

# CADERNO DISCENTE ESUDA

VOLUME 3, NÚMERO, 1, 2018

## DO IMPOSTO DE RENDA E DEMAIS TRIBUTOS INCIDENTES EM RECEITAS PROVENIENTES DE ATIVIDADES ILÍCITAS – SOB A ÓTICA DO CORPO DOCENTE DO CURSO CIÊNCIAS CONTÁBEIS DE INSTITUIÇÃO DE ENSINO SITUADA EM RECIFE-PE

Daniele Guedes Moura<sup>1</sup>

Orientador: Me. Célio Roberto Isídio Oliveira<sup>2</sup>

### RESUMO

Esse tema é de fundamental importância para toda a sociedade, já que é, principalmente, através dos tributos que o Estado arrecada os recursos necessários para oferecer à população os mais diversos serviços públicos com a finalidade de alcançar o bem comum. Para responder tal questionamento, foi realizada uma ampla pesquisa bibliográfica em livros, artigos científicos, na legislação vigente e em sites com fontes confiáveis. Após o alicerce teórico proporcionado pela pesquisa citada, foi realizada uma pesquisa jurisprudencial sobre o tema ora discutido com o intento de fortalecer o entendimento. Foi possível verificar depois desse minucioso processo que é plenamente possível a incidência de tributos nas atividades ilícitas, tal situação é embasada nos princípios que regem a atividade tributária, bem como na legislação vigente. Ressalta-se que o entendimento consolidado no trabalho, qual seja, que as atividades ilícitas devem pagar tributos, é constantemente aplicado pelos Tribunais Superiores quando julgam casos sobre esse assunto, conforme constatação feita com a pesquisa jurisprudencial.

**Palavras chave:** Tributos. Atividades Ilícitas. Incidência Tributária.

### 1 INTRODUÇÃO

Por longo tempo, a tributação foi vista apenas como um instrumento de receita do Estado. Atualmente, com a predominância do modelo do Estado Social, no que diz respeito a fortes movimentos no sentido do ressurgimento do liberalismo, não se pode abrir mão do uso dos tributos como eficazes instrumentos de política e de atuação estatal, sempre na busca da justiça social.

---

<sup>1</sup> Bacharela em Ciências Contábeis pela Faculdade de Ciências Humanas ESUDA.

<sup>2</sup> Mestre em Ciências Contábeis pelo Programa de Pós Graduação da UnB

Assim, na atualidade, o Estado desenvolve suas atividades econômicas e, paralelamente, arrecada tributos, a fim de atingir o bem comum, realizando a justiça social e diminuindo as situações tão gritantes de pobreza e marginalização.

E nos dizeres de Brito (2004), tributação essa sem a qual, para concretizar os fins a ele inerentes, o Estado precisaria exercer monopólio econômico generalizado. Assim, contra a estatização da economia e verdadeira espada defensora do liberalismo – eis a tributação.

Em princípio, é realizado um estudo para esclarecer o conceito de atividades ilícitas e de todos os princípios que regulam a tributação. De fato, não há como defender a tributação de um ato, sem que se conheçam suas características principais.

Já no segundo momento, são abordados os principais argumentos doutrinários acerca da possibilidade da tributação dos atos ilícitos, abordagem de fundamental importância, pois evidencia os argumentos dos principais juristas pátrios sobre o tema.

Ante o exposto o presente estudo tem por objetivo analisar a possibilidade da incidência do Imposto de Renda e dos demais tributos nas atividades ilícitas. Desta forma, surge a seguinte pergunta de pesquisa: se é justo o Estado tributar receita proveniente de uma atividade que é reconhecida como Ilícita?

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### **2.1 NOÇÕES CONCEITUAIS SOBRE FATO CONTÁBIL**

Também conhecido por Fato Administrativo são ocorrências passíveis de se determinar um valor monetário e que trazem efeitos na composição do Patrimônio, sejam alterações no seu quantitativo ou no seu qualitativo.

Baseado no pensamento de Silva (2008, p.68),

Todas as vezes que a empresa realizar operações, que gerem um documento comprobatório, como compra, venda ou pagamento, estará diante da realização de fatos contábeis. Outro aspecto diz respeito ao momento que o ato administrativo se efetiva, ou seja, deixa de ser ação meramente administrativa para ser ação modificadora do patrimônio, aumentando ou diminuindo.

