

TRIBUTAÇÃO SOBRE PRODUTO DE ATIVIDADE ILEGAL

Any Gabrielle Peixoto Rodrigues¹

RESUMO

O presente trabalho aborda a tributação sobre produto de atividade ilegal fazendo um comparativo entre a legislação e jurisprudência, vigente em nosso ordenamento jurídico, trazendo também algumas discussões doutrinárias, tratadas pelos nossos juristas acerca do posicionamento do Estado sobre esta tributação com o intuito de entender de que forma a tributação sobre a renda ocorre, nas diversas relações tributárias, incluindo nessas relações as atividades ilegais e/ou imorais, foco central do nosso tema, de modo a compreendermos como e com base em quais argumentos o Estado vem admitindo este tipo de tributação. Desse modo, busca-se esclarecer ao público alvo que esta atuação do Estado visa estabelecer uma relação de igualdade entre pessoas com mesma capacidade econômica, realizando a efetiva instauração dos princípios constitucionais da isonomia e legalidade, incluindo também, para fortalecer seus argumentos o princípio doutrinário do *pecúnia non olet*, buscando desfazer a impressão de que os contribuintes que agem na legalidade têm sua atividade prejudicada pelo pagamento dos tributos, ao passo que infratores obtêm lucros que não serão atingidos por essa tributação.

Palavras-chave: Tributação. Princípio da isonomia. Atividade ilícita.

ABSTRACT

This paper approaches the taxation product of illegal activity by making a comparison between existing legislation and case law in our legal system also bringing some doctrinal discussions, handled by our lawyers about the position of the state on this tax. In order to understand that so income taxation occurs in several tributary relations, including illegal and/or immoral, the central focus of our theme, so we understand how and based on what arguments the State has been accepting this kind of taxation. Thus we seek to clarify the target audience that the State's intention is to establish a relationship of equality between people with the same economic capacity, making the effective establishment of the constitutional

¹ Bacharela em Direito pelo Centro Universitário FACEX - UNIFACEX. Contato: anygabrielle@hotmail.com

principles of equality and legality, also to strengthen their doctrinal principle arguments of *pecunia non olet*, seeking to undo the impression that taxpayers who act within the law have their activity affected by the payment of taxes, while offenders get profits that will not be affected by this tax.

Keywords: Taxation. Equality principle. Illicit activity.

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho traz como tema a tributação sobre o produto de atividade ilegal, fazendo uma análise acerca da legalidade dos julgados relativos à cobrança de tributos sobre lucros advindos das atividades ilícitas, tendo como base a aplicação dos princípios da isonomia, capacidade contributiva, razoabilidade e princípio da “*pecunia non olet*”, o qual o Estado usa como base para cobrança dos tributos.

O interesse sobre o determinado tema surge a partir da percepção de que há algumas divergências doutrinárias sobre a concordância do Estado em admitir cobrança de tributos sobre produtos de atividades ilegais e imorais. Tais discussões sobrevêm devido à posição do Estado, sobretudo a conivência do próprio Estado na prática de tais atividades. Entretanto, tendo como base principal o nosso Código Tributário Nacional e a Constituição Federal, usando também a nossa jurisprudência, abordaremos a forma com que esta tributação é realizada, com o intuito de demonstrar a legalidade dessa tributação.

É importante tratarmos desse tema para que a sociedade não se sinta prejudicada ao efetuar os pagamentos de tributos que lhes são cobrados, e que estão relacionados a todo o seu convívio de práticas lícitas, sendo estas comerciais ou não, porém que ocasionam o nascimento do fato gerador de renda, fazendo surgir a sua capacidade contributiva, ao passo que o infrator, agindo na ilegalidade, obteria riqueza, e esta não estaria afetada pela tributação Estatal.

Mostrar-se-á o posicionamento do Estado ante tais relações, sejam elas comerciais ou não, ocasionadoras de renda, a qual confere disponibilidade economia para o contribuinte fazendo com que este obtenha capacidade contributiva, passando a ser agente de obrigação perante o Estado, qual seja, pagar tributo, independente do fato gerador da renda.

Partindo disto, nosso intuito é estabelecer um confronto entre a doutrina e a legislação tributária com a orientação jurisprudencial para despontar de que maneira é realizada a cobrança dos tributos, que são devidos pelo contribuinte, em decorrência de ter adquirido

capacidade contributiva, originada pelo fato gerador de renda, além dos embasamentos legais para que essa cobrança ocorra inclusive sobre o produto de atividades ilícitas. Desse modo, demonstraremos que existe a possibilidade de tributar as relações ilegais e/ou imorais, sem que o Estado esteja conivente com a prática destas atividades.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ESPÉCIES E DEFINIÇÃO DE TRIBUTO

É possível encontrar a definição legal do tributo no Código Tributário Nacional (CTN), embora nos ensine Hugo de Brito Machado², que conceituar não é a função da lei, mas sim ditar normas de comportamento. Entretanto, em face de algumas divergências, o legislador viu a necessidade de conceituá-lo, expressando no artigo 3º do referido diploma legal que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

No entendimento de Luciano Amaro “tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”³. Emygdio Rosa Jr.⁴ expõe que tributo é receita derivada, sendo esta, auferida pelo Estado diretamente do patrimônio do particular, caracteriza-se, então, como receita de direito público, pois o Estado age investido por sua soberania ao desempenhar a atividade imperiosa à sua percepção. O autor complementa dizendo que “todavia, receita derivada não é integrada somente por tributos, mas também por algumas receitas não-tributárias [...]”.

Buscando um melhor entendimento acerca das espécies tributárias procuramos expor a definição de cada uma delas. Leigamente, seria dizer que o tributo é um encargo financeiro imposto pelo Estado ao contribuinte a partir da ocorrência do fato gerador da renda fazendo nascer a obrigação de pagar tributo. Encontra-se, portanto, as seguintes definições para as espécies tributárias.

² MACHADO. **Curso de direito tributário**. 2010. p. 61.

³ AMARO. Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 2010. p. 47.

⁴ ROSA JÚNIOR. **Manual de direito tributário**. 2009. p. 41.

