentos permitiria a mesma redução dos valores sem a necessidade de se considerar variáveis como a probabilidade e a intensidade da sanção.

Outro aspecto que favorece a tributação em detrimento das sanções pecuniárias, como forma de desincentivo para a prática de certos delitos, diz respeito à forma de cálculo das multas e dos tributos. É notório que o legislador, ao instituir reprimendas patrimoniais por conta da prática de crimes, via de regra, o fez vinculando a multa à análise da culpabilidade e à dosimetria da pena impostas pelo art. 59 e seguintes do Código Penal<sup>111</sup>. Conseqüentemente, aspectos como os bons antecedentes do réu e a sua personalidade fatalmente repercutirão na intensidade da exação, fazendo com que o valor da multa, por vezes, fique aquém do ideal para figurar como um efetivo desincentivo da prática delitativa.

A respeito disso, esclarece Christiano Fragoso:

[...] o critério de dias-multa é, inequivocamente, o melhor, permitindo aplicar a multa de modo equitativo, e passível de verificação e de impugnação. A quantidade de dias-multa é fixada de acordo com os mesmos critérios da pena privativa de liberdade (dentro dos parâmetros de 10 a 360 dias-multa, cf. art. 49, CP); i.e., a partir do critério trifásico; já o valor do dia-multa será fixado conforme a renda e o patrimônio do réu (art. 49, § 1.º, CP)<sup>112</sup>.

É, justamente, por partir do critério trifásico, que se corre o risco de, ao final da dosimetria, o magistrado concluir pela insuficiência da multa como sanção para aquele réu. Por conta disso, no próprio art. 60, §1º, do diploma normativo antes mencionado, estabeleceu-se a possibilidade de majoração até mesmo dos valores máximos estabelecidos por lei.

<sup>110</sup>*Idem*, p. 44.

<sup>111</sup>BRASIL, *op. cit.*, nota 27.

<sup>112</sup>FRAGOSO, Christiano Falk. In: SOUZA, Luciano Anderson de (Coord.). *Código penal comentado*. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022, p. 56. [*e-book*].

É o que, novamente, explica Fragoso:

[...] em alguns casos de pessoas extremamente ricas é possível que o valor final da pena de multa (ao qual se chega pela multiplicação entre a quantidade de dias-multa e o valor unitário do dia-multa) seja baixo para representar equitativa e proporcional sanção. Por isso, o art. 60, § 1.º, CP, estabelece que se a multa “é ineficaz”, o juiz pode elevar a pena até o triplo. Quanto a crimes contra o sistema financeiro, a pena pode ser elevada até o décuplo, em situação semelhante (art. 33, Lei 7.492/1986)<sup>113</sup>.

Na verdade, essa faculdade do julgador de incrementar a sanção pecuniária em prol de uma maior eficácia da punição está presente em diversas outras legislações específicas além do Código Penal e da Lei n.º 7.492/86 (Crimes contra o Sistema Financeiro Nacional).

A título de exemplo, podem ser citados o art. 10 da Lei n.º 8.137/90<sup>114</sup> (Crimes contra a Ordem Tributária), o art. 337-P do Código Penal<sup>115</sup>, que, apesar de estar presente na lei geral, versa especificamente sobre os crimes em licitações, e o art. 43, parágrafo único, da Lei n.º 11.343<sup>116</sup> (Tráfico de Drogas).

Como se pode observar, o elemento comum entre os exemplos trazidos é que todos são delitos tipicamente econômicos, normalmente vinculados à figura do chamado criminoso de colarinho branco. Veja, então, que, na maioria desses casos, o critério trifásico, por si só, pode representar uma punição insuficiente no aspecto pecuniário, viabilizando que autor do ilícito possa, ao final, ter um saldo positivo entre custos e benefícios da prática condenada.

Aliás, é justamente por isso que há a previsão de alteração do montante da condenação pelo magistrado, garantindo que, em tese, ele possa exasperar o suficiente para que o crime deixe de ter um saldo positivo para o criminoso.

No entanto, as próprias previsões legais que assim facultam ao julgador, preveem também um teto para esse acréscimo, o que, na prática, acaba por limitar essa possibilidade. Perceba-se que, ressalvada a previsão dos crimes em licitação, todos os dispositivos partem da pena fixada no critério trifásico para realizar a multiplicação, alguns em até três vezes, outros em até 10 vezes. Ou seja, o legislador assume que o produto da multiplicação de um valor obtido através de um critério reconhecidamente insuficiente por até uma dezena poderá atingir um montante suficiente para reprimir a conduta.

<sup>113</sup>*Ibidem*.

<sup>114</sup>BRASIL. Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18137.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm)>. Acesso em: 28 jul. 2023.

<sup>115</sup>BRASIL, *op. cit.*, nota 27.

<sup>116</sup>BRASIL. Lei n. 11.343, de 23 de agosto de 2006. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2006/lei/11343.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/11343.htm)>. Acesso em: 28 jul. 2023.