Esses Fatos são classificados em três grupos: Fatos contábeis permutativos (qualitativos ou compensativos), Fatos contábeis modificativos (ou quantitativos) e Fatos contábeis mistos (ou compostos).

#### 2.1.1 Permutativos, quantitativos ou compensativos

Quando o termo especifica permuta, temos uma troca entre componentes do Ativo e do Passivo, porém esse resultado não refletirá no Patrimônio Líquido. Ex: Quando ocorre a compra de um bem a vista estamos trocando o dinheiro pelo bem adquirido, ambos elementos do Ativo.

#### 2.1.2 Modificativos ou quantitativos

Esses irão alterar a composição do Patrimônio Líquido para mais sendo os modificativos aumentativos que envolvem uma conta patrimonial e um de receita ou para menos com os modificativos diminutivos e nessa situação envolve uma conta de patrimônio e uma de despesa, ambas na situação líquida da empresa.

#### 2.1.3 Mistos ou compostos

Temos ocorrências envolvendo fatos permutativos e modificativos alterando o PL, com a troca de elemento patrimonial tendo um lucro ou prejuízo. Os Mistos Aumentativos envolvendo duas ou mais contas patrimoniais e de receita com uma venda e obtendo lucro, e os Mistos diminutivos envolvendo duas contas ou mais contas patrimoniais e de despesa com a venda de um ativo que ocasiona um prejuízo.

### 2.2 NOÇÕES CONCEITUAIS SOBRE FATO E ATO JURÍDICO

Todo acontecimento, natural ou humano, que, de forma direta ou indireta, produz efeitos jurídicos, denomina-se fato jurídico. Pode-se concluir que o conceito de fato jurídico comporta em seu campo de abrangência não apenas os acontecimentos naturais, mas também as ações humanas lícitas ou ilícitas.

No ato jurídico, temos a existência de uma atuação humana, onde esta que é valorada pelo ordenamento jurídico. Nesse contexto pode se dividir os atos jurídicos em atos lícitos e em atos ilícitos, logo todo o ato ilícito decorre de uma ação humana, esse conceito é fundamental para o entendimento do tema em questão.

## 2.3 DAS ATIVIDADES E ATOS ILÍCITOS

Ato jurídico é toda ação humana lícita, positiva ou negativa, apta a criar, modificar ou extinguir direitos e obrigações. Entretanto, muito comum que o agente, em sua atuação, contrarie o direito, violando normas jurídicas e causando prejuízo a outrem.

Neste caso, estar-se diante de um ato ilícito, conceituado como comportamento humano voluntário, contrário ao direito, e causador de prejuízo de ordem material ou moral.

Segundo Pereira (2001, p.416):

A iliciedade de conduta está no procedimento contrario ao dever preexistente. Sempre que alguém falta ao dever a que é adstrito, comete um ilícito, e como os deveres, qualquer que seja a sua causa imediata, na realidade são sempre impostos pelos preceitos jurídicos, o ato ilícito importa na violação do ordenamento jurídico.

O atual Código Civil assim conceitua os atos ilícitos:

Art. 186. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.

Logo, conclui-se que um ato ilícito é um ato humano que contraria o direito de alguma maneira. A partir do conceito jurídico do referido ato, fácil é perceber que a atividade ilícita é uma expressão que possui o mesmo significado de ato ilícito, sendo conceituada como uma atividade que viola o ordenamento jurídico, a exemplo do tráfico de drogas, jogo do bicho, casa de prostituição.

## 2.4 EVASÃO E ELISÃO FISCAL

A contabilidade retrata as atividades de acordo com sua licitude em termos conhecidos como Elisão e Evasão Fiscal.

Na Elisão Fiscal a prática realizada pelo contribuinte que busca o menor ônus tributário incidente em sua atividade. As praticas utilizadas para se beneficiar desses podem se dar de três formas: Induzida pela lei; garantida pela lei; e em condutas não proibidas pela lei. Teríamos então um formato de planejamento tributário a fim de conseguir pelos meios legais uma opção para se beneficiar de cargas tributárias menores.

