

# O IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUBSTITUIÇÃO – TRIBUTO OU SANÇÃO POR ATO ILÍCITO?

\*Ivy Antunes Siqueira

## 1. Notas introdutórias

Pretende o presente trabalho analisar o artigo 61 da lei 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que determina a incidência de Imposto de Renda exclusivamente na fonte (IRRF), à alíquota de 35% (trinta e cinco por cento), sobre todo pagamento efetuado por pessoa jurídica a beneficiário não identificado ou quando não comprovada a causa da operação.

A lei referida é fruto da conversão da Medida Provisória 812, de 30 de dezembro de 1994 que, conforme exposição de motivos, foi editada com a finalidade de ajustar a legislação tributária federal aos objetivos do plano de estabilização econômica vigente à época, que preconizava a desindexação gradual da economia brasileira, bem como o incremento da arrecadação necessário ao cumprimento das metas estabelecidas para o ano de 1995.

Deter-nos-emos na identificação do caráter sancionatório da figura em testilha, o que agride o conceito de tributo, bem como na impossibilidade de justificar a cobrança imposta à fonte pagadora dos recursos com base na técnica de substituição tributária prevista no artigo 128 do Código Tributário Nacional.

A exação foi estabelecida nos seguintes termos:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no *caput* aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

A regra acima reproduzida, além de incrementar o aumento da arrecadação, também visava coibir condutas evasivas de recursos financeiros para financiamento de campanhas eleitorais, algo que ainda nos soa bastante atual.

Desde então, com apoio no artigo 61 da Lei 8.981/95, o Fisco Federal, quando identifica indícios de ocultação de renda, limita-se à análise dos lançamentos a débito no extrato bancário da empresa fiscalizada e, na hipótese de não identificar o beneficiário ou a causa de determinada operação, elege a pessoa jurídica pagadora como responsável pelo recolhimento do imposto de renda devido pelo beneficiário, independentemente de quem seja ele, presumindo que a pessoa jurídica assumiu o ônus pelo referido pagamento sem causa.

Mas não é só. Conforme bem pontua Minatel<sup>1</sup>, a exigência rotulada de “imposto sobre a renda incidente exclusivamente na fonte” no percentual de 35%, ainda é cumulada com elevada penalidade pecuniária, além de encargos moratórios:

O lançamento de ofício se completa com a rotineira imposição de penalidade de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor do “imposto” apurado, penalidade agravada para 150% (cento e cinquenta por cento) quando há acusação de conduta com evidente intuito de fraude.<sup>2</sup> Tudo isso sem contar que, se tais valores foram aproveitados como despesas dedutíveis na empresa fiscalizada, paralelamente é lavrado outro auto de infração para exigência de Imposto de Renda a cargo da pessoa jurídica (IRPJ), assim como para a formalização de exigência de Contribuição Social incidente sobre o Lucro Líquido (CSL), ambos cumulados com as penalidades de 75% ou 150%, lançamentos fundamentados na glosa da dedutibilidade de despesas/custos decorrentes de pagamentos sem causa, ou a beneficiários não adequadamente identificados.

Muito se tem discutido a respeito da natureza jurídica da figura em comento, mas parece inconteste tratar-se de *sanção* imposta à conduta de não identificar o beneficiário de pagamento realizado ou não apresentar justificativa plausível para a operação, mediante utilização de presunção legal de existência de renda.

A relevância de tal constatação é corroborada pela leitura dos artigos 3<sup>o</sup> e 4<sup>o</sup> do Código Tributário Nacional, segundo os quais tributo não pode ser sanção por ato ilícito, sendo irrelevantes para sua qualificação a denominação e demais características adotadas pela lei instituidora do gravame.

---

<sup>1</sup> MINATEL, José Antonio. Pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado: impossibilidade de exigência a título de IR-fonte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva – PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coordenadores). *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. São Paulo: MP Editora, 2006.

<sup>2</sup> Com base no art. 44 da Lei nº 9.430/96, matriz legal do art. 957 do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99.

<sup>3</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.

<sup>4</sup> Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

É pelo fato isoladamente considerado que se conhece a natureza da relação jurídica. Se o fato é lícito, desencadeia-se o nascimento da obrigação tributária; se ilícito, a relação jurídica instaurada é aquela atinente às penalidades impostas pelo descumprimento de deveres tributários.

Paulo de Barros Carvalho<sup>5</sup>, interpretando a estrutura das regras sancionatórias, esclarece que o ordenamento jurídico, como forma de tornar possível a coexistência do homem em sociedade, visa garantir o cumprimento de normas estabelecidas, ainda que para tanto seja necessária a adoção de medidas punitivas que afetem a propriedade ou até mesmo a liberdade dos indivíduos.