O problema nesse raciocínio, entretanto, é que o ponto de partida permanece sendo o critério trifásico, o que pode comprometer a multiplicação mesmo quando adotado o limite máximo legal. Em outros termos, os fatores que influem no cálculo da multa, normalmente favoráveis ao criminoso de colarinho branco, têm grandes chances de tornarem a pena pecuniária fixada tão abaixo do valor obtido ilicitamente que, nem sequer multiplicando-o por dez vezes, será possível alcançar um montante que torne o crime uma opção desinteressante.

Nesse sentido, basta perceber que os critérios informadores da pena-base, já mencionados anteriormente, levam em conta a culpabilidade, os antecedentes, a conduta social, a personalidade do agente, os motivos e as circunstâncias do crime, o que, nos termos dos estudos de Sutherland<sup>117</sup>, tendem sempre a serem favoráveis aos criminosos que não são socialmente vistos como criminosos.

Dessa forma, mesmo que o ordenamento jurídico tenha criminalizado essas condutas, não haveria, a princípio, uma percepção social suficiente da nocividade desses crimes econômicos, o que fatalmente poderá repercutir na visão de mundo de alguns julgadores e, conseqüentemente, na dosimetria da pena.

Assim, mesmo que se pretenda uma sanção pecuniária mais robusta, por estar esta vinculada à pena restritiva de liberdade e aos aspectos da personalidade do réu, forçosamente haverá uma ampla margem para uma pena insuficiente para o desincentivo.

Tanto é, que os estudos de Shikida<sup>118</sup> apontam não só para uma ampla sensação de que a conduta criminosa compensa, como também para uma baixíssima responsabilização desses delitos mais complexos.

A solução reside, portanto, em orientar a exação com base em critérios objetivos e, mais especificamente, em critérios diretamente relacionados ao benefício obtido ilicitamente, e não à pessoa do réu, o que será mais viável no âmbito do direito tributário.

Desse modo, além de dispensar a análise da responsabilidade subjetiva, que requer um ônus probatório maior e, por vezes, acarreta maiores controvérsias, como visto anteriormente, a tributação mais gravosa de rendas injustificadas ou ilícitas também terá como parâmetro exclusivo os valores auferidos, de modo que a sensação de baixa reprovabilidade social dos crimes de colarinho branco não poderá repercutir no valor devido.

Em todo caso, o conflito entre multa e tributo extrafiscal, aqui enfrentado, não necessariamente implicará na substituição de um por outro. Isto é, não se pretende, por óbvio, sustentar a extinção das penalidades pecuniárias, nem no âmbito tributário, nem em qualquer

---

<sup>117</sup>SUTHERLAND, *op.cit.*

<sup>118</sup>SHIKIDA, *op. cit.*

outro. Na verdade, o que se quer demonstrar é que o uso extrafiscal do imposto de renda no combate à criminalidade pode ser tão frutífero (ou até mais) do que a simples majoração das penas pecuniárias e até restritivas de liberdade, principais propostas que se cogitavam até o momento.

Em situações onde se encontram altas taxas de impunidade, então, o mais adequado talvez seja enfrentar o ganho de capital indevido, de maneira objetiva, através dos tributos, em detrimento de um custoso movimento para se implementar uma revisão de todo um sistema de justiça criminal que favorece os crimes de colarinho branco.

Assim, o uso de alíquotas maiores para tributar acréscimos patrimoniais a descoberto e rendas comprovadamente ilícitas, pode ser um caminho que, em conjunto com as já existentes penas de multa e de privação da liberdade, contribua para a redução do retorno financeiro proveniente de práticas criminosas, reduzindo também o número das pessoas dispostas a violarem a lei e, conseqüentemente, a sensação social de que os crimes de colarinho branco devem ser transmitidos como uma forma de atividade lucrativa.

Há, contudo, uma questão que merece ser enfrentada na eventual cumulação de impostos extrafiscais e sanções. No caso, existe vedação expressa na carta magna brasileira impondo ao poder público o dever de não onerar demasiadamente o contribuinte. Com isso, seria possível conciliar duas cobranças financeiras distintas em uma mesma pessoa física sem que isso represente um efetivo confiscatório?

#### 3.4. LIMITES DA TRIBUTAÇÃO

O art. 150, inciso IV, da Constituição Federal (“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: utilizar tributo com efeito de confisco”)<sup>119</sup> consagra o chamado Princípio do Não Confisco. Em síntese, a vedação à tributação confiscatória se configura como uma limitação ao poder de tributar do Estado, garantindo que não seja imposta uma exação demasiadamente alta sobre os contribuintes.

Historicamente, a tributação extremamente onerosa foi a causa de muitas revoltas ao redor do mundo e, especialmente, no Brasil. Assim, é possível que a República brasileira tenha se desenvolvido à sombra de certo fantasma, originado nos tempos coloniais, com a chamada “derrama”<sup>120</sup>, e sobrevivendo até a contemporaneidade, com os bloqueios decorrentes do Plano

---

<sup>119</sup>BRASIL, *op. cit.*, nota 17.

<sup>120</sup>A chamada “derrama”, vale lembrar, era o tributo pago à Coroa Portuguesa, na época do Brasil colonial. Em grande medida, era expressa no montante de um quinto de todo o ouro extraído de terras brasileiras, o que era tido

Collor<sup>121</sup>, fatos que inspiram, a todo momento, certa desconfiança do governo com relação ao poder de tributar.