Segundo as palavras de Navarro (1998, p.148):

Sendo a obrigação tributária ex-lege (v.g. art. 150, I, da Constituição Federal e art. 97 do Código Tributário Nacional), a vontade das partes não pode alterá-la, uma vez ocorrido o fato gerador. Em sentido contrário, a vontade das partes não pode criá-la, não tendo ocorrido o fato gerador. Por isso, se o contribuinte se antecipar à ocorrência do fato gerador, pode escolher, entre as vias legais disponíveis para a realização do ato pretendido, a que lhe for menos onerosa. É a essa atividade que chamamos de planejamento tributário.

Já a Evasão Fiscal tem dois aspectos de maior relevância que são: Licitude dos atos e o momento de sua prática, utilizando para esse último, o fato gerador. Utiliza-se da prática posterior à incidência do fato através de simulação, fraude ou sonegação para se esquivar de pagar tributos. Esses atos terão reflexos na esfera Penal, pois quando o contribuinte pratica sonegação esta sendo através de uma conduta evasiva característica de crime contra a ordem tributária. Temos o ato ilícito tanto por omissão quanto por ação.

Conforme Marins (2001, p. 30):

A evasão tributária é a economia ilícita ou fraudulenta de tributos porque sua realização passa necessariamente pelo incumprimento de regras de conduta tributária ou pela utilização de fraudes. A transgressão às regras tributárias caracteriza a evasão.

## 2.5 DOS PRINCÍPIOS QUE REGEM A ATIVIDADE TRIBUTÁRIA

Os tributos, essenciais para manter o Estado Democrático, são regidos por princípios e normas específicos, logo, para discutir tal tema, torna-se imprescindível uma breve análise sobre os princípios que regem a teoria geral da tributação.

### 2.5.1 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade é base de todo ordenamento jurídico, é através dele que a sociedade possui garantias perante o poder estatal, possuindo, na visão geral, o status de principal e mais respeitado princípio no universo jurídico.

Trata-se do princípio da legalidade, através do Direito Tributário, sem o qual não se pode falar em instituição, cobrança ou majoração de tributos em geral. Trata-se da própria essência da tributação.

Ives Gandra Martins afirma que o Princípio da Legalidade tem mais característica de garantia constitucional do que de direito individual, pelo fato de não resguardar um bem

da vida específico, e sim garantir ao particular a prerrogativa de rechaçar injunções impostas por outra via que não a da lei.(MARTINS, 1999)

Sobre tal princípio e sua aplicabilidade, discorre o constitucionalista Silva (2003, p. 691):

[...] princípio da reserva de lei ou da legalidade estrita, segundo o qual é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir ou aumentar tributos sem que a lei o estabeleça (art. 150, I), mas a Constituição admite a alteração, por decreto, das alíquotas dos impostos sobre importação, exportação, produtos industrializados e operações financeiras, atendidas as condições e limites estabelecidos em lei (art. 153, §1º), o que vale dizer, ainda, respeito ao princípio da legalidade genérica

Tal princípio possui exceções: A Constituição Federal previu exceção para o imposto de importação, de exportação, sobre produtos industrializados, sobre operações de crédito, câmbio e seguros, ou relativas a títulos e valores mobiliários (art. 153, § 1º, CF) e, ainda, sobre contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (art. 177, § 4º, I, “b”, CF).

A razão de ser de tais exceções é bastante lógica. Tais impostos acima explicitados possuem função precipuamente parafiscal, ou seja, seu objetivo principal não é arrecadar pura e simplesmente, mas sim intervir na economia, aumentando ou reduzindo alíquotas, à medida que se busca estimular ou desestimular a circulação de determinados bens.

