

Editor: Fernando Aurelio Zilveti
Editor-assistente: Michell Przepiorka

ISSN 1415-8124

REVISTA DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

RDTA

49

3º Quadrimestre 2021

Current Issues of Tax Law Review

N. 49 – 2021 / 3rd Quarter



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

“Causa” e o Racional de Aplicação do IRRF sobre Pagamentos a Beneficiário não Identificado ou sem Causa

“Cause” and the Rationale of Application of the Exclusive withholding Tax on Payments to an Unidentified Beneficiary or without Cause

Maria Luiza Carneiro Assad

Advogada. Bacharela em Direito pela Universidade de São Paulo (USP).
Pós-graduada em Direito Tributário pela Escola de Direito de São Paulo da
Fundação Getulio Vargas (FGV). *E-mail*: mluiza.assad@gmail.com.

Recebido em: 16-5-2021

Aprovado em: 24-9-2021

Resumo

O presente artigo tem como objetivo analisar a correta aplicação do art. 61 da Lei n. 8.981/1995 especialmente no que tange à definição de “causa” no contexto de seu racional extraído do ordenamento jurídico tributário vigente. Para analisar a questão, será necessário (i) delimitar os atuais paradigmas da tributação dos resultados dos atos ilícitos; (ii) investigar o sentido do termo “causa” no contexto da norma; (iii) investigar o instituto da retenção exclusiva na fonte; e (iii) verificar a atual aplicação da norma na jurisprudência. Ao final, sustentar-se-á que a “causa” buscada pelo art. 61 da Lei n. 8.981/1995 não pode ser aquela trazida do Direito Civil, sob pena de desnaturar-se o IRRF como tributo, pois se trataria de norma que descreve sanção de ato ilícito. Assim, a “causa” deve ser ato ou operação capaz de identificar a correta tributação do rendimento, se existente, ainda que essa causa tenha natureza ilícita. *Palavras-chave*: Imposto de Renda exclusivo na fonte, pagamento sem causa, beneficiário não identificado, causa jurídica, rastreabilidade.

Abstract

This article aims to analyze the correct application of Article 61 of Law No. 8.981/1995, especially with regard to the definition of “cause” in the context of its rationale. To analyze the issue, it will be necessary to (i) delimit the current paradigms of taxing the results of illicit acts; (ii) investigate the meaning of the term “cause” in the context of the standard under analysis; (iii) investigate the institute of exclusive withholding tax in the specific case; and (iii) verify the current application of the rule in recent cases at the Administrative Tax Court. In the end, it will be argued that the “cause” sought by Article 61 of Law No. 8.981/1995 cannot be the one brought by Civil Law, under penalty

of denaturing the IRRF as a tax, as it would be a rule that describes sanction of unlawful act. Thus, the “cause” must be an act or operation capable of identifying the correct taxation of income, if any, even if this cause is illicit in nature.

Keywords: Exclusive Withholding Tax, payment without cause, unidentified beneficiary, legal cause, traceability.

1. Introdução e breves comentários sobre a tributação do ilícito

Como reflexo da Operação Lava-Jato e de outras operações que trouxeram à tona esquemas de corrupção, a Receita Federal fiscalizou diversas sociedades envolvidas na celebração de contratos com as denominadas “empresas de fachada”, cujo objetivo teria sido mascarar pagamentos indevidos e ilícitos em esquemas de corrupção.

As autuações decorrentes dos esquemas de corrupção têm por fundamento o fato de que, se por um lado o art. 3º do Código Tributário Nacional veda que o tributo seja utilizado como punição por ato ilícito, por outro, o art. 118 desse diploma legal consagra o princípio tributário do *pecunia non olet*, segundo o qual o tributo será devido independentemente da validade jurídica dos atos ou negócios jurídicos que deram ensejo à obrigação tributária.

O art. 118 traz a ideia de “irrelevância do ilícito”, que adquire o sentido de que, enquanto o próprio ato ou conduta ilícita gerará consequências de ordem sancionatória (e não tributária), o efeito desse ato ilícito ou a riqueza por ele projetada poderá ser alcançado pela incidência tributária. Nesse sentido, quando o legislador elege um fato de índole econômica¹, basta a ocorrência desse fato para se dar ensejo à tributação, pouco importando se esse fato é devido a fato ilícito anterior, que lhe deu causa².

Em recente texto, Ricardo Mariz de Oliveira manifestou-se no sentido de que, embora o *pecunia non olet* seja um adágio expressivo, a lógica de sua aplicação pode ser extraída do ordenamento jurídico sem invocá-lo. Esclarece que a “verdadeira *ratio* de qualquer incidência repousa na capacidade contributiva de alguém manifestada (desde que manifestada) através da ocorrência de fatos que correspondam à hipótese de incidência deste ou daquele tributo, e isto pode ocorrer tanto em situações de licitude quanto de ilicitude”³.

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 159.

² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. O princípio do *non olet* e a dimensão da riqueza projetada da ilicitude. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). *Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IET*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 41.

³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Tributação em torno de atos ilícitos (noções gerais e Imposto de Renda). In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). *Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IET*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 105.

Ele continua ao dizer que, de fato, a obrigação tributária não incide sobre o ato ilícito em si, pois se assim fosse, o objeto da respectiva obrigação seria a pena atribuída a esse fato pela norma que o caracterize como ilícito. Diferentemente, a norma incide sobre os efeitos econômicos dele derivados que eventualmente participem da hipótese de incidência de algum tributo.

A possibilidade de tributação dos resultados econômicos dos atos ilícitos é pacífica também na jurisprudência dos tribunais superiores. Nessa seara, é emblemática a decisão da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, que examinou se haveria crime de sonegação fiscal para o caso em que um criminoso não informa em sua declaração de imposto de renda os valores oriundos de sua atividade ilícita – nesse caso, tratava-se de tráfico de drogas.

No Habeas Corpus n. 77.530, julgado em 25 de agosto de 1982, o Ministro Sepúlveda Pertence, em seu voto, citou a obra de Amílcar de Araújo Falcão a fim de expor os “recorrentes equívocos na questão de tributação de atividades ilícitas”. O trecho retirado da obra *O fato gerador da obrigação tributária* é uma crítica a decisões da época que eram proferidas no sentido de que atividades ilícitas não deveriam ser tributadas, pois para fazer possível essa tributação, o Estado estaria se associando à ilegalidade e dela tirando proveito.

Sepúlveda Pertence defendeu que o art. 118, inciso I, do Código Tributário Nacional não permite que se possa fazer distinções quanto à maior ou menor carga de imoralidade da razão da invalidez de determinado ato para que não se tribute o resultado econômico do fato criminoso.

Questiona se não é a própria escusa de se pagar tributos simplesmente por auferir valores de maneira ilícita o que realmente afronta o princípio da moralidade, no sentido de que se estaria concedendo àqueles que incorrem em fatos que ensejam a tributação por meio de atividades criminosas um certo benefício em relação àqueles que incorrem nos mesmos fatos, porém de maneira lícita, e deverão submeter suas riquezas à tributação.

Outro caso muito citado na doutrina mais especializada a respeito do assunto da tributação dos resultados dos atos e fatos ilícitos, em se tratando de acórdãos paradigma, é o Recurso Especial n. 182.563, julgado em 27 de outubro de 1998 na Quinta Turma do Superior Tribunal de Justiça, cuja relatoria foi do Ministro José Arnaldo.