É justamente por conta dessa herança cultural que há a previsão constitucional desse princípio, que, em muitos países, seria uma simples decorrência lógica do direito de propriedade. Nesse sentido, Donovan Lessa aponta que essa vedação, expressa na Carta Magna:

[...] é tida, por alguns, por desnecessária e mesmo tautológica, já que a impossibilidade da tributação confiscatória seria consequência direta da proteção ao direito de propriedade. Contudo, concordamos com Ferreiro Laptaza ao lembrar que, apesar de realmente se poder extrair a vedação ao confisco de outros elementos constitucionais, a norma que veicula a ‘proibição de ‘privar alguém de seus bens’ pela via fiscal nunca é supérflua’<sup>122</sup>.

O problema, no entanto, é que o termo “confisco”, eleito pelo constituinte de 1988 para transmitir e intitular o princípio, é uma típica cláusula geral de direito tributário, impondo que a definição efetiva do que é confiscatório demande, necessariamente, uma análise casuísta.

Na verdade, definições doutrinárias sobre o que seria um tributo confiscatório são bastante comuns, transmitindo, a maioria delas, uma ideia de proteção da propriedade privada, de observância da capacidade contributiva do cidadão e de preservação do mínimo existencial.

Porém, a aplicação desses valores e princípios constitucionais na realidade prática não se faz somente por definições. É precisamente por isso que o que se compreende por confisco, apesar das mais diversas explicações teóricas que se possa ter, será balizado pelo julgador no caso concreto e na jurisprudência, como esclarece Roberto Caparroz, ao dizer que no ordenamento jurídico brasileiro não há:

[...] critério matemático que defina o ponto a partir do qual se configuraria o confisco, diferentemente do que ocorre em outros países (...). Como decorrência dessa peculiaridade, cabe à justiça, e em última instância ao Supremo Tribunal Federal, no papel de intérprete derradeiro da Constituição, analisar os casos concretos e verificar em que situações a carga tributária torna-se tão excessiva ou desarrazoada a ponto de configurar confisco do patrimônio individual<sup>123</sup>.

---

pela população como abusivo – e por que não dizer, confiscatório. Foi, também, à época, motivo de diversas revoltas populares, sendo talvez a mais célebre a Inconfidência Mineira, comemorada nacionalmente, na atualidade, no dia 21 de abril. Note-se que, só a alíquota da última faixa do IRPF, ignorando os demais tributos incidentes sobre o consumo, já seria equivalente a aproximadamente um terço da renda auferida, o que é notadamente superior ao valor da derrama.

<sup>121</sup>Muitas vezes narrada como uma experiência traumática para as pessoas vivas nos anos 90, o Plano Collor foi responsável por um amplo confisco de valores depositados em poupanças bancárias individuais, sob a justificativa de conter a inflação. Tal evento foi inclusive motivo de recrudescimento das limitações ao poder de tributar, notadamente no que tange à espécie do empréstimo compulsório.

<sup>122</sup>LESSA, Donovan Mazza. O não confisco e o mínimo existencial como proteção à liberdade do contribuinte. In: ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vítor Pimentel (Coords.). *Princípios de direito público: ênfase em direito financeiro e tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 283.

<sup>123</sup>CAPARROZ, Roberto. *Direito tributário esquematizado*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 300.

Sendo assim, a efetiva definição de confisco é feita pela Corte Constitucional, em casos de repercussão, onde se fixa que determinada exação ou alíquota estaria violando os limites da carta magna.

Outro dilema que se enfrenta, também, é que a jurisprudência atual do STF sobre essa temática é bastante pulverizada, de modo que não se pode precisar, ao certo, ou mesmo estimar, valores máximos para a incidência tributária, sejam em tributos individualmente considerados, seja com a carga tributária global, que recai sobre certo grupo.

De modo resumido, então, é possível considerar que a interpretação da Corte Constitucional, a respeito do que configuraria o chamado efeito confiscatório no caso concreto, dá-se em três linhas diferentes: a vedação ao confisco com relação às multas, com relação às alíquotas individualmente consideradas e com relação à carga tributária global.

Com relação às multas, cabe destacar que se trata de uma extensão da própria garantia constitucional expressa na carta magna, já que, a princípio, o constituinte optou por limitar textualmente somente os tributos, que, como se sabe, por definição não se confundem com sanções pecuniárias.

No caso, sobre essa interpretação ampliativa, cabe mencionar o comentário de Leonora Lopes:

[...] verifica-se que a proibição ao confisco em realidade se traduz como próprio corolário da ideia mais ampla de proporcionalidade, ou seja, a proibição ao confisco decorre da obrigatória observância da proporcionalidade no âmbito de todo e qualquer sistema sancionador, mormente no das sanções tributárias<sup>124</sup>.

Sem dúvidas, a interpretação do conceito de confisco pelo STF se deu, em sua maioria, no âmbito das multas tributárias. Contudo, dada a distinção entre estas e a tributação extrafiscal, objeto do presente trabalho, como inclusive já foi objeto de discussão em momento oportuno, fica evidente perceber que tais precedentes não serão de grande ajuda aqui.

