



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

A Tributação dos Atos Ilícitos – Aspectos Jurídicos

Samuel Ribeiro da Silva

Rio de Janeiro
2015

SAMUEL RIBEIRO DA SILVA

A Tributação dos Atos Ilícitos – Aspectos Jurídicos

Artigo Científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.
Professor Orientador: Dr. Rafael Iorio

Rio de Janeiro
2015

A TRIBUTAÇÃO DOS ATOS ILÍCITOS – ASPECTOS JURÍDICOS

Samuel Ribeiro da Silva

Graduando em Ciências Jurídicas (Direito) pela Sociedade Unificada de Educação e Cultura – RJ. Funcionário Público.

Professor Orientador: Dr. Rafael Iório

RESUMO: A doutrina diverge em torno da tributação sobre o produto econômico decorrente da prática delituosa. Duas são as correntes sobre o assunto, cada qual com suas respectivas argumentações. De um lado, a tese que advoga a possibilidade do Estado fazer incidir o tributo sobre o proveito de um ilícito penal, tendo em vista o princípio *pecunia non olet* consagrado no artigo 118 do Código Tributário Nacional. De outro, a tese que pugna pela impossibilidade dessa tributação, afirmando que o perdimento de bens, por efeito da condenação criminal, é o destino correto dos bens de origem criminosa, conforme estabelece o art. 91, inc. II, alínea “b” do Código Penal. Assim, o presente trabalho tem por objetivo promover um estudo acerca da possibilidade ou não da tributação sobre o proveito econômico auferido pela prática da atividade criminosa.

Palavras-chave: Direito Tributário. Proveito do ilícito penal. Tributação. Antinomia aparente. Perdimento de bens (efeito da condenação criminal). Princípio do *non olet*.

Sumário: Introdução. 1. Os diferentes posicionamentos da doutrina pátria sobre o princípio do *non olet*. 1.1. Pela possibilidade de incidência de tributação sobre o proveito decorrente da prática de crime. 1.2. Pela impossibilidade de incidência de tributação sobre o proveito decorrente da prática de crime. 2. A constitucionalidade da tributação decorrentes do ilícito penal. 3. Princípios que regem a tributação do ato ilícito. 3.1. Princípio da legalidade. 3.2. Princípio da moralidade administrativa. 3.3. Princípio da vedação ao confisco. 3.4. Princípio da isonomia tributária. 3.5. Princípio da capacidade contributiva. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O Direito Tributário tem uma relação de comensalismo com o Direito Constitucional, até porque o contribuinte que é alvo de uma ação penal ou de uma investigação não pode sofrer uma pena maior do que a realmente merece, que por sinal é um dos direitos fundamentais resguardados pela Constituição Federal Brasileira de 1988 (CRFB/88).

A Constituição Federal de 1988 adota a expressão fato gerador para designar a hipótese de incidência de tributo (artigos. 146, III, alínea “a”, 150, III, “a” da CRFB/88). Mas coube ao Código Tributário Nacional defini-lo como sendo a situação prevista em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência (art. 114), devendo ser interpretado segundo o art. 118 do mesmo diploma, abstraindo-se a validade jurídica do ato. Este artigo, trás o consagrado princípio *pecunia non olet* (dinheiro não tem cheiro), segundo o qual o produto (ou proveito) decorrente da prática de uma atividade ilícita deve ser tributado, desde que realizado, no mundo dos fatos, a hipótese de incidência da obrigação tributária. Em outras palavras, a validade, invalidade, nulidade, anulabilidade ou mesmo a anulação já decretada do ato jurídico são irrelevantes para o Direito Tributário, eis que, para o Estado, não importa a origem do dinheiro. Praticado o ato jurídico ou celebrado o negócio que a lei tributária prescreve como fato gerador, está nascido a obrigação para com o fisco.