Nesse caso também se discutiu a sonegação fiscal de renda proveniente de atuação ilícita, e o Relator Ministro José Arnaldo invocou o art. 43, que traz a hipótese tributária do imposto sobre a renda, bem como o art. 118, ambos do Código Tributário Nacional, para sustentar que se ocorrida a situação definida em lei como fonte da obrigação tributária, é irrelevante a natureza do objeto dos atos praticados.

De acordo com o Relator, ocorrida a situação definida em lei como fonte da obrigação tributária, irrelevante é a natureza do objeto e do efeito dos atos praticados, pois desde que adquirida a disponibilidade econômica ou jurídica da ren-

da, nascida estará a obrigação tributária, independentemente da licitude dessa aquisição.

Tudo isto para dizer que a ideia da possibilidade de tributação do resultado econômico da atividade ilícita se baseia na distinção entre hipótese tributária e fato jurídico tributário.

Esta distinção é o que há de mais fundamental na relação que o Direito Tributário brasileiro guarda com o ilícito, pois se por um lado o art. 3º do Código Tributário Nacional refere-se à hipótese tributária quando proíbe que nela se inclua previsão ou mesmo hipótese de ato ou fato ilícito, pois isto resultaria em um efeito de sanção que não deve ser a razão de ser de um tributo, por outro, o art. 118 do Código refere-se ao próprio fato jurídico tributário, que desde que se subsuma à hipótese tributária, terá o condão de ensejar a tributação, independentemente de, na origem, este fato ser decorrente de ato ou fato ilícito.

Foi essa a distinção que fez o Ministro Moreira Alves ao ler os referidos artigos do Código Tributário Nacional, quando afirmou que o inciso I do art. 118 do Código Tributário Nacional “permite que se enquadre na previsão legal tributária a atividade nela prevista, sem se levar em conta sua licitude ou ilicitude, irrelevância esta que afasta a ideia de sanção de ato ilícito”⁴.

A associação entre a coerência dos arts. 3º e 118 do Código Tributário Nacional e os momentos envolvidos no “fato gerador” foi didaticamente explicada por Hugo de Brito Machado, que, em seu manual *Curso de direito tributário*, escreve: quando se diz que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, texto do art. 3º do Código Tributário Nacional, isto significa que a lei não pode incluir na hipótese tributária (hipótese de incidência, em suas palavras), o elemento de ilicitude. De outra parte, conforme o sobredito autor, um fato jurídico tributário (fato gerador) pode ocorrer em circunstâncias ilícitas, desde que essas sejam estranhas à hipótese tributária, sendo, portanto, irrelevantes quanto a esse último aspecto da regra-matriz de incidência tributária⁵.

O professor Luís Eduardo Schoueri, por sua vez, além de citar as lições de Hugo de Brito Machado, reconheceu também ser essa a distinção fundamental entre os momentos que devem ser examinados para tratar do ilícito em matéria tributária, concluindo que, no primeiro momento, o Código dá uma ordem para que não se inclua o elemento ilícito na hipótese de incidência, e que, no segundo momento, pode o intérprete ignorar a natureza ilícita dos fatos que se subsumam à norma de incidência⁶.

É de se destacar que mesmo nesse sentido não há unanimidade doutrinária. Paulo de Barros Carvalho não concordou exatamente com a sintonia do ordena-

⁴ Recurso Extraordinário n. 94.001. Tribunal Pleno. Rel. Min. Moreira Alves, julgamento: 11.03.1982, *DJ* 11.06.1986.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 58.

⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 162.

mento jurídico no que tange às questões cá discutidas. Ele entende que há contradições entre os arts. 118 e 116 do Código Tributário Nacional.

Para Paulo de Barros Carvalho, é impossível compatibilizar o art. 116 com o art. 118 do Código, pois para o reconhecimento da mencionada “situação jurídica”, constante do inciso II do art. 116, é necessário analisar-se sua constituição “nos termos do direito aplicável”, e, simultaneamente, para que se compreenda a definição legal do fato, em se tratando de ato ou fato jurídico, é necessário abstrair-se da validade dos atos praticados. Em seu entendimento, essa existência simultânea é contraditória e irreconciliável.

Essa visão tem como contraponto aquela de Hugo de Brito Machado, que, com amparo da distinção de Pontes de Miranda entre os três planos em que se divide o mundo jurídico (nomeadamente existência, validade e eficácia), esclareceu que o art. 116 se refere aos fatos no plano da existência. Isso significa que, para que sejam fatos geradores da obrigação tributária, basta que os fatos existam como realidades brutas ou institucionais, respectivamente a que se referem os incisos I e II do art. 116. Basta que esses fatos existam, independentemente de sua validade ou sua eficácia.

Explica que o ato ou negócio jurídico, mesmo que nulo, “e portanto incapaz de produzir plenamente os seus efeitos no plano da abstração jurídica, pode produzir plenamente os seus efeitos no plano da concreção jurídica”⁷. Basta que o fato tenha existência material, ainda que inválida no chamado plano da abstração jurídica, para que seja considerado para fins tributários, daí a não contradição entre os dispositivos.

Deste modo, visto que os atos ilícitos exercidos no contexto dos grandes esquemas de corrupção têm efeitos econômicos e por conta da aplicação do *pecunia non olet*, as autoridades fiscais têm autorização legal para identificar a ocorrência do fato jurídico tributário para os agentes envolvidos e realizar a cobrança daquilo que for devido.

No entanto, como veremos em seguida, a possibilidade de se tributar a riqueza projetada por atos ilícitos não pode ser confundida ou utilizada como pretexto para que se deixe de observar as limitações ao poder de tributar e o próprio aspecto material dos tributos.

Mais do que isso, a autuação motivada por atos socialmente repreensíveis não pode se apoiar nesse fato para ser feita de modo mais gravoso do que o sistema tributário permite, pois há mecanismos próprios para a punição de atos e fatos ilícitos, como a imposição de multas (nesses casos, invariavelmente a multa agravada) e mesmo as sanções de ordem criminal.

Assim, será analisada aqui a exigência de imposto de renda na fonte das sociedades que realizam pagamentos ilícitos. Item comum nas autuações relacio-

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2004. vol. 2, p. 390.

nadas às grandes operações anticorrupção, é necessário verificar se sua exigência está em linha com o sistema tributário.

2. O racional do art. 61 da Lei n. 8.981/1995, “causa” e suas consequências

O *caput* do art. 61 da Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e seu § 1º determinam que fica sujeito ao imposto de renda exclusivamente na fonte todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado ou quando não for comprovada sua causa, não importando se esse valor está ou não está contabilizado.

O *caput* e os §§ 2º e 3º do dispositivo legal acima mencionado determinam, em conjunto, que, caso se verifique o fato jurídico tributário descrito na norma, o imposto de renda deverá ser retido pela fonte pagadora à alíquota de 35%, na condição de responsável tributária, na data do pagamento (quando é considerado vencido o tributo). Além disso, o rendimento em questão é considerado líquido, de modo que a lei exige o reajustamento do respectivo rendimento bruto.

Será demonstrado adiante que o art. 61 da Lei n. 8.981/1995, embora seja uma norma que instaura a exigência de imposto sobre a renda exclusivamente na fonte, e, portanto, sem a possibilidade de créditos e compensações que garantiriam uma captura da renda mais precisa e coerente com a capacidade contributiva, se justifica na medida em que promove a arrecadação tributária sobre valores que deixam o “radar” do Fisco e passam para a “economia invisível”⁸, como designou Ricardo Mariz de Oliveira, realizando essa captura no momento em que essa passagem ocorre.