## 2.5.2 Princípio da Capacidade Contributiva

A Carta Magna Federal prevê no texto do art. 145, §1º, o Princípio da Capacidade Contributiva, assim discorrendo:

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

O Princípio da Capacidade Contributiva é o princípio jurídico que orienta a instituição de tributos, impondo a observância da capacidade do contribuinte de recolher

aos cofres públicos. Encontra-se diretamente ligado ao princípio da isonomia, como expõe o constitucionalista Moraes, (2000, p. 62):

A Constituição Federal de 1988 adotou o Princípio da Igualdade de direitos, prevendo a igualdade de aptidão, uma igualdade de possibilidades virtuais, ou seja, todos os cidadãos têm o direito de tratamento idêntico pela lei, em consonância com os critérios albergados pelo ordenamento jurídico. Dessa forma, o que se veda são as diferenciações arbitrárias, as discriminações absurdas, pois, o tratamento desigual dos casos desiguais, na medida em que se desigualam, é exigência tradicional do próprio conceito de Justiça, pois o que realmente protege são certas finalidades, somente se tendo por lesado o princípio constitucional quando o elemento discriminador não se encontra a serviço de uma finalidade acolhida pelo direito.

Através desse princípio, ocorre o a tributação de forma igual. Caso as leis venham a considerar que os cidadãos devem ser tratados de forma diferente, e vão tratando de forma desigual os que auferem renda advinda de atividades ilícitas, impondo o recolhimento de impostos considerando a capacidade contributiva de cada cidadão em separado.

O tributo é justo desde que adequado à capacidade econômica da pessoa que deve suportá-lo. Não basta que o imposto seja legal, e sim que o mesmo seja legítimo.

Trata-se de princípio ligado ao valor justiça (distributiva), porquanto determina que cada um pague o imposto de acordo com a sua riqueza, o que a Constituição da República Federativa do Brasil denomina de capacidade econômica. Assim, cada um deve pagar o imposto proporcionalmente as suas rendas e haveres.

O mestre Baleeiro (2000, P. 963) assim discorre sobre o princípio:

Do ponto de vista subjetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais gastos pessoais obrigatórios ( com alimentação, vestuário, moradia, saúde, dependentes, tendo em vista as relações familiares e pessoais do contribuinte, etc.) devem ser cobertos com rendimentos em sentido econômico – mesmo no caso dos tributos incidentes sobre o patrimônio e heranças e doações – que não estão disponíveis para o pagamento de impostos. A capacidade econômica subjetiva corresponde a um conceito de renda ou patrimônio líquido pessoal, livremente disponível para o consumo, e assim, também para o pagamento de tributo. Desta forma, se realizam os princípios constitucionalmente exigidos da pessoalidade do imposto, proibição do confisco e igualdade, conforme dispõem os arts. 145, §1º, 150, II e IV, da Constituição.

Analisando a dinâmica deste princípio, resta evidente seu objetivo: tributar de forma equânime, permitindo que se leve em consideração as distinções sociais e econômicas entre as diversas classes sociais, a fim de evitar que a tributação leve à completa miséria os mais pobres, quanto os mais abastados pouco contribuem.

Tal princípio, como aqui exposto, é considerado um dos pilares para que se considere possível, quão mais, plausível, a tributação das atividades ilícitas. Realmente, a justiça tributária restaria esvaída se se obrigasse ao tributo um assalariado, enquanto um contraventor de jogo de bicho estaria dispensado do mesmo.

### 2.5.3 Princípios da igualdade ou da isonomia

O princípio da isonomia, em matéria tributária, encontra-se positivado na Constituição Federal, em seu artigo 150, II:

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

(...)

II - 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;

O princípio da isonomia tem em seu conceito uma determinação que todos deverão ser tratado da mesma forma perante a lei, não podendo haver discriminação. Se tem com esse conhecimento um reflexo na esfera tributaria, do princípio geral da igualdade.

Com muita propriedade, o renomado tributarista Machado (2003, P. 252) assim ensina:

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. toda democracia se funda no direito de igualdade, e tanto mais pronunciada será a democracia quanto mais se avança na igualdade

Tal princípio consagra, portanto, a necessidade de distinções, e não a ausência delas. A grande questão é distinguir buscando justeza, ou seja, diferenciar aquilo que efetivamente necessita ser diferenciado.

De fato, estar-se-ia violando frontalmente tal princípio caso a cobrança do IR – Imposta sobre a renda e proventos de qualquer natureza – não fosse escalonado, levando à maior contribuição àqueles que auferem maior renda.

Este importante princípio constitucional encontra-se diretamente ligado ao princípio da razoabilidade, já que não há como fazer distinções entre os contribuintes( sujeito passivo), sem que tais distinções primem pela razoabilidade em seus critérios.