Nesse sentido, Amílcar Falcão leciona: "ao Direito Tributário interessa primordialmente a relação econômica, não importa à configuração do fato gerador a circunstância de consistir ele, concretamente, num ato ou negócio jurídico inquinado de nulidade ou anulabilidade, uma vez que os efeitos econômicos se produzam”.

Por outro lado, a regra contida no artigo 104 do Código Civil diz que a validade do ato jurídico requer agente capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei. O artigo 166 do mesmo diploma considera nulo o ato jurídico quando ilícito o seu objeto. O art. 3º do Código Tributário Nacional determina que o tributo não constitui sanção de ato ilícito.

Daí existe doutrinadores adotando a postura no sentido de que a Receita do Erário é nobre, não devendo, portanto, ser oriunda de atividades obscuras, de tal sorte que os fins jamais justificam os meios.

Ademais, a ética estatal, isto é, ao tributar os rendimentos da atividade ilícita, o Estado estaria sancionando conduta ilegítima, comportando-se como se fosse coautor do negócio espúrio praticado. Pois bem, os dispositivos mencionados acima servem de alicerce

para a análise dos aspectos jurídicos e econômicos que fundamentam a tributação dos atos ilícitos.

O entendimento jurisprudencial atual admite a tributação de atividade ilícita. Essa tributação vem como forma de desestimular a prática de atos ilícitos, derrubando por terra a ideia de que as vias ilegais são menos desgastantes, mais baratas e mais lucrativas.

Visando alcançar os objetivos aqui apresentados, utilizar-se-á dos métodos dedutivo e bibliográfico, através de uma pesquisa teórica do tema. Esta metodologia garantirá ampla compreensão da teoria, assim como posterior análise crítica de toda a abordagem.

1. OS POSICIONAMENTOS DA DOCTRINA SOBRE O PRINCÍPIO DO *NON OLET*

O tributo somente poderá ser cobrado quando há previsão em lei. Porém, não há qualquer previsão explícita que elenque os atos ilícitos que devam sofrer tributações. Há quem entenda ser absolutamente descabida a tributação relativa a atividades ilícitas, mas outros consideram que a mesma somente será inadmissível somente em casos de ofensas graves ao ordenamento jurídico.

V. Tesoro, Bari e Parlato¹ consideram que a atividade financeira do Estado, como atividade política e nobre que é, não deve ser custeada por receita cuja origem seja imoral, as quais nem chegam a ser verdadeiros rendimentos em sentido econômico.

Segundo os referidos autores, os fins do Estado não podem justificar os meios utilizados, especialmente se estes têm origem em uma receita oriunda de atividade ilícita ou imoral.

Ademais, o art. 3º do Código Tributário Nacional descreve:

¹ V. Tesoro, Bari e Parlato, *apud* ROCHA, Joaquim Manuel Freitas. *As modernas exigências do princípio da capacidade contributiva. Sujeição a imposto dos rendimentos provenientes de actos ilícitos*. Lisboa. 1998.

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.²

Assim, a expressão “que não constitua sanção de ato ilícito” deve ser interpretada, segundo Luiz Emygdio F. da Rosa Júnior, que a atividade ilícita não pode ser definida como hipótese de incidência do tributo.

Por outro lado, entende-se, a luz do art. 118 do Código Tributário Nacional, o qual consagra o princípio *pecunia non olet* que a ilicitude do ato praticado nada tem a ver com a relação tributária. Isto é, a validade ou invalidade ou mesmo a anulação já decretada do ato jurídico são irrelevantes para o Direito Tributário. Uma vez praticado o ato jurídico ou celebrado o negócio que a lei tributária erigiu em fato gerador, está nascida a obrigação para com o fisco. E essa obrigação subsiste independentemente da validade ou invalidade do ato. O fato gerador não desaparece, do ponto de vista fiscal, pela nulidade ou anulação³. Logo, deve-se admitir a tributação de tais atividades eticamente condenáveis e condenadas, pois o que importa não é o aspecto moral, mas a capacidade econômica dos que com elas se locupletam. Do ponto de vista moral, pior é deixar os criminosos imunes dos tributos impunemente.