Imposto⁵, que segundo o disposto no artigo 16 do Código Tributário Nacional, “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Nesse caso, o imposto corresponde a um tributo não vinculado, pois ele independe de uma atividade específica do Estado, elucida Machado que a sua não vinculação é referente à atividade estatal, a atividade administrativa vinculada a qual se refere o artigo 3º do CTN, significa que a atividade administrativa tributária está relacionada à lei que a estabeleceu.

Taxas - espécie de tributo que tem a sua definição prevista no artigo 77 do CTN cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições,- têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Contribuição de melhoria, que será a decorrente de obras públicas. Algumas semelhanças podem ser notadas, entre a contribuição de melhoria e a taxa, como por exemplo: serem tributos vinculados, terem competência comum entre os entes políticos e serem comutativos ou retributivos. No entanto, o que lhes difere é que na contribuição de melhoria não ocorrerá: Cobrança com base no poder de polícia; Cobrança com base no serviço público.

Empréstimo compulsório, é o tributo cobrado exclusivamente pela União para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública; de guerra externa ou sua iminência; no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional e terá sua aplicação vinculada à despesa que fundamentou sua instituição. A lei ainda fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.

Por fim, a Contribuição social, que mais uma vez tem instituição exclusiva pela União, e é direcionada ao financiamento dos direitos sociais, tal como a seguridade social, a Contribuição social, com previsão disposta no artigo 195 da Constituição Federal.

⁵ ZAMAGNA. Domingos. **Uma imposição, segundo o latim. E mal gasta**. Nos ensina que o imposto é uma imposição. A palavra vem do latim. *Impostum* é um particípio passado do verbo *imponere*, que significa impor. O sinônimo é tributo, também do latim: *tributum*, oriundo do verbo *tribuere*, que significa atribuir. O tributo é o que é atribuído a cada cidadão para fazer face às demandas de uma coletividade. O tributo, portanto, não é fruto de uma escolha, uma opção; é um pagamento obrigatório, e quem não o fizer, sofre penalidades. Disponível em: <<http://www.dcomercio.com.br/index.php/economia/sub-menu-tributos/96386-uma-imposicao-segundo-o-latim-e-mal-gasta>>. Acesso em: 07 jan. 2013.

2.1.1 Natureza jurídica do tributo

Quanto à natureza Jurídica do tributo, está será determinada pela ocorrência do fato gerador do tributo, como dispõe o artigo 4º do CTN:

A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

E a definição do fato gerador é analisada independente de relação jurídica que lhe ocasionou, como se observa na disposição do artigo 118 também do CTN, que expressa:

A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Tal norma se justifica devido às espécies tributárias fazerem parte de um mesmo gênero, qual seja o tributo, e apresentarem entre si as mesmas características, as quais, propostas pelo artigo 3º do CTN. Rosa Jr. leciona a importância do fato gerador [...], pois este constitui dado essencial ‘para a destinação dos tributos’ pois sendo aquela circunstância de fato em decorrência da qual nasce o tributo, constitui o aspecto objetivo da relação jurídico-tributária⁶.

Importante também se faz lembrar que a destinação legal do tributo se faz irrelevante, pois todo tributo arrecadado é destinado à obtenção de recursos para o Estado.

2.2 PRINCÍPIOS NORTEADORES DA APLICABILIDADE TRIBUTÁRIA

Podemos dizer, em linhas gerais, que os princípios são os embasamentos do Ordenamento Jurídico, corroborando o sistema independente de fazerem positivados na norma legal, no Direito Tributário, os princípios funcionam como um mecanismo de defesa e proteção para o contribuinte.

No geral, a doutrina dispõe vários papéis/funções para o princípio, toda via, a presença desses elementos faz-se imperioso para o nosso sistema normativo. Em meio a nossa

⁶ ARAÚJO, Amílcar de apud ROSA JÚNIOR. **Manual de direito tributário**. 2009. p. 51

pesquisa, percebemos que o encargo de discorrer sobre os princípios não é das tarefas mais simples, contudo, estas não se perpetram tão sombrias que não se façam passíveis de articular.

O jurista Carlos Ari Sunfeld diz que “é o conhecimento dos princípios e a habilitação para manejá-los, que distingue o jurista do mero conhecedor de textos legais”⁷.

Assim, compreendido a importância da sua aplicabilidade no nosso ordenamento jurídico, estudaremos, então, os Princípios inerentes ao nosso tema.

2.2.1 Princípio da Legalidade

Disposto no artigo 150, inciso I da CF, determina que “[...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça”. A constituição refere-se inicialmente a lei complementar, caso ocorra determinação de lei complementar, deve acompanhar a este disposto o texto do artigo 146, inciso III, alínea “a” que prescreve que:

Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

Nesse princípio, encontramos a garantia legal de que nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser através da lei. O autor Hugo de Brito Machado⁸ ressalva ainda que a criação de um tributo requer o conhecimento de todos os elementos que lhe são necessários, quais sejam: a descrição do fato tributável; a definição da base de cálculo e da alíquota ou outro critério a ser utilizado para o estabelecimento do valor do tributo; critério para identificação do sujeito passivo da obrigação tributária; sujeito ativo da relação tributária se for diverso da pessoa jurídica da qual a lei seja expressão de vontade.

Assim, o legislador buscou garantir a obediência a requisitos essenciais para a criação de determinada lei buscando, deste modo, evitar a criação desenfreada de normas jurídicas que possivelmente pudesse prejudicar ou beneficiar um determinado grupo de pessoas.

⁷ SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de direito público**. 1992. p.13.

⁸ MACHADO. **Curso de direito tributário**. 2010. p. 38.

2.2.2 Princípio da igualdade ou da isonomia

O constitucionalista cuidou de inserir no art. 150, II, uma igualdade mais específica ao direito tributário ao vedar o “tratamento desigual a contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, independente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”. Embora esteja também prescrito na forma genérica no artigo 5º da CF. “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, [...]”.

Neste sentido, Hugo de Brito Machado diz que este princípio “Apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais”. Completa ainda lembrando que:

Não fere o princípio da igualdade, antes o realiza com absoluta adequação, o imposto progressivo. Realmente, aquele que tem maior capacidade contributiva deve pagar imposto maior, pois só assim estará sendo igualmente tributado. A igualdade consiste, no caso, na proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva, em função da utilidade marginal da riqueza⁹.