O princípio da igualdade ou da isonomia veda o tratamento desigual de contribuintes que se encontram em situação equivalente. Vem do princípio de que “todos são iguais perante a lei, sem qualquer distinção”, previstos no caput do art.5º da Constituição Federal.

Nesse contexto o princípio da igualdade visa abolir e afastar privilégios, estabelecendo que todos os homens, indistintamente, possuem condições de pretender os mesmos direitos.

Aos olhos da contabilidade este princípio traduz que os tributos devem ser criados para serem pagos por todos de forma uniforme e proporcional e riqueza gerada decorrente de rendimentos, patrimônio e atividades econômicas do contribuinte, evitando, o tratamento desigual entre as pessoas que estejam numa mesma situação.

Esse princípio esta intimamente ligado a dignidade da pessoa. Todos os seres humanos são iguais em dignidade e em direitos, isso vale também para as atividades desenvolvidas por eles, e será justo cobrar o tributo destas atividades mesmo sem saber se a mesma advêm de um forma licita ou ilícita.

#### 2.5.4 Princípio do pecúnia non olet

O princípio da pecúnia non olet preleciona que os tributos devem incidir sobre atividades ilícitas ou imorais que possuem consistência econômica, pois o que se verifica é a hipótese de incidência legal e sua ocorrência fática no mundo, a partir do qual sobre o fato tributável deve incidir a norma tributária.

A passagem histórica, notoriamente conhecida pelos tributaristas, de que Albert Hensel e Otmar Bühler se utilizaram para falar do princípio do non olet, é contada por Martins (1983, P. 328-329):

Tendo Vespasiano criado um tributo sobre os mictórios públicos (cloacas), Tito sugeriu-lhe a extinção do imposto. Vespasiano tomou de uma moeda e fez seu filho cheirá-la, perguntando: “fede?”  
”Tito respondeu: “Non olet” (não fede).

Disse Vespasiano: “está vendo, o dinheiro arrecadado com a tributação, na sua materialização, não é acompanhado com o cheiro, o odor do fato imponível.

Comentando o assunto, assim coloca Amaro (2001):

Quis o imperador romano desse modo significar que o dinheiro não tem cheiro, importando essencialmente ao Estado o emprego que faça dos seus tributos e não a circunstância de reputar-se ridícula ou repugnante a fonte de que provenham. Claro está que, na sua versão atual, as expressões perderam o conteúdo cínico da anedota, para se penetrarem de alto sentido ético, qual o de procurar atingir isonomicamente a capacidade econômica do contribuinte sem preconceitos falsos ou ingênuos pruridos de sentimentalismo piegas quanto à licitude da atividade que constitua fato gerador do tributo.

A linha mestra deste princípio baseia-se no fato de que o tributo não se atém ao que é lícito e ao que é ilícito, pois grava o resultado econômico de todas as atividades, sendo, portanto, ilógico onerar tributariamente receitas que provem de atividades lícitas e beneficiar as ilícitas perante os princípios que regulam a atividade tributaria.

Na dicção de Torres (2006, P. 372):

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 legítima. No imposto há sempre uma nota desagradável que não pode pesar apenas sobre os ganhos das atividades lícitas.

O princípio do non olet tem como fundamento a ideia de igualdade de tratamento entre pessoas que tenham capacidade contributiva semelhante, independentemente da forma que foi utilizada para alcançar essa disponibilidade econômica.

Trata-se, pois, de princípio fortemente enraizado à teoria da tributação dos atos ilícitos, como forma de manutenção da justiça social, tratando isonomicamente os entes tributados, de modo a evitar que a carga tributária seja diluída somente entre os trabalhadores e cumpridores das leis.

## 2.6 IMPOSTO DE RENDA

A Constituição Federal estabelece, no art. 153, III, a competência da União para a instituição do Imposto de Renda. Ressalte-se que ele é uma das principais fonte de arrecadação do Governo Federal.