Consequentemente, com relação às demais vertentes de interpretação do conceito de confisco, deve-se dizer que estão ausentes critérios totalmente delimitados sobre a partir de qual porcentagem uma alíquota poderia ser considerada confiscatória, seja individualmente, seja no âmbito da carga tributária global.

---

<sup>124</sup>LOPES, Leonora de Luiz. Multas tributárias na perspectiva do não confisco segundo o Supremo Tribunal Federal. *Revista da Escola Superior do Ministério Público da União*, Brasília, v. 1, n 1, p. 69-84, jan./jun. 2023, p. 74. Disponível em: <[https://escola.mpu.mp.br/publicacoescientificas/index.php/revista2/article/view/v1\\_n1\\_art3/563](https://escola.mpu.mp.br/publicacoescientificas/index.php/revista2/article/view/v1_n1_art3/563)>. Acesso em: 7 ago. 2023.

O que se tem definido, entretanto, é que tributos que incidem sobre a mesma manifestação de riqueza e provenientes de um mesmo ente federado devem ser analisados em conjunto para fins de se identificar, ou não, uma absorção indevida do valor manifestado.

Nesse sentido, um importante precedente em que se enfrentou a questão é a ADI n. 2.010/DF. Na ocasião, discutia-se a incidência do Imposto de Renda e de Contribuições Previdenciárias sobre os rendimentos de servidores federais, absorvendo mais de 50% do montante percebido por eles. Ficou, então, assentado que:

[a] identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesa pessoa política que os houver instituído (...). Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecias pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte<sup>125</sup>.

Além desse aspecto da carga global incidente, quando chamado a decidir sobre a majoração de alíquotas individualmente consideradas, foi dito que “não configura confisco desde que realizada de modo moderado, não comprometendo a sobrevivência digna do contribuinte”<sup>126</sup>.

Eis, então, o panorama geral das considerações do Supremo Tribunal Federal sobre a interpretação do conceito de confisco no caso concreto. Para o escopo deste trabalho, contudo, é necessário enfrentar uma questão um pouco diferente.

Perceba-se que, em ambos os casos em que se discutiu o efeito confiscatório dos tributos, mencionados acima, os principais balizamentos são a razoabilidade, a moderação e a manutenção do mínimo existencial, como era de se esperar, já que são conceitos intimamente relacionados com a proteção constitucional, como foi visto inicialmente.

Porém, ao tratar de impostos extrafiscais, em especial aqueles destinados a coibir certa conduta socialmente desinteressante, tais conceitos perdem sensivelmente seu objetivo. Para usar um exemplo já debatido, uma alíquota de 300% seguramente seria confiscatória para arroz ou alimentos em geral, mas não para o tabaco.

---

<sup>125</sup>BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI n. 2.010-1 (Medida Cautelar)*. Relator: Ministro Celso de Mello. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347383>>. Acesso em: 7 ago. 2023.

<sup>126</sup>*Idem*. Supremo Tribunal Federal. *ADI n. 6.122*. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15355239826&ext=.pdf>>. Acesso em: 7 ago. 2023.

A conclusão que se pode chegar é justamente a de que, mesmo tendo patamares em certa medida indefinidos para a configuração do confisco, tais patamares deverão ser maiores para tributos com finalidades extrafiscais inibitórias do que para os demais tributos.

Aliás, não é outro o entendimento do STF, como comenta Caparroz:

[...] em casos raros, como o do IPTU progressivo no tempo (art. 182, CF), restou afastada a noção de confisco, ainda que as alíquotas pudessem atingir níveis altíssimos (até 15%, montante que, calculado em razão de um imóvel, é extremamente gravoso), dada a natureza sancionatória da exação<sup>127</sup>.

Apesar de o termo “natureza sancionatória” não ser o mais adequado, pois como foi visto, o desincentivo não se confunde com a sanção, fato é que o autor confirma justamente essa ideia de que o confisco, por ser uma cláusula geral, pode ter seu significado alterado conforme as circunstâncias fáticas de cada caso. E mais do que isso, a própria razoabilidade demanda que, em casos onde há condutas manifestamente antissociais e onde a tributação exerça um papel conformador, haja uma margem mais ampla de coerção através do poder de tributar.

Em última análise, não caberia, também, considerar as mesmas restrições que se aplicam aos demais impostos, na medida em que, para esses casos onde se atua com uma finalidade extrafiscal, a opção pela alíquota mais alta está, efetivamente, na mão do contribuinte, sendo desejável que ele adote a conduta que evite a tributação mais gravosa.

Ou seja, diferentemente da maioria dos impostos, onde há uma imposição da exação em correlação com a capacidade contributiva manifestada, tributos que buscam desincentivar uma certa conduta não se pautam na manifestação de riqueza, mas na oneração do contribuinte. Conseqüentemente, envolvem muito mais um aspecto volitivo, na medida em que praticante do fato gerador poderá, ou não, realizar a conduta desincentivada, ou seja, a responsabilidade pela evitação da tributação mais gravosa é compartilhada com o próprio contribuinte.