E prossegue, afirmando que:

O antecedente da regra sancionatória descreve fato ilícito qualificado pelo descumprimento de dever estipulado no consequente da regra-matriz de incidência. É a não-prestação do objeto da relação jurídica tributária. Essa conduta é tida como antijurídica por transgredir o mandamento prescritivo, e recebe o nome de ilícito ou infração tributária. Anote-se: “ilícito” ou “infração” tributárias são categorias relativas ao mundo fático. As penalidades pecuniárias ou multas fiscais configuram o objeto do dever a ser cumprido pelo autor do ilícito, integrando liame, por isso mesmo, de natureza obrigacional. O pagamento do valor estipulado é promovido a título de sanção.

De grande valia para o estudo das sanções tributárias é o esquema metodológico da regra-matriz de incidência. Aparelhados com tal ferramental podemos representar a norma inserta no art. 61 da Lei 8.981/95 pelo binômio normativo ‘hipótese e consequência’, sendo a *hipótese* ‘não identificar o beneficiário de pagamento ou não comprovar a causa de sua operação’ e *consequência* “exigência pecuniária de 35%, exclusivamente na fonte’.

Fora de dúvida, portanto, que se o dispositivo em estudo foi criado para evitar que recursos financeiros fossem desviados das pessoas jurídicas, ou seja, para *sancionar* práticas de evasão fiscal, tal circunstância, de pronto, afasta a natureza tributária da exigência.

Tal constatação é indicativa de que o instrumento, a despeito de apresentar-se com roupagem e nomenclatura de imposto de renda, tributo não é.

No entanto, outras razões somam-se as já expostas para corroborar o entendimento de que, embora travestida de imposto de renda, se está diante de regra de cunho sancionatório.

## **2. A regra matriz do imposto sobre a renda exclusivo na fonte**

---

<sup>5</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 5ª edição. São Paulo: Editora Noeses, 2013, p. 845 e seguintes.

Na tentativa de legitimar a cobrança da imposição pecuniária, dispôs o legislador ordinário que o “imposto de renda” instituído pelo art. 61 da Lei 8.981/95 incidirá exclusivamente na fonte, aproximando-o do mecanismo de substituição tributária utilizado para antecipar o recolhimento do imposto devido pelo beneficiário.

Não se ignora que a lei instituidora de qualquer tributo está adstrita à Constituição, cujas disposições devem condicionar a interpretação e aplicação da legislação infraconstitucional. Qualquer operador do direito deve, antes de aplicar a lei, examiná-la em cotejo com a lei fundamental, a fim de averiguar sua compatibilidade com os princípios que regem o Estado Democrático de Direito.

Citando Paulo de Barros Carvalho<sup>6</sup>, é na Lei das Leis que “*estão fixados os limites positivos e negativos da atividade legiferante daquelas pessoas. Igualmente, é o texto constitucional portador dos grandes princípios que servem como diretrizes supremas a orientar o exercício das competências impositivas*”, conferindo certeza às pretensões tributárias do Estado, ao mesmo tempo em que garante os direitos individuais dos cidadãos.

Bem por este motivo iniciamos o estudo do Imposto sobre a Renda pela leitura do artigo 153 da Constituição Federal, promulgada em 5 de outubro de 1988, segundo o qual: “*Compete à União instituir impostos sobre: (...) III renda e proventos de qualquer natureza.*”

Valendo-nos da teoria da regra-matriz de incidência tributária, temos que a norma jurídica se estrutura em uma *hipótese* ou *antecedente*, que descreve um fato de possível ocorrência no mundo fenomênico, e um *consequente*, que prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar. Ambas as proposições são vinculadas, de tal sorte que, uma vez ocorrido o antecedente, deve ser o consequente, surgindo aí a relação jurídica que dá ensejo à incidência tributária.

Na *hipótese* da regra-matriz de incidência, Paulo de Barros Carvalho<sup>7</sup> identifica três critérios: o (i) *material* – verbo de predicação incompleta que descreve o comportamento de um sujeito, condicionado no tempo (ii) critério *temporal* e no espaço (iii) critério *espacial*. No *consequente* estão presentes o critério (iv) *pessoal*, que indica os sujeitos passivo e ativo daquela relação jurídica e o (v) *quantitativo*, a base de cálculo e alíquota, elementos para mensuração da obrigação tributária.

---

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2013, p. 76.

<sup>7</sup> Cf. Idem, p. 239.

Conforme ensina o respeitado professor “*A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária*”.