O referido imposto é reconhecido como o que maior propicia a distribuição de renda, já que, para realizar o fato gerador do tributo é condição necessária o aferimento de renda, portanto, só pagará quem possui condições para t

al. Por outro lado, aqueles que não possuem recursos, não precisarão pagar esse imposto, e, conseqüentemente, serão os maiores beneficiados com os frutos de sua arrecadação, a exemplo de escolas públicas e hospitais públicos.

A Constituição afirma que o Imposto de Renda não incide apenas sobre a renda propriamente dita, mas também sobre os proventos de qualquer natureza. Entende-se por renda o resultado do trabalho (salário), da aplicação de capital financeira (como ganho na bolsa de valores), ou a junção de ambos. Já os proventos tem caráter residual, se aplicando a qualquer acréscimo patrimonial que não se encaixe no conceito de renda, e esse é um ponto primordial para o entendimento do tema ora exposto, uma vez que, fácil é perceber que o ganho oriundo de atividades ilícitas se enquadra como um provento de qualquer natureza.

Tais conceitos estão positivados no Art. 43 do Código Tributário Nacional:

Art. 43 - O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 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.

Como qualquer outro imposto, o imposto de renda se sujeita aos princípios constitucionais gerias já citados no presente trabalho, contudo, ele possui princípios específicos que estão dispostos no art. 153, § 2º, I, da Carta Política:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

Pelo princípio da generalidade todos os que auferem renda, nos termos da lei, estarão sujeitos à tributação, ninguém, dessa maneira, será eximido de pagar o imposto em razão de critérios pessoais. Já o princípio da universalidade prega que toda renda ou provento será objeto de imposto, de maneira geral, nenhuma renda será afastada da tributação. Por sua vez, o princípio da progressividade é diretamente relacionado com a justiça social, já que quanto maior for a renda auferida, mais elevado será o valor devido.

Os referidos princípios específicos do Imposto de Renda contribuem para a função principal desse imposto, qual seja, a repartição da renda com os menos favorecidos, uma vez que os recursos adquiridos serão investidos em benefícios para toda a sociedade.

### 3 METODOLOGIA

O método de abordagem utilizada no trabalho será o dedutivo, que parte do geral e, a seguir, desce ao particular. A partir de princípios, leis ou teorias consideradas verdadeiras e indiscutíveis, prediz a ocorrência de casos particulares com base na lógica. “Parte de princípios reconhecidos como verdadeiros e indiscutíveis e possibilita chegar a conclusões de maneira puramente formal, isto é, em virtude unicamente de sua lógica.” (GIL, 2008, p. 9)

Com o propósito de responder os objetivos contidos no presente artigo, que trata da possibilidade de tributação de atos ilícitos tanto no contexto Judiciário e Contábil, foi adotada a metodologia de pesquisas bibliográficas, consultas em sites na internet, como também aplicação de questionário direcionado ao corpo docente do curso de Ciências Contábeis da referida Instituição de Ensino ESUDA.

A técnica aplicada será da documentação indireta (é a fase do levantamento de dados) que pode ser realizada duas formas:

- a pesquisa de fontes primárias (ou a **pesquisa documental**) e
- a pesquisa de fontes secundárias (ou a **pesquisa bibliográfica**, incluindo a **pesquisa na Internet**).

Segundo Lakatos (2003) “a documentação indireta abrange a pesquisa documental e Bibliográfica”.

#### 4 ANÁLISE DE DADOS / RESULTADOS

Foram realizadas 04 (quatro) entrevistas com Professores do Curso de Ciências Contábeis de uma Instituição de Ensino Superior (IES) situada no município de Recife-PE, na faixa etária de 20 a 50 anos. Todos os componentes da amostra são do sexo masculino. Dentre os entrevistados, apenas 1 tem como grau de instrução a Pós-Graduação, enquanto os demais são Mestres. Atuam na área acadêmica entre 05 e 25 anos e fazem parte da IES de 5 a 20 anos. As disciplinas ministradas pelos entrevistados variam, em número, de 1 a 3, no IES. Já a experiência com contabilidade gira em torno de 05 a 30 anos, a depender da idade do entrevistado, e a atividade profissional preponderante de cada um é de Consultor, Contador, Auditor e Auditor Fiscal Estadual.