Considere-se, novamente, como exemplo o IPTU progressivo ou as próprias alíquotas extrafiscais do IRPF, sugeridas no bojo desse trabalho. Caso o sujeito passivo dê uma destinação condizente com a finalidade social do imóvel; caso ele tenha uma evolução patrimonial coerente com a renda e proventos recebidos e não aufera rendas ilícitas; não incidirá a agravante da alíquota extrafiscal.

---

<sup>127</sup>CAPARROZ, *op. cit.*, p. 301.

Assim, estando nas mãos do contribuinte a possibilidade de ele mesmo reduzir o montante pago a título de imposto, parece ainda mais remota a configuração de um eventual efeito confiscatório da tributação extrafiscal do Imposto de Renda.

Ultrapassado esse ponto, considera-se demonstrado, finalmente, que a criação das duas alíquotas novas do IRPF (uma que seja incidente nos valores decorrentes de acréscimo patrimonial a descoberto e outra a incidir nas rendas comprovadamente ilícitas) não somente é possível como é até desejável.

A forma de desincentivar os crimes através da oneração, demonstrada pela teoria de Becker<sup>128</sup>, garante que se atinjam aqueles agentes cuja responsabilização sempre foi mais difícil, dado o seu prestígio social e seus recursos, conforme se extrai dos ensinamentos de Sutherland<sup>129</sup>.

Isso se dá porque um dos maiores produtores da sensação de que o crime compensa, identificada através dos trabalhos de Shikida<sup>130</sup>, é a impunidade decorrente do sistema criminal. Ainda que se possa sugerir uma necessária reformulação deste último, que seguramente será bem-vinda, o mecanismo do direito tributário surge, também, como uma forma de auxílio à solução dessa problemática social.

Ao se estabelecerem duas alíquotas com valores acima da última margem IRPF, torna-se possível aumentar o custo de uma prática de ocultação patrimonial, majoritariamente decorrente de ilícitos, e, também, o risco de ser condenado criminalmente.

Aliás, justamente por ocorrer no âmbito estritamente tributário, a tributação de rendas ocultas poderá ocorrer de forma objetiva, contribuindo, assim, para reduzir a morosidade muitas vezes característica dos meios de responsabilização criminal que se preocupam com a culpabilidade do agente.

Outro aspecto positivo do uso da tributação como forma de combate a esses crimes de colarinho branco reside na vinculação direta e exclusiva com o aspecto financeiro do delito, ignorando assim discussões e subjetivismos das sanções que decorrem dessa mesma análise da culpa.

Por fim, a ausência de um conceito fechado do que se entende por efeito confiscatório dos tributos, notadamente naqueles de finalidade extrafiscal e inibitória, e a faculdade do agente em atuar, ou não, conforme a lei, garantem que não haja, *a priori*, uma vulneração de garantias constitucionais pelo simples estabelecimento de alíquotas maiores para o Imposto de Renda nos

---

<sup>128</sup>BECKER, *op. cit.*

<sup>129</sup>SUTHERLAND, *op.cit.*

<sup>130</sup>SHIKIDA, *op.cit.*

casos das novas alíquotas e até mesmo na sua incidência em conjunto com sanções de outras áreas do direito.

## CONCLUSÃO

Diante de toda a análise feita até aqui, considera-se que foi possível traçar uma nova linha de combate à criminalidade complexa. O uso do Imposto de Renda sobre Pessoas Físicas com finalidade extrafiscal, alterando a lógica atualmente vigente na Economia do Crime, poderia transformar o *pecunia non olet*, de um princípio quase que meramente doutrinário e com pouco uso prático, em uma eficaz forma de desincentivar os delitos com grandes proveitos econômicos.

O fator inédito e que corresponde à efetiva relevância dessa pesquisa, então, se demonstra no meio inovador que o Direito Tributário representa para o fim de contenção de condutas à margem da lei, notadamente aquelas denominadas de “crimes de colarinho branco”.

Isto é, na medida em que se constata que a atual forma de combate ao crime, especialmente o de colarinho branco, está se revelando insuficiente, o que se percebe na sensação de impunidade recorrente no meio social e até com pesquisas quantitativas, como foi visto, é preciso criar novas formas de se fazer com que o crime não compense.

Nesse sentido, um primeiro questionamento que se enfrentou diz respeito à própria possibilidade de uso do Imposto de Renda com efeitos extrafiscais, notadamente, efeitos “negativos”, de desincentivo. Concluindo-se pela necessária existência de um efeito conformador, ainda que secundário, em impostos tipicamente arrecadatários, restou firmado que não só se pode desincentivar condutas lícitas como também é possível onerar atos tipicamente ilícitos.

A título de exemplo, inclusive, foi ressaltada a previsão constitucional do IPTU progressivo, destacando-se, também, que existem discussões para a criação de novo imposto, no âmbito da reforma tributária ora sob discussão no Congresso Nacional, a atuar exclusivamente com objetivo de desincentivo extrafiscal.

Em âmbito doutrinário, já em um segundo momento, três autores subsidiaram o embasamento teórico deste trabalho. Através de Sutherland, Becker e Shikida, buscou-se demonstrar todo o fundamento criminológico por trás de uma política de desincentivo de condutas criminais, em especial da criminalidade complexa e econômica.

