

SISTEMA TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL ISONOMIA TRIBUTÁRIA E *PECUNIA NON OLET*

Roberto Corrêa de Oliveira Junior*

robertoaxa@hotmail.com

RESUMO

O tributo deve ser pago por todos os contribuintes de modo isonômico, o que leva a um questionamento inevitável: quem são os iguais e desiguais perante o direito tributário? Este princípio se encontra expresso no artigo 150, § 2º da Constituição Federal, porém não de forma clara, ou seja, necessita de um esforço interpretativo quanto aos tributariamente iguais e desiguais, para que se possa então perceber a fundamental importância da aplicação deste princípio. A Carta Magna assegura de maneira máxima a isonomia em sentido geral no artigo 5º e, posteriormente, o reafirma no artigo 150, ratificando, assim, a absoluta necessidade do Estado de manter-se sempre dentro dos parâmetros da isonomia como forma de assegurar um estado democrático de direito e, acima de tudo justo. Este artigo tem como objetivo abordar justamente essa interpretação que se faz necessária, apresentando posições doutrinárias e jurisprudenciais, na observância da legislação pátria vigente.

Palavras-Chave: Isonomia; Sistema Tributário Constitucional; Igualdade Tributária.

1 INTRODUÇÃO

Inicialmente, é fundamental ressaltar que não existe a possibilidade de estudar a isonomia tributária de modo dissociado da supremacia constitucional inaugural de que todos são iguais perante a lei. Assim, deste postulado amplo e genérico derivou o princípio de forma mais específica, analisado nos parâmetros do Direito Tributário.

O Direito Constitucional é o grande sustento para todo o direito, e este apresenta princípios que devem ser obedecidos por todos os demais ramos, como o princípio da legalidade, anterioridade, irretroatividade da lei, capacidade tributária e outros. Neste artigo, em especial, trataremos do princípio da Isonomia Tributária, analisando-a sob o prisma interpretativo quanto aos tributariamente iguais e desiguais.

No Capítulo I apresentamos a importância da supremacia dos princípios constitucionais, a aplicação destes ao direito tributário e discorremos acerca de alguns destes. O texto baseia-se em pesquisa bibliográfica e descritiva.

* Advogado. Egresso do UNIARAXÁ.

O princípio da Isonomia, por ser o tema principal deste artigo é tratado separadamente, no Capítulo II. Buscou-se apresentar as melhores explicações doutrinárias acerca do conteúdo, conceituando o princípio, apontando os fatores importantes para reconhecê-lo, e aplicá-lo de maneira eficaz.

Ainda no segundo capítulo, abordamos o tema de ilicitude ou imoralidade da obtenção da renda, com uma abordagem doutrinária, legal e jurisprudencial, apresentando a divergência da doutrina acerca do questionamento. Nele se pode concluir que não tributar renda oriunda de atividades ilícitas seria contribuir com a impunidade, e obviamente contrário ao princípio da isonomia tributária.

2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Para se entender melhor o princípio da isonomia, importante destacar o brilhante ensinamento de Celso Antônio Bandeira de Melo¹:

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.

No Brasil os denominados princípios constitucionais tributários vêm, em regra, elencados no Título VI, da Constituição da República. Muitos destes são derivados, ou mesmo repetições de princípios constitucionais gerais, reiterados pelo sistema tributário, objetivando, sobretudo, acentuar sua intensidade e importância.

Segundo parte da doutrina, podem ser separados, didaticamente, em princípios:

- a) que preservam a segurança jurídica e não surpresa dos contribuintes (legalidade, anterioridade e irretroatividade);

¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Elementos de Direito Administrativo**. São Paulo: RT, 1980. p. 230.

- b) que dizem respeito à justiça tributária brasileira (isonomia, capacidade contributiva, proibição ao confisco);
- c) que resguardam o pacto federativo (proibição de limitação ao tráfego, uniformidade da tributação, proibição de discriminação em função da origem ou destino, proibição de isenções heterônomas).²

2.1 LEGALIDADE

Constitui princípio básico do sistema constitucional, contido no inciso II do art. 5º, que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Legalidade é a qualidade daquilo que é conforme a lei, assim, princípio da legalidade é um princípio relativo à lei formal, que atenda às formalidades da Constituição. Interessante destacar que este princípio se apresenta de modo genérico, abrangendo todo o direito em si, segundo o qual somente a lei formal é capaz de criar obrigações. Essa regra da legalidade é característica essencial do Estado Democrático de Direito, pois garante que todo ato do Estado que interfira na liberdade do indivíduo aumentando suas obrigações ou deveres, deve estar apoiado em forma de lei, em lei emanada do Poder Legislativo.