A retenção exclusiva na fonte é um instrumento gravoso, mas cuja justificção está no fato de que, nesse caso, a exigência do imposto de renda no momento do pagamento representa a derradeira possibilidade de satisfação do crédito tributário, que, sem esse instituto, seria perdido na economia invisível⁹.

Veja-se que o pagamento a beneficiário não identificado e o pagamento ou a entrega sem comprovação da operação que lhe deu causa ou mesmo a identificação dessa operação são os últimos momentos em que o Fisco poderá, de alguma maneira, tributar esses recursos, pois, em qualquer momento após o pagamento, pode não ser possível identificar o beneficiário ou a natureza do rendimento, se de fato poderia ser considerado renda e em que medida.

⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Tributação em torno de atos ilícitos (noções gerais e Imposto de Renda). In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). *Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IET*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 117.

⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Tributação em torno de atos ilícitos (noções gerais e Imposto de Renda). In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). *Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IET*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 117.

Sem o conhecimento do beneficiário do pagamento, o Fisco não terá conhecimento de quem o auferiu ou mesmo onde estão os recursos, ao passo que, sem a identificação da causa do pagamento ou da operação que lhe deu origem, é impossível para o Fisco apurar o imposto de renda eventualmente devido na pessoa do beneficiário. Além disso, sem a identificação do beneficiário do rendimento, não é possível determinar o regime jurídico de tributação aplicável a esse beneficiário, para que se possa apurar o imposto devido.

Em resumo, o art. 61 da Lei n. 8.981/1995 procura instituir obrigação de pagamento de imposto sobre a renda que *possivelmente* seria devido pelo beneficiário, mas que, no contexto dessa norma, passa a ser devido pelo responsável tributário de forma definitiva sobre pagamentos realizados por ele para evitar a evasão fiscal que se perpetraria, não fosse a incidência dessa norma. Não há outra razão para que se justifique que a ação de realizar um pagamento ou entrega de bens seja tributada, senão a urgente impossibilidade de que a captura desse valor seja realizada de qualquer outro modo, gerando evasão fiscal.

Ricardo Mariz de Oliveira destaca que, apesar de as hipóteses tributárias do art. 61 da Lei n. 8.981/1995 residirem em situações de irregularidade na formalização dos pagamentos ou das entregas de recursos, não se estaria diante de penalidade, mas de verdadeiro imposto de renda possivelmente (quase certamente, segundo o autor) devido por seus beneficiários, o que significa que a situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação, em verdade, não é o mero descumprimento de deveres instrumentais quanto à identificação da fonte pagadora ou a comprovação da operação que deu origem ao pagamento ou à entrega de recursos ou sua causa (destaca que isto entraria em conflito com o art. 3º do Código Tributário Nacional, que veda que se tenha na hipótese tributária a descrição de um ato ilícito), mas sim a possível e provável aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda ou provento de qualquer natureza pelo beneficiário¹⁰.

José Antonio Minatel, em sentido oposto – vale destacar –, já se manifestou dizendo que a falta de identificação do beneficiário e da causa de pagamentos é ato ilícito por ofender preceitos contábeis¹¹.

¹⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Tributação em torno de atos ilícitos (noções gerais e Imposto de Renda). In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). *Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IET*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 188-119.

¹¹ “Ainda que não queira dar crédito ao histórico que coloca a descoberto a razão da existência de regra jurídica criada, a investigação do seu binômio normativo – hipóteses e consequência – é suficiente para confirmar que a norma tem nítido caráter penal, com atribuição de consequência de cunho pecuniário (penalidade, multa de 35%) ao descumprimento de preceito que comanda a técnica dos registros das operações empresariais, notadamente a determinação para haver registro individualizado dos fatos econômicos que afetam, qualitativa ou quantitativamente, o patrimônio da entidade empresarial.” (MINATEL, José Antonio. Pagamento sem causa, ou a beneficiário não identificado: impossibilidade de exigência de 35% a título de IR-Fonte. In: MARTINS,

No entanto, tendo em vista a teleologia da norma, qual seja a possibilidade de tributar provável disponibilidade de renda em terceiro beneficiário, sua correta aplicação depende da compreensão de sua hipótese tributária.

2.1. Operação e sua “causa”

A respeito da identificação do beneficiário do rendimento não há grandes dúvidas, mas a má aplicação do imposto de renda na fonte reside na segunda hipótese de sua aplicação, quando a lei exige que o pagamento seja feito sem que comprovada a *operação* ou sua *causa*.

O termo “operação” é um termo genérico utilizado com frequência na legislação tributária para se referir ao negócio jurídico ou ato de ordem econômica que deu origem a determinada incidência tributária. Por outro lado, o termo “causa”, quando mal interpretado no contexto do art. 61 da Lei n. 8.981/1995, pode gerar a imposição exagerada e injustificada do imposto na fonte, ferindo não apenas a finalidade da norma, como também diversos princípios constitucionais e o próprio conceito de renda líquida.

Isto porque, diferentemente do termo “operação”, *causa* é uma noção jurídica definida e discutida no âmbito do Direito Civil, e cuja transposição direta para a leitura do art. 61 da Lei n. 8.981/1995 pode gerar distorções.

Para o ex-Ministro do Supremo Tribunal Federal, Moreira Alves, a causa de um negócio jurídico “nada mais é que a finalidade econômico-prática a que visa à lei quando cria um determinado negócio jurídico”¹². Como exemplos, afirma que, na compra e venda, a causa do negócio jurídico é a troca da coisa pelo dinheiro (preço), e que, no contrato de locação, a causa é a troca do uso da coisa pelo dinheiro (aluguel).

A causa, para o autor, nada mais é que uma causa objetiva que traduz o esquema que a lei adota para cada figura típica. Ele entende que é necessário diferenciar o conceito de causa do conceito de motivo, que para ele está em um plano subjetivo das partes que se utilizam do negócio jurídico. O motivo é interno aos participantes do negócio jurídico e está relacionado às intenções do agente que se envolve em determinado negócio jurídico.

Moreira Alves realizou essa distinção quando analisou a situação em que os motivos do agente são diferentes da causa do negócio jurídico que foi praticado, o que chamou de negócios jurídicos simulados.

Causa, nas palavras de Heleno Tórres “é a finalidade, a função, o fim que as partes pretendem alcançar com o ato que põem em execução, sob a forma de

Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza: questões pontuais da Apet*. São Paulo: MP, 2006, p. 239)

¹² ALVES, Moreira. As figuras correlatas da elisão fiscal. *Revista Fórum de Direito Tributário* n. 1. Belo Horizonte: Fórum, 2003, p. 12.

contrato, para adquirir relevância jurídica”¹³. Para ele, é por essa razão que a causa é elemento essencial do negócio, pois é o que faz com que a operação seja apreciável economicamente, destacando que essa causa *deve ser sempre lícita e passível de tutela pelo direito positivo*.

Não é muito distante a definição do civilista Caio Mário da Silva Pereira, que entende que, assim como vimos no texto de Moreira Alves, é mister que, antes de mais nada, se diferencie a causa dos motivos que motivam o negócio jurídico, pois os motivos se apresentam como uma razão ocasional ou acidental do negócio, algo que pertence à psique subjetiva daquele que os manifestam (ou os omite), mas não possuem relevância alguma na análise do negócio jurídico, a princípio¹⁴.

A causa, por sua vez, traz um fim econômico ou social, que para Caio Mário da Silva Pereira, deve ser *reconhecido e garantido pelo direito*, uma finalidade objetiva e determinante do negócio jurídico que o agente busca além da realização do ato em si mesmo¹⁵.