1.1. POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO SOBRE O PROVEITO DECORRENTE DE CRIME

Além do princípio *pecunia non olet*, suso mencionado, uma parte da doutrina afirma, com base no art. 3º do Código Tributário Nacional, que não poderá ser desconsiderado o ilícito na fase do lançamento quando a hipótese de incidência tem como elemento integrante um fato jurídico ocorrido de forma ilícita. Para o direito tributário pouco importa se o ato seja

² BRASIL. Código Tributário Nacional, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm >. Acesso em: 14 abr. 2015.

³ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

ilícito para o surgimento da obrigação tributária, o que importa é o efeito econômico dele decorrente. Ou seja, não importa o aspecto moral e sim a capacidade econômica daqueles que praticam o ato.

Corroborando os adeptos da Teoria Econômica, o art. 43 do Código Tributário Nacional, resta demonstrado que o fato gerador do imposto de renda tem caráter exclusivamente econômico, vejamos:

Art. 43 O imposto de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:
I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.⁴

O tributarista Kiyoshi Harada faz o seguinte comentário a respeito do artigo mencionado acima:

Relevante juridicamente é apenas o efetivo “acréscimo patrimonial” verificado, que se subsume à descrição legislativa do art. 43 do CTN, o qual, deve ser interpretado de conformidade com o art. 118 do CTN, isto é, com abstração da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos⁵.

O art. 126, do Código Tributário Nacional, também está vinculado à tributação dos atos ilícitos. Vejamos:

Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:
I - da capacidade civil das pessoas naturais;
II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;

⁴ BRASIL. Código Tributário Nacional, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm >. Acesso em: 14 abr. 2015.

⁵ HARADA, Kiyoshi. Sistema tributário na constituição de 1988. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2006.

III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.⁶

A interpretação desse artigo traz a possibilidade de tributar rendimentos que forem fruto de atividades ilícitas. Isso acontece porque tal interpretação admite que a tributação recaia sobre a renda obtida com a prática vedada e não sobre a prática ilícita propriamente dita. Ademais, a luz do princípio da isonomia consagrado no art. 150, II da CRFB/88, seria injusto que o criminoso tivesse seu lucro imune e só o cidadão honesto fosse onerado em razão de seu rendimento. Essa situação de desvantagem do indivíduo honesto afrontaria diretamente tais princípios constitucionais.

Entre os autores que defendem esta corrente está Aliomar Baleeiro, o qual afirma pouco importar, para a sobrevivência da tributação sobre determinado ato jurídico, a circunstância de ser ilegal, imoral, ou contrário aos bons costumes, ou mesmo criminoso o seu objeto, como o jogo proibido, a prostituição, o lenocínio, a corrupção, a usura, o curandeirismo, o câmbio negro etc, para então concluir:

Deve admitir-se, pensamos, a tributação de tais atividades eticamente condenáveis e condenadas. O que importa não é o aspecto moral, mas a capacidade econômica dos que com elas se locupletam. Do ponto de vista moral, parece-nos que é pior deixá-los imunes dos tributos, exigidos das atividades lícitas, úteis e eticamente acolhidas.⁷

Nesse mesmo sentido, assevera Ives Gandra da Silva Martins:

⁶ BRASIL. Código Tributário Nacional, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm >. Acesso em: 14 abr. 2015.

⁷ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

Creio que é melhor tributar atividades que se encontram na linha limítrofe entre o regular e o irregular do que permitir que criminosos as explorem, impunemente, utilizando sua receita - não controlada - para atividades ilícitas, inclusive para a corrupção;⁸

1.2. IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO SOBRE O PROVEITO DE CRIME

Alguns doutrinadores defende a impossibilidade de tributação dos atos ilícitos devido à incompatibilidade desta com os fins da Ciência Jurídica.