No primeiro autor, partindo-se da Teoria da Associação Diferencial, foi dito que o fenômeno criminoso, ao possuir certo aspecto geracional, acaba sendo aprendido, na medida em que a sociedade passa a considerá-lo como algo positivo ou até meritório.

Diante da percepção de que o crime, especialmente o econômico, é assimilado socialmente como algo positivo, usou-se a teoria de Becker para se estabelecer que um dos

fatores que contribui para isso é justamente uma relação favorável entre custo/risco e os possíveis benefícios da prática delitiva.

Finalmente, passando para uma abordagem quantitativa, logrou-se comprovar, direta e indiretamente, o que se dizia, com base nos estudos de campo de Shikida, isto é, que um dos principais fatores que contribui para a disseminação da conduta criminosa se apresenta, justamente, na vantajosa relação custo-benefício dos delitos, notadamente, os de colarinho branco. A uma, porque diretamente é reconhecido pela maioria dos detentos que a opção criminal trouxe mais benefícios do que malefícios. A uma, porque diretamente é reconhecido pela maioria dos detentos que a opção criminal trouxe mais benefícios do que malefícios. E, a duas, porque indiretamente restou-se apurada a majoritária ausência de criminosos de “colarinho branco” dentre as pessoas que cumpriam a pena restritiva de liberdade.

Lançadas as premissas teóricas do direito tributário e da criminologia fundamentais para o desenvolvimento do trabalho, no terceiro e último capítulo, foi feita a composição de ambas as searas culminando com uma proposta efetiva de como aplicar um aspecto extrafiscal ao Imposto de Renda.

A proposta de duas novas faixas de alíquota para o IRPF seria, então, uma forma de tornar a opção pela conduta criminosa menos atrativa, na medida em que traria um novo ônus para a prática do delito.

O aspecto mais inovador, entretanto, estaria na alíquota a incidir em casos em que restasse configurado o chamado acréscimo patrimonial a descoberto, sem que necessariamente tenha ocorrido a efetiva condenação criminal. Nessas hipóteses, o ineditismo da cobrança estaria em majorar o tributo por uma provável conduta antijurídica, sem, contudo, ter de passar pelos desafios e limitações inerentes ao processo penal.

Por outro lado, a segunda sugestão de alíquota trazida, sugere uma nova aplicação prática para a tributação de rendas ilícitas, o que permitiria, além de uma concretude maior do princípio do *pecunia non olet*, mais um fator de desincentivo para a opção delitiva, na medida em que o maior valor nominal incidente sobre as rendas ilícitas estaria reservado à hipótese onde, uma vez transitada em julgado a condenação criminal, ainda se pudesse precisar os valores oriundos da prática do delito.

Foram, ainda, superadas eventuais críticas que poderiam surgir com esse formato de alíquotas dúplices, restando pontuado que não haveria uma utilização do imposto com fins sancionatórios ou até mesmo uma necessária violação da vedação constitucional ao princípio do Não Confisco, sendo a objetividade decorrente da responsabilidade tributária o melhor caminho para expressar esse desincentivo.

Vê-se, portanto, que, diante da lógica econômica vigente para certos crimes com nítido aspecto racional-econômico, o uso do Imposto de Renda de Pessoa Física como forma de desincentivo à ilicitude não só é possível, como é desejável, configurando, assim, uma efetiva aplicação prática do *pecunia non olet*. Verdadeiramente, talvez, o combate no âmbito tributário venha a ser mais proveitoso do que no âmbito criminal, como também se sucedeu com Al Capone, líder mafioso norte-americano, que, em que pese os mais variados delitos cometidos sob o seu comando, somente foi capturado e preso por irregularidades na declaração do Imposto de Renda da época.

## REFERÊNCIAS

ADAMY, Pedro Augustin. Origens Teóricas da Extrafiscalidade. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, 2018, n 39, p. 367-376, jun. 2018. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/download/451/635>>. Acesso em: 14 nov. 2022.

ALMEIDA, Nattalie Alves de. *A extrafiscalidade proibitiva como política pública*. ESAF, Distrito Federal, 2013. Disponível em: <[http://sisweb.tesouro.gov.br/apex/cosis\\_monografias.obtem\\_monografia?p\\_id=431](http://sisweb.tesouro.gov.br/apex/cosis_monografias.obtem_monografia?p_id=431)>. Acesso em: 11 out. 2022.

ANDRADE, Paulo Roberto. *Tributação de atos ilícitos e inválidos*. São Paulo: Quartir latin, 2008.

ANITUA, Gabriel Ignacio. *Histórias do Pensamento Criminológico*. Trad. por Sérgio Lamarão. Rio de Janeiro: Revan, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro – CTN comentado*. 14. ed. rev. atual. e ampl. por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARRETO, Ediara de Souza. In: SEEFELDER, Claudio; CAMPOS, Rogério (Coords.). *Constituição e código tributário comentados: sob a ótica da fazenda nacional*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

BECKER, Gary Stanley. *Crime and Punishment: An Economic Approach*. P. 43. Disponível em: <<https://www.nber.org/system/files/chapters/c3625/c3625.pdf>>. Acesso em: 27 mar. 2023.