O destaque para a necessidade de que a causa, para que seja causa, seja reconhecida e garantida pelo direito muito nos interessa, porque aproxima esse conceito de algo que depende da licitude para que se conceitue como tal. Caio Mário da Silva Pereira reforça a necessidade de licitude da causa quando diz que “sempre haverá distinguir da causa a motivação, pois que esta, *mesmo ilícita*, não chega a afetar o ato, desde que àquela não se possa irrogar a mesma falha” (destacamos)¹⁶.

O autor segue adiante, e ao comentar o fato de que a despeito das discussões doutrinárias, o ordenamento jurídico brasileiro não abraçou a causa como elemento constitutivo do negócio jurídico, diz que a causa deve seguir sendo investigada, pois se trata de fator com “alta significação moral, que facultada ao juiz apreciar a laicidade sob aspecto social do negócio”¹⁷.

Tanto é assim, sustenta, que na ausência de causa, nasce a obrigação legal de indenizar por enriquecimento indevido, ou “sem causa”¹⁸.

Orlando Gomes também analisou o conceito de causa, e, a respeito disso, diz haver relevância nesse conceito, pois este influencia como essencial requisito na validade ou eficácia dos negócios jurídicos, uma vez que, segundo o autor, o pro-

¹³ TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado*: autonomia privada, simulação, elisão tributária. São Paulo: RT, 2003, p. 143.

¹⁴ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. Atualização de Maria Cristina Bodin de Moraes. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 424.

¹⁵ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. Atualização de Maria Cristina Bodin de Moraes. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 424.

¹⁶ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. Atualização de Maria Cristina Bodin de Moraes. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 425.

¹⁷ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. Atualização de Maria Cristina Bodin de Moraes. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 428.

¹⁸ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. Atualização de Maria Cristina Bodin de Moraes. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, *loc. cit.*

pósito ou causa dos contratantes será o instrumento para avaliar a validade ou a eficácia do negócio jurídico, sendo considerados inválidos os negócios que tenham finalidade ilícita ou imoral¹⁹.

Assim como os demais doutrinadores aqui comentados, Orlando Gomes auxilia na análise da relação entre causa e licitude, quando diz que uma das funções da causa é servir de requisito para se recusar a proteção jurídica a negócios sem significação ou ilícitos. Essa afirmação denuncia a ideia de que dentro do conceito de causa está um pressuposto de licitude, sem o qual não se fala em causa no sentido elaborado pela doutrina civil, mas de mero motivo²⁰.

Em uma sucinta conclusão, o doutrinador sumariza que “a lei exige uma justificação para a criação, por um negócio jurídico, de um vínculo digno de proteção. A justificação encontra-se na relevância social do interesse de proteção. A justificação encontra-se na relevância social do interesse que se quer tutelar e no fim que se pretende alcançar. É a causa.”²¹ (Destacamos)

Tendo percebido o entendimento doutrinário de que a causa é o elemento suficiente para que se identifique a relação jurídica a que se refere o pagamento, ou a entrega de dinheiro, e mesmo qualifica a própria operação a que se refere o pagamento, pode-se notar a razão do uso desse termo na norma do art. 61 da Lei n. 8.981/1995 aqui comentada, pois a causa acaba por ser absolutamente necessária para a determinação do tratamento tributário correspondente ao fato, na pessoa do beneficiário.

Conhecendo o verdadeiro título jurídico do movimento financeiro, se pode saber se esse movimento, por exemplo, é pagamento de uma renda, ou entrega de uma doação, ou, se for renda, se é ou não é tributada na fonte e sob qual regime de tributação se submete, bem como sua natureza pode interferir na base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas pagadoras.

Contudo, se entendermos a definição de *causa* como algo que está inerentemente ligado à licitude, como bem podemos perceber pela investigação do conceito na doutrina do Direito Privado, é possível que a própria norma do art. 61 da Lei n. 8.981/1995 seja abalada, perdendo o sentido.

É que se for considerado o conceito de causa como algo que abrange licitude, o art. 61 da Lei n. 8.981/1995 conterà descrição de ato ilícito em sua hipótese tributária, o que culminaria na desnaturalização daquilo imposto pelo art. 61 da Lei n. 8.981/1995 como *tributo*.

Pouco importa se o texto da norma venha a dizer que se trata de imposto sobre a renda: o art. 3º do Código Tributário Nacional, que traz ao ordenamento jurídico a definição de tributo, diz que este não deve ser sanção de ato ilícito. Isto significa que, na hipótese tributária da norma, não poderá haver previsão de ato

¹⁹ GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 371.

²⁰ GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 373.

²¹ GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 379.

ilícito para a incidência dessa norma, pois se assim contiver, tratar-se-ia de uma multa, e não de um tributo.

Neste caso, se partíssemos da premissa que o conceito do Direito Privado de causa fosse este que expusemos e se o art. 61 da Lei n. 8.981/1995 fizer referência direta a esse conceito emprestado do Direito Civil, estaríamos diante de uma norma que, em linhas gerais, incide sobre “pagamentos ou entrega de recursos a terceiros quando não for comprovada a operação ou sua *causa [lícita]*”. Nesse cenário, ainda que se comprovasse uma razão da operação, sua natureza e o beneficiário do referido pagamento, como vimos na análise da doutrina, essa operação seria entendida como “sem causa”, pois não teria causa jurídica, tutelada pelo direito ou lícita.

2.2. Interpretação da “causa” no contexto do racional do art. 61 da Lei n. 8.981/1995

Para que se conclua da maneira acima exposta, deve-se entender de alguma forma que existe o compromisso de emprestar conceitos de Direito Privado ao Direito Tributário. Historicamente, isto era visto como uma solução interpretativa, pois o Direito Tributário era entendido como um “Direito de Sobreposição”, o que implicaria que os tributos incidiriam sobre situações jurídicas entendidas como diretamente reguladas por outro ramo do Direito.

Segundo essa noção, o Direito Tributário faria referências ao Direito Privado, por ser subordinado a esse ramo do Direito, pois segundo o entendimento histórico, nas hipóteses tributárias haveria necessariamente um fato jurídico de natureza privada. Na inexistência ou na invalidade desse fato jurídico, não haveria que se cogitar a tributação²².

Em resposta a esse entendimento, surgiu, na Alemanha na década de 1960, o movimento da consideração econômica, segundo o qual o Direito Tributário é completamente independente do Direito Privado, e deve ser interpretado independentemente da validade dos negócios jurídicos. Esse novo entendimento se deveria ao fato de que a hipótese tributária não contempla um negócio jurídico, mas uma situação econômica, pois é esta que enseja a tributação²³.

Johnson Barbosa Nogueira, em estudo já antigo sobre a consideração econômica, destacou que muito graças a ela se desfez o tabu da intributabilidade das atividades ilícitas. Além disso, a consideração econômica daria base dogmática ao intérprete e ao legislador, inclusive para combater a evasão, que acontecia mediante a utilização abusiva de formas, bem como para que se fizesse possível a tributação de atos jurídicos inválidos²⁴.

²² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 753.

²³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, *loc. cit.*

²⁴ NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A interpretação econômica no direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 128.