Mas a Constituição Federal, em seu artigo 150, inciso I, também o apresenta de maneira específica para fundamentar a relação tributária.

É, portanto, um princípio que combate a tributação arbitrária ou as discriminações, defendendo o patrimônio privado do cidadão, constituindo, em regra, um direito e garantia individual mantido pela Constituição, contra prováveis atos da administração.

Sabbag³, citando Ruy Barbosa Nogueira assevera: “Em, outro giro, se prevalece o arbítrio estatal, tampouco existirá o Estado de Direito. A esse propósito Ruy Barbosa Nogueira aduz: o princípio da legalidade tributária é o fundamento de toda tributação, sem o qual não há que se falar em direito tributário.

² ANDRADE, Ricardo Tadeu Dias. **Proporcionalidade tributária**. Disponível em: <<http://www.lfg.com.br>>. 19 set. 2009. Acesso em: 03 nov. 2010.

³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Direito Tributário p.139 *apud* SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p.22.

A sujeição da matéria tributária à reserva absoluta da lei consta regrada, positivamente, também no art. 97 do Código Tributário Nacional, estabelecendo que somente a lei pode instituir tributos ou tratar de sua extinção; majorá-los ou reduzi-los; definir o fato gerador da obrigação tributária principal; fixar a alíquota do tributo e da sua base de cálculo; cominar penalidades para ações ou omissões contrárias a seus dispositivos ou para outras infrações nela definidas; indicar hipóteses de exclusão; suspensão e extinção de créditos tributários ou de dispensa ou redução de penalidades.

Importante lembrar que a majoração de imposições tributárias, como regra, deve dar-se através de lei ordinária. Entretanto, a Constituição Federal excepciona o IPI, II, IE e IOF, por possuírem finalidades extras fiscais sensíveis, sujeitando-se a uma legalidade diferenciada, podendo as alíquotas serem alteradas por decreto do Presidente da República.

2.2 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA

O princípio da anterioridade é especificamente tributário, já que se projeta, apenas, no campo da tributação (federal, estadual, municipal e distrito federal). Está contido no art. 150, III, “b”, da Constituição Federal.

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

III – cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.”

Este princípio da anterioridade exige, evidentemente, que a lei que cria ou aumenta um tributo só venha a incidir sobre fatos ocorridos no exercício subsequente ao de sua entrada em vigor. E, no Brasil, o exercício financeiro tem início no dia 1º de janeiro e se estende até o dia 31 de dezembro de cada ano. Assim, todo tributo que houver sido criado ou alterado só terá vigência a partir do dia 1º de janeiro do ano seguinte, com exceção dos impostos de importação, de exportação, IPI, IOF e impostos extraordinários, que não se submetem ao princípio da anterioridade (arts. 153, I, II, IV e V, e 154, da CF).

No cenário jurídico brasileiro, este princípio se apresenta como corolário lógico do princípio da segurança jurídica, como diz Roque Antonio

Carrazza⁴, tendo por objetivo evitar surpresas para o contribuinte, com a instituição ou a majoração de tributos, no curso do exercício financeiro.

2.3 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA

“A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”, Constituição Federal, art. 5º, XXXVI.

A irretroatividade da lei é regra geral, assim, aquelas que por ventura possam retroagir se apresentam como exceção, como a lei penal mais benéfica ao acusado, por exemplo.

Sobre este princípio remetemos as considerações de Pontes de Miranda⁵, quando diz: “O princípio vedativo da irretroatividade apanha qualquer espécie de regra jurídica, emane de qualquer autoridade estatal, ou ligada ao Estado”.

E assim o é, para resguardar a segurança jurídica tão buscada pelo direito, por isso, nem mesmo a lei poderá prejudicar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Veja, também, no Sistema Tributário, o art. 150, III, a, da CF de 1988.

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

III – cobrar tributos (...) a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

Lecionando sobre o tema, Roque Antônio Carrazza⁶ assevera:

Demais disso, a ação do fisco deve ser previsível. Em nome dessa previsibilidade, a lei que cria ou aumenta um tributo não pode alcançar fatos ocorridos antes da sua entrada em vigor. Sem esse penhor de confiança, toda a vida jurídica do contribuinte perigaria.

⁴ CARRAZZA, obra citada, p.111.

