



**DA TRIBUTAÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DECORRENTE DA  
CONSEQUÊNCIA ECONÔMICA DO ILÍCITO PENAL**

***THE TRIBUTES BASED ON THE EXISTENCE OF THE HYPOTHESIS OF THE  
APPLICATION AS A RESULT OF THE ECONOMICAL CONSEQUENCES OF THE  
UNFAIR PENAL PRACTICE***

**Fábio Presoti Passos<sup>1</sup>**

**RESUMO**

O presente trabalho analisa a possibilidade da cobrança de tributos a partir da existência de hipótese de incidência decorrente das consequências econômicas da prática do ilícito penal; com sentença penal condenatória já transitada em julgado e determinando o perdimento dos bens ou valores adquiridos em decorrência de sua prática. A problemática teórica é delimitada no momento em que se questiona a possibilidade da incidência do tributo, tendo em vista a sentença penal ter determinado o perdimento do patrimônio auferido e passível de tributação. Tendo como balizamento de toda a pesquisa os princípios constitucionais, parte-se para a análise da possibilidade da incidência tributária quando a hipótese de incidência é oriunda da prática de algum ilícito penal com implicações econômicas.

**PALAVRAS-CHAVE:** ILÍCITO PENAL. CONSEQUÊNCIAS ECONÔMICAS. SENTENÇA PENAL. EFEITOS SECUNDÁRIOS. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. TRIBUTAÇÃO.

---

<sup>1</sup> Doutorando em Direito Processual pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC-MG. Mestrado em Direito Processual pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais - PUC-MG. Especialização em Ciências Penais pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais - PUC-MG. Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Processual Penal. Advogado.



## ABSTRACT

The present paper analyzes the possibility of the charging of tributes based on the existence of the hypothesis of the application as a result of the economical consequences of the unfair penal practice; with a sentence penal unfair that has already been judged and determined the loss of the goods or acquired values as a consequence of its practice. The theory of the problematic is delimited at the moment when it's questioned the possibility of the application of the tribute, knowing that the penal sentence has determined the loss of the gained patrimony and possible to be charged. Having the constitutional principles, as a balance, one can move to the analysis of the possibility of tribute application when the hypothesis of the application comes from the practice of some unfair penal com economical implications.

**KEY-WORDS:** UNFAIR PENAL. ECONOMICAL CONSEQUENCES. PENAL SENTENCE. SECONDARY EFFECTS. HYPOTHESIS OF APPLICATION. CHARGING OF THE ECONOMICAL EFFECTS.

## 1 INTRODUÇÃO

A problemática proposta surge a partir do seguinte questionamento: após sentença penal condenatória transitada em julgado, declarando que determinados bens ou valores foram auferidos em decorrência de ato ou atividade criminosa, caso o autor não tenha recolhido os tributos devidos durante o período em que o mesmo era seu possuidor, será ele devedor desses tributos, já que a hipótese de incidência originou-se de ato ilícito e a sentença penal condenatória determinou o perdimento dos bens ou valores? Esse questionamento influencia diretamente no entendimento dos efeitos secundários da sentença penal condenatória e na possibilidade do reconhecimento da ocorrência de hipótese de incidência tributária e exigência de tributos.

O debate teórico se instala quando parte da doutrina defende a tributação de toda hipótese de incidência decorrente de atividade ilícita, na medida em que a atividade possa gerar algum tributo. Em contrapartida estão os que sustentam que o tributo não deve incidir



sobre os atos ou atividades decorrentes de atividade ilícita, já que um dos efeitos secundários da sentença penal condenatória é a possibilidade da perda, em favor da União, dos bens ou valores auferidos pela prática do fato criminoso, assim, afastando-se a incidência do tributo.

## **2 ASPECTOS DE DIREITO PENAL**

### **2.1 Considerações gerais**

Falar de Direito Penal é falar, de alguma forma, em coibir a violência. No entanto, modernamente, sustenta-se que a criminalidade é um fenômeno social. Durkheim<sup>2</sup> afirma que o delito ocorre não somente na maioria das sociedades de uma ou de outra espécie, mas sim em todas as sociedades constituídas pelo ser humano. Assim, para Durkheim<sup>3</sup>, o delito não só é um fenômeno social normal, como também cumpre outra função importante, qual seja, a de manter aberto o canal de transformações que a sociedade precisa. E o fato social que contrariar o ordenamento jurídico constitui ilícito penal, na medida em que lesa os bens mais importantes dos membros da sociedade.

A finalidade do Direito Penal é a proteção dos bens mais importantes e necessários para a convivência harmônica da sociedade, ou, nas precisas palavras de Luiz Regis Prado<sup>4</sup>, o pensamento jurídico moderno reconhece que o escopo imediato e primordial do Direito Penal radica na proteção de bens jurídicos – essenciais ao indivíduo e à comunidade. Nilo Batista<sup>5</sup> aduz que a missão do Direito Penal é a proteção dos bens jurídicos, através da cominação, aplicação e execução da pena.

O fato social que se mostra contrário à norma de Direito torna-se um ilícito jurídico, cuja forma mais séria é o ilícito penal, que atenta contra os bens mais importantes da vida social. Contra a prática desses fatos o Estado estabelece sanções, procurando tornar invioláveis os bens que protege. A mais severa das sanções é a pena, estabelecida para o caso de inobservância de um imperativo.

---

<sup>2</sup> E. Durkheim. *Las reglas Del método sociológico*, Espanha, Morata, 1978, p.83.

<sup>3</sup> E. Durkheim. *op. cit.*, p.76.

<sup>4</sup> PRADO, Luiz Regis. *Bem jurídico-penal e Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 47.

<sup>5</sup> BATISTA, Nilo. *Introdução crítica ao direito penal brasileiro*. Rio de Janeiro: Revan, 1996, p.116.