Partindo deste raciocínio podemos dizer, de maneira sumária, que a hipótese de incidência do imposto de renda consiste na aquisição de riqueza nova, determinada pela variação das entradas (receitas, rendimentos ou ganhos) e saídas (dispêndios necessários à sua produção) num determinado intervalo de tempo.

Todavia, dada a complexidade da estrutura do imposto sobre a renda, é possível identificar mais de uma regra-matriz de incidência, cada uma delas autônoma em relação às demais. Exemplo disso é tributo devido pelas pessoas físicas e jurídicas, devido ao final do período de apuração; ainda o imposto definitivo sobre os ganhos de capital na alienação de bens e direitos, devido pelas pessoas físicas e jurídicas optantes do Simples, na forma da Lei Complementar nº 123/2006 e aquele que será objeto de nossas atenções: o imposto de renda exclusivo na fonte.

Trata-se de tributo que incide sobre valor dos rendimentos auferidos pelo beneficiário, a ser recolhido pela fonte pagadora na condição de substituta tributária, tendo como base de cálculo o total desses rendimentos pagos no território nacional e devido no instante em que o rendimento é pago ou creditado ao beneficiário, calculado mediante aplicação de alíquotas específicas para cada tipo de ganho auferido, conforme estabelecido pela lei instituidora.

Em considerações sobre o tema, Célia Maria de Souza Murphy<sup>8</sup>, traça a regra-matriz do imposto de renda exclusivo na fonte em ilustrativo esquema que pelo didatismo nos permitimos reproduzir:

<b>Hipótese</b>	
Critério Material	Auferir renda
Critério Espacial	Qualquer lugar do território nacional
Critério Temporal	Data do pagamento ou crédito, ou outra data, definida em lei
<b>Consequente</b>	
Critério Pessoal	Sujeito Ativo: União Sujeito Passivo: substituto tributário
Critério Quantitativo	Base de cálculo: rendimento, receita ou ganho Alíquota: estipulada em lei, de acordo com a natureza do rendimento ou ganho

Sabe-se que ao repartir as competências tributárias, a Constituição Federal não estabeleceu critério para a definição do sujeito passivo da obrigação tributária, muito

<sup>8</sup> MURPHY, Celia Maria de Souza. *O Imposto sobre a Renda à luz da Constituição*. 1ª edição. São Paulo: Editora Noeses, 2020, p. 246.

embora subentende-se que quem deve suportar o ônus tributário seja aquele que praticar o fato descrito no antecedente da norma impositiva.

O art. 45 do CTN estabelece a responsabilidade no imposto de renda da seguintes termos:

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Com base no artigo acima transcrito cabe à legislação ordinária estabelecer quem será eleito para figurar no polo passivo da relação jurídica tributária, podendo ser o efetivo “contribuinte”, aquele que tem relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário, ou um “responsável”, que sem revestir a condição de contribuinte, tem obrigação que decorre de expressa disposição legal

Como sintetiza Maria Rita Ferragut<sup>9</sup>:

Como todas as materialidades referem-se a um comportamento de pessoas (um fazer, um dar, um ser) elas pressupõem a existência do realizador da conduta humana normativamente qualificada. É ele, certamente, quem praticará o fato passível de tributação, manifestador de riqueza. Mas não é ele, obrigatoriamente, quem deverá manter uma relação jurídica tributária com o Fisco.

É exatamente este o caso do imposto de renda na modalidade de incidência exclusiva na fonte. A lei instituidora atribui a responsabilidade pelo recolhimento à fonte pagadora dos recursos, elegendo-a como “substituta” do sujeito passivo, nos termos do que preceitua o artigo 128<sup>10</sup> do Código Tributário Nacional.

### **3. A responsabilidade tributária por substituição**

Apesar da denominação, não se trata de fenômeno no qual um sujeito de direitos cede lugar a outro. A modificação do polo se dá em momento pré-jurídico, ou seja, na fase em que o legislador prepara a disciplina jurídica sobre a matéria. Antes, portanto, do ingresso da lei no ordenamento jurídico.

A utilização da substituição tributária consiste no dever de colaboração com o Fisco, de forma a tornar a arrecadação mais prática e a fiscalização do cumprimento

<sup>9</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária*. 4ª edição. São Paulo: Editora Noeses, 2020, p. 10.

<sup>10</sup> Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

da obrigação tributária e dos deveres instrumentais a ela correlatos mais ágil e efetiva. Seu fundamento de validade está previsto no art. 150, § 7<sup>o</sup><sup>11</sup> da Constituição Federal.