Para esta corrente doutrinária, a Receita do Erário é nobre, não devendo, portanto, ser oriunda de atividades obscuras. De tal sorte que os fins jamais justificam os meios. Outro argumento dessa teoria diz respeito à ética estatal, isto é, ao tributar os rendimentos da atividade ilícita, o Estado estaria sancionando conduta ilegítima, comportando-se como se fosse coautor do negócio espúrio praticado, ou seja, o Estado tornar-se-ia cúmplice da atividade ilícita e de seus respectivos agentes, os quais se encontram à margem da Lei.

O Erário não pode ser alimentado por receita cuja origem seja imoral, as quais nem chegam a ser verdadeiros rendimentos em sentido econômico.

Ademais, considerando que a exigência de impostos tem a sua origem ligada na ideia da solidariedade, não poderia ser admitido que um traficante, por exemplo, estivesse observando tal princípio ao ser tributado.

Sob a ótica econômico-financeira, argumenta-se que a riqueza bruta, oriunda de uma atividade contrária à lei, não poderia ser definida como um rendimento, o qual constitui um dos principais índices de capacidade contributiva.

Acrescenta-se que tais rendimentos, em razão de não serem reconduzidos a nenhum dos fatores de produção clássicos, não consubstanciarão verdadeira riqueza, o que as tornaria, por

⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Loteria, bingo e lavagem de dinheiro*. Disponível em: <http://www.gandramartins.adv.br/project/ivesgandra/public/uploads/2012/12/26/9f9d1d2a2004028_loteria_bingo_lav_din.pdf>. Acesso em: 31 jul. 2014.

si só, insuscetíveis de tributação. Enfim, a origem ilícita dos rendimentos eliminaria os seus próprios efeitos.

Há outro entendimento no sentido de que não poderia haver tributação fundamentada em ato ilícito, por não ser admissível a colisão entre os diversos ramos do direito, isto em observância ao princípio da unidade do sistema jurídico, pois seria ilegítimo que, existindo uma norma jurídica que reprovasse um determinado fato, considerando-o crime, que o Estado se valesse desse mesmo fato para dele obter receita.

Os doutrinadores que defendem a não tributação, como Luiz Emygdio F. da Rosa Junior⁹, consideram que tal posição é a única compatível com a garantia dos valores e princípios constitucionais consagrados pelo ordenamento jurídico-constitucional. Segundo tais doutrinadores, o princípio da capacidade contributiva, fundamento precípua daqueles que admitem a tributação relativa a fatos ilícitos, não poderia ser considerado isoladamente em relação aos demais princípios constitucionais, posto que restaria violado o princípio da unidade da Constituição.

2. A CONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO DO ILÍCITO PENAL

A Constituição Federal de 1988 consagrou o Estado Democrático de Direito fundado em quatro pilares, dentre os quais destacou a Isonomia a par da Dignidade da Pessoa Humana. Neste contexto, a tributação das atividades ilícitas encontra-se plenamente compatível com a Constituição Federal de 1988, mormente com os Princípios da Isonomia Tributária, da Capacidade Contributiva, da Moralidade Administrativa e da Solidariedade Fiscal, dentre outros.

⁹ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da Rosa. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro. São Paulo: Renovar. 2002.

O STF, em decisão publicada em 11.10.2011, asseverou a constitucionalidade da tributação sobre o produto econômico oriundo das atividades ilícitas ao julgar o Habeas Corpus nº 94240-SP:

HABEAS CORPUS nº 94240 SP

Ementa: EMENTA Habeas corpus. Penal. Processual penal. Crime contra a ordem tributária. Artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137 /90. Desclassificação para tipo previsto no art. 2º, inciso I, da indigitada lei. Questão não analisada pelo Superior Tribunal de Justiça. Supressão de instância. Inadmissibilidade. Precedentes. Alegada atipicidade da conduta baseada na circunstância de que os valores movimentados nas contas bancárias do paciente seriam provenientes de contravenção penal. Artigo 58 do Decreto-Lei nº 6.259 /44 - Jogo do Bicho. Possibilidade jurídica de tributação sobre valores oriundos de prática ou atividade ilícita. Princípio do Direito Tributário do non olet. Precedente. Ordem parcialmente conhecida e denegada. 1. A pretendida desclassificação do tipo previsto no art. 1º, inciso I, para art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137 /90 não foi analisada pelo Superior Tribunal de Justiça. Com efeito sua análise neste ensejo configuraria, na linha de precedentes, verdadeira supressão de instância, o que não se admite. 2. A jurisprudência da Corte, à luz do art. 118 do Código Tributário Nacional, assentou entendimento de ser possível a tributação de renda obtida em razão de atividade ilícita, visto que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. Princípio do non olet. Vide o HC nº 77.530/RS, Primeira Turma, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 18/9/98. 3. Ordem parcialmente conhecida e denegada.¹⁰

Grifo meu

3. PRINCÍPIOS QUE REGEM A TRIBUTAÇÃO DO ATO ILÍCITO

Princípio, segundo lição de Celso Antônio Bandeira de Melo¹¹, é o mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, proposição fundamental que se irradia por todo o ordenamento jurídico.

¹⁰ PORTAL da pesquisa. Disponível em <www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=TRIBUTA%C3%87%C3%83O+DOS+ATOS+IL%C3%8DCITOS&idtopico=T10000001>. Acesso em 14 mai. 2015.

¹¹ MELO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 10. ed. São Paulo: Malheiros. 2005.

Dessa forma, serão delineados os principais princípios necessários ao exame adequado do tema, os quais se afiguram imprescindíveis para a conclusão do presente trabalho.

3.1. PRINCIPIO DA LEGALIDADE

Quando se trata de Direito Tributário, deve-se ter em mente que todo o tema deve estar em consonância com os ditames constitucionais. A Carta Magna, fonte primária do Direito Tributário, estabelece regras que esse ramo do direito, bem como os demais ramos, deve observar. Isso nada mais é do que o princípio da legalidade.

No Direito Brasileiro, o princípio da legalidade tributária esteve presente em todos os textos constitucionais, com exceção da Constituição Federal de 1937, omissa a respeito. Na atual Carta Magna, ele está presente nos artigos, 5º, II e 150, I.

Deve-se distinguir que há duas legalidades: a legalidade propriamente dita, tratada como direito fundamental no artigo 5º, II da CRFB/88, e a legalidade tributária, localizada no artigo 150, I, da Carta Magna. Eis o que se encontra expresso nesses artigos:

Art. 5.º ...

...

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

...

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

A Constituição Federal de 1988 foi explícita ao mencionar os elementos “instituição” e “aumento”, levando o intérprete, à primeira vista, a associar a lei apenas aos processos de criação e majoração do tributo. Essa não parece ser a melhor exegese: A lei tributária deve

servir de parâmetro para criar e, em outro giro, para extinguir o tributo; para aumentar e, em outra banda, reduzir a exação.

Hugo de Brito assegura, com propriedade que:

No Brasil, como, em geral, nos países que consagram a divisão dos Poderes do Estado, o princípio da legalidade constitui o mais importante limite aos governantes na atividade de tributação.¹²

Em relação à legalidade tributária, observa-se que há dois mandamentos, que são o de aumentar e o de diminuir os valores cobrados a título de tributos sem que haja uma lei anterior que assim o determine.

3.2. PRINCÍPIO DA MORALIDADE ADMINISTRATIVA

O Princípio da Moralidade Administrativa (art. 37, caput, da CRFB/88) diz respeito à probidade na Administração, ou seja, impõe ao administrador público a prática de honestidade na conduta estatal.

Nestas condições, é irrelevante para efeito de tributação a ilicitude do negócio jurídico (prostituição, jogo do bicho, tráfico de drogas...) levado a cabo pelo sonegador. A "contrario sensu", seria imoral a conduta estatal que deixasse impune o sonegador por razões de práticas ilegais, imorais ou criminosas, sob pena de constituir um salvo-conduto para se furtrar à tributação imposta a todos.