Em sua variante inicial no Brasil, a consideração econômica se propôs a desprezar a forma jurídica, buscando-se interpretar o fato gerador em sua substância, examinando-se a *intensio facti* em contraposição à *intensio juris*²⁵. Amílcar de Araújo Falcão se enquadra nessa variante, que definiu a consideração econômica da lei tributária como a necessidade de se dar à lei, em sua aplicação nas hipóteses concretas, inteligência tal que não permita ao contribuinte manipular a forma jurídica para obter menor pagamento ou o não pagamento de algum tributo, resguardando para si o resultado econômico²⁶.

De acordo com Luís Eduardo Schoueri, contudo, o movimento da consideração econômica acarretou certos exageros, e por isso foi reformulado e flexibilizado ao longo dos anos, tendo hoje adquirido o sentido de que cabe ao intérprete verificar se o legislador levou em conta, ou não, a estrutura do Direito Privado na definição da hipótese tributária, sendo o legislador livre para se vincular ou não às formas desse ramo do direito²⁷.

Essa liberdade que o legislador tributário possui de abstrair-se dos conceitos do Direito Privado garante ao intérprete a possibilidade de investigar se uma palavra empregada na legislação tributária, ainda que exista conceituada no Direito Privado, deve ser necessariamente interpretada neste sentido, ou se existe uma interpretação de cunho econômico mais adequada à natureza da norma tributária em análise.

Para Schoueri, a consideração econômica traz consigo o reconhecimento de que expressões idênticas não precisam ser interpretadas de maneira idêntica se estiverem em dispositivos normativos diferentes. Cada norma deve ser interpretada em seu próprio contexto e sendo relacionada à medida correta com os demais dispositivos, tendo em vista sua finalidade. E as finalidades do Direito Tributário são diferentes das finalidades do Direito Privado, e isso implica reconhecer que, diante de finalidades diferentes, expressões idênticas podem ter significados diferentes²⁸.

Predomina dizer que, na interpretação da legislação tributária, se deve apurar se o uso de palavra conceituada pelo Direito Privado em determinada norma tributária é coerente com sua interpretação sistêmica e coerente com a ordem tributária, seus princípios e a competência de cada tributo.

No caso específico do art. 61 da Lei n. 8.981/1995, se for escolhida a interpretação da norma considerando que os termos utilizados são emprestados do Direito Privado, e, mais relevantemente, se fosse necessário comprovar uma “causa jurídica” para afastar a incidência do dispositivo, então estar-se-ia diante de

²⁵ NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A interpretação econômica no direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 19.

²⁶ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. São Paulo: RT, 1977, p. 49.

²⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

²⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 767.

verdadeira multa, pois, na hipótese tributária, haveria um critério de licitude para que se entendesse a não incidência.

Isto significa que, não obstante existam situações de operações lícitas que seriam alcançadas pela norma, tal como uma operação com causa lícita simplesmente não comprovada pelo contribuinte, *nenhuma causa ilícita, ainda que comprovada*, escaparia da incidência do art. 61 da Lei n. 8.981/1995, não por representarem renda ou presunção de renda, mas simplesmente em razão de sua ilicitude.

Não à toa, em 1982, o Supremo Tribunal Federal julgou, no Recurso Extraordinário n. 94.001/SP, inconstitucional dispositivo que determinava acréscimo de 200% ao imposto imobiliário sobre imóveis onde houvesse construções irregulares. Nessa ocasião, a Corte entendeu que o acréscimo não possuía natureza tributária, mas constituía típica penalidade pecuniária em decorrência de um ilícito administrativo.

O Relator Ministro Moreira Alves, em seu voto, afirmou que a ausência de regulamentação de um imóvel não é elemento da definição do fato gerador. Destacou que essa situação ilícita não denota a existência de capacidade econômica, essa sim, que deveria ser levada em consideração para efeitos tributários. Na decisão, entendeu que “o alcance do direito tributário está, portanto, delimitado unicamente pela extensão dos efeitos econômicos das situações definidas na lei fiscal como fatos geradores”.

Da mesma maneira, o alcance da norma do art. 61 da Lei n. 8.981/1995 deve ser limitado aos efeitos econômicos das operações que geram a incidência do imposto de renda, não devendo ser aplicada a norma quando é possível identificar a renda disponível e tributá-la de acordo com sua natureza (mesmo que esta seja um pagamento ilícito), pois se é possível tributar a renda disponibilizada da maneira regular, a aplicação do art. 61 não estará tributando a renda (que já foi tributada), mas sim sancionando um ato ilícito.

A exigência de que a causa comprovada pela fonte pagadora para a realização do pagamento seja uma de ordem lícita (em oposição a pagamentos sem causa, como aqueles feitos em esquemas de corrupção), no limite em que o fisco é capaz de satisfazer o direito arrecadatório com a comprovação da causa ilícita, denuncia o fato de que o art. 61 deixa de incidir sobre renda presumida e passa a incidir sobre *o ato de realizar pagamento ilícito*.

A norma do art. 61, assim como costumam ser as normas que impõem a retenção na fonte do imposto de renda, é uma norma de caráter *antielisivo*, cuja finalidade é garantir que o Estado terá acesso a uma possível renda, que do contrário seria inacessível.

Não pode, esse instrumento antielisivo, ser utilizado às custas da capacidade contributiva (quando é possível exigir o tributo do beneficiário, que de fato possui capacidade contributiva relacionada ao pagamento) e de modo a servir de sanção de ato ilícito, mas deve ele ser utilizado de maneira unicamente instrumental e residual, dada sua natureza.

3. Aplicação do art. 61 da Lei n. 8.981/1995 e jurisprudência do CARF

Vistas as problemáticas descritas anteriormente, é necessário, na aplicação do art. 61 da Lei n. 8.981/1995, que se investigue se existe causa em sentido amplo e econômico na operação, é dizer, se é possível identificar a que título foi realizado o pagamento. Se for possível identificar o beneficiário do pagamento e a natureza desse (ainda que ilícita), não cabe a retenção na fonte à alíquota de 35%, mas a exigência do tributo diretamente do beneficiário ou a retenção na fonte específica aplicável.

Mais do que isso: se um procedimento de fiscalização já tiver sido capaz de apurar o tributo devido nessa operação com relação ao beneficiário do rendimento, ainda mais descabida é a aplicação do art. 61 da Lei n. 8.981/1995 para a fonte pagadora, como se tem observado em casos da Lava-Jato, por exemplo.

A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), no entanto, ainda reflete majoritariamente entendimentos diversos, e acaba impondo a cobrança do IRRF em casos em que ela é indevida.

Nesse sentido, a título exemplificativo, veja-se o Acórdão n. 1402-004.117, julgado em 16 de outubro de 2019. Nessa ocasião, a Corte descreveu a natureza da norma do art. 61 da Lei n. 8.981/1995 como mecanismo do legislador para impedir que as pessoas jurídicas fizessem pagamentos a destinatários não identificados ou sem causa. Contudo, ao definir “causa”, diz que “pagamentos a destinatários não identificados ou que, mesmo identificados, *não tivessem causa, ou seja, fora do interesse da companhia*”²⁹ (destacamos).

Cumpramos ressaltar que os pagamentos “de interesse da companhia” mais se aproximam dos critérios para que as despesas sejam dedutíveis da apuração do lucro real que dos critérios para aplicação do art. 61 da Lei n. 8.981/1995, que, como vimos, deve ter aplicação residual e justificada pela impossibilidade de detecção da riqueza naquele que teria capacidade contributiva para arcar com a eventual incidência do imposto de renda.