BRANCO, Vitorino Prata Castelo. Curso completo de criminologia da sociedade brasileira de direito criminal. São Paulo: Sugestões literárias, p. 39-40, *apud* NUCCI, Guilherme de Souza. *Criminologia*. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

BRASIL. *Código de Processo Civil*. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm)>. Acesso em: 27 set. 2023.

\_\_\_\_\_. *Código de Processo Penal*. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del3689compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del3689compilado.htm)>. Acesso em: 14 dez. 2022.

\_\_\_\_\_. *Código Penal*. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del2848compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm)>. Acesso em: 13 dez. 2022.

\_\_\_\_\_. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm)>. Acesso em: 13 dez. 2022.

\_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Processo n. 10880.740302/2018-47*. Relator: Conselheiro Rafael Mazzer de Oliveira Ramos. Disponível em:

<<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 14 dez. 2022.

\_\_\_\_\_. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 11 jan. 2023.

\_\_\_\_\_. *Decreto-lei n. 37*, de 18 de novembro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0037.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0037.htm)>. Acesso em: 14 dez. 2022.

\_\_\_\_\_. *Decreto n. 11.158*, de 29 de julho de 2022. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/documentos-e-arquivos/tipi.pdf>>. Acesso em: 17 jun. 2023.

\_\_\_\_\_. *Lei n. 8.137*, de 27 de dezembro de 1990. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18137.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm)>. Acesso em: 28 jul. 2023.

\_\_\_\_\_. *Lei n. 10.865*, de 30 de abril de 2004. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%2010.865%2C%20DE%2030%20DE%20ABRIL%20DE%202004&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20Contribui%C3%A7%C3%A3o%20para,servi%C3%A7os%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%2010.865%2C%20DE%2030%20DE%20ABRIL%20DE%202004&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20Contribui%C3%A7%C3%A3o%20para,servi%C3%A7os%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A)>. Acesso em: 14 dez. 2022.

\_\_\_\_\_. *Lei n. 11.343*, de 23 de agosto de 2006. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2006/lei/111343.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/111343.htm)>. Acesso em: 28 jul. 2023.

\_\_\_\_\_. *Lei n. 13.149*, de 21 de julho de 2015. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113149.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%2013.149%2C%20DE%2021%20DE%20JULHO%20DE%202015.&text=Altera%20as%20Leis%20n%20os,19%20de%20deze mbro%20de%202003.>](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113149.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%2013.149%2C%20DE%2021%20DE%20JULHO%20DE%202015.&text=Altera%20as%20Leis%20n%20os,19%20de%20deze mbro%20de%202003.>)>. Acesso em: 07 jan. 2023.

\_\_\_\_\_. *Lei n. 14.439*, de 24 de agosto de 2022. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2022/Lei/L14439.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2022/Lei/L14439.htm)>. Acesso em: 24 out. 2022.

\_\_\_\_\_. *Projeto de Lei n. 4040*, de 03 de agosto de 2020. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1918576](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1918576)>. Acesso em: 23 set. 2023.

\_\_\_\_\_. *Proposta de Emenda à Constituição n. 45*, de 03 de abril de 2019. Disponível em: <[https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9418093&ts=1694449196797&disposition=inline&\\_gl=1\\*xfbt17\\*\\_ga\\*MTYxNzI5NTE2OS4xNjc5MzQyNzY4\\*\\_ga\\_CW3ZH25XMK\\*MTY5NDQ2Nzc0Mi4zLjAuMTY5NDQ2Nzc0Mi4wLjAuMA.>](https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9418093&ts=1694449196797&disposition=inline&_gl=1*xfbt17*_ga*MTYxNzI5NTE2OS4xNjc5MzQyNzY4*_ga_CW3ZH25XMK*MTY5NDQ2Nzc0Mi4zLjAuMTY5NDQ2Nzc0Mi4wLjAuMA.>)>. Acesso em: 23 set. 2023.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *ADCs n. 43, n. 44 e n. 54*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em:

<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754357342>>, e  
 <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14452541>> e  
 <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754357888>>. Acesso em: 23 set. 2023.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *ADI n. 2.010-1 (Medida Cautelar)*. Relator: Ministro Celso de Mello. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347383>>. Acesso em: 7 ago. 2023.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *ADI n. 6.122*. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15355239826&ext=.pdf>>. Acesso em: 7 ago. 2023.

CALDAS, Adriano Ribeiro. A prova no processo administrativo tributário. *Revista de Direito, Minas Gerais*, v. 6, n. 2, p. 13-39, dez. 2014. Disponível em: <<https://periodicos.ufv.br/revistadir/article/view/1407/702>>. Acesso em: 18 set. 2023

CAPARROZ, Roberto. *Direito tributário esquematizado*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CARNEIRO, Claudio. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CHAVES, Adriano Oliveira. In: SEEFELDER, Claudio; CAMPOS, Rogério (Coords.). *Constituição e código tributário comentados: sob a ótica da fazenda nacional*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

COSTA, Alexandre Araújo. *Direito e método: diálogos entre a hermenêutica filosófica e a hermenêutica jurídica*. 2008. 421 f. Tese (Doutoramento em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, 2008.