Com efeito, o postulado da Moralidade contempla a cláusula *non olet*, instrumento adequado à preservação dos cofres públicos, pois deixar o agente do negócio ilícito

¹² MACHADO. Hugo de Brito. *Curso de Direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

(sonegador) sem sanção jurídica (tributação), sem dúvida, é injusto e antijurídico, haja vista que feriria o princípio geral da obrigação anti-lesiva para o fisco-lesado.

Na seara fiscal, veda-se, portanto, a concessão de tratamento favorável para aquelas pessoas físicas ou jurídicas que praticam negócios econômicos criminosos, imorais ou ilegais (sonegadores contumazes), tendo em vista os demais contribuintes que agem licitamente (recolhendo seus tributos) e recebem tratamento fiscal mais oneroso, sob pena de caracterizar impunidade fiscal, em flagrante violação ao Princípio da Moralidade Administrativa, o que revelaria um contrassenso jurídico.

Observa-se atualmente uma intensa preocupação com a ética nas relações jurídicas perpetradas pelos contribuintes, como também pelo Erário, pois não é justo que o responsável pelo negócio jurídico tributável (sonegador) permanecesse livre de tributação. Ademais, para convencer alguém a se abster da violação de um preceito, o direito o adverte com a imposição de um mal maior do que aquele que lhe ocorreria com a observância do preceito. Trata-se de aspecto pedagógico que não se volta somente contra o ofensor (sonegador), mas, de certa forma, para toda sociedade.

3.3. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

O princípio da vedação ao confisco, tratado no artigo 150, IV da CR/88, vedando ao Estado elevar seus tributos ao ponto de cobrar quase que a totalidade do patrimônio do contribuinte para quitar dívidas tributária referentes a pouco tempo. Ou seja, a carga tributária sobre tal atividade não pode ser elevada ao ponto de em menos de um ano consumir todo o patrimônio de uma pessoa. Considerando que esse contribuinte tenha vários bens e de valor relevante.

A esse respeito, Luciano Amaro pondera:

Desde que a tributação se faça nos limites autorizados pela Constituição, a transferência de riqueza do contribuinte para o Estado é legítima e não confiscatória. Portanto, não se quer, com a vedação ao confisco, outorgar à propriedade uma proteção absoluta contra a incidência do tributo, o que anularia totalmente o poder de tributar. O que se objetiva é evitar que, por meio do tributo, o Estado anule a riqueza privada.¹³

3.4. PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA

O princípio da isonomia tributária (art. 150, II da CRFB/88), que segundo o qual todos os contribuintes que se encontram na mesma situação, ou seja, exercendo o mesmo fato gerador, devem ter tributações semelhantes.

Assim, aquele que pratica uma atividade de grande vulto deve contribuir da mesma proporção daquele que produz o mesmo fato gerador, mas com menor quantidade, por exemplo, se compararmos a empresa Souza Cruz, vendendo cigarros para o país e exportando uma parte de sua produção e um microempresário que vende queijos apenas no seu município.

De igual forma, porém sob a ótica da ilicitude, caso não fosse tributado àquele que auferir riquezas derivada da prática do crime, estaria ferindo o princípio em comento, porquanto seriam tratados preferencialmente os autores de ilícitos em detrimento dos trabalhadores e outros contribuintes com fontes lícitas de rendimentos.

3.5. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O Princípio da Capacidade Contributiva (art. 145, § 1º, da CRFB/88) encontra-se umbilicalmente entrelaçado com o postulado da Isonomia. A Capacidade Contributiva

¹³ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

significa que "Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte".

Trata-se, pois, de Norma Programática constitucional que objetiva a promoção da justiça social, no âmbito fiscal. A atividade desenvolvida pelo autor do negócio ilícito implica, por sua natureza, fato gerador tributável, nos casos especificados em lei.