O meio de ação que se vale o Direito Penal é a pena, em que já se viu a satisfação de uma exigência de justiça, constringendo o autor da conduta punível a submeter-se a um mal que corresponda em gravidade ao dano por ele causado<sup>6</sup>. Conforme Bruno Aníbal:

“Na evolução do Direito a pena vem atenuando cada vez mais, sobretudo no momento de sua execução, esse caráter de retribuição e castigo, e agora perde o seu posto de sanção única do fato punível. As idéias modernas sobre a natureza do crime e as suas causas e a exigência prática de uma luta eficaz contra a criminalidade foram desenvolvendo, ao lado da velha reação punitiva, uma série de medidas que se dirigem não a punir o criminoso, mas a promover a sua recuperação social ou a segregá-lo do meio nos casos de desajustamento irreduzível. São as chamadas medidas de segurança”<sup>7</sup>.

## 2.2 Da sentença penal condenatória

A sentença penal condenatória busca aplicar ao sentenciado a pena que, proporcionalmente, mais se aproxime ao mal por ele praticado.

A principal consequência do trânsito em julgado da sentença penal condenatória é dar efetividade à pena por ela determinada.

São múltiplos os efeitos da condenação criminal. O primeiro deles é o estigma oposto na biografia da pessoa humana, distinguindo-se das demais em uma espécie de seleção natural entre os bons e os maus, esse é um efeito traumatizante sob o aspecto individual, relativo à auto estima, e também social, na medida em que a certidão negativa de antecedentes criminais é um dos requisitos para o exercício de muitas atividades. A moral e a religião dedicam preceitos antigos sobre o fenômeno, ora com o propósito de censurar a conduta humana, prevenindo a recaída ou advertindo terceiros, ora com o objetivo confortador de redimir o

---

<sup>6</sup> JESUS, Damásio. *Direito Penal*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 617.

<sup>7</sup> BRUNO, Aníbal. *Direito penal*, v. 1, t. 1. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 27.



pecador, reconhecendo-o como um ser da natureza e separável do fato reprovado. Sob o aspecto jurídico, vários institutos são afetados pela condenação criminal<sup>8</sup>.

Além da pena, a sentença condenatória produz outros tantos efeitos, ditos secundários ou acessórios, podendo ser de natureza penal e extrapenal. Os de natureza penal estão inseridos em diversos dispositivos do próprio Código Penal, do Código de Processo Penal e da Lei de Execução Penal e aqueles de natureza extrapenal, encontram-se elencados nos artigos 91 e 92 do Código Penal e são denominados efeitos genéricos e efeitos específicos da condenação<sup>9</sup>.

Existem efeitos secundários gerados pela sentença condenatória que mais se parecem com outra pena de natureza acessória, que são considerados extrapenais. Os efeitos da condenação previstos no art. 91 do Código Penal são considerados genéricos, não havendo necessidade de sua declaração expressa na sentença condenatória e aqueles identificados no art. 92 são específicos, sobre os quais o juiz deverá, motivadamente, declará-los na sentença.

### **2.2.1 Dos efeitos da sentença penal condenatória**

Dentre os efeitos da condenação estão os *principais* que são a imposição da pena privativa de liberdade, da pena de multa ou de medida de segurança e como efeitos *secundários*, têm-se os efeitos de natureza penal (induz a reincidência; impede, em regra, o *sursis*; causa, em regra, a revogação do *susis*; causa a revogação do livramento condicional; aumenta o prazo da prescrição da pretensão executória; interrompe o prazo da pretensão executória quando caracterizar a reincidência; causa a revogação da reabilitação; leva à inscrição do nome do condenado no rol de culpados) e os de natureza extrapenal *genéricos* e *específicos*.

Com relação aos efeitos extrapenais, eles podem ser classificados como efeitos genéricos e efeitos específicos.

#### **2.2.1.1 Efeitos genéricos**

São aqueles elencados nos incisos I e II do art. 91 do Código Penal.

---

<sup>8</sup> DOTTI, René Ariel. *Curso de direito penal: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, pgs. 50-51.

<sup>9</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de direito penal: parte especial*. Vol. 2, 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2003, pg. 668.



A perda em favor da União ou *confisco* foi largamente utilizado na antiguidade. Atualmente, ele não é considerado como pena, mas simples efeito da condenação e limita-se aos *instrumentos ou produtos do crime*. Confisco é a perda ou privação de bens do particular em favor do Estado. Declarada procedente a ação penal, surge a perda em favor da União dos produtos do crime, como efeito automático da condenação, que se aplica também aos crimes culposos, pois nosso Código Penal não faz qualquer restrição nesse sentido. Sua aplicação restringe-se às infrações que constituam crimes, sendo inadmissível interpretação extensiva para abranger contravenções penais<sup>10</sup>.

Exemplo jurisprudencial esclarecedor sobre a impossibilidade do confisco:

*Confisco. Revólver cuja propriedade é demonstrada pelo réu através de registro – Impossibilidade – Condenação pelo delito de perigo de vida ou saúde de outrem – Irrelevância – Impossível o confisco previsto no artigo 92, I, a do CP, de arma apreendida em ação penal por infração ao art. 132 do mesmo Estatuto, vez que somente incide sobre bens cujo fabrico, alienação, uso, porte ou detenção constitua fato ilícito, o que não é o caso do réu que demonstra ser o legítimo proprietário do revólver com a juntada do registro aos autos, sendo certo ainda que sua condenação pelo delito não tem condão de extinguir o direito de propriedade assegurado pelo texto constitucional.*<sup>11</sup>

O art. 91, II, a do Código Penal menciona ‘instrumento do crime, desde que consista em coisas cujo fabrico, alienação, uso, porte ou detenção constitua fato ilícito’. O confisco é instituto de interpretação restritiva. ‘Instrumento do crime’ compreende as coisas utilizadas pelo agente para desenvolver atos de execução. Exemplo. O revólver, para matar; a gazua, para romper o obstáculo da porta. Não se confunde com ‘objeto material’ ou da contravenção penal. No art. 19,

<sup>10</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto. *op. cit.* p. 670.

<sup>11</sup> REc. 1.023.647 – Rel. Ricardo Lewandowski



a arma é objeto material. Não é instrumento. Não autoriza o confisco.<sup>12</sup>

Com o confisco o Estado visa impedir que instrumentos idôneos para delinquir caiam em mãos de certas pessoas, ou que o produto do crime enriqueça o patrimônio do delinquente, constituindo-se em medida salutar, saneadora e moralizadora<sup>13</sup>”.