Destarte, o princípio da isonomia irá garantir, também, o nivelamento entre os contribuintes que possuem capacidade contributiva diferente entre si, desse modo, concordamos com o doutrinador ao entendermos que tratar de forma igual os iguais e de forma desigual os desiguais, será garantia ainda maior à aplicação deste princípio.

2.2.3 Princípio da capacidade contributiva

Abarcado no artigo 145, §1º da CF/88, este enunciado dispõe que os impostos terão, sempre que possível caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitando os direitos individuais do contribuinte e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Esse dispositivo causa algumas discussões no tocante à sua abrangência, duas das quais são se este princípio abrange somente os impostos e a segunda refere-se ao seu alcance. Ante estas indagações Machado alude que este princípio “diz respeito aos tributos em geral e

⁹ Op. Cit., p. 43.

não apenas aos impostos, embora apenas em relação a estes esteja expressamente positivado na Constituição¹⁰, ao passo que aparece na obra de Marco Aurélio Greco que:

O disposto constitucional estabelece que o princípio da capacidade contributiva deve informar os impostos. Esta precisão é absolutamente coerente, pois os impostos são um tipo de tributo que busca escolher eventos, que independam de qualquer atividade do Estado e que possam servir de parâmetros para gerar receitas ao poder Público para custear as despesas necessárias ao exercício de sua função. Ao dizer que ela aplica-se aos impostos, está a constituição prevendo que este é um elemento essencial (embora sujeito à clausula do “sempre que possível”), enquanto, nos demais tipos de exigência, ela não surgirá sempre, e em todas as hipóteses, como elemento constitucionalmente indicado, embora possa surgir no âmbito legal e em alguma situações em que haja previsão constitucional expressa¹¹.

O autor se justifica, em decorrência de sua apreciação, por entender que de acordo com a Constituição, esse princípio não pode mais ser entendido como divisão do princípio da igualdade, tornando-se, então, autônomo devido o § 1º do artigo 145 da Constituição Federal. Simplificando, o autor coloca que:

A igualdade em matéria tributária foi colocada pelo constituinte como critério para implementação concreta do sistema, cuja conformação é dada pela capacidade contributiva. Isso altera a relação entre os conceitos: antes, eles de modo que, para haver igualdade tributária, atender-se-ia à capacidade contributiva; hoje, primeiro deve ser perquirida a existência da capacidade contributiva para que a tributação (ao menos em se tratando de impostos) se justifique e, depois, cabendo o imposto, este deverá ser instituído sem violação à igualdade¹².

Entretanto, em nossa compreensão, sobre a abrangência desse princípio, entendemos, assim como leciona o jurista Hugo de Brito Machado, que é aplicável abrangendo-se todas as espécies de tributo e não apenas os impostos. Visto que, como menciona o autor: Não é razoável entender-se que o legislador tem ampla liberdade para resolver quando é e quando não é possível exigir-se obediência ao princípio da capacidade contributiva, porque tal compreensão anula inteiramente a sua supremacia¹³.

Ante tais argumentos é que este princípio deve abranger todas as espécies de tributos sem permitir que fique a cargo do legislador alternar ou escolher de acordo com sua vontade quando e quais tributos obedeceram a este princípio.

¹⁰ MACHADO. **Curso de direito tributário**. 2010. p. 45.

¹¹ GRECO. Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura ‘sui generis’)**. 2000. p.185.

¹² GRECO. Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura ‘sui generis’)**. 2000.p.191.

¹³ MACHADO. **Curso de direito tributário**. 2010. p. 45.

2.2.4 Princípio do *Non Olet* ou *pecunia non olet*

A expressão quer dizer que “Não Cheira” ou “dinheiro não cheira”. Princípio muito conhecido e utilizado entre os tributaristas sintetiza-se em dizer que o que vale ao Direito Tributário são os fatos econômicos e não o maneira com que ele é gerado. Esse princípio é bem utilizado quando há discussão sobre a cobrança de imposto sobre a renda obtida na prática de um ilícito. Dessa maneira, esse princípio nos remete ao seguinte objetivo, que é a ideia de que o “tributo não cheira”.

Tendo sua origem na Idade Média, este princípio surge no diálogo entre o imperador Vespasiano e seu filho Tito, ao indagar seu pai pobre o porquê de cobrar tributos¹⁴ sobre a utilização dos banheiros públicos, Tito, então, sugere ao seu pai, o imperador, que extinguisse o tributo devido sua origem, que o fazia ser um “dinheiro sujo”, Vespasiano, então, pega uma das suas moedas e pede ao seu filho que a cheire, ao fazê-lo, pergunta – cheira? (*Olet?*) E seu filho lhe responde – não cheira (*Non Olet.*). Retrucou o imperador – o tributo também não. A partir disto o imperador conclui que não interessa de onde venha o dinheiro, e sim que ele chegue.

Desse modo, ocorre com o direito tributário, para este ramo do direito não interessa de que forma se gerou a capacidade contributiva do sujeito passivo, mas sim, o fato gerador ter ocorrido. Nesse sentido, dispõe o artigo 43 do CTN que:

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:

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

E o já referido artigo 118 do mesmo diploma legal nos retrata a irrelevância da validade dos atos praticados, bem como os efeitos ocorridos.

De acordo com os dispositivos acima podemos perceber que esse princípio proporciona ao Direito Tributário apenas a análise da matéria tributária. Ele examinava a hipótese de incidência e o fato gerador da obrigação tributária, não lhe cabendo, todavia, a investigação da origem do fato ocasionador da capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, o contribuinte.

¹⁴SACHEZ, Maria da Glória Perez Delegado. **Non Olet!** Disponível em: <<http://www.recantodasletras.com.br/textosjuridicos/769089>>. Acesso em: 18 jan. 2013.

2.3 ARGUMENTOS DOUTRINÁRIOS ACERCA DA TRIBUTAÇÃO

2.3.1 Argumentos favoráveis à tributação sobre atividade ilegal

De início, é mister dizer que a legislação vigente, em nosso país, se mostra a favor dessa tributação sem que haja qualquer permissão por parte do Estado na prática de atividade ilegais.