⁵ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de Comentários à Constituição de 1967, com a emenda n. 1, de 1969. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974. p. 105. v. 5.

⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. Vigência e aplicação das leis tributárias. In: MARTINS, Ivo Gandra da Silva. **Curso de Direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva 2000, p.104 *apud* SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p.145

2.4 PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

Plácido e Silva⁷ define confisco ou confiscação como “ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judicial fundados em lei.”

A Constituição Federal de 1988 institui a não confiscatoriedade expressamente em seu art. 150, IV ao dizer: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV – utilizar tributo, com efeito, de confisco”

E, se assim não fosse, desvirtuaria a própria natureza do tributo, por isso deve-se limitar a participar de um percentual ou de uma parte da riqueza produzida pelo contribuinte e não confiscar toda a renda ou patrimônio. E esse cuidado é reforçado no art. 182, parágrafo 4º, II, da CF, quando ainda que exista a previsão da alíquota progressiva do IPTU, essa progressividade não poderá chegar aos limites do confisco.

2.5 PRINCÍPIO DA NÃO LIMITAÇÃO AO TRÁFEGO DE PESSOAS E BENS

O art.150, V, da Constituição traz a vedação às limitações ao tráfego de pessoas ou bens, pôr meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público.

Esse preceito atende a uma preocupação que vem do primeiro orçamento brasileiro, na Regência de D.Pedro, que procurou imunizar o comércio entre as províncias; no império, contudo, criou-se o imposto interprovincial; na República, apesar da vedação constitucional, algumas práticas contornaram o obstáculo.

O que é vedado neste artigo supracitado é o tributo que onere o tráfego interestadual ou intermunicipal de pessoas ou de bens. O gravame tributário seria uma forma de limitar esse tráfego, estando em completa sincronia com outros princípios constitucionais, como o princípio da igualdade, afinal, indiretamente, veda a discriminação de pessoas ou bens. E harmoniza-se com o princípio da uniformidade, no que a este se atem a proibição de a União dar tratamento tributário discriminado a Estado, ao Distrito Federal ou a Município (art.151, I).

⁷ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p.342.

Ademais, se a competência para instituição de pedágio só está prevista no dispositivo que trata da vedação de tributos intermunicipais e interestaduais, lícito será concluir que o tráfego em trecho que se contenha dentro do território de um mesmo município não é honrável pelo pedágio, ou seja, a constituição estaria discriminando exatamente o que ela não quer discriminar: o tráfego interestadual ou intermunicipal pode ser tributado, sem que o tráfego local o seja, ainda que ambos se efetuem pela mesma via, conservada pelo mesmo Poder Público.

2.6 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Está previsto no artigo 145 §1º da Constituição Federal:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Para o Professor YOSHIAKI ICHIHARA⁸, “este salutar princípio, além de ser o ingrediente fundamental na implementação do princípio da isonomia ou da igualdade, aparece como instrumento de realização da justiça fiscal, que acabará por desembocar na realização da justiça social.”.

Em consonância com o princípio da capacidade contributiva, o legislador está obrigado, quando da instituição de um imposto, a construir o antecedente normativo descrevendo fatos que revelem capacidade econômica por parte de quem os pratica. Este é, portanto, o critério discriminatório que a Constituição impõe ao legislador, quando da construção da norma padrão de incidência de um imposto. E o tratamento diferenciado constante no conseqüente normativo é, justamente, o delineamento de uma obrigação tributária. Como se vê, há uma correlação lógica entre o critério discriminatório e o tratamento diferenciado, assim, deve pagar imposto quem tem capacidade econômica para tanto, ou seja, quem tem capacidade contributiva.

⁸ ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2002. p. 62.

Para CARRAZZA⁹,

Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza. [...]

É por isso que, em nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos. Por quê? Porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva.

3 PRINCÍPIO DA ISONOMIA

Dentre os direitos e garantias fundamentais constitucionalmente elencados, o primeiro é aquele que anuncia a igualdade de todos 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, nos termos da Constituição Federal e das regras internacionais vigentes e, representando a estrutura de todos os ramos do Direito, como uma base maior, de onde todo e qualquer direito deverá se fundamentar.

Este princípio se originou com o objetivo de abolir a estrutura social do século XVIII, onde existiam privilégios de nascimento, regalias de toda ordem e diferenciações sociais. Propugnava-se, então, uma completa igualdade entre os homens.

Em sua obra, Curso de Direito Positivo, José Afonso da Silva¹⁰, citando Aristóteles consignava que “toda democracia se funda no direito de igualdade, e tanto mais pronunciada será a democracia quanto mais se avança na igualdade”.