#### **2.2.1.1.1 Da perda em favor da União de qualquer bem ou valor que constitua proveito auferido pelo agente com a prática do fato criminoso**

Para René Ariel Dotti<sup>14</sup> a perda de bens, instrumentos ou produto do crime (CP, art. 91, II, a) é efeito civil e não penal da condenação como decidiu o STF (RTJ 101/516).

Produto é a vantagem direta auferida pela prática do crime (p. ex.: o relógio furtado); proveito é a vantagem decorrente do produto obtido com a prática delituosa (p. ex.: o dinheiro obtido com a venda do relógio furtado). Na realidade, o produto do crime deverá ser restituído ao lesado ou ao terceiro de boa-fé; somente se realizando o confisco pela União se permanecer ignorada a identidade do dono ou não for reclamado o bem ou o valor. Trata-se de efeito da condenação criminal, portanto, prevalece ainda que tenha ocorrido a prescrição da pretensão executória, pois esta somente atinge o cumprimento da pena, subsistindo os demais efeitos da condenação<sup>15</sup>.

“Produtos do crime (*producta sceleris*) são as coisas adquiridas diretamente com o crime (coisa roubada), ou mediante sucessiva especificação (jóia feita com o ouro roubado), ou conseguidas mediante alienação (dinheiro da venda do objeto roubado) ou criadas com o crime (moeda falsa). Também se inclui no confisco outro qualquer bem ou valor, que importe proveito, desde que haja sido

---

<sup>12</sup> 6ª Turma, REsp. 79.537-0 – Rel. Luiz Vicente Cernicchiaro, DJU 9/9/1996, p. 31.125.

<sup>13</sup> JESUS, Damásio. *Direito penal*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 617.

<sup>14</sup> DOTTI, René Ariel. *op. cit.*, p. 559.

<sup>15</sup> CAPEZ, Fernando. *Curso de direito penal: v. 1*, 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 490-491.



auferido pelo agente, e não por terceiros, com a prática do crime. Assim: o preço deste, os bens economicamente apreciáveis dado ou prometidos ao agente para que cometa o crime, a contra-prestação que corresponde à prestação da atividade criminosa, a retribuição desta”<sup>16</sup>.

“O perdimento em favor da União, em dinheiro que foi considerado na sentença condenatória como proveito auferido pelo agente com a prática de tráfico de substância entorpecente, é efeito da condenação (art. 74, II, b do CP), não se confundindo com pena de confisco”<sup>17</sup>.

#### **2.2.1.2 Efeitos específicos**

Os efeitos específicos da condenação são aqueles elencados no art. 92 do Código Penal, não decorrendo da sentença automaticamente, quais sejam: perda de cargo, função pública ou mandato eletivo; incapacidade para exercício de pátrio poder, tutela ou curatela e inabilitação para dirigir veículo quando utilizado para a prática de crime doloso.

“Os efeitos específicos da condenação, em suas três versões, objetivam afastar o condenado da situação criminógena, impedindo que se oportunizem as condições que, provavelmente, poderiam levá-lo à reincidência: reforça a proteção dos bens jurídicos violados e previne a reiteração da conduta delituosa. Os efeitos específicos podem ser alcançados pela reabilitação, ressalvando-se a impossibilidade de reintegração na situação anterior, nas hipóteses do art. 92, I e II”<sup>18</sup>.

---

<sup>16</sup> LYRA, Roberto. *Comentário ao código penal*. Vol. 2. Rio de Janeiro: Forense, 1942, p. 462-463.

<sup>17</sup> RT 559/416

<sup>18</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto, *op. cit.* p. 674.



As hipóteses de efeitos específicos da condenação, como bem observado por Jair Leonardo Lopes<sup>19</sup>, são verdadeiras penas acessórias mascaradas de efeitos da condenação.

### **3 ASPECTOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

#### **3.1 O poder de tributar do Estado**

Para viver em sociedade, necessitou o homem de uma entidade com poder superior, bastante para fazer as regras de conduta, para construir o direito positivo. Dessa necessidade nasceu o Estado. Para alcançar seus objetivos, ele precisa de recursos financeiros, desenvolvendo atividades para obter, gerir e aplicar tais recursos. Isso não significa que ele não possa atuar no campo econômico. E atua, com maior ou menor intensidade, ora explorando patrimônio seu, com o fim de lucrar, ora intervindo no setor privado da economia, na defesa da coletividade. De qualquer forma, pelo menos em princípio, o Estado não prescinde de recursos financeiros que arrecada do setor privado, no exercício de sua soberania<sup>20</sup>.

A tributação é um dos instrumentos de que se tem valido a economia capitalista para sua sobrevivência. Sem o tributo o Estado não conseguiria realizar os seus fins sociais.

Como se sabe, o Estado é entidade soberana. No exercício de sua soberania, ele exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita, instituindo o tributo. O poder de tributar nada mais é do que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta. Importante, porém, é observar que a relação de tributação não é simples relação de poder como alguns tem pretendido que seja. É relação jurídica, embora o seu fundamento seja a soberania do Estado. A idéia de liberdade, que preside nos dias atuais à própria concepção do Estado, há de estar presente, sempre, também nas relações de tributação. O Direito é instrumento de defesa contra o arbítrio. A supremacia constitucional, que alberga os mais importantes princípios jurídicos, é por excelência um instrumento do cidadão contra o Estado. Não pode ser invocada pelo Estado contra o cidadão<sup>21</sup>.

---

<sup>19</sup> LOPES, Jair Leonardo. *Curso de direito penal – Parte Geral*. 3. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 241.

<sup>20</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24. ed. Malheiros: 2004.

<sup>21</sup> MACHADO, *op. cit.*



### 3.2 Princípio da capacidade contributiva

A Constituição da República de 1988 estabelece o princípio da capacidade contributiva em seu art. 145, §1º: *os tributos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.*

De acordo com Hugo de Brito Machado<sup>22</sup>, em se tratando de imposto cujo fato gerador não seja necessariamente um indicador de capacidade contributiva do contribuinte, a lei que concede isenção certamente não será inconstitucional, posto que não fere o princípio em estudo. Em se tratando, porém, de imposto sobre o patrimônio, ou sobre a renda, cujo contribuinte é precisamente aquele que se revela possuidor de riqueza, ou de renda, a isenção lesa o dispositivo constitucional que alberga o princípio da capacidade contributiva.