Maria Rita Ferragut<sup>12</sup> destaca não implicar, ao contrário do que o nome sugere, de cessão do polo passivo da relação jurídica tributária, de um sujeito para outro. “Se a sujeição passiva por substituição for pura (ou seja, sem que simultaneamente haja solidariedade com o contribuinte o realizador do evento descrito no fato jurídico nunca terá sido sujeito da relação tributária. Portanto, a substituição é pré-jurídica, não jurídica”.

O substituto, embora não tenha praticado o fato jurídico, com ele ou com o realizador desse fato se relaciona. Assim, eleito pela lei para ocupar o polo passivo da obrigação tributária, assume todos os deveres daí decorrentes, desde o recolhimento do tributo ao implemento dos deveres instrumentais, exonerando o sujeito passivo do cumprimento de qualquer obrigação.

Apesar disso, o sujeito passivo – o substituído – não é desconsiderado pelo direito, permanecendo *à distância, como importante fonte de referência para o esclarecimento de aspectos que dizem com o nascimento, a vida e a extinção da obrigação tributária*<sup>13</sup>

Isto porque, elemento indispensável à configuração da substituição tributária é possibilidade de a lei assegurar ao substituto o direito de ressarcir-se, junto ao substituído, da integralidade do tributo pago, em observância ao princípio da capacidade contributiva e da vedação à utilização de tributo com efeito de confisco.

Paulo de Barros Carvalho<sup>14</sup> adverte que:

(...) essa providência assecuratória, estreitamente ligada a princípios constitucionais da mais alta expressividade, não pode ficar ao juízo de conveniências ou de oportunidade exarados pela Administração Pública, nem, muito menos prejudicada por bloqueios burocráticos tão frequentes nos domínios da gestão dos tributos. O substituto pode servir-se de ação regressiva contra o substituído, *“para recuperar a importância correspondente ao imposto e para manter o equilíbrio da equação financeira da substituição, sem que esteja em jogo qualquer prestação meramente tributária”*, como bem anota Ricardo Lobo Torres.<sup>15</sup>

---

<sup>11</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

<sup>12</sup> Idem, p. 39.

<sup>13</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 5ª edição. São Paulo: Editora Noeses, 2013, p. 657.

<sup>14</sup> Idem.

<sup>15</sup> *Curso de direito financeiro e tributário*, Rio de Janeiro, Renovar, 1998, p. 213.

De todo o exposto podemos extrair que a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda a responsabilidade pelo recolhimento de imposto que seria devido pelo beneficiário, desde que também institua mecanismos de reembolso ao substituto, que não deve suportar o ônus econômico do tributo porque carece de capacidade contributiva, conceituado por Rubens Gomes de Sousa<sup>16</sup>, como a “*soma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas*”.

Oportuno dizer que a criação da figura do substituto tributário não deve ser efetuada de maneira discricionária, mas sim atendendo a normas basilares do sistema jurídico, especialmente aos princípios da igualdade (art. 150, II), da vedação ao confisco (art. 150, IV) e da capacidade contributiva (art. 145, § 1º), estabelecendo formas eficazes de ressarcimento do substituto, sob pena de comprometimento do instituto.

Outro não é o entendimento do Supremo Tribunal Federal a respeito, conforme evidencia o acórdão proferido em processo de relatoria da Ministra Ellen Gracie e julgado pela sistemática da repercussão geral:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO DE 11% ART. 31 DA LEI 8.212/91, COM A REDAÇÃO DA LEI 9.711/98. CONSTITUCIONALIDADE. 1. Na substituição tributária, sempre teremos duas normas: a) a norma tributária impositiva, que estabelece a relação contributiva entre o contribuinte e o fisco; b) a norma de substituição tributária, que estabelece a relação de colaboração entre outra pessoa e o fisco, atribuindo-lhe o dever de recolher o tributo em lugar do contribuinte. 2. A validade do regime de substituição tributária depende da atenção a certos limites no que diz respeito a cada uma dessas relações jurídicas. **Não se pode admitir que a substituição tributária resulte em transgressão às normas de competência tributária e ao princípio da capacidade contributiva, ofendendo os direitos do contribuinte, porquanto o contribuinte não é substituído no seu dever fundamental de pagar tributos.** A par disso, há os limites à própria instituição do dever de colaboração que asseguram o terceiro substituto contra o arbítrio do legislador. **A colaboração dele exigida deve guardar respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não se lhe podendo impor deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes.** 3. Não há qualquer impedimento a que o legislador se valha de presunções para viabilizar a substituição tributária, desde que não lhes atribua caráter absoluto. 4. A retenção e recolhimento de 11% sobre o valor da nota fiscal é feita por conta do montante devido, não descaracterizando a contribuição sobre a folha de salários na medida em que a antecipação é em seguida compensada pelo contribuinte com os valores por ele apurados como efetivamente devidos forte na base de cálculo real. Ademais, resta assegurada a restituição de eventuais recolhimentos feitos a maior. 5. Inexistência de extrapolação da base econômica do art. 195, I, a, da Constituição, e de violação ao princípio da capacidade contributiva e à vedação do confisco, estampados nos arts. 145, § 1º, e 150, IV, da Constituição. Prejudicados os argumentos relativos à