Há uma unanimidade quanto ao conceito de Fatos Contábeis, como sendo Permutativos, Modificativos e Mistos, como também ao conceito de Elisão e Evasão Fiscal. Quanto ao de Capacidade Contributiva, três entrevistados obtiveram a mesma resposta a compreensão de que se trata da possibilidade monetária de pagar o tributo, que incidirá proporcionalmente. A opinião entre os entrevistados ficou dividida em iguais 50% para sim ou não quanto ao questionamento se todas as pessoas são passíveis de tributação na mesma medida.

Das várias possibilidades de descrição do Ato Ilícito, os entrevistados direcionaram suas respostas no sentido de serem práticas que vão de encontro à lei. Embora, em tese, não esteja propriamente errado, se mostra uma resposta um tanto genérica e aquém ao conceito jurídico vigente no art. 186 do Código Civil/2002. Qual seja, aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral. Concernente a se é correto tributar ou não a variação patrimonial proveniente de ato ilícito, 75 % dos entrevistados se mostram na certeza de que não deverá ser tributado este valor, no caso em que se conheça sua origem.

Por outro lado, quanto aos princípios, os entrevistados se mostraram bem informados, na medida que apenas um deles não soube o sentido do princípio da legalidade

tributária, que consiste nos entes federados só poderem criar tributo mediante lei prévia. Vale ressaltar que o entrevistado equivocadamente acaba por botar o conceito do princípio da legalidade geral, o que se mostra, portanto, um erro em verdade sutil. Outrossim, o princípio da *pecunia non olet*, apenas um deles nunca ouviram falar dele, não arriscando colocar seu conceito. Os outros, todavia, escolheram a alternativa correspondente.

No assunto tributo e seu conceito, as respostas dos entrevistados mostraram uma não convicção do seu significado, pois em 50% das respostas foi marcado o real conceito de que Tributo é toda prestação compulsória, em moeda ou em valor que se possa expressar em moeda, que não seja punição, instituída por lei e cobrada por meio de atividade administrativa vinculada (obrigatória), já as outros 50% responderam outras respostas não iguais.

Na questão que traz imposto e seu conceito, a maioria dos entrevistados optaram pela resposta que corretamente trata esse como “uma espécie de tributo que repercute sobre uma situação independentemente de qualquer atividade do Estado, relativa ao contribuinte”. Já referente ao Imposto de Renda, houve uma dúvida entre os entrevistados, de forma que apenas 50 % optou pela resposta correta, que diz que o Imposto de Renda é um tributo que atinge todos os indivíduos ao auferirem renda, em qualquer parte do patrimônio, progredindo proporcionalmente.

E no tocante do objeto deste artigo o questionário aplicado trouxe uma questão chave para avaliar a opinião dos entrevistados, mostrando que em 75 % das respostas os entrevistados afirmam que não é correto tributar o patrimônio proveniente de ato ilícito. Um deles afirma que não só tributado, deveria ser confiscado, sendo uma resposta condizente com o que versa o Ordenamento Jurídico brasileiro. Outro afirma que o ato de tributar implicaria legitimar a prática, não devendo tributar sempre que possível conhecer a origem do bem. O 3º, assim também, entende que tributar torna legal o ato.

A pesquisa com os professores da IES, retrata a tributação de atividade ilícita, muito embora vigente no ordenamento nacional, não é justa. O Estado, servindo ao bem comum, não pode se beneficiar de atos que, por definição, são um desserviço ao seu objetivo precípua. Deverá já que sabendo da origem suja do dinheiro, restituí-lo a quem o ato ilícito tomou, pois é seu por direito. Focaria, ao que se verificou, o Estado no combate ao crime, não em lucrar com ele. Seria, portanto, legitimar as atividades ilícitas lhe dando

aparência de legalidade e perpetuando uma prática que destrói, aos poucos, a sociedade brasileira.

## CONCLUSÃO

A pesquisa bibliográfica revelou a possibilidade factual, com as leis no estado que se encontram, de tributação, via Imposto de Renda, da atividade criminosa. Afinal, o Estado precisa alimentar sua máquina cada vez mais pesada, por vezes sem medir as consequências.

Por meio dos tributos o Estado intervém na atividade econômica dos indivíduos, determinando as atividades sobre as quais incidirá tributos, o quantum devido em cada caso, enfim, estabelecendo as premissas básicas da tributação.