“O princípio da capacidade contributiva - que informa a tributação por meio de imposto - hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito, pague, proporcionalmente, mais imposto que aquele que tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza (...) se for da índole do imposto, ele deverá obrigatoriamente ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte”<sup>23</sup>.

### 3.3 Obrigação Tributária

A obrigação tributária é uma obrigação legal por excelência, pois decorre diretamente da lei, sem que a vontade interfira no seu nascimento. A lei cria o tributo e define a hipótese em que o mesmo é devido, bastando que essa hipótese aconteça, tornando-se concreta, para que esteja estabelecida a obrigação tributária, sendo irrelevante a vontade das pessoas envolvidas.

---

<sup>22</sup> MACHADO, *op. cit.*

<sup>23</sup> CARAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 61-63.



As fontes da obrigação tributária são a lei e o fato gerador. A primeira é fonte formal e a segunda é fonte material. Ambas indispensáveis. Não há obrigação tributária sem a descrição legal da hipótese de seu surgimento. Mas só a descrição legal não basta. É preciso que ocorra o fato descrito na hipótese. A previsão legal – hipótese de incidência – mais a concretização desta – o fato gerador – criam a obrigação tributária<sup>24</sup>.

## **4 DA TRIBUTAÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DECORRENTE DO ILÍCITO PENAL**

### **4.1 O princípio do *non olet***

O princípio do *non olet* tem a sua gênese na história do Imperador Vespasiano, o qual, por ocasião da crítica de seu filho Tito sobre o por que da tributação incidente sobre aqueles que se utilizavam dos mictórios públicos, respondeu que o dinheiro não cheira, ou seja, o tributo *non olet*.

Ives Gandra Martins consigna o famoso episódio da instituição, na Roma antiga, do imposto sobre as latrinas públicas, do imperador Vespasiano, crendo que seria 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<sup>25</sup>.

Registre-se que o princípio do *non olet* é previsto na legislação brasileira e defendido pela maior parte da doutrina, apesar de alguns países questionarem a sua legitimidade sob o argumento de o mesmo confrontar com os princípios de direito penal.

Assim, hodiernamente, o tributo deve incidir também sobre as consequências econômicas advindas da prática de atividades ilícitas.

### **4.2 Da possibilidade de incidência de tributos**

A tributação irrestrita de atividades ilícitas possui inúmeros defensores, alguns sustentam ser o tributo devido inclusive quando a ilicitude surge como elemento integrante da

---

<sup>24</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 26. ed. Malheiros: 2005, p. 137.

<sup>25</sup> MARTINS, Ives Gandra da Siva. *Loteria, bingo e lavagem de dinheiro*. Artigo publicado no Jornal do Brasil. Sítio: <http://www.fsindical.org.br/home/arquivo/imprimir/000631.html>. Acesso em 16 de abril de 2009.



hipótese de incidência da obrigação tributária. O presente trabalho não se prenderá à discussão de poder ser ou não o ato ilícito hipótese de incidência tributária. Será abordada a possibilidade da cobrança de tributo da hipótese de incidência que surge em decorrência da prática de atividades reconhecidamente ilícitas penalmente e que tenham repercussão econômica.

Cabe salientar que a previsão normativa abstrata não pode contemplar uma conduta ilícita, pois o que se tributa é a conduta lícita de ser proprietário de bem; a ilicitude está no fato jurídico tributário (fato gerador concreto), e este sim, pode estar eivado de toda sorte de ilicitudes<sup>26</sup>. Não se tributa uma atividade ilícita por si só, mas os efeitos econômicos dela resultantes, não se levando em consideração o caráter ilícito ou lícito da atividade praticada.

“Não se quer dizer que o tributo deva incidir diretamente sobre atos proibidos ou imorais, como os abrangidos na correspondente hipótese de incidência, mas apenas a receita eventualmente oriunda desses atos há de ser tributada”<sup>27</sup>.

A ilicitude do ato praticado nada tem a ver com a relação tributária. É indispensável, a este propósito, estabelecer a diferença entre o ato ilícito como elemento da hipótese de incidência do tributo e a ilicitude que eventualmente pode verificar-se na ocorrência do fato gerador do tributo. Uma coisa é considerar, por exemplo, a manutenção de casa de prostituição como hipótese de incidência de um tributo. Outra coisa é admitir-se a incidência do imposto de renda sobre os rendimentos auferidos na referida atividade. A hipótese de incidência do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, de renda ou de proventos de qualquer natureza (CTN, art. 43). É irrelevante que tal aquisição se tenha verificado em decorrência de atividade lícita ou ilícita.

“Não se pode, entretanto, admitir um tributo em cuja hipótese de incidência se inclua a ilicitude. A compreensão do que se está

---

<sup>26</sup> BATISTA, Nilo. *Introdução crítica ao direito penal brasileiro*. Rio de Janeiro: Revan, 1996, p.116.

<sup>27</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24. ed. Malheiros: 2004, p. 129.



afirmando é facilitada pela distinção, inegável, entre hipótese de incidência e fato gerador do tributo; conforme já analisado detalhadamente em momento anterior. Cuida-se, com efeito, de dois momentos distintos. Primeiro é aquele em que o legislador descreve a situação considerada necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária. Nessa descrição a ilicitude não entra. O outro momento é o da concretização daquela situação legalmente descrita. Nessa concretização pode a ilicitude eventualmente fazer-se presente. Aí estará, assim, circunstancialmente. Sua presença não é necessária para a concretização da hipótese de incidência do tributo. Mas não impede tal concretização, até porque, para o surgimento da obrigação tributária, como já visto, a concretização do previsto é bastante. Por isto, a circunstância ilícita, que sobra, que não cabe na hipótese de incidência tributária, é, para fins tributários, inteiramente irrelevante. Também não importa ao Direito Tributário a natureza do objeto dos atos praticados pelo sujeito passivo ou por terceiros. Nem os efeitos desses atos. Ocorrida a situação prevista em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, abstração deve ser feita da natureza do objeto, assim como dos efeitos dos atos praticados.

Quer se trate de ato, fato, situação jurídica, conjunto de fatos etc., a hipótese de incidência, como já sabemos, é sempre considerada como de fato, objetivamente.