---

<sup>16</sup> Apud COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 21.

necessidade de lei complementar, esgrimidos com base no art. 195, § 4º, com a remissão que faz ao art. 154, I, da Constituição, porquanto não se trata de nova contribuição. 6. Recurso extraordinário a que se nega provimento. 7. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC. (RE 603191, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-170 DIVULG 02-09-2011 PUBLIC 05-09-2011 EMENT VOL-02580-02 PP-00185).

Por este motivo é evidente – e necessária – a adequada identificação do substituído, efetivo contribuinte do imposto devido, sem o que, em rigor, não se pode falar em técnica de substituição tributária.

Dito isto, pergunta-se: se substituto e substituído são partícipes do fato jurídico que se pretende tributar e ambos devem estar ao alcance do sujeito ativo, a figura prevista no art. 61 da Lei 8.981/95 pode ser considerada como imposto de renda incidente de forma exclusiva na fonte? Nos parece que não.

A própria redação do artigo, que determina a imposição pecuniária de 35% sobre pagamentos feitos a beneficiário *não identificado* ou quando não for *comprovada a causa da operação*, infirma qualquer pretensão de equipará-la a tributo cobrado mediante substituição tributária.

É fora de dúvida que, na forma em que aplicado, o dispositivo impõe o ônus da tributação ao substituto sem que ele possa ter aptidão econômica para suportá-lo e sem prever qualquer possibilidade de ressarcimento pelos valores recolhidos, a despeito do acréscimo patrimonial ser usufruído pelo substituído.

Noutras palavras, ainda que se pretenda conferir natureza tributária à figura prevista pelo art. 61 da Lei 8.981/5, é inequívoca a feição sancionatória estipulada para a conduta de não identificar a causa ou o beneficiário de pagamento realizado pela pessoa jurídica, mais um motivo que comprova a violação ao conceito de tributo.

#### **4. Breve panorama da jurisprudência**

Inicialmente convém registrar que o Supremo Tribunal Federal tem entendimento consolidado no sentido da impossibilidade de tributo ser utilizado como sanção de ato ilícito, reconhecendo a inconstitucionalidade de dispositivos que tenham essa pretensão:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. GRÁFICA SUJEITA AO ISS. CONTRIBUINTE NÃO HABITUAL DO ICMS INSCRITO EM CADASTRO FISCAL PARA LOCUPLETAR-SE DA ALÍQUOTA INTERESTADUAL. REPRIMENDA QUE DEVE VIR POR INTERMÉDIO DE APLICAÇÃO DE MULTA. As empresas contribuintes do ISS que promovem inscrição no cadastro fiscal do Estado no intuito de locupletar-se da aplicação de alíquotas interestaduais na aquisição de

insumos não estão obrigadas a satisfazer o diferencial entre a alíquota interna e aquela praticada no Estado de origem. Essa conclusão é um imperativo que provém do fato da contribuinte não ser sujeito passivo do ICMS. A agravada é contribuinte de direito do ISS e deve suportar, na condição de contribuinte de fato, o ICMS interno devido em favor do Estado de origem da mercadoria. Quanto ao fato de estar inscrita no cadastro fiscal como forma de implementar um ardil, perpetrado contra a Administração tributária, a parte deve receber uma sanção. **Considerando a ocorrência de um ilícito, o consequente normativo deve ser a multa e não o tributo** cujo fato imponível não fora praticado. Agravo regimental a que se nega provimento. (RE 549532 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 20/05/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-116 DIVULG 16-06-2014 PUBLIC 17-06-2014).