Contudo, a decisão vai além, e, bem como outras semelhantes, revela um critério oculto de licitude para que se tenha comprovada a “causa”, ainda que não se invoque a definição civil. Seguindo a análise do acórdão, o voto concluiu, tratando da natureza do art. 61 da Lei n. 8.981/1995, que “em outras palavras, visou-se impedir direcionamento de recursos *ao arrepio dos objetos sociais* e muitas vezes, *de natureza nebulosa*”³⁰.

No caso em análise, os pagamentos objeto da autuação, conforme o próprio acórdão, foram direcionados a sociedades “fantasma”, cuja função única era servir de canal para o recebimento dos recursos por outros beneficiários. Os pagamentos foram realizados como contraprestação por serviços que não foram efeti-

²⁹ Acórdão n. 1402-004.117. Recurso Voluntário. Rel. Paulo Mateus Ciccone, julgamento: 16.10.2019.

³⁰ Acórdão n. 1402-004.117. Recurso Voluntário. Rel. Paulo Mateus Ciccone, julgamento: 16.10.2019.

vamente prestados, segundo o acórdão, posteriormente empregados nos pagamentos de vantagens indevidas a terceiros.

Embora a Corte tenha plenamente identificado a causa dos pagamentos, conforme o exposto acima, conclui que “embora identifiquem sua *finalidade*, não validam sua *causa primária*”, e segue, afirmando que os pagamentos “não têm causa (no sentido econômico), pois não correspondem a serviços efetivamente prestados”³¹.

De fato, a causa do pagamento não é a prestação de serviços, conforme os documentos emitidos de maneira ilícita. Contudo, isto não é dizer que não têm causa, ao menos para fins da aplicação do art. 61 da Lei n. 8.981/1995, pois sabendo-se que se trata de pagamentos indevidos, é possível realizar a tributação dessas riquezas dos beneficiários dos pagamentos, justamente porque o imposto de renda incide independentemente da licitude dos atos que geraram a renda (*non olet*).

A decisão indica, também, que não foram identificados os reais beneficiários dos recursos transferidos. No entanto, tendo em vista a justificação do art. 61 da Lei n. 8.981/1995, seria importante verificar se os beneficiários indicados pelo contribuinte puderam ser autuados e discutir o débito tributário referente aos pagamentos. Se a resposta for positiva, não parece haver exigência ou mesmo relevância na comprovação dos reais beneficiários pela fonte pagadora, pois a função de gravar os valores teria sido cumprida, sendo desnecessária e gravosa a imposição da norma especial.

Outra decisão que merece destaque é a do Acórdão n. 1302-002.549, julgado no CARF em 20 de fevereiro de 2018. Na descrição dos fatos, foi reproduzido o relatório da primeira instância, em que se lia que Augusto Mendonça declarou, nos Termos de Colaboração, que para vencer a concorrência fraudulenta destinada a executar obras para a Petrobras, o Consórcio Interpar, integrado pela SOG, sociedade objeto da autuação neste caso, comprometeu-se a pagar propinas para funcionários de alto escalão da Petrobrás, incluindo Paulo Roberto Costa, Diretor de Abastecimento, e Renato Duque.

Na Receita Federal, foram desenvolvidas diversas ações fiscais relativas a sociedades envolvidas nas operações investigadas, sendo que nesse contexto foram declaradas inaptas e/ou posteriormente baixadas de ofício a inscrição no CNPJ de diversas sociedades que supostamente prestariam serviços para a contribuinte, mas que, na verdade, se tratavam de contratos de serviço fictícios.

Nesse contexto, a fiscalização entendeu que os pagamentos efetuados pelo Consórcio Interpar à Setec e à Auguri, entre outros pagamentos realizados pela SOG tanto como parte de Consórcio – como empresa individual – não tiveram a contrapartida de qualquer prestação de serviços pelas sociedades emitentes das notas fiscais. Relativamente aos pagamentos efetuados pelos Consórcios nominados e pela SOG à Gráfica e Editora Atitude, o reconhecimento da fraude já havia

³¹ Acórdão n. 1402-004.117. Recurso Voluntário. Rel. Paulo Mateus Ciccone, julgamento: 16.10.2019.

sido efetuado por Augusto Mendonça, na condição de principal dirigente de fato da SOG, conforme os Termos de Colaboração que firmou perante o Ministério Público Federal, e confirmou em juízo no âmbito dos processos penais em que foi denunciado.

Em todos esses casos, a fiscalização entendeu que se referem a operações não comprovadas e/ou inexistentes, sem fruição pelo sujeito passivo – e de consórcios que integrou – de qualquer serviço prestado, circunstâncias que caracterizam o pagamento sem causa, nos termos do art. 61 da Lei n. 8.981/1995, e é a respeito desse ponto da fiscalização que nos aprofundaremos.

Nesse ponto, na Impugnação, defendeu-se que o art. 61 da Lei n. 8.981/1995 “não contempla a incidência do imposto na fonte em face de pagamentos com causa ilícita – pois o fundamento da exigência reside apenas na ausência de causa (‘pagamentos sem causa’)”³².

Seguiram o raciocínio ao afirmar que, para o art. 61 da Lei n. 8.981/1995, o IRRF não é exigível se houver uma causa, ainda que ilícita, que conceda suporte ao desembolso efetuado no caso concreto.

No acórdão proferido na Delegacia de Julgamento (“DRJ”), as alegações da Contribuinte foram rejeitadas, pois, segundo a decisão, “o artigo 61 prevê a falta de causa, e de fato não houve causa, pois, não houve os serviços”³³.

Ainda, trouxe o princípio do *pecunia non olet*, citando o art. 118 do Código Tributário Nacional, dizendo que “segundo esta norma geral, interessa apenas os efeitos econômicos produzidos pelos atos, e não sua validade, licitude ou moralidade. Por isso, na interpretação acerca da incidência (ou não) de norma jurídica tributária, deve-se abstrair aspectos atinentes à validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos, bem como dos efeitos efetivamente ocorridos”³⁴.

Em fase de recurso, os recorrentes contestaram a decisão da DRJ afirmando que, como bem foi dito na decisão, o art. 61 da Lei n. 8.981/1995 não pode ser aplicado exclusivamente em função da ilicitude da causa dos pagamentos, o que foi o caso, segundo a defesa.

No acórdão aqui discutido, enfim, os julgadores entenderam que a recorrente buscou desfocar o objeto da autuação por destacar o fato de que existiria, sim, uma causa para os pagamentos efetuados, embora ilícita: o pagamento de vantagens indevidas a terceiros.

³² BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 1302-002.549. Recurso Voluntário. Rel. Luiz Tadeu Matosinho Machado, julgamento: 20.02.2018.

³³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 1302-002.549. Recurso Voluntário. Rel. Luiz Tadeu Matosinho Machado, julgamento: 20.02.2018.

³⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 1302-002.549. Recurso Voluntário. Rel. Luiz Tadeu Matosinho Machado, julgamento: 20.02.2018.

Para a decisão, é evidente que os pagamentos não tinham causa (destaca o Relator, no “sentido econômico”), apenas porque não correspondiam a serviços efetivamente prestados, bem como os reais beneficiários dos recursos não foram identificados nas operações de cunho penal, pois estavam encobertos por documentos que apontavam para beneficiários diversos, quais sejam, os emitentes das notas fiscais.

Com essa sustentação, o Acórdão manteve a decisão recorrida em desfavor da Contribuinte para manter a cobrança do imposto sobre a renda retido na fonte sobre os pagamentos efetuados para obtenção de vantagens indevidas.

Mesmo em casos em que, não apenas foi identificado o beneficiário do pagamento, como esse pagamento já tenha sido tributado na pessoa do beneficiário em outro procedimento fiscal, decisões semelhantes são proferidas.