Por se tratar de aptidão pessoal e subjetiva para suportar o ônus tributário, tal princípio pode ser conceituado como sendo a capacidade, relativa ao contribuinte, de arcar com o pagamento de tributos.

Aquele que burla regras tipificadas no Código Castrense e pratica atividades descritas no ordenamento penal, evidente que a facilidade de auferir riquezas é latente, daí, admite-se, portanto, a tributação sobre a renda proveniente de atividades ilícitas, vez que se tributa a renda e não o delito. Ademais, não seria aceitável deixar de tributar aquele que auferir renda ilícitamente, ao passo que aquele que o faz licitamente encontra-se obrigado, por lei, a contribuir para os cofres públicos.

Considera Ângelo Buscema¹⁴, na obra "Norma Tributária Retroativa", que a capacidade contributiva deve ser encarada como tendo caráter objetivo, referindo-se a índices claros, atuais e relevantes de riqueza, sem cuidar de eventuais particularidades relacionadas ao sujeito ou à fonte.

Este, portanto, um dos mais importantes princípios tendente a permitir que se chegue à conclusão do presente trabalho.

¹⁴ BUCEMA *apud* FREITAS DA ROCHA, Joaquim Manuel. *As Modernas Exigências do Princípio da Capacidade Contributiva*, Lisboa, 1998.

CONCLUSÃO

Com o presente trabalho verificou-se a existência de duas teses doutrinárias, uma contrapondo-se em relação a outra com fortes argumentos, quais sejam, para uns, a tese que possibilita o Estado fazer incidir um determinado tributo sobre o fruto do ilícito penal. De outro, a tese que advoga a impossibilidade dessa tributação, afirmando que o perdimento de bens é o destino correto dos bens de origem criminosa em decorrência da condenação criminal. Considerando a cláusula pecúnia *non olet*, assim como os Princípios da Isonomia Tributária, da Capacidade Contributiva e outros que orientam a tributação, conclui-se não só pela possibilidade, mas também a viabilidade da tributação sobre as atividades ilícitas, independente da regularidade jurídica dos atos ou da licitude do seu objeto ou dos seus efeitos, uma vez que o tributo corresponde a um instituto jurídico moral, abstrato e legal; do contrário, estaria patente o enriquecimento ilícito, a concorrência desleal e a impunidade fiscal.

Cumprido recordar o caso do mafioso Al Capone (Chicago-EUA, década de 30), o qual foi processado, julgado e condenado por Crime de Sonegação do Imposto de Renda americano e não por outros delitos supostamente praticados (homicídio, formação de quadrilha, tráfico de mercadorias ilícitas, dentre outros).

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BUSCEMA *apud* FREITAS DA ROCHA, Joaquim Manuel. *As Modernas Exigências do Princípio da Capacidade Contributiva*, Lisboa, 1998.

BRASIL. Código Tributário Nacional, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 14 abr. 2015.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 5. ed. revista e atualizada Rio de Janeiro: Forense, 1994 p.39

HARADA, Kiyoshi. *Sistema tributário na constituição de 1988*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Loteria, bingo e lavagem de dinheiro*. Disponível em: <http://www.gandramartins.adv.br/project/ivesgandra/public/uploads/2012/12/26/9f9d1d2a2004028_1oteria_bingo_lav_din.pdf>. Acesso em: 31 jul. 2014.

MELO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 10. ed. São Paulo: Malheiros. 2005.

PORTAL da pesquisa. Disponível em <www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=TRIBUTA%C3%87%C3%83O+DOS+ATOS+IL%C3%8DCITOS&idtopico=T10000001>. Acesso em 14 mai. 2015.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da Rosa. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro. São Paulo: Renovar. 2002.

V. Tesoro, Bari e Parlato, *apud* ROCHA, Joaquim Manuel Freitas. *As modernas exigências do princípio da capacidade contributiva. Sujeição a imposto dos rendimentos provenientes de actos ilícitos*. Lisboa. 1998.