Com efeito, o artigo 26 da Lei nº 4.506/64, dispõe que: "os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas ou percebidos como infração à lei, são sujeitos à tributação sem prejuízo das sanções que couberem". Com relação a este assunto o STF se mostra, também, favorável a esta tributação, com fulcro no artigo 118, inciso I do CTN, nesse sentido, dispõe o Egrégio Tribunal, na ementa a seguir:

SONEGAÇÃO FISCAL DE LUCRO ADVINDO DE ATIVIDADE CRIMINOSA: *non olet*. Drogas: tráfico de drogas, envolvendo sociedades comerciais organizadas, com lucros vultuosos subtraídos à contabilização regular das empresas e subtraídos à declaração de rendimentos: caracterização, em tese, de crime de sonegação fiscal, a acarretar a competência da Justiça Federal e atrair pela conexão, o tráfico de entorpecentes: irrelevância da origem ilícita, mesmo quando criminal, da renda subtraída à tributação. A exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso – antes de ser corolário do princípio da moralidade – constitui violação do princípio de isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética¹⁵.

O dispositivo jurisprudencial aponta a referida intenção do nosso trabalho, uma vez que mostra a possibilidade de tributar sobre os lucros auferidos na realização de atividades ilegais. O referido dispositivo descarta a possibilidade de não tributar sobre os lucros, mesmo sendo sabida a ilegalidade do ato praticado e punindo os autores, por cometimento de sonegação fiscal. Ricardo Lobo Torres nos esclarece que:

Se o cidadão pratica atividades ilícitas com consistência econômica, deve pagar o tributo sobre o lucro obtido, para não ser agraciado com tratamento desigual frente às pessoas que sofrem a incidência tributária sobre os ganhos provenientes do trabalho honesto ou da propriedade legítima¹⁶.

Na legislação vigente no Brasil, a qual trata acerca do imposto de renda, todos aqueles que auferirem renda estarão aptos a terem a tributação recaída sobre o *quantum* adquirido. Eduardo Sabbag *apud* Átila Roesler, conta que:

¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (STF: HC 77530/RS, DJ 18-09-1998). Disponível em: <www.Jusbrasil.com.br>. Acesso em: 21 jan. 2013.

¹⁶ TORRES. Ricardo Lobo, **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. 2005. p. 372.

Recentemente, na Itália, a polícia fiscal autuou uma prostituta, no exercício de sua profissão, ao movimentar vultuosas cifras em sua conta bancária (cerca de um milhão de reais). O referido autor menciona ainda que também a lei francesa prevê "a tributação dos proventos da prostituição" e que na Alemanha deve haver prevalência da realidade econômica sobre a forma jurídica, no caso de distorção ou emprego anormal ou abusivo desta¹⁷.

O autor Ives Gandra Martins apud Átila Roesler afirma o seguinte: 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 corrupção¹⁸.

Sobrevém que a cobrança do tributo só poderá ocorrer caso haja previsão legal, porém, como diz Carlos José de Oliveira Júnior e Martiniano Ferreira Neto, “não há qualquer previsão explícita que elenque os atos ilícitos que devam sofrer tributações”¹⁹.

Por este motivo, o código tributário desenvolveu um meio de tributar a ilicitude criando os respectivos dispostos. Assim, temos o Art. 114 do CTN dispõe que “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Sendo, enfim, impossível determinar todos os atos ilícitos que seriam atingidos pela tributação, leciona Oliveira Junior, que “seria necessária a criação de um diploma legal que tratasse da tributação dos atos ilícitos”²⁰. Assim o legislador articulou a disposição do artigo 118 do CTN, trazendo um escape para essa determinação que foi a abstração da validade dos atos praticados pelo contribuinte, bem como a natureza do seu objeto e os efeitos dos atos efetivamente praticados.

Nesse pórtico, passa a não ser importante para o direito tributário como os rendimentos surjam, mas sim que sejam declarados e recolhidos ao Fisco. Nesse sentido, prevê o Art. 43 do CTN:

¹⁷ROESLER. Átila Da Rold. **A cláusula "pecunia non olet" em direito tributário**. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/13631/a-clausula-pecunia-non-olet-em-direito-tributario#ixzz2JOOSS4D7>>. Acesso em: 18 jan. 2013.

¹⁸ROESLER. Átila Da Rold. **A cláusula "pecunia non olet" em Direito Tributário**. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/13631/a-clausula-pecunia-non-olet-em-direito-tributario#ixzz2JOOSS4D7>>. Acesso em: 18 jan. 2013.

¹⁹OLIVEIRA JÚNIOR. Carlos José de; FERREIRA NETO. Martiniano Gomes, **A Tributação dos atos ilícitos no Brasil- aspectos jurídicos e econômicos**. Disponível em: <<http://www.cpgls.ucg.br/6mostra/artigos/SOCIAIS%20APLICADAS/MARTINIANO%20GOMES%20FERRERA%20NETO%20E%20CARLOS%20JOS%C3%89%20DE%20OLIVEIRA%20J%C3%9ANIOR.pdf>>. Acesso em: 10 fev. 2013.

²⁰Op. Cit.

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.

Essa disposição visa abarcar completamente todos os meios possíveis de auferir renda projetando a possibilidade de o contribuinte ter gerado a sua capacidade podendo, a partir disto, ser tributado.

Nesse sentido, se faz imperioso destacar que o Direito Tributário é o único ramo do direito o qual não interessa examinar dolo ou culpa naquilo que provocou o fato gerador da obrigação tributária. Cabendo, portanto, ao Direito Penal, investigar e denunciar aquelas práticas tidas como ilegais segundo o nosso ordenamento jurídico. Desta forma, as práticas ilegais condenáveis por nosso judiciário, serão devidamente punidas. Contudo, não será eximida a incidência tributária do Estado conforme prevê o já mencionado artigo 26 da Lei nº 4.506/1964.