Pelo conceito da equidade, segundo a teoria da tributação¹¹, cada indivíduo deve contribuir com uma quantia “justa”; pelo conceito da

⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000. p. 66.

¹⁰ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 1999, p. 133.)

¹¹ Disponível em : <http://www.economiabr.net/economia/7_tfp.html>. Acesso em: 29 out. 2010.

progressividade, as alíquotas devem aumentar à medida que são maiores os níveis de renda dos contribuintes; pelo conceito da neutralidade, a tributação não deve desestimular o consumo, produção e investimento; e, por fim, pelo conceito da simplicidade, o cálculo, a cobrança e a fiscalização relativa aos tributos devem ser simplificados a fim de reduzir custos administrativos.

Segundo MACHADO (2003): “a isonomia, ou igualdade de todos na lei e perante a lei, é um princípio universal de justiça. Na verdade, um estudo profundo do assunto nos levará certamente à conclusão de que o isonômico é o justo.”¹²

Há de se atentar para a distinção entre isonomia e igualdade de tratamento em sentido estrito, visto que muitas vezes, uma atuação isonômica implica exatamente em dispensar tratamento diferenciado aos desiguais, a exemplo da alíquota progressiva do Imposto de Renda. Esse tratamento caracteriza a isonomia.

O respeito ao princípio da igualdade em tema da ação tributária assegura ao titular de direito já violado ou ao titular de direito em vias de vir a ser violado por tratamento desigual, ingressar em Juízo a fim de obter a proteção jurídica.

Para uma melhor compreensão da isonomia tributária, há de se excluir os fatores externos do fato gerador, dando ênfase somente ao que é de interesse para o direito tributário, facilitando assim descobrir quem são esses iguais e desiguais tributariamente considerados. Ou seja, aqueles que realizam os mesmos fatos geradores são iguais, independente até mesmo da licitude dos fatores externos ao fato gerador. A igualdade subordina-se às diferenças existentes entre os destinatários da norma, o que leva à conclusão da inexistência da igualdade absoluta, que, se não fossem respeitadas as peculiaridades de cada um, criariam-se iam situações de absoluta desigualdade.

Assim, a norma, para atender ao princípio da isonomia, deve apresentar caráter hipotético. Além do art. 5º, consta também, entre as regras voltadas às limitações do poder de tributar, no art. 150, II, que é vedado à União, Estados, Municípios e ao Distrito Federal “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

¹² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2003. p. 252.

Obedecendo ao pressuposto lógico de igualdade e situações, a lei deverá ser igual para todas as pessoas. E essa igualdade diante do imposto implica em generalidade (alcança todos que se encontram nas mesmas condições) e em uniformidade (pessoas em idênticas situações devem ser tratadas igualmente), não se admitindo exceções ou privilégios.

Sabbag¹³, ao tratar sobre o tema, diz que o princípio da igualdade tributária é também conhecido por “proibição dos privilégios odiosos”, na medida em que visa coibir a odiosidade tributária, manifestável em comandos normativos discriminatórios, veiculadores de favoritismos por meio de tributação.

4 PECUNIA NON OLET

Ainda que exista a crítica principalmente a rendas oriundas de atividades lícitas e ilícitas, entendemos ao final deste trabalho que a máxima latina é, sem dúvida, o meio mais eficaz de igualdade. Legalmente, há um consenso de que o tributo incidirá sobre as atividades lícitas e, da mesma forma, sobre aquelas consideradas ilícitas ou imorais.

BALEEIRO¹⁴ entende que o princípio da *pecunia non olet* ainda é considerado hoje, em sua essência, como era antigamente. Ou seja, para o Estado, o dinheiro não tem cheiro, tal qual na Roma antiga, quando o Imperador Vespasiano resolveu tributar a utilização dos banheiros públicos e foi indagado por seu filho: por que Roma quer dinheiro disso? O imperador para respondê-lo, deu uma moeda para o filho e pediu que cheirasse. E este então respondeu com uma máxima que ecoou para a posteridade: *pecunia non olet*.

A atual doutrina se divide a respeito do tema. Alguns autores clássicos, a citar Rubens Gomes de Sousa e Amílcar de Araújo Falcão e Aliomar Baleeiro seguem esse entendimento, não conseguindo aceitar a alegação de possível incentivo á ilicitude, pelo contrário. Majoritariamente, e de acordo com Aliomar Baleeiro (2000), não se deve considerar separadamente os fatores externos como o aspecto moral do fato gerador, admitindo, sim, a tributação de tais atividades eticamente condenáveis e condenadas. Considerar-se-á a capacidade econômica dos que com elas se envolvem. Correndo-se o risco de

¹³ SABBAG , obra citada, p.94.