Veja-se o Acórdão n. 1201-003.397, proferido no CARF em 10 de dezembro de 2019. Nesse caso, ficou comprovado que os pagamentos objeto da autuação já haviam sido tributados pela sociedade beneficiária em sede de procedimento fiscal formalizado em processo administrativo, mas ainda assim, por voto de qualidade, decidiu-se por manter a exigência integral do IRRF.

No voto vencedor, o julgador manifestou o entendimento de que o art. 61 da Lei n. 8.981/1995 teria natureza de presunção relativa, de modo que bastaria um indício para sua aplicação, e caberia ao contribuinte trazer provas para desconstituí-lo. Para o voto vencedor, a “causa” não teria sido comprovada, *ainda que o Fisco tenha conseguido alcançar (e exigir tributo sobre) a riqueza produzida pelo pagamento na pessoa do beneficiário*.

Isto porque o voto vencedor descreveu causa como o contexto *negocial* ou *patrimonial* segundo o qual é feito o pagamento, considerando que “a sociedade empresária é um ente de natureza econômica e as suas ações devem ser tomadas nesse contexto”³⁵. Mais uma vez é possível inferir que a “situação econômica” que seria a causa muito mais se assemelha à causa como conceito do direito civil, que pressupõe licitude, ou propósito dentro de um contexto empresarial, negocial, o que, reitera-se, não é – nem pode ser – pressuposto para que se aplique o art. 61 da Lei n. 8.981/1995.

Interessante notar, nesse voto, que se discutiu se seria possível a incidência, por um lado, do imposto de renda exigido do beneficiário do pagamento e de outro, simultaneamente, o IRRF por pagamento sem causa, tendo em vista o processo administrativo cobrando os valores do beneficiário nesse caso.

A conclusão do voto vencedor foi que não seria possível a incidência concomitante na fonte pagadora e no beneficiário, mas defendeu que o “bis in idem” somente poderia ser afastado na liquidação das decisões, e em favor do IRRF, por se tratar de situação de retenção exclusiva na fonte.

³⁵ Acórdão n. 1201-003.397. Recurso Voluntário. Rel. Luis Henrique Marotti Toselli, julgamento: 10.12.2019.

Ainda que, de fato, se trate de retenção exclusiva na fonte, o art. 61 da Lei n. 8.981/1995 tem natureza muito singular, e não deve ser interpretado dessa maneira. Com base na interpretação sistemática, em linha com o ordenamento jurídico e com a finalidade da norma aqui discutida, muito mais coerente seria prevalecer a cobrança do beneficiário nesse caso, pois é ele que incorreu na hipótese tributária do tributo, manifestando capacidade contributiva. Ainda, a tributação na pessoa do beneficiário é mais condizente também com o princípio da renda líquida³⁶, e, portanto, mais adequada.

O fato de se tratar de retenção exclusiva na fonte está relacionado às circunstâncias em que a norma é aplicável (de desconhecimento do beneficiário ou impossibilidade geral de tributar a riqueza diretamente).

Vale menção ao voto vencido do referido acórdão, proferido pelo Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, que acertadamente pretendia cancelar a autuação do IRRF sobre parcela dos pagamentos objeto de autuação na pessoa do beneficiário, pois para essa parcela a cobrança do IRRF “deixa de ter fundamento legal”, pois a renda já é “rastreadável”.

O voto vencido trouxe alguns bons pontos de fundamentação, inclusive dizendo que “afinal todo pagamento tem uma causa (lícita, como uma doação, ou ilícita) – jamais poderia constar no antecedente da norma legal de incidência tributária sobre a renda, por dois outros motivos, além do princípio da capacidade econômica”³⁷.

Apesar de a jurisprudência ainda ser desfavorável de modo geral, mais recentemente foram proferidas algumas decisões (e, como acima, alguns votos vencidos) que sinalizam para uma possível mudança no entendimento para um caminho mais coerente do uso do IRRF sobre pagamentos sem causa.

Foi o caso do Acórdão n. 1201-003.826 do CARF, julgado em 18 de junho de 2020, em que a Conselheira Gisele Barra Bossa, relatora, proferiu voto no sentido de que uma vez demonstrada a ocorrência da operação e identificado o beneficiário do pagamento, deve ser afastada a aplicação do IRRF nos termos do art. 61 da Lei n. 8.981/1995, independentemente se a causa do pagamento é ligada ou não à atividade da sociedade, a atividades empresariais em geral, é lícita ou ilícita.

No caso em análise, como visto anteriormente, já existia autuação em curso referente aos mesmos pagamentos na pessoa do beneficiário, lavrada pela mesma Autoridade Fiscal. A julgadora destacou, ainda, que o auto de infração em nome

³⁶ Em apertada síntese, o Princípio da Renda Líquida determina não se tratar de renda (hipótese tributária do Imposto de Renda) ganho ou recebimento sem dedução dos custos ou despesas necessários para obtenção dessa riqueza (POLIZELLI, Victor Borges. O princípio da realização da renda, reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ. *Série Doutrina Tributária* vol. VII. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 143.

³⁷ Acórdão n. 1201-003.397. Recurso Voluntário. Rel. Luis Henrique Marotti Toselli, julgamento: 10.12.2019.

do beneficiário foi lavrado antes mesmo do auto de infração lavrado contra a fonte pagadora objeto da análise, o que demonstra flagrantemente o mau uso do art. 61 da Lei n. 8.981/1995.

A Conselheira ainda trouxe ao voto a questão da materialidade do imposto de renda, que pressupõe o confronto de receitas e despesas, não sendo permitido que recaísse sobre mera receita (pagamento). Para o voto, “o fato de ser a causa ou o beneficiário não identificados não é suficiente para tentar alcançar a receita, em vez de a renda”³⁸, e se o legislador desejasse instituir imposto de renda nesse caso, deveria impor a apuração por meio do lucro arbitrado, justamente em função do desconhecimento da origem das despesas que seriam confrontadas com a receita supostamente omitida pelo beneficiário do pagamento.

Outro ponto levantado na decisão foi o entendimento de que o art. 61 da Lei n. 8.981/1995 seria verdadeira multa por descumprimento de obrigações de prestar informações ao Fisco, na linha do trecho de José Antônio Minatel citado anteriormente, violando-se o art. 3º do Código Tributário Nacional, que não permite que o tributo seja usado como sanção de ato ilícito. Para sustentar essa posição, a Conselheira traçou um paralelo entre essa norma e aquela contida no art. 44 da Lei n. 8.541/1992, para a qual já haveria decisões nesse sentido.

Outra decisão que parece caminhar para outra forma de ver a aplicação do art. 61 da Lei n. 8.981/1995 é a Resolução n. 1201-000.652, proferida no CARF em 22 de novembro de 2018, sobre um caso de aplicação do IRRF sobre pagamento sem causa.

Nessa ocasião, o CARF, por unanimidade, determinou que o julgamento fosse convertido em diligência, pois caberia ao contribuinte o ônus de identificar os beneficiários da operação ou causa dos pagamentos enquanto “à fiscalização cabe a tarefa de realizar diligência em face das empresas identificadas como beneficiárias para exigir que as mesmas demonstrem se os valores recebidos foram devidamente contabilizados em sua escrituração fiscal, e o IRPJ e a CSLL devidamente recolhidos, bem como se não há procedimento fiscal em curso para exigir os mesmos valores (AIIM de omissão de receitas em face das beneficiárias)”³⁹.