ACRÉSCIMO DE 200% AO IMPOSTO IMOBILIÁRIO SOBRE IMÓVEIS ONDE HAJA CONSTRUÇÕES IRREGULARES. ACRÉSCIMO QUE CONFIGURA SANÇÃO A ILÍCITO ADMINISTRATIVO. O artigo 3º do CTN não admite que se tenha como tributo prestação pecuniária compulsória que constitua sanção de ato ilícito, **o que implica dizer que não é permitido, em nosso sistema tributário, que se utilize de um tributo com a finalidade extrafiscal de se penalizar a ilicitude.** Tributo não é multa, nem pode ser usado como se o fosse. Se o Município quer agravar a punição de quem constrói irregularmente, cometendo ilícito administrativo, que crie ou agrave multas com essa finalidade. O que não pode – por ser contrário ao artigo 3º do CTN, e, consequentemente, por não se incluir no poder de tributar que a Constituição Federal lhe confere – é criar adicional de tributo para fazer as vezes de sanção pecuniária de ato ilícito. Recurso Extraordinário conhecido e provido, declarada a inconstitucionalidade da redação dada pela Lei 7.785, de 20 de setembro de 1972, ao inciso I do artigo 15 da Lei 6.989, já alterado pela Lei 7.572, de 29 de dezembro de 1970, todas do Município de São Paulo. (RE 94001, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 11/03/1982, DJ 11-06-1982 PP-05680 EMENT VOL-01258-02 PP-00537 RTJ VOL-00104-03 PP-01129).

Considerando que a hipótese do imposto de renda é “auferir renda”, que segundo o princípio das bases universais, alcança todo o acréscimo patrimonial obtido pelo beneficiário ao cabo de determinado intervalo de tempo, independentemente de sua origem e natureza, notamos que o imposto alcança, também, a renda proveniente da prática de ilícitos.

Não se trata, todavia, de tributar o ilícito, mas sim o resultado pecuniário dele decorrente. São duas realidades que não se confundem: uma é a impossibilidade de o legislador colher uma ilicitude como hipótese tributária para incidência do imposto; outra, bem diferente, é permitir que o *produto* da prática de ilícitos (no caso, a renda) seja tributada, não havendo aqui qualquer ilegalidade.

É nessa linha de ideias que seguem os Tribunais Superiores. Confira-se:

EMENTA Habeas corpus. Penal. Processual penal. Crime contra a ordem tributária. Artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90. Desclassificação para tipo previsto no art. 2º, inciso I, da indigitada lei. Questão não analisada pelo Superior Tribunal de Justiça. Supressão de instância. Inadmissibilidade. Precedentes. Alegada atipicidade da conduta baseada na circunstância de que os valores movimentados nas contas bancárias do paciente seriam provenientes de contravenção penal. Artigo 58 do Decreto-Lei nº 6.259/44 - Jogo do Bicho. **Possibilidade jurídica de tributação sobre valores oriundos de prática ou atividade ilícita. Princípio do Direito Tributário do**

**non olet.** Precedente. Ordem parcialmente conhecida e denegada. 1. A pretendida desclassificação do tipo previsto no art. 1º, inciso I, para art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137/90 não foi analisada pelo Superior Tribunal de Justiça. Com efeito sua análise neste ensejo configuraria, na linha de precedentes, verdadeira supressão de instância, o que não se admite. 2. **A jurisprudência da Corte, à luz do art. 118 do Código Tributário Nacional, assentou entendimento de ser possível a tributação de renda obtida em razão de atividade ilícita, visto que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. Princípio do non olet.** Vide o HC nº 77.530/RS, Primeira Turma, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 18/9/98. 3. Ordem parcialmente conhecida e denegada. (HC 94240, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 23/08/2011, DJe-196 DIVULG 11-10-2011 PUBLIC 13-10-2011 EMENT VOL-02606-01 PP-00026 RT v. 101, n. 917, 2012, p. 584-597).

EMENTA: Sonegação fiscal de lucro advindo de atividade criminosa: "non olet". Drogas: tráfico de drogas, envolvendo sociedades comerciais organizadas, com lucros vultosos 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.** (HC 77530, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 25/08/1998, DJ 18-09-1998 PP-00007 EMENT VOL-01923-03 PP-00522).

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÃO GENÉRICA. SÚMULA 284/STF. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO. COBRANÇA DA EXAÇÃO. INVIABILIDADE. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA INEXISTENTE.

(...)

3. **Embora a regra de tributação possa atingir o produto patrimonial de uma atividade ilícita, ela não pode tomar como hipótese para a incidência do tributo uma atividade ilícita.** Ou seja, se o ato ou negócio ilícito for subjacente à norma de tributação - estiver na periferia da regra de incidência -, surgirá a obrigação tributária com todas as consequências que lhe são inerentes. Por outro lado, não se admite que o ato ou negócio ilícito figure como elemento essencial da norma de tributação.