Destarte, fica claro que a verdadeira intenção do Estado é tributar sobre as diversas relações geradoras de renda para garantir a sua receita. Contribui para este entendimento o artigo Art. 126 do mesmo diploma legal que dispõe:

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

O dispositivo demonstra a obrigatoriedade do pagamento de tributo independe da situação em que se encontre o contribuinte. Em síntese, o artigo 126, está mais uma vez defendendo a tributação em qualquer situação, independente da legalidade do ato praticado ou das limitações do contribuinte, pois como já mencionado o direito tributário preocupa-se em auferir receita para o Estado, e não tem a intenção de investigar os atos praticados. No mesmo trabalho, os autores Oliveira Junior e Ferreira Neto mencionam que:

No que pertine a tributação dos atos ilícitos, Alfredo Augusto Becker ressalta a dicotomia do problema. Para esse brilhante doutrinador, a análise da questão partirá de dois momentos distintos, quais sejam: 1) A verificação legal de ser ou não a ilicitude um dos elementos integrantes da hipótese de incidência; 2) A análise do fato com o intuito de verificar se o tributo poderá ser lançado (cuja hipótese de incidência é lícita), mesmo havendo ilicitude constatada quando do exame da realização da hipótese de incidência. Segundo o Doutor Sacha Calmon Navarro, adepto a teoria de Becker, “A questão se resolve da seguinte maneira: A) são

tributáveis os fatos lícitos, embora realizados ilicitamente; B) não podem ser tributados os fatos ilícitos, como por exemplo o rufianismo, o jogo do bicho ou o tráfico de drogas²¹.

Nesse pórtico, o doutrinador nos traz duas vertentes a serem discutidas, quais sejam, as atividades **ilegais desde sua origem** e as atividades **legais praticadas ilicitamente**. Assim vejamos: com relação às atividades “ilegais desde a sua origem” temos, como exemplo, o tráfico de drogas, tráfico de armas, jogos de azar, falsificação, rufianismos, etc. Devido a essas atividades serem praticadas de maneira clandestina, bem como, pela inexistência de uma previsão legal que elenque os atos ilícitos que devam ser tributados, fica cada vez mais difícil para o fisco identificar a origem das rendas obtidas.

Não existindo essa previsão, pois para tanto haveria a necessidade de um diploma legal que tratasse da tributação das atividades ilícitas, o legislador articulou muito bem o artigo 118 do CTN trazendo um escape para a incidência dessa tributação. Resguardado neste artigo é que especificamente nessas atividades a tributação incidirá, contudo, não nas atividades e si, mas nos acréscimos patrimoniais do agente passivo da contribuição tributária, devido este ter adquirido capacidade contributiva, não sendo relevante o fato gerador da obrigação.

Noutro pórtico, temos as atividades “legais praticadas ilicitamente” esta se diferencia da anterior por dois principais motivos, quais sejam, a existência da previsão legal da atividade, e a possibilidade de saber qual a sua ocorrência, nesse sentido temos como exemplo: o descaminho de mercadorias, sonegação fiscal, contrabando, depósitos bancários, aumento patrimonial.

Nesses casos, há a existência da previsão legal, e a tributação irá incidir na atividade em si, diferente da anterior, em que a tributação ocorria somente no acréscimo patrimonial, nessa outra vertente, ocorrerá à incidência de imposto de renda que são averiguados no aumento patrimonial ou depósitos bancários, ou a cobrança de ICMS, ou II, ou IE, mas mercadorias apreendidas em descaminho ou contrabandeadas.

Importante dizer que em nenhum desses casos haverá conivência do Estado na prática dessas atividades uma vez que elas correm sempre resguardadas por uma previsão legal e nunca na autorização da prática dessas atividades.

²¹ OLIVEIRA JÚNIOR. Carlos José de; FERREIRA NETO. Martiniano Gomes, **A Tributação dos atos ilícitos no Brasil- aspectos jurídicos e econômicos**. Disponível em: <<http://www.cpgls.ucg.br/6mostra/artigos/SOCIAIS%20APLICADAS/MARTINIANO%20GOMES%20FERRERA%20NETO%20E%20CARLOS%20JOS%20C3%89%20DE%20OLIVEIRA%20J%20C3%9A%20NIOR.pdf>>. Acesso em: 10 fev. 2013.

Desse posicionamento, podemos entender que a tributação ocorrerá devido à capacidade atingida pelo contribuinte, o que é passível de ser tributado pelo Estado e não, a atividade ilícita em si, que para alguns autores seria imoral ao Estado fazê-lo. Isso porque estaria se associando e se beneficiando com a prática das atividades ilícitas. Nesse diapasão, a tributação ocorrerá devido ao contribuinte ter atingido a capacidade contributiva, não importando o meio pelo qual este foi atingido. Destarte, o que será primordial e juridicamente relevante há de ser o acréscimo patrimonial. Os mencionados autores lembram ainda que para o doutrinador Amilcar de Araújo Falcão:

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 produzam²².

Concordamos com o exposto pelo doutrinador ao passo que o direito tributário está associado apenas às relações econômicas sem importar o fato gerador da renda. Ressalta ainda o artigo 116, inciso I que:

Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

Nesse sentido, será considerado ocorrido o fato gerador no momento em que a atividade gere ao contribuinte disponibilidade econômica. Também nos traz o artigo 26 da Lei nº 4.506/64 que os rendimentos são passíveis de “tributação sem prejuízo das sanções que couberem”, nos esclarece que apesar dos rendimentos serem tributados pelo Estado, não o exime, portanto, da sanção cabível pela prática do ilícito cometido, sobre isso Luciano Amaro alude que:

As obrigações tributárias [...] supõem a possibilidade de descumprimento. Como se dá com quais quer normas de conduta, o destinatário do comando pode, por várias razões [...] proceder de modo diferente do querido pela ordem jurídica. A sanção pelo fato do descumprimento do dever legal permeia, como se viu, o direito público e o direito privado. Dependendo da gravidade da ilicitude [...] a sanção pode ser (e deve) mais ou menos severa. Aliás, é de suma importância que a pena seja adequada à infração, por elementar desdobramento do conceito de justiça. [...] As infrações

²² OLIVEIRA JÚNIOR. Carlos José de; FERREIRA NETO. Martiniano Gomes, **A tributação dos atos ilícitos no Brasil-aspectos jurídicos e econômicos**. Disponível em: <<http://www.cpgls.ucg.br/6mostra/artigos/SOCIAIS%20APLICADAS/MARTINIANO%20GOMES%20FERRERA%20NETO%20E%20CARLOS%20JOS%20C3%89%20DE%20OLIVEIRA%20J%20C3%9A%20NIOR.pdf>>. Acesso em: 10 fev. 2013.

que atingem elevado nível de gravidade [...] são conceituadas como crimes, e ensejam a aplicação das chamadas seções penais ou criminais²³.