Por isto mesmo não se devem extrair conclusões indevidas da doutrina que afirma a incidência do tributo sobre atos juridicamente inválidos. Não importa ao Direito Tributário a validade jurídica, mas a efetividade e a subsistência dos fatos, de sorte que se o próprio fato,



em sua consistência econômica, deixa de existir, não subsiste a relação tributária”<sup>28</sup>.

O Código Tributário Nacional é claro em sustentar que o tributo não deve ser interpretado como reação à prática de algum ilícito<sup>29</sup>.

O art. 3º do Código Tributário Nacional veda a utilização do tributo como sanção de ato ilícito, pois há diferença essencial entre tributar e sancionar. À luz do sistema constitucional tributário, não há como confundir os dois institutos; pois enquanto ao tributar se visa a implementação do dever de cooperação, na medida da capacidade contributiva de cada contribuinte, para a preservação e manutenção do atual Estado Democrático de Direito, ao sancionar, busca-se alcançar objetivos diversos, como a retribuição, a preservação geral e também a ressocialização do infrator. Importante frisar que para vislumbrar-se o *quantum* do tributo, leva-se em conta a capacidade contributiva ao passo que o *quantum* da pena é dado pela culpabilidade do agente.

A corrente que não admite a tributação da hipótese de incidência decorrente do ilícito penal, em linhas gerais, sustenta que sua cobrança seria um contra senso do Estado, pois se assim o fosse, estaria sendo reconhecido que determinado bem, valor ou direito seria de titularidade daquele contribuinte condenado na seara penal, já que se estaria exigindo o tributo.

Argumento que não pode ser ratificado. O fato de se tributar os valores obtidos ilicitamente não torna lícita a atividade que deu origem a esses ganhos. O Estado continua a censurar tais atividades e a punir os seus autores. A função do Direito Tributário não tem os mesmos traços/finalidade do Direito Penal. O que se espera é que, caso fique configurada a hipótese de incidência e reste demonstrada a capacidade contributiva do sentenciado, sejam recolhidos os tributos devidos.

---

<sup>28</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 23. ed. Malheiros: 2003, p. 140-141.

<sup>29</sup> Art. 3º. 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.



Ao contrário encontram-se aqueles favoráveis à tributação, sustentado alguns que com a não incidência do tributo estaria o Estado pactuando com o crime. Argumento esse que deve ser analisado de maneira ponderada, pois seria o mesmo que dizer que o Estado é inerte frente ao grande número de condutas tributáveis onerosas ao mesmo e ao invés de aplicar as sanções tributárias, consagra a sanção penal pois a mesma aparentemente é mais rígida e causa sensação de satisfação, eficiência e poder estatal perante a sociedade. Argumento que deve ser afastado, pois a sanção tributária é menos complexa de ser aplicada pelo Estado, tendo em vista à mesma ser dada interpretação objetiva; já a sanção penal demanda demonstração da culpabilidade do agente, o que muitas vezes é de difícil demonstração processual.

Há de se ressaltar que muitas pessoas auferem grande capacidade econômica advinda de atividades delituosas e durante a aquisição dessa capacidade, mesmo que a atividade seja ilícita, o explorador/beneficiário torna-se devedor de tributos sempre que praticar hipótese de incidência tributável, pois o Estado não verifica a origem da hipótese de incidência tributável. Daí surge o questionamento: já que o agente é devedor de tributos caso o Direito Penal não o atinja; por que ele também não pode ser considerado devedor quando o Direito Penal determina o perdimento dos bens auferidos com o crime sendo que o agente usufruiu desses bens durante certo período de tempo sem recolher nenhum tributo?

Muitas vezes o Estado não consegue atingir todo o patrimônio do devedor somente com a sentença penal condenatória e com isso ele – Estado – estaria sendo prejudicado duas vezes, ou seja, na esfera penal não conseguiria efetivar o perdimento dos bens do sentenciado e na esfera tributária deixaria de recolher os tributos devidos.

Caso esse tributo não fosse exigido, o devedor poderia praticar seus atos ou realizar suas atividades em uma conjuntura de risco. Se o Estado o atingisse no âmbito penal e tributário, ele cumpriria a pena, talvez perdesse os bens e se tornaria devedor dos tributos devidos durante o tempo que se beneficiou dos bens ou valores. Caso o Estado não o atingisse com nenhuma coerção, o agente estaria sendo favorecido, pois, além de não recolher tributos em nenhum momento, o Direito Penal também não o sancionou.

Mesmo que a esfera penal não tenha efetividade, enquanto o agente se beneficiar dos valores ou bens decorrentes da prática delituosa, torna-se também devedor dos tributos.



Grande problema no que tange aos efeitos decorrentes da sentença penal condenatória, conforme dito anteriormente é o Estado não conseguir atingir todos os bens do condenado. Por exemplo, é praxe o uso dos chamados “laranjas”, pois os infratores sabem dos riscos do ato ou atividade praticada e que os bens ou valores adquiridos com rendimentos auferidos da prática criminosa podem ser perdidos.

O direito é uno; tanto o Direito Tributário como o Direito Penal são ramificações do Direito Público. Nenhum ramo do Direito é inteiramente autônomo, ou seja, desvinculado dos demais. Todavia, em virtude das peculiaridades das relações jurídicas de cada área de atuação, as regras jurídicas assumem características especiais e também o intérprete deve atentar para o verdadeiro sentido da norma, sem o quê, não será alcançado o objetivo colimado<sup>30</sup>.

Se o problema for vislumbrado sob o enfoque da consistência econômica da hipótese de incidência, aproxima-se mais da elucidação da discussão, ou seja, da possibilidade da exigência de tributos.

Amílcar Araújo Falcão, descreve a finalidade do Direito Tributário:

“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”<sup>31</sup>.

Hugo de Brito Machado ressalta a importância da natureza econômica da relação de tributação para o intérprete da lei tributária:

“De acordo com a denominada interpretação econômica, admitida por alguns juristas no Brasil, influenciados por doutrinadores alemães,

---

<sup>30</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 23. ed. Malheiros: 2003.