4. **"Assim, por exemplo, a renda obtida com o tráfico de drogas deve ser tributada, já que o que se tributa é o aumento patrimonial e não o próprio tráfico. Nesse caso, a ilicitude é circunstância acidental à norma de tributação.** No caso de importação ilícita, reconhecida a ilicitude e aplicada a pena de perdimento, não poderá ser cobrado o imposto de importação, já que 'importar mercadorias' é elemento essencial do tipo tributário. Assim, a ilicitude da importação afeta a própria incidência da regra tributária no caso concerto" (REsp 984.607/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/10/2008, DJe 05/11/2008).

(REsp 1467306/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015).

Ocorre que em alguns julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF no tocante à aplicação do art. 61 da Lei 8.981/95, toma-se um fato considerado como ilícito – o pagamento efetuado a beneficiário não identificado ou cuja operação não foi comprovada – como gerador da obrigação tributária de recolher o imposto de

renda à alíquota de 35%, circunstância que a nosso ver não se coaduna com o conceito de tributo:

EMENTA: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF) Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. Súmula CARF nº 114: O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN.

PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA: ARTIGO 61 DA LEI Nº 8.981, DE 1995 - CARACTERIZAÇÃO - **A pessoa jurídica que efetuar a entrega de recursos a terceiros ou sócios, acionistas ou titulares, contabilizados ou não, cuja operação ou causa não comprove mediante documentos hábeis e idôneos, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento sem causa.** MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, restando demonstrado que o procedimento doloso adotado pelo sujeito passivo visa a impedir o fisco de tomar conhecimento da ocorrência do fato gerador.

MULTA E JUROS MORATÓRIOS. IRRF. LANÇAMENTO ISOLADO. Mantém-se o lançamento de multas e juros isolados em auto de infração contra fonte, quando esse se efetua após a data de entrega da declaração de IRPF pelos beneficiários dos pagamentos correspondentes.

Processo nº 10980.017127/2008-91, CENTER AUTOMÓVEIS LTDA. Acórdão 1401-003.730 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária do CARF, relatora Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin. Sessão de 17/09/2019; publicado em 31/10/2019.

IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF) Ano-calendário: 2004, 2005. NULIDADE.

Presentes nos autos a descrição dos fatos, termos e documentos suficientes a caracterizar todos elementos do fato jurídico tributário, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa e nulidade do lançamento.

PAGAMENTO SEM CAUSA.

**Os pagamentos efetuados que não identifiquem a causa da operação, sujeitam-se ao Imposto de Renda na Fonte nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981/95.** Deve-se cancelar a parcela da exigência correspondente aos pagamentos cuja documentação comprobatória foi apresentada na impugnação.

Processo nº 10073.000365/2009-81, FCA ANGRAPORTO S/A. 1401-003.920 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária do CARF, relator Eduardo Morgado Rodrigues. Sessão de 12/11/2019; publicado em 18/12/2019.

IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. EXIGÊNCIA CUMULADA COM IRPJ E CSSL APURADOS EM FACE DA GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS CONSIDERADAS INIDÔNEAS. CABIMENTO.

O art. 61 da Lei nº 8.981/1995, **alcança todos os pagamentos efetuados** a beneficiários não identificados ou cuja operação ou causa não é comprovada, independente de quem seja o real beneficiário dele (sócios/acionistas ou terceiros, contabilizados ou não), **elegendo a pessoa jurídica responsável pelo pagamento efetivamente comprovado como responsável pelo recolhimento do imposto de renda devido pelo beneficiário, presumindo-se que assumiu o ônus pelo referido pagamento.** (...)

IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA. RECURSOS DESVIADOS MEDIANTE INTERPOSIÇÃO DE TERCEIROS COM FINALIDADE ILÍCITA DE PAGAMENTO DE VANTAGENS INDEVIDAS.

Os pagamentos a diversas empresas por serviços que não foram efetivamente prestados, efetuados como meios preparatórios para o desvio dos recursos que seriam posteriormente empregados nos pagamentos de vantagens indevidas a terceiros, embora identifique sua finalidade não validam sua causa primária. **Estes pagamentos não têm causa (no sentido econômico), pois não correspondem a serviços**

**efetivamente prestados. Além disso, os reais beneficiários de tais recursos não são identificados nestas operações**, pois estão encobertos por documentos que apontavam outros beneficiários (as emitentes das notas fiscais) dos pagamentos.

(...)

Processo nº 13896.723534/2015-15, Setec Tecnologia. Acórdão 1302-002.788 – 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária do CARF, relator Luiz Tadeu Matosinho Machado. Sessão de 15/05/2018, publicado em 28/06/2018.

Nota-se, assim, a necessidade de um novo olhar à regra prevista pelo art. 61 da Lei 8.981/95 dado que todas as evidências convergem à conclusão de que se trata de *sanção*, a despeito das tentativas de conferir-lhe feição tributária.

