



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10980.016846/2007-11  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1201-003.826 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de junho de 2020  
**Recorrente** ANTECIPA ASSES PLAN CONS ADMINISTRATIVA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)**

Ano-calendário: 2002, 2003

IRRF. INCIDÊNCIA. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO IDENTIFICADO. NATUREZA JURÍDICA DA CAUSA DO PAGAMENTO. IRRELEVÂNCIA.

Uma vez identificado o beneficiário e demonstrada a ocorrência da operação, não há que se falar em incidência do IR-Fonte nos termos do artigo 61, da Lei nº 8.981/1995. Pouco importa se a causa do pagamento é ligada ou não a atividade da empresa, se são atividades comuns à determinado segmento empresarial e/ou têm relação com o objeto social constante do contrato ou estatuto social, a natureza jurídica do pagamento não tem relevância. Na prática, a hipótese de pagamento sem causa foi incluída pelo legislador para determinar se os valores recebidos pelo beneficiário estão sujeitos à tributação ou se configuram mera transferência patrimonial, que se encontra fora o âmbito de incidência do IR. O legislador não colocou em pauta a licitude ou ilicitude da causa do pagamento para fins de incidência do IRRF. Logo, em se comprovando que existe uma causa ao pagamento, não se aplica a tributação do IRRF prevista no 61, §1º, da Lei nº 9.891/95, sob pena de clara violação ao artigo 3º, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em dar provimento ao recurso voluntário. Em primeira votação: (i) acompanharam a relatora, pelas conclusões, os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa e Alexandre Evaristo Pinto; (ii) divergiram da relatora, para converter o julgamento em diligência, os Conselheiros Allan Marcel Warwar Teixeira, Lizandro Rodrigues de Sousa e Efigênio de Freitas Júnior; (iii) divergiu da relatora, para negar provimento ao recurso voluntário, o Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque. Em segunda votação: (i) acompanharam a relatora, pelas conclusões, os Conselheiros Allan Marcel Warwar Teixeira, Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa e Alexandre Evaristo Pinto; (ii) divergiram da relatora, para negar provimento ao recurso voluntário, os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Efigênio de Freitas Júnior e Neudson Cavalcante Albuquerque. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Gisele Barra Bossa.

(documento assinado digitalmente)

## Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente Substituto

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa - Redatora *ad hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Allan Marcel Warwar Teixeira