O acórdão define muito bem que “a palavra de ordem é *rastreabilidade* da operação”⁴⁰. A decisão afirma que, se por um lado não se pode deixar de se tributar uma riqueza, por outro lado não se pode impor a aplicação do IRRF sobre pagamentos sem causa “desalinhada dos próprios preceitos normativos”⁴¹, indi-

³⁸ Acórdão n. 1201-003.826. Recurso Voluntário. Rel. Barbara Melo Carneiro, julgamento: 18.06.2020.

³⁹ Acórdão n. 1201-003.826. Recurso Voluntário. Rel. Barbara Melo Carneiro, julgamento: 18.06.2020.

⁴⁰ Acórdão n. 1201-003.826. Recurso Voluntário. Rel. Barbara Melo Carneiro, julgamento: 18.06.2020.

⁴¹ Acórdão n. 1201-003.826. Recurso Voluntário. Rel. Barbara Melo Carneiro, julgamento: 18.06.2020.

cando o entendimento de que esses preceitos normativos não permitiriam a sua cobrança quando for possível “rastrear” a riqueza na pessoa que possui capacidade contributiva sobre essa riqueza

4. Conclusão

O art. 61 da Lei n. 8.981/1995 nada mais é que a única ou a última forma que o legislador encontrou para capturar rendas que adentram no que Ricardo Mariz de Oliveira chamou de “economia invisível”, ou que deixam de ser detectáveis sem grandes dispêndios logísticos para o Fisco, uma vez que são realizados pagamentos a beneficiário (ou aquele de quem o Fisco em primeiro lugar deveria cobrar) não identificado sem que se saiba a que título foi realizado esse pagamento, sem cuja informação o Fisco não seria capaz de apurar a correta tributação incidente sobre esses valores.

Esse dispositivo tem origem, ou ao menos se baseia, em normas que continham a função precípua de satisfazer o crédito tributário presumido em casos de difícil alcance do Fisco, uma possibilidade de garantir que haverá a tributação de alguma forma e de impedir que as riquezas sejam movimentadas sem sua devida oneração, de maneira até antielisiva.

Justifica-se, assim, a retenção na fonte, de maneira exclusiva, no fato de que o momento do pagamento ou da entrega é verdadeiramente o último momento em que existe conhecimento ou controle do Fisco, “a derradeira possibilidade de satisfação do crédito tributário”, o ponto temporal mais viável para que se realize o recolhimento.

Isso tudo apenas se não se considerar que a norma do art. 61 da Lei n. 8.981/1995, ao dispor que incide sobre pagamentos sem “causa”, não esteja fazendo remissão ao conceito de causa, trazido pelo Direito Privado, que segundo análise da doutrina é algo relacionado aos negócios jurídicos, elemento desses ou não, mas que é o fim ou a razão de um negócio jurídico, desde que esse fim ou razão seja tutelado pelo direito.

A necessidade de tutela pelo direito da causa, no Direito Civil, se traduz na necessidade de que essa causa seja lícita; do contrário não poderia ser causa. É por isso que quando se fala em pagamentos ilícitos, no Direito Civil, se refere a eles como pagamentos “sem causa”. Não porque não teriam um fim ou uma razão, mas porque a causa nesses casos é ilícita, ou não é causa.

A consequência de se trazer esse conceito à aplicação do art. 61 da Lei n. 8.981/1995 é que uma mesma causa que, se fosse lícita, afastaria a aplicação do art. 61, dado que o beneficiário do pagamento é identificado pelo contribuinte, não afastaria a aplicação do art. 61, nas mesmas condições, apenas pelo fato de ser ilícita.

Para esclarecer, basta recordar os casos em que houve o pagamento de uma propina/pagamento indevido, e que, no momento da autuação, a fiscalização conhecia o beneficiário do pagamento indevido e a causa desse pagamento e tanto

conhecia que já havia atuado o beneficiário desses pagamentos para que pagasse imposto de renda sobre a renda apurada em decorrência dele.

Nesses casos, se considerado o conceito de causa emprestado do Direito Civil (ou pior, “causa” como atividade normal da empresa, fundamento *negocial*, como se vê em alguns acórdãos, o que é ainda mais restrito), incidiria o art. 61, mesmo tendo o Fisco conseguido plenamente satisfazer o crédito tributário de maneira mais precisa ou justa na pessoa do beneficiário única e exclusivamente porque a causa identificada é o pagamento de propina, ou contraprestação por serviços simulados etc.

Nesse caso o que se percebe é que unicamente em função de sua ilicitude, um fato foi tributado, o que vai de encontro com a própria definição de tributo introduzida pelo art. 3º do Código Tributário Nacional em decorrência da auto-referência constitucional para definir tributo.

Se assim se entendesse a interpretação do art. 61 da Lei n. 8.981/1995, como estão fundamentando a manutenção da aplicação da norma os julgadores do CARF em recentes decisões sobre autuações realizadas no âmbito da Lava-Jato e de outros esquemas ilícitos, em que são conhecidos os beneficiários e a causa dos pagamentos, então estar-se-ia diante de verdadeira multa, ao menos com relação a esses casos, pois é a própria ilicitude que justificaria a aplicação da norma.

Embora as autuações aqui analisadas versem sobre casos envolvendo crimes e fraudes e outras questões socialmente repreensíveis, não cabe ao Direito Tributário sua ponderação, valoração e sanção, mas a garantia de que as riquezas passíveis de tributação serão devidamente tributadas e os direitos individuais dos contribuintes respeitados.

Apenas tendo-se por fundamentos o princípio do *non olet* e, simultaneamente, a vedação do uso de tributo como sanção de ato ilícito que se poderá garantir a arrecadação sem desnaturação do tributo e violação injustificada da capacidade contributiva.

Bibliografia

- ALVES, Moreira. As figuras correlatas da elisão fiscal. *Revista Fórum de Direito Tributário* n. 1. Belo Horizonte: Fórum, 2003.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. São Paulo: RT, 1977.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. O princípio do *non olet* e a dimensão da riqueza projetada da ilicitude. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). *Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IET*. São Paulo: Malheiros, 2018.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2004. vol. 2.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

- MINATEL, José Antonio. Pagamento sem causa, ou a beneficiário não identificado: impossibilidade de exigência de 35% a título de IR-Fonte. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza: questões pontuais da Apet*. São Paulo: MP, 2006.
- NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A interpretação econômica no direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Tributação em torno de atos ilícitos (noções gerais e Imposto de Renda). *In*: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). *Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IET*. São Paulo: Malheiros, 2018.
- PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. Atualização de Maria Cristina Bodin de Moraes. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- POLIZELLI, Victor Borges. O princípio da realização da renda, reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ. *Série Doutrina Tributária* vol. VII. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- TÓRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elisão tributária*. São Paulo: RT, 2003.

Decisões judiciais

- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 1402-004.117. Recurso Voluntário. Rel. Paulo Mateus Ciccone, julgamento: 16.10.2019.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 1302-002.549. Recurso Voluntário. Rel. Luiz Tadeu Matosinho Machado, julgamento: 20.02.2018.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 1201-003.397. Recurso Voluntário. Rel. Luis Henrique Marotti Toselli, julgamento: 10.12.2019.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 1201-003.826. Recurso Voluntário. Rel. Barbara Melo Carneiro, julgamento: 18.06.2020.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 94.001. Tribunal Pleno. Rel. Min. Moreira Alves, julgamento: 11.03.1982; *DJ* 11.06.1986.