<sup>31</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador e obrigação tributária*. 5. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 39.



deve o intérprete considerar, acima de tudo, os efeitos econômicos dos fatos disciplinados pelas normas em questão. Na relação jurídica tributária há uma relação econômica subjacente, e esta é que deve ditar o significado da norma. Por isto, no anteprojeto do atual Código Tributário Nacional, elaborado por Graça Aranha e Rubens Gomes de Sousa, chegou a figurar um dispositivo determinando que “a interpretação da legislação tributária visará a sua aplicação não só aos atos ou situações jurídicas nela nominalmente referidas como também àqueles que produzem ou sejam susceptíveis de produzir resultados equivalentes.

Não há dúvida de que o tributo é uma realidade econômica. A relação tributária é de conteúdo econômico inegável. Não se pode, entretanto, afastar os métodos de interpretação, e os meios de integração, para buscar o sentido da norma jurídica só e exclusivamente tendo em vista os efeitos econômicos dos fatos envolvidos na relação de tributação. Tal atitude implicaria negar o Direito, afastando a segurança que o mesmo empresta às relações humanas na sociedade. A natureza econômica da relação de tributação é importante para o intérprete da lei tributária, porque faz parte integrante do próprio conteúdo de vontade da norma, sendo elemento seguro de indicação do fim ou objetivo visado pela regra jurídica. Por outro lado, inspira um princípio prevalente em Direito Tributário, que é o da capacidade econômica, em função do qual se devem tanto o legislador como o intérprete se orientar. Assim, quando no Direito Civil, ou no Direito Comercial, é examinada uma compra e venda, o que importa é a validade ou não do contrato, e os efeitos que o mesmo produz naquele campo do Direito. As leis civis, ou comerciais, devem ser interpretadas tendo-se em vista a finalidade do contrato de compra e venda e os seus efeitos. Já no Direito Tributário, a compra e venda é



vista como um simples fato. O intérprete das leis tributárias, portanto, deve entender a referência a uma compra e venda não como uma referência a um contrato, e sim como a referência apenas aos efeitos econômicos que esse contrato geralmente produz, sendo irrelevante, portanto, a perquirição a respeito da validade ou invalidade deste. Isto, porém, não quer dizer que se um contrato de compra e venda, porque é inválido, for anulado, o Direito Tributário deve ser indiferente a esse anulamento. Muito pelo contrário, se ocorrer a invalidação, e desta decorrer ou a não execução, ou o desfazimento do contrato, com o retorno das coisas ao estado de fato anterior, esse retorno ao estado de fato anterior tem total relevo para o Direito Tributário. É assim, exatamente, porque ao Direito Tributário importa a realidade econômica, que há de prevalecer sobre a simples forma jurídica.

A denominada interpretação econômica, na verdade, não é mais do que uma forma de manifestação de preferência pelo substancial, em detrimento do formal. Está presente, assim, com outras denominações, nos diversos setores da Ciência Jurídica<sup>32</sup>.

O art. 150, II da Constituição da República de 1988, veda instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Em momento anterior, tratamos detalhadamente do princípio da capacidade contributiva, o qual deve ser lido frente ao art. 150, II da Constituição da República.

Com os olhos voltados para a máxima efetividade dos princípios constitucionais, pode-se inferir que os mesmos restarão afastados quando se tributa o “comerciante legal” que realiza hipótese de incidência, tendo em vista a atividade lícita que exerce e não se tributa o

---

<sup>32</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *op. cit.*, p. 123-124.



“comerciante de fato”, que também realiza hipótese de incidência, decorrente de atividade ilícita. Pode ser feito um paralelo com o IPTU para facilitar a visualização da temática proposta. Aquele que adquire legalmente um imóvel, com rendimentos comprovadamente lícitos é devedor do IPTU e aquele que adquire imóvel com valores advindos de atividade ilícita, deve ser devedor do IPTU também, já que restou configurada a hipótese de incidência – ser proprietário de imóvel, ou seja, ambos se encontram em situações equivalentes, merecendo tratamento igualitário.

Para a corrente que não admite a tributação, no exemplo acima exposto, aquele que adquiriu o imóvel com rendimento ilícito não será devedor do imposto, tendo em vista a origem dos valores angariados para sua aquisição.

O princípio da igualdade tributária veda deixar de considerar as disparidades decorrentes dos fatos, que encontra seu nascedouro na Constituição da República de 1988, em seu art. 150, II, o qual veda: *instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercidas, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.*

Abalizado na igualdade perante a lei, Aliomar Baleeiro sustentava que não seria possível à lei reservar tratamento fiscal diverso aos indivíduos que se encontrassem nas mesmas condições<sup>33</sup>.

Sendo o tributo uma obrigação de dar que nasce da capacidade contributiva de cada um, aqueles que se encontram em situação econômica semelhante, têm o dever de contribuir de forma igualitária, sob pena de violação dos princípios tributários da igualdade e da capacidade contributiva. Princípios esses que orientam toda a legislação tributária. Sacha Calmon discorre que a igualdade na tributação, capacidade contributiva e extrafiscalidade formam uma cadeia intrínseca<sup>34</sup>.

---

<sup>33</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

<sup>34</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 242.



Todavia, quando um tributo tem por fato jurígeno ou gerador (hipótese de incidência) estados como ‘ser proprietário de imóveis urbanos’ ou ‘ter renda’, a hipótese de incidência nessas espécies não indaga de como a renda e a propriedade foram obtidas. A casa do ‘bicheiro’ ou a renda declarada do Leão são normalmente tributadas (*non olet*). A indagação da origem dos bens e das rendas só terá significação para o Direito Penal. Renda e propriedade não são fatos ilícitos. Ilícitos poderão ter sido as formas de adquiri-las, questões estas que se colocam aquém ou além do Direito Tributário, embora não possam, de forma alguma, ficar alheias à repressão jurídica. O que se não pode fazer é isentar a casa do ‘bicheiro’ ou só tributar a sua renda se ele provar a sua origem lícita [...].<sup>35</sup>”

Contra senso é o Estado deixar de tributar hipótese de incidência decorrente de atividade ilícita pelo só fato dela ter se originado de atividade tipificada penalmente e exigir tributos do contribuinte que age dentro da mais estrita legalidade. Interpretação contrária faria com que se afastasse o princípio da igualdade tributária, tendo em vista a hipótese de incidência ser interpretada com abstração da validade jurídica dos fatos efetivamente praticados, bem como da origem de seu objeto.