Com fulcro nesses argumentos, é perceptível a nossos olhos que o que importará ao Estado será a consequência econômica, ocasionada pelo recolhimento do tributo ao Fisco. Sendo assim, não importa a moralidade envolvida na relação jurídica, mas sim a capacidade econômica adquirida pelo contribuinte em decorrência da prática do fato gerador dessa capacidade econômica, como anteriormente mencionado por Amílcar Falcão.

Ainda são pertinentes ao tema as palavras de Amílcar Falcão, ao afirmar que:

[...] se se tomar em consideração a natureza do fato gerador da obrigação tributária, como um fato jurídico de acentuada consistência econômico, ou um fato econômico de relevância jurídica, cuja eleição pelo legislador se destina a servir de índice de capacidade contributiva. A validade da ação, da atividade ou do ato em Direito Privado, a sua juridicidade ou antijuridicidade em Direito Penal, disciplinar ou, em geral, punitivo, enfim, a sua compatibilidade ou não com os princípios da ética ou com os bons costumes não importam para o problema da incidência tributária; pôr isso que a ela é indiferente a validade ou nulidade do ato privado através do qual se manifesta o fato gerador: desde que a capacidade econômica legalmente prevista esteja configurada, a incidência há de inevitavelmente ocorrer²⁴.

Isso ocorrerá devido aos “acréscimos patrimoniais”, mencionados no artigo 43 do CTN, não terem relação com a execução do trabalho relacionados em seus incisos, nesse sentido Kiyoshi Harada diz que se a fiscalização tributária averiguar que o acréscimo patrimonial obtido está relacionado à prática do ilícito, não há como não tributar sob a desculpa de que a sua origem é ilícita. Pois, o que é relevante para este ramo do direito é a relação econômica, sendo assim, o autor coloca que:

Interessa apenas a ocorrência, em concreto, do fato gerador descrito na norma, ou seja, o fato jurídico tributário. E tanto atos lícitos como atos ilícitos são fatos jurídicos, pois o que lhe confere a natureza de ilicitude é precisamente a incidência da norma jurídica que define uma e outra²⁵.

Importante ressaltar que, para que uma atividade, ocasionadora do fato gerador, possa ser atingida pela tributação do Estado, é necessário que esta atividade seja legalizada. Outrora a legalização dessas atividades pode ocorrer de diversas formas, senão vejamos: via aumento de patrimônio, via apreensão de mercadoria, apreensão de contrabando ou descaminho,

²³ AMARO. **Direito tributário brasileiro**. p. 457-459.

²⁴ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária** 1994. p. 45.

²⁵ HARADA, Kiyoshi. **Tributação dos atos ilícitos: dificuldade de ordem prática**. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/publicacoes/Artigos/626.pdf>>. Acesso em: 10 fev. 2013.

depósitos bancários, constatação de irregularidades contábeis, entre outras formas, que permitem a ciência do ato efetivamente praticado, tornando-o passível de sofrer tributação.

Outrossim, importante dizer que ter ciência dessas ocorrências, bem como incidir os tributos cabíveis a esses fatos geradores não ensejam conivência estatal visto que todos possuem disposições legais quanto a sua ocorrência. Os argumentos utilizados pelos doutrinadores contrários a esta tributação, sugerem que essa repressão deveria ocorrer por outra esfera jurídica, encontra-se equivocada. O autor traz à baila que:

Não procede o argumento moralista segundo o qual o Estado não pode agir como cúmplice dos infratores repartindo com eles o frutos de seus delitos. A desoneração tributária dos fatos jurídicos ilícitos é que atentariam contra o princípio da isonomia tributária, que deriva do princípio da moralidade. Se for vedada a tributação dos efeitos dos atos ilícitos porque o Estado não pode se beneficiar dos frutos das atividades delituosas forçoso é reconhecer que esse mesmo estado não pode confiscar os bens resultantes dos delitos dando-lhes destinação pública.²⁶

É neste pórtico que a tributação sobre os atos ilícitos ocorrem, bem como a jurisprudência caminha cada vez mais nesse sentido. Isso ocorre devido à matéria, a ser relevante para o Direito tributário, se tratar da capacidade econômica do contribuinte. O que, também, sustenta esta atuação do Estado é que, justamente por serem os atos ilícitos, ocorrem na clandestinidade, o que acaba tornando cada vez mais difícil para o fisco, identificar a origem desta capacidade contributiva.

Destarte, não se pode exigir que o contribuinte declare ao fisco a prática dos seus atos, uma vez que estaria se contrapondo ao princípio constitucional a qual diz que ninguém será obrigado a produzir provas contra si mesmo. Nesse diapasão, pode-se concluir que é justamente buscando garantir o princípio da isonomia tributária, que se tributam as atividades ilícitas, pois caso isso não ocorresse, o Estado estaria tratando de maneira desigual, indivíduos que possuem igual capacidade contributiva, com o pretexto de serem estas ilegais ou imorais.

2.3.2 Argumentos contrários à tributação sobre atividade ilegal

Apesar de este tema mostrar-se já pacificado tanto pelas argumentações doutrinárias, quanto pelo Egrégio Tribunal Superior, surgem algumas discussões quanto à moralidade estatal envolvida nesta aplicabilidade tributária. No estudo dessa possibilidade de tributação nos advém a seguinte indagação: estaria, de certa forma, o Estado, admitindo que fossem

²⁶ HARADA, Kiyoshi. **Tributação dos atos ilícitos**: dificuldade de ordem pratica. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/publicacoes/Artigos/626.pdf>>. Acesso em: 10 fev. 2013.

praticadas as atividades ilícitas? Com relação a isso os autores Carlos e Martiniano colocam em seu trabalho que:

Invocando o art. 3º do Código Tributário Nacional, os adeptos a esta corrente afirmam que não poderá ser desconsiderado o ilícito na fase do lançamento quando a hipótese de incidência tem como elemento integrante um fato jurídico e este ocorre, porém ilícito. O referido posicionamento defende que “deve-se sustentar a intributabilidade dos bens, valores e direitos oriundos de atividades ilícitas” tendo em vista que as leis, do nosso ordenamento, há tempos, preveem o destino dos bens adquiridos de maneira ilícita. “Não seria ético, conhecendo o Estado, a origem criminosa dos bens e direitos, que legitimasse a ilicitude, associando-se ao delinquente e dele cobrando uma quota, a título de tributo.”²⁷

O autor Alfredo Augusto Becker apud Carlos e Martiniano menciona que:

Não existe um legislador tributário distinto e contraponível a um legislador civil ou comercial. Os vários ramos do direito não constituem compartimentos estakes, mas são parte de um único sistema jurídico, de modo que qualquer regra jurídica exprimirá sempre uma única regra válida para a totalidade daquele único sistema. Esta interessante fenomenologia jurídica recebeu a denominação de cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico²⁸.