Neste contexto, questiona-se sobre a possibilidade de tributação dos atos ilícitos. Primeiramente, analisando os princípios que regem a tributação, desponta como fundamental na análise do tema o princípio do pecunia non olet, ou seja, em literalidade, dinheiro não cheira, não importando a licitude ou ilicitude do ato que fez o enriquecimento do indivíduo o que traduz a ideia de isonomia tributária. Além disso, traz implícito também o princípio da legalidade, pois ocorrido o fato gerador do tributo, o mesmo deve ser arrecadado.

Há outras doutrinas que julgam essa tributação de forma contrária ao rebatido nesse artigo, alegam que tributo não pode constituir punição por ato ilícito; de fato, os tributos não constituem punição por ato ilícito, mas não se pode perder de vista que a esfera penal existe para punir, enquanto a Norma Tributária vigente trata da arrecadação do que se insere como fato gerador na lei.

Fazer incidir a tributação sobre um ato flagrantemente tributável é simplesmente fazer valer o Código Tributário Nacional. Legitimar a atividade é outra coisa bem diversa, é retirar do sistema jurídico a aplicabilidade das normas que punem o ato, o que de fato não é consequência lógica da pura e simples tributação.

O principal argumento favorável explanado é o de que a legislação tributária atualmente disposta desconsidera a validade do ato praticado para poder incidi-lo dentro da hipótese de incidência do tributo a ser arrecadado. Não importa se o ato que deu origem ao fato gerador se realizou de maneira lícita, nula ou anulável. O que determina a tributação é

a ocorrência da hipótese descrita no Código Tributário Nacional como necessária ao nascimento da obrigação tributária.

Em conclusão ao artigo, tem-se a larga jurisprudência sobre o tema, em que restou evidenciada a posição favorável dos Tribunais Superiores no que tange à tributação de resultado econômico advindo dos atos ilícitos.

De fato, os princípios da isonomia, capacidade contributiva e pecúnia non olet, juntamente com o artigo 118 do CTN, em interpretação sistemática, vêm sendo utilizados como balizas para que incida a tributação sobre renda que vêm da prática de atos vistos pelo ordenamento como ilícitos. Com tudo existem outras correntes doutrinárias a essa tributação que trata o assunto de forma a não acatar qualquer tipo de tributação sobre esse tipo de renda.

Por fim, resta-nos proclamar a plena possibilidade da tributação incidente sobre rendas provenientes da prática de atividades tidas como ilícitas, estando tal possibilidade plenamente fundamentada nos planos doutrinário, legal e jurisprudencial.

## REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder Tributar**. Atual. Mizabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. de 05 de outubro de 1988.
- BRASIL. **Atual Código Civil**. de 10 de janeiro de 2002.
- BRITO, Hugo de. **Curso de Direito Tributário**. 24ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- CARL S. Warren; JAMES M. Reeve; JONATHAN E. Duchac. **Fundamentos da Contabilidade. Princípio**. Capa Comum, 2009.
- CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1996.
- GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6º ed. São Paulo: Atlas 2008.
- LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 3º ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Dialética, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da Imposição Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1999.

MARTINS, James. Elisão Tributária e sua Regulação. São Paulo. Diáleta. 2002, p.31.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 62.

NAVARRO, Rútea. Elisão Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Planejamento fiscal: teoria e prática. São Paulo. Dialética, 1998.

**ECONOMISTA, O.** Humantech Gestão do Conhecimento. Disponível em: <<https://www.oeconomista.com.br/imposto-de-renda-e-uma-das-principais-fontes-de-arrecadacao-do-governo/>>. Acesso em: 16 setembro. 2017.

PEREIRA, Caio Mario da Silva. Instituições de Direito Civil. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 416.

SILVA, João Edson da. **Contabilidade Geral**. 2.ed. Curitiba: IESDE BRASIL S.A., 2008.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 22. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

O **ECONOMISTA**. Humantech Gestão do Conhecimento. Disponível em: <<https://www.oeconomista.com.br/imposto-de-renda-e-uma-das-principais-fontes-de-arrecadacao-do-governo/>>. Acesso em: 16 setembro. 2017.