Albert Hensel entende que o princípio da igualdade da tributação não consente que ao contribuinte seja permitido abrir as portas do eldorado fiscal por meio de atividades imorais ou ilícitas<sup>36</sup>.

“Substanciosas as palavras de Amílcar Falcão: [...] se se tomar em consideração a natureza do fato gerador da obrigação tributária, como fato jurídico de acentuada consistência econômica, ou um fato econômico de relevância jurídica, cuja eleição pelo legislador se

---

<sup>35</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *op. cit.*

<sup>36</sup> HENSEL, Albert, *in* FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária. 5. ed revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 43.



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 ocorrer”<sup>37</sup>.

Aliomar Baleeiro ratificava o posicionamento acima exposto. Deve-se admitir, 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 ser pior deixá-las imune de tributos exigidos das atividades lícitas, úteis e eticamente acolhidas<sup>38</sup>.

Exemplo clássico é a tributação da renda auferida em decorrência da prática de atividade ilícita. Caso alguém aufera rendimentos pela prática da mencionada atividade, seria exigível o imposto de renda? Para aqueles contrários à tributação, não seria exigível o imposto de renda, já que a disponibilidade econômica teve sua origem em decorrência da prática de conduta coibida penalmente e o Estado determinou o seu perdimento. Já a corrente contrária, admite a tributação, uma vez que a exigibilidade do imposto de renda dá-se pelo fato do agente ter auferido renda, não interessando ao Direito Tributário a sua origem, mas somente a ocorrência da hipótese de incidência.

A lei fiscal tributa uma determinada situação econômica, pouco importando as circunstâncias jurídicas em que se tenha verificado, ou seja, ao fato gerador é dada interpretação objetiva, pouco importando se se originou de atividade lícita ou não<sup>39</sup>.

---

<sup>37</sup> HENSEL, Albert, in FALCÃO, Amílcar de Araújo. *op. cit.*, p. 39.

<sup>38</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2000.

<sup>39</sup> Art. 118. 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;



Os tribunais superiores tendem a interpretar ser possível a tributação da hipótese de incidência decorrente de atividade ilícita, seja de natureza cível ou penal.

“RECURSO ESPECIAL. PENAL. PECULATO. CONDENAÇÃO. SONEGAÇÃO FISCAL PROVENIENTE DE ATUAÇÃO ILÍCITA. TRIBUTABILIDADE. INEXISTÊNCIA DO “BIS IN IDEM”. BENS JURÍDICOS TUTELADOS NOS TIPOS PENAS DISTINTOS. PUNIBILIDADE. São tributáveis “ex vi” do art. 118, do Código Tributário Nacional, as operações ou atividades ilícitas ou imorais, posto a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. POSSIBILIDADE, CONDENAÇÃO, PECULATO, SIMULTANEIDADE, SONEGAÇÃO FISCAL, HIPÓTESE, RENDA, PRODUTO DE CRIME, OCORRÊNCIA, FATO GERADOR, OBRIGATORIEDADE, TRIBUTAÇÃO, IRRELEVÂNCIA, OBJETO ILÍCITO, NÃO CARACTERIZAÇÃO BIS IN IDEM<sup>40</sup>”.

“Caracteriza, em tese, o crime de sonegação fiscal a subtração da declaração de rendimentos do lucro vultoso obtido com a prática de tráfico de entorpecentes, pois, conforme inteligência do art. 118, I, do CTN, o que interessa considerar para a tributação é o aspecto econômico do fato gerador ou a sua aptidão a servir de índice de capacidade contributiva, ainda que proveniente de atos ilícitos ou imorais<sup>41</sup>”.

---

II- dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

<sup>40</sup> STJ. RESP 182563/RJ. Relator Ministro José Arnaldo da Fonseca. Quinta Turma. DJ 23.11.1998, p. 198.

<sup>41</sup> STF, RT 759/552.



#### 4.3 Da impossibilidade da incidência de tributos

Contrapondo a corrente acima, se posicionam aqueles contrários à tributação da hipótese de incidência decorrente do ilícito penal. Alfredo Augusto Becker, em respeitável passagem sustenta:

“O maior equívoco do Direito Tributário é a contaminação entre princípios e conceitos jurídicos e princípios e conceitos pré-jurídicos (econômicos, financeiros, políticos, sociais etc). Essa contaminação prostitui a atitude mental jurídica, fazendo com que o juiz, a autoridade pública e o contribuinte desenvolvam (sem disto se aperceberem) um raciocínio pseudo-jurídico”<sup>42</sup>.

Misabel de Abreu Machado Derzi expõe seu entendimento afastando a incidência do tributo sobre atividade reconhecidamente ilícita e também sua incidência sobre os proveitos oriundos de sua prática:

“Imposto poderá incidir sobre ostentação de riqueza ou o crescimento patrimonial incompatíveis com a renda declarada, no pressuposto de ter havido anterior omissão de receita. Receita, em tese, de origem lícita, porém nunca comprovadamente criminosa. Não seria ético, conhecendo o Estado a origem criminosa dos bens e direitos, que legitimasse a ilicitude, associando-se ao delinquente e dele cobrando uma quota, a título de tributo. Portanto, põe-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, frente à infração”<sup>43</sup>.

---

<sup>42</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

<sup>43</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2007.



Para os doutrinadores que não admitem a tributação, a origem ilícita dos rendimentos eliminaria os seus próprios efeitos e seria ilegítimo que, havendo uma norma jurídico-penal censurando um determinado fato, considerando-o crime, que o Estado se valesse desse mesmo fato para dele obter tributos. O princípio da capacidade contributiva, fundamento precípua daqueles que admitem a tributação das consequências do ilícito, não poderia ser analisado isoladamente em relação aos demais princípios constitucionais, posto que restaria violado o princípio da unidade da Constituição.

Outro argumento contrário à tributação de atividades decorrentes do ilícito penal é que o Estado em tal caso estaria chancelando a mesma, tornando-se cúmplice da referida atividade ilícita e de seus respectivos agentes, quando exige tributos das mesmas.