Sendo assim, fixada a premissa de que se está tratando de penalidade imposta à prática de realizar pagamento a beneficiário não identificado, independentemente de quem seja ele (sócios/acionistas ou terceiros), ou cuja operação não seja comprovada, é preciso frisar a impossibilidade de que esta sanção, cobrada mediante lavratura de auto de infração, seja cumulada multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), que pode ser agravada para 150% (cento e cinquenta por cento) quando constatado o intuito de fraude.

Nesse ponto, oportuna a observação de Minatel<sup>17</sup>:

Portanto, é imperioso admitir que há limites e condições para a aplicação da penalidade prevista no art. 61 da Lei nº 8.981/95, a qual, *quando cabível*, deve ser vista com a mesma natureza da chamada “multa isolada”, sendo certo que sua aplicação por meio de lançamento de ofício (auto de infração) não comporta novo cálculo de multa sobre multa, sedo totalmente inadequada a imposição multa de ofício de 75% ou 150% sobre o valor da penalidade quantificada em 35% do valor do pagamento sem causa, ou a beneficiário não identificado.

A aplicação de penalidade de ofício sobre a exigência do art. 61 da Lei 8.981/95 é deficiência decorrente da admissão do caráter tributário da regra segundo a qual o ato de realizar pagamento não identificado seria pressuposto material para a incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, como evidenciam os julgados do CARF acima mencionados.

A *contrario sensu*, admitindo-se a natureza sancionatória da exigência estabelecida pelo art. 61 da Lei 8.981/95, não é possível que sobre ela ainda seja calculada multa de ofício, sob pena de dúplice penalização pela mesma conduta.

Além do mais, se tributo fosse, esperar-se-ia o cumprimento voluntário da obrigação e não mediante lavratura de auto de infração, *ato administrativo que consubstancia a aplicação de uma providência sancionatória a que, tendo violado preceito de conduta obrigatória, realizou evento inscrito na lei como ilícito tributário*<sup>18</sup>.

<sup>17</sup> Op. cit. p. 275.

<sup>18</sup> *Curso de Direito Tributário*, cit., p. 389.

A única diferença entre a regra-matriz da norma sancionatória e da norma de imposição tributária reside no antecedente da estrutura. O evento a que alude a primeira é sempre o desatendimento de um dever, ou seja, é a descrição de um fato considerado como infração, delito ou ilícito; já na segunda o evento descrito no antecedente é lícito, sem violação de qualquer preceito normativo. Apenas um fato a que o direito atribui valoração capaz de dar ensejo ao nascimento da obrigação tributária.

Aplicando esses conceitos fundamentais à análise do art. 61 da lei 8.981/95 percebe-se, a toda evidência, tratar-se de norma que tem no suposto a descrição de um delito (realizar pagamento a beneficiário não identificado, ou cuja operação não seja comprovada mediante registro adequado dos fatos que afetam o patrimônio da pessoa jurídica) e, no conseqüente, a instituição de uma sanção de conteúdo pecuniário (imposição de multa de 35%).

## **5. Síntese conclusiva**

A partir dos argumentos acima expendidos podemos extrair as seguintes conclusões:

- a) A regra estampada no art. 61 da lei 8.981/1995 viola o conceito de tributo estabelecido pelo art. 3º do CTN, ao eleger um ilícito como gerador de suposta obrigação tributária;
- b) A figura indevidamente considerada como 'imposto de renda incidente exclusivamente na fonte' na verdade é sanção de cunho pecuniário, não havendo se falar em técnica de substituição tributária, que pressupõe o ressarcimento do substituto em face do substituído pelo tributo pago em seu nome;
- c) Em sendo regra de natureza sancionatória, cobrada mediante lavratura de auto de infração, sua exigência não pode ser agravada pela imposição de multa de ofício, sob pena de dupla penalização pelo mesmo fato ilícito.

### REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 5ª edição. São Paulo: Editora Noeses, 2013, p. 845 e seguintes.

\_\_\_\_\_, *Curso de Direito Tributário*. 25ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2013, p. 76.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2012, p.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária*. 4ª edição. São Paulo: Editora Noeses, 2020, p. 10.

MINATEL, José Antonio. Pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado: impossibilidade de exigência a título de IR-fonte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva – PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coordenadores). *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. São Paulo: MP Editora, 2006.

MURPHY, Celia Maria de Souza. *O Imposto sobre a Renda à luz da Constituição*. 1ª edição. São Paulo: Editora Noeses, 2020, p. 246.