Com base nessa argumentação e com o intuito de preservar a harmonia entre os preceitos legais de direito, concernente aos diversos ramos envolvidos no direito é que os adeptos desta corrente invocam, também, para o entendimento desta corrente, o artigo 104 do Código Civil que dispõe: “a validade no negócio jurídico requer: I- agente capaz; II- **objeto lícito**, possível, determinado ou determinável; III- forma prescrita ou não defesa em lei” (grifo nosso).

Outrossim, é que se discute esta possibilidade, pois, não sendo esse acréscimo econômico proveniente de objeto lícito, esses rendimentos não são passíveis de tributação, uma vez que o referido artigo dispõe sobre a necessidade de um “objeto lícito” para que se valide o negócio jurídico.

Mister se faz dizer que, os juristas que admitem a tributação de atividades ilícitas, não entendem que este artigo possa impossibilitar a tributação, pois, para o Direito Tributário,

²⁷ OLIVEIRA JÚNIOR. Carlos José de; FERREIRA NETO. Martiniano Gomes, **A tributação dos atos ilícitos no Brasil- aspectos jurídicos e econômicos**. Disponível em:

<<http://www.cpgls.ucg.br/6mostra/artigos/SOCIAIS%20APLICADAS/MARTINIANO%20GOMES%20FERREIRA%20NETO%20E%20CARLOS%20JOS%20C3%89%20DE%20OLIVEIRA%20J%20C3%9ANIOR.pdf>>.

Acesso em: 10 fev. 2013.

²⁸ OLIVEIRA JÚNIOR. Carlos José de; FERREIRA NETO. Martiniano Gomes, **A Tributação dos atos ilícitos no Brasil- aspectos jurídicos e econômicos**. Disponível em:

<<http://www.cpgls.ucg.br/6mostra/artigos/SOCIAIS%20APLICADAS/MARTINIANO%20GOMES%20FERREIRA%20NETO%20E%20CARLOS%20JOS%20C3%89%20DE%20OLIVEIRA%20J%20C3%9ANIOR.pdf>>.

acesso em: 10 fev. 2013.

também não é importante a capacidade civil, bastando, apenas, que ocorra uma situação necessária para que nasça a obrigação tributária.

Como um dos poucos juristas a se insurgirem contra a interpretação econômica do fato gerador, Alfredo Augusto Becker considera que o entendimento doutrinário, à época e reinante até hoje, não existe no plano jurídico, porquanto alicerçada em fundamentos pré-jurídicos de natureza ética ou econômica, e não só, tanto os argumentos contrários como a favor da interpretação econômica do fato gerador não são convincentes, pois são insuficientemente fundamentadas ou contraditórias com o sistema jurídico.²⁹

Apesar de hoje, os Tribunais estarem aceitando a tributação sobre as atividades ilícitas os doutrinadores que abordam este tema, sejam eles contra ou a favor da tributação sobre as atividades ilícitas, possuem argumentos plausíveis no que consiste a interpretação do fato gerador da renda.

Não obstante aos conflitos doutrinários surgidos, concordamos com a tributação sobre o lucro advindos dessas atividades, pois é melhor tributar uma atividade ilícita do que deixar que o infrator seja favorecido com esta “imunização” da tributação sobre seu rendimento, ao passo que quem trabalha na legalidade, suporta todos os ônus da tributação das suas práticas econômicas.

Sérgio Baalbaki³⁰ traz à baila que, no entendimento dos juristas V. Tesoro, Bari e Parlato, considerando a nobre atividade política e financeira do Estado, não deve esta ser custeada por receita oriunda de atividades ilegais ou imorais, os quais nem sequer consideram-se rendimentos em sentido econômico. Segundo os referidos autores, o Estado não pode utilizar os fins para justificar os meios utilizados para obtenção de sua receita.

Noutro pórtico, sopesando que a cobrança do referido imposto tem sua gênese ligada ao juízo de solidariedade, não poderia ser admitido que o agente infrator observasse tal juízo ao ser tributado.

Com base nesse juízo, e fundado no entendimento doutrinário da nobreza das atividades estatais, é que os referidos autores defendem a impossibilidade de tributar as atividades ilícitas.

²⁹ BRITO, Maria do Socorro Carvalho. **Fato gerador da obrigação tributária e atividades ilícitas**. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4201/fato-gerador-da-obrigacao-tributaria-e-atividades-ilicitas>>. Acesso em: 11 fev. 2013.

³⁰ BAALBAKI, Sérgio. **Tributação oriunda de atos ilícitos**. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=1556>>. Acesso em: 05 jan. 2013.

3 METODOLOGIA

Trata-se de um artigo Científico teórico (Bibliográfica, jurisprudencial e legislativa) em que se utilizaram os métodos comparativos, uma vez que demonstra a divergência doutrinária acerca do presente tema, uma vez que foram consideradas, ao longo do trabalho, diferentes opiniões doutrinárias, servindo de base para uma fundamentação e argumentação consistente.

No que diz respeito à coleta de dados, inicialmente, buscou-se junto à doutrina e à jurisprudência, informações, dados e elementos que demonstrem a possibilidade de incidir tributação nos rendimentos oriundos de atividades ilegais e/ou imorais, bem como os argumentos que se contrapõem a esta incidência.

4 CONCLUSÃO

O presente estudo partiu da análise da discussão doutrinária acerca da tributação sobre os lucros advindos das atividades ilegais e/ou imorais. Embora, os tribunais venham se posicionando a favor desta tributação, pretendeu-se com este estudo analisar os argumentos doutrinários que surgem em torno deste tema, fazendo um levantamento dos argumentos utilizados para tributar as atividades ilícitas, bem como os argumentos trazidos contrários à essa tributação.