¹⁴ BALEEIRO, ALIOMAR. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 71.

incentivá-las caso as deixe imune dos tributos, enquanto aqueles que auferem rendas de atividades lícitas, úteis e eticamente acolhidas arcam com tais tributos.

De maneira alguma, o tributo se apresentará como penalidade, nem poderia ser, porque o fato descrito pela lei que gera o direito de cobrar o tributo (hipótese de incidência) é relativo a algo lícito, com amparo legal. A título de exemplo, ainda que uma determinada renda seja auferida de maneira ilícita, tal renda poderá ser tributada por meio de tributo específico, que é o Imposto sobre a Renda em Proventos de Qualquer Natureza.

Em uma corrente contrária, Alfredo Augusto Becker(1998) ressalta que existem dois momentos que devem ser analisados: um primeiro seria a legislação, afinal, à lei cabe a aferição da possibilidade ou não de ser a ilicitude um dos elementos integrantes da hipótese de incidência. Em um segundo momento, analisar-se-á se será lançado tributo (cuja hipótese de incidência é lícita), mesmo havendo ilicitude constatada quando do exame da realização da hipótese de incidência.

No primeiro momento, a licitude se configura como um dos elementos essenciais do conceito de tributo, não podendo, pois, haver hipótese de incidência abarcando em si fato ilícito (grifo nosso). Justificando essa posição, o autor se alicerça na distinção de natureza jurídica da sanção e do tributo extrafiscal. A sanção seria o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, diretamente, um ato ou fato que a ordem jurídica proíbe. Enquanto tributo extrafiscal diz seria o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, indiretamente, um ato ou fato que a ordem jurídica permite. O ilícito, como elemento integrante da hipótese de incidência, é o único elemento que distingue, no plano jurídico, a sanção do tributo extrafiscal proibitivo. No segundo momento, se refere à abstração do ilícito na fase do lançamento, Becker formula algumas hipóteses.

Ainda de acordo com o autor Alfredo Augusto Becker (1998), é possível a abstração da ilicitude por ocasião do lançamento quando a hipótese de incidência tem como elemento integrante fato econômico ou ato humano, considerados em sua realidade fática, como por exemplo, o exercício de profissão. Dessa sorte, alguém que se passa por médico pagará ISS (imposto sobre serviços) ainda que esteja exercendo ilegalmente a medicina. É também

possível a abstração da ilicitude quando a hipótese de incidência tem como elemento integrante um efeito jurídico de um fato jurídico, porém a ilicitude deste fato não impede a irradiação do efeito jurídico.

Diferentemente, não poderá haver abstração do ilícito na fase do lançamento quando a hipótese de incidência tem como elemento integrante um fato jurídico e este ocorre, porém, ilícito. Para este autor, a ocorrência ilícita de um fato jurídico não realiza a hipótese de incidência tributária que esteja integrada com aquele fato jurídico, porque a regra jurídica tributária, quando escolhe para composição de sua hipótese de incidência, um fato jurídico, refere-se implicitamente a fato jurídico lícito¹⁵.

Assim, não nos parece que defender a tributação de atos ilícitos constitua uma forma de conivência ou que o Estado estaria pactuando com o crime, que o Estado estaria dando uma vantagem ao criminoso em detrimento dos demais contribuintes se não fossem tributados os atos ilícitos.

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 ética (STF: HC 77530/RS, DJ 18-09-1998).

Concluindo nosso posicionamento, apresentamos a brilhante colocação do jurista Luiz Emygdio Franco da Rosa Júnior¹⁶:

Ademais, o fato de o Estado cobrar imposto de renda da pessoa que aufera rendimentos da exploração do jogo do bicho, ou de uma casa de prostituição, não tem o condão

¹⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 609 -615.

¹⁶ ROSA JÚNIOR, Emygdio Franco da. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**. 16. ed., São Paulo: Renovar, 2002. p. 490

de legitimizar tais atividades. Isso porque o CTN, em seu artigo 3º, prescreve que a prestação tributária não constitui sanção (legalização, validação) de ato ilícito.

O art.1º da lei 7.713 de 1988 não deixa dúvidas de que fato gerador é a percepção de rendimentos e ganhos de capital, e como menciona o parágrafo 1º, do artigo 3º desta mesma lei, os proventos podem ser de qualquer natureza, independentemente da origem .