COSTA, Jorge Gustavo Serra de Macedo; MACIEL, Caroline Stéphanie Francis dos Santos. O uso da colaboração premiada como prova emprestada no direito tributário: requisitos e limites jurídicos. In: BICHARA, Luiz Gustavo; MONTENEGRO, Matheus Reis; MELOTTI, Giuseppe Pecorari (Coords.). *Tributação dos valores relacionados a ilícitos – limites e possibilidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

FRAPORTI, Simone; SANTOS, Jeanine Barreto dos. *Gerenciamento de Riscos*. Porto Alegre: SAGAH, 2018. [e-book].

FRAGOSO, Christiano Falk. In: SOUZA, Luciano Anderson de (Coord.). *Código penal comentado*. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022. [e-book].

FREITAS, Leonardo Buissa; BEVILACQUA, Lucas. Progressividade na tributação sobre a renda com vistas à justiça fiscal e social. *Interesse Público – IP*, Belo Horizonte, ano 17, n. 93, p. 87-106, set./out. 2015. Disponível em: <<https://professor.pucgoias.edu.br/SiteDocente/admin/arquivosUpload/18700/material/Artigo%20Buissa%20e%20Bevilacqua%20ProgressividdTributa%C3%A7%C3%A3oSobre%20a%20Renda.pdf>>. Acesso em: 02 nov. 2022.

INTROÍNI, Paulo Gil Hölck, *et al.* Tributação sobre renda da pessoa física: isonomia como princípio fundamental da justiça fiscal. *A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas*, Brasília: Plataforma Política Social, p. 246-281, 2018. Disponível em: <<https://plataformapoliticassocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>>. Acesso em: 11 jan. 2023.

LESSA, Donovan Mazza. O não confisco e o mínimo existencial como proteção à liberdade do contribuinte. In: ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vítor Pimentel (Coords.). *Princípios de direito público: ênfase em direito financeiro e tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

LOPES, Leonora de Luiz. Multas tributárias na perspectiva do não confisco segundo o Supremo Tribunal Federal. *Revista da Escola Superior do Ministério Público da União, Brasília*, v. 1, n 1, p. 69-84, jan./jun. 2023. Disponível em: <[https://escola.mpu.mp.br/publicacoescientificas/index.php/revista2/article/view/v1\\_n1\\_art3/563](https://escola.mpu.mp.br/publicacoescientificas/index.php/revista2/article/view/v1_n1_art3/563)>. Acesso em: 7 ago. 2023.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e redução de desigualdades. *Revista Jurídica Luso-Brasileira*, Lisboa, Ano 4, n 6, p. 105-146, jan. 2018. Disponível em: <[https://www.cidp.pt/revistas/tjlb/2018/6/2018\\_06\\_0105\\_0146.pdf](https://www.cidp.pt/revistas/tjlb/2018/6/2018_06_0105_0146.pdf)>. Acesso em: 01 nov. 2022.

\_\_\_\_\_. O princípio do non olet e a dimensão da riqueza projetada na ilicitude. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Coords.). *Tributação do Ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O conceito de tributo e a participação do estado no produto da atividade ilícita. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Coords.). *Tributação do Ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018.

MULAS, Nieves Sanz. *Manual de Política Criminal*. Traduzido e comentado por Luiz Renê G. do Amaral e Marina Franco Lopes M. Filizzola. Florianópolis: Tirant lo Blanch, 2018.

NUCCI, Guilherme de Souza. *Criminologia*. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

PAROLIN, Marcos Cesar Pavani. *Curso de direito tributário*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

\_\_\_\_\_. Interseções do processo penal com o processo fiscal: circularidade, representação penal para fins fiscais, compartilhamento de provas sob sigilo, arresto e sequestro, perdimento de bens, súmula vinculante n. 24 e representação fiscal para fins penais. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Coords.). *Tributação do Ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018.

PISCITELLI, Tathiane. *Curso de direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022, [e-book].

PRADO, Luiz Regis; MAÍLLO, Alfonso Serrano. *Criminologia*. 4. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

ROSSETTO, Enio Luiz. *Teoria e aplicação da pena*. São Paulo: Atlas, 2014, p. 215. [e-book].

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Manual de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

SHIKIDA, Pery Francisco Assis. Uma Análise da Economia do Crime em Estabelecimentos Penais Paranaenses e Gaúchos: o crime compensa? *Revista Brasileira de Execução Penal*, Brasília, ano 1, n 1, p. 257-278, jan.-jun. 2020. Disponível em: <<https://rbepdepen.depen.gov.br/index.php/RBEP/issue/view/1/RBEPv1n1>>. Acesso em: 5 abr. 2023.

SUTHERLAND, Edwin Hardin. *White Collar Crime – the uncut version*. Binghamton: Vail-Ballou, 1983, p. 230. Disponível em: <[https://www.google.com.br/books/edition/White\\_Collar\\_Crime/U5rYDwAAQBAJ?hl=pt-BR&gbpv=1&dq=inauthor:%22Edwin+Hardin+Sutherland%22&printsec=frontcover](https://www.google.com.br/books/edition/White_Collar_Crime/U5rYDwAAQBAJ?hl=pt-BR&gbpv=1&dq=inauthor:%22Edwin+Hardin+Sutherland%22&printsec=frontcover)>. Acesso em: 25 set. 2023.