V. Tesoro, Bari e Parlato consideram que a atividade do Estado, como atividade política e nobre que é, não deve ser custeada por receitas cuja origem seja imoral/ilícita, as quais nem chegam a ser verdadeiros rendimentos em sentido econômico. Ainda, os fins do Estado não podem justificar os meios utilizados, especialmente se estes têm origem em uma receita oriunda de atividade ilícita ou imoral<sup>44</sup>.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Divergências doutrinárias permeiam o tema proposto, assim os estudos divergem a respeito da tributação ou não das implicações econômicas advindas da prática do ilícito penal. Verifica-se, que apesar de haver fervorosos debates sobre a tributação do ilícito, poucos focam sua visão para a tributação das consequências advindas da prática do ilícito penal. A doutrina se debruça sobre a questão de poder ser considerado ou não o fato criminoso como hipótese de incidência e se afasta da discussão de ser cabível a tributação das consequências econômicas oriundas desse delito.

Os frágeis argumentos utilizados para a não incidência do tributo sobre as consequências econômicas do ilícito penal, quais sejam, que o Estado estaria pactuando com o

---

<sup>44</sup> 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. p. 127-128.



crime e legitimando a ilicitude, são insustentáveis frente ao atual Estado Democrático de Direito.

Não há fundamento razoável para se conceder tratamento diferenciado para práticas que produziram iguais riquezas – economicamente falando – e que estariam, pois, em situações iguais, pelo simples fato de sua origem ser ilícita e, com fundamento no princípio da solidariedade, todos têm o dever legal de pagar tributos.

O Direito é uno e diante das análises e discussões apresentadas acerca do tema proposto, não há que se falar em deixar de tributar consequências econômicas decorrentes de atividade ilícita sem se levar em conta o ordenamento jurídico como um todo. Tanto o Direito Tributário como o Direito Penal estão interligados, ambos são ramificações do Direito Público. No tema proposto, a interpretação do todo se torna fundamental para a correta aplicação da legislação. Caso não se avoque tal interpretação, o ordenamento jurídico penal possivelmente não conseguirá atingir de forma eficaz todos os atos e as consequências oriundas da atividade criminosa. Sendo o Direito Penal a *ultima ratio* e não logrando seu fim por si mesmo, vislumbra-se da necessidade de se avocar o Direito Tributário e reforçar sua aplicação para se amenizar o problema proposto.

Sustentada nos princípios da capacidade contributiva, isonomia, razoabilidade, nas regras jurídicas acima estudadas e nos arts. 3º c/c art. 118 ambos do Código Tributário Nacional, devem ser tributadas, incontestavelmente, as implicações econômicas decorrentes das práticas ilícitas, tendo em vista que para o Direito Tributário o que importa é a exteriorização de riqueza, a existência da capacidade contributiva. Pouco importando se a riqueza foi produzida em decorrência da prática de atividade lícita ou ilícita, uma vez que a origem dessa disponibilidade econômica interessa ao Direito Penal – que irá se preocupar com a prática ilícita – que analisa as condutas com base na culpabilidade, diferentemente do Direito Tributário. Caso o tributo não seja devido, seriam tratados preferencialmente os autores de ilícitos em detrimento dos demais contribuintes com fontes lícitas de rendimentos.

Após sentença penal condenatória transitada em julgado, declarando que determinados bens ou valores, ou a disponibilidade econômica, foram auferidos em decorrência de ato ou



atividade criminosa, determinando o seu perdimento, caso o autor não tenha recolhido os tributos devidos durante o período em que era seu possuidor, será ele devedor dos mesmos.

## REFERÊNCIAS

BATISTA, Nilo. *Introdução crítica ao direito penal brasileiro*. Rio de Janeiro: Revan, 1996.

Bitencourt, Cezar Roberto. *Tratado de direito penal: parte especial*. Vol. 2, 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2000.

BRUNO, Aníbal. *Direito penal, v. 1, t. 1*. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

BATISTA, Liduina Araújo. *Breves comentários sobre o rápido crescimento urbano e a tributação na ordem constitucional brasileira*. Rio Grande: âmbito Jurídico, 2008. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=1894](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1894)>.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado, 1988.

BRASIL. STJ. <[www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br)>.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Brasília: Senado, 1966.



BRASIL. *Código Penal*. Brasília: Senado, 1940.

CARAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

\_\_\_\_\_. *Curso de direito constitucional tributário*. 4. ed. Malheiros, 1993.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

\_\_\_\_\_. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. rev. e atual. de acordo com o Código Civil. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

\_\_\_\_\_. *Comentários à constituição de 1988: sistema tributário*. 9. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

\_\_\_\_\_. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. ver. atual. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2006.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2007.

\_\_\_\_\_. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 2008.

Dotti, René Ariel. *Curso de direito penal: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

E. Durkheim. *Las reglas Del método sociológico*, Espanha, Morata, 1978.



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

FRAGOSO, Heleno Cláudio. *Lições de direito penal – Parte Geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

HENSEL, Albert. *Curso de direito tributário*. 26. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2005.

HENSEL, Albert, *in* FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 5. ed revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

JESUS, Damásio E. de. *Direito penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2003.

JESUS, Damásio. *Direito Penal*. São Paulo: Saraiva, 2003.

LOPES, Jair Leonardo. *Curso de direito penal – Parte Geral*. 3. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

LYRA, Roberto. *Comentário ao código penal*. V. II. Rio de Janeiro: Forense, 1942.

MIRABETE, Julio Fabbrini. *Código penal interpretado*. São Paulo: Atlas, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 26. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros: 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24. ed. Malheiros: 2004.



MARTINS, Ives Gandra da Siva. *Loteria, bingo e lavagem de dinheiro*. Artigo publicado no Jornal do Brasil. Sítio: <http://clipping.planejamento.gov.br/Noticias.asp?NOTCod=108767>.

NERY JÚNIOR, Nelson; ANDRADE NERY, Rosa Maria de. *Código de Processo Civil Comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

PRADO, Luiz Regis. *Bem jurídico-penal e Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

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.

XAVIER, Alberto. *Inconstitucionalidade dos tributos fixos por ofensa ao princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Separata. RDT, 1991.