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No decorrer do artigo demonstramos a ligação intrínseca entre o Direito Tributário e o Direito Constitucional, primando por apresentar o vínculo que os une, baseado em uma necessária hierarquia que mantém os interesses constitucionais em evidência.

A pesquisa bibliográfica foi a principal fonte de informações, demonstraram-se as discussões acerca do tema, as correntes doutrinárias existentes, analisando-as em relação ao sistema constitucional tributário e sempre considerando os princípios constitucionais que devem ser utilizados como alicerce fundamental.

A aplicabilidade do tema, a necessidade de se priorizar a isonomia em um país democrático, os questionamentos morais e legais quanto ao “cheiro do dinheiro”, foram os fatores norteadores deste artigo, no qual se pôde ver que muitos princípios que tiveram berço na Roma antiga deram origem ao atual e moderno direito democrático. Além disso, que muitos dos valores até então utilizados, devem ser isolados da interpretação necessária a muitos dos diplomas legais.

Analisar o fato gerador, excluindo interferências de fatores externos, é, sem dúvida, um meio de se aplicar o princípio da Isonomia. Excluir fatores externos, é analisar basicamente o fato gerador, colocando os indivíduos em posições de igualdade perante o Estado arrecadador. Pois, só eliminando tais fatores, poder-se-á enxergar a necessária igualdade entre os iguais e desigualdade entre os desiguais.

Também podemos afirmar, ao concluir este artigo, que esta interpretação fundamental é o meio pelo qual poderá se desprender de posicionamentos pessoais, morais e legais, que não dizem respeito ao Direito Tributário. Permitindo, então, ter uma clara visão de que muito se diferencia incentivar algo que em outro ramo do direito se descuidou, de impor àquele

que adquire rendas de forma ilícita o mesmo condão de justiça, entendendo-se aqui tributos, que se aplicam às demais pessoas. Isto é, pois, aplicar o princípio constitucional da isonomia.

ABSTRACT

The tax must be paid by all taxpayers so isonomic, which leads to an inevitable question: who are the equal and unequal to the tax law. This principle'll meet expressed in Article 150, § 2 of the Constitution, but not clearly, that is, requires an effort of interpretation as to the tax-equal and unequal, so that we can then realize the fundamental importance of this principle. The Constitution ensures the utmost way to equality in general terms in Article 5 and later reaffirmed in Article 150, ro-denticides so the absolute need for the state to keep always within the parameters of equality as a way of ensuring a democratic state of law and above all fair. This article aims to address precisely this interpretation that is needed, presenting jurisprudential and doctrinal positions, in observance of the legislation in force homeland

Keywords: Isonomy; Constitutional Tax System; Equal Tax.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ANDRADE, Ricardo Tadeu Dias. **PROPORCIONALIDADE TRIBUTÁRIA**. Disponível em <http://www.lfg.com.br>. 19 de setembro de 2009. Acesso em 03 de novembro de 2010. .

BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi, 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2007.

BASTOS Celso. **Comentários à Constituição do Brasil**, Promulgada em 05 de outubro de 1988, I, p. 278.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O conteúdo do princípio da igualdade**. São Paulo: Malheiros, 1999.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil, 1988**. Brasília: Senado Federal Subsecretaria de Edições Técnicas, 2000.

_____. Senado Federal. **Código Tributário Nacional**.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Trad. de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 3.ed. Bauru: Edipro, 2005.

CARRAZZA, Roque Antônio. Vigência e aplicação das leis tributárias. In: MARTINS, Ivo Gandra da Silva. Curso de Direito Tributário 7.ed. São Paulo: Saraiva 2000, p.104 *apud* SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 6. ed. Lisboa: Almedina, 2002.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 1991.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

FRIEDE, Reis. **Ciência do direito, norma interpretação e hermenêutica**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2004.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**, com a emenda nº. 1, de 1969. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974. v. 5.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma Figura “sui generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil**. 37. ed. São Paulo Saraiva. 2000. p. 351.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito Tributário**. p.139 apud SABBAG, Eduardo. Manual de Direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2009. p.22.

PIRES, Eduardo e NEIVA, Cristina de Araujo. **Constitucionalização do Direito Civil: Aspectos da função social da empresa**. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manuel/manaos/arquivos/Anais/sao_paulo/2642.pdf>. Acesso em: 26 jul. 2010.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.