Como visto no desenvolvimento do presente trabalho, de acordo com a doutrina majoritária, bem como o reforço legal e jurisprudencial correntes em nosso ordenamento jurídico, persiste o entendimento de que é possível sim, ao Estado, tributar sobre as atividades ilegais e/ou imorais, independentemente da nobreza das atividades estatais, bem como da ideia de admissão, por parte do Estado, aceitar ou estar conivente com as atividades ilegais, suposição tão enfatizada pelos doutrinadores anversos a este tipo de tributação.

Afastando esta ideia de aceitação do Estado em admitir as atividades ilegais, a tributação dessas atividades é defendida primordialmente pelo princípio constitucional da isonomia, do artigo 118 do CTN, os quais defendem respectivamente: o igual tratamento entre contribuintes com mesma capacidade contributiva; a irrelevância dos atos efetivamente praticados.

Em suma, o que interessa para a matéria tributária é a arrecadação de receita para o Estado, não cabendo a este ramo do direito a investigação das relações geradoras de renda,

para saber se cabe ser tributado ou não, ou seja, se existe capacidade contributiva, deve-se tributar independente de sua origem.

É bem verdade que para uma atividade seja atingida pela tributação do Estado, esta atividade deve ser legalizada. Outrora, esta legalização pode ocorrer de diversas formas, quais sejam, via aumento de patrimônio, via apreensão de mercadoria, apreensão de contrabando ou descaminho, depósitos bancários, constatação de irregularidades contábeis, entre outras formas, que permitem a ciência do ato efetivamente praticado, tornando-o passível de sofrer tributação, será dessa forma que as atividades ilegais serão tributadas pelo Estado, tornando os atos ilícitos praticados tão sujeitos à tributação quanto às atividades que realizadas legalmente e que possuem esses encargos suprimidos de seus lucros.

Diante do esclarecimento de todos os argumentos trazidos sobre esta possibilidade de tributação conseguimos atingir todos os nossos objetivos de forma satisfatória, mostrando ao público alvo todos os argumentos favoráveis e desfavoráveis à tributação sobre atividades ilegais e todo o embasamento jurídico utilizado para defender este tipo de tributação.

Dessa forma, a sociedade não se sentirá prejudicada pelo pagamento dos tributos que lhes são cobrados e que estão relacionados a todo o seu convívio de práticas lícitas sendo estas de comércio ou não, porém que realizam o nascimento do fato gerador de renda, enquanto o infrator, agindo na ilegalidade geraria riqueza, que não seria, teoricamente, afetada pela Tributação Estatal. Situação esta já esclarecida em nosso trabalho, uma vez que mostra as atividades ilícitas sendo tributadas.

Com base em todos os argumentos trazidos à baila, concordamos com a tributação das atividades ilícitas, uma vez que, como nos traz o jurista Átila Roesler, já mencionado em nosso trabalho, consideramos ser melhor tributar as atividades irregulares do que admitir que criminosos as explorem impunemente utilizando sua receita para práticas ilícitas, incluindo a corrupção.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva 2010.

ARAÚJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Curso de direito constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

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

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura ‘sui generis’)**. São Paulo: dialética, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo. Malheiros. 2003.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e tributário**. Renovar. 17. ed. 2003.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de direito público**. São Paulo: Malheiros, 1992.

TORRES. Ricardo Lobo, **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. Vol. 2.

_____. **Curso de direito financeiro e tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro. Forense. 2006.

BAALBAKI, Sérgio. **Tributação oriunda de atos ilícitos**. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=1556>>. Acesso em 05 fev. 2013.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 195, de 24 de fevereiro de 1967**. Disponível em <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decllei/1960-1969/decreto-lei-195-24-fevereiro-1967-376018-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 22 fev. 2013.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília. DF. Senado. 1988.

_____. **Código Tributário Nacional**: promulgado em 25 de Outubro de 1996. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 21 set. 2012.

_____. **Supremo Tribunal Justiça**. Brasília, DF. 2012. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/740507/habeas-corpus-hc-77530-rs-stf>> Acesso em: 04 out. 2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. (**STF: HC 77530/RS, DJ 18-09-1998**). Disponível em: <[www. Jusbrasil.com.br](http://www.Jusbrasil.com.br)> . Acesso em: 21 jan. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça; São Paulo, SP. 2012. **Habeas Corpus 83.292; Proc. 2007/0114885-0; SP**. Quinta Turma; Rel. Min. Felix Fischer; Julg. 28/11/2007; DJU 18/02/2008. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/3291/habeas-corpus-hc-83292-sp-2007-0114885-0-stj>>. Acesso em: 17 set. 2012.

BRITO. Maria do Socorro Carvalho. **Fato gerador da obrigação tributária e atividades ilícitas**. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4201/fato-gerador-da-obrigacao-tributaria-e-atividades-ilicitas>>. Acesso em: 11 fev. 2013.

HARADA, Kiyoshi. **Tributação dos atos ilícitos: dificuldade de ordem pratica**. Disponível em: < <http://www.haradaadvogados.com.br/publicacoes/Artigos/626.pdf> >. Acesso em 10 fev. 2013.

OLIVEIRA JÚNIOR. Carlos José de, e FERREIRA NETO. Martiniano Gomes. **A tributação dos atos ilícitos no Brasil- aspectos jurídicos e econômicos.** Disponível em: <<http://www.cpgls.ucg.br/6mostra/artigos/SOCIAIS%20APLICADAS/MARTINIANO%20GOMES%20FERREIRA%20NETO%20E%20CARLOS%20JOS%C3%89%20DE%20OLIVEIRA%20J%C3%9ANIOR.pdf>>. Acesso em: 10 fev. 2013.

ROESLER, Átila Da Rold. A cláusula "pecunia non olet" em direito tributário. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 14, n. 2288, 6 out. 2009. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/13631>>. Acesso em: 18 jan. 2013.

SACHEZ, Maria da Gloria Perez Delegado, **Non Olet!** Disponível em: <<http://www.recantodasletras.com.br/textosjuridicos/769089>>. Acesso em: 18 jan. 2013.

ZAMAGNA. Domingos. **Uma imposição, segundo o latim.** E mal gasta. Disponível em: <<http://www.dcomercio.com.br/index.php/economia/sub-menu-tributos/96386-uma-imposicao-segundo-o-latim-e-mal-gasta>>. Acesso em: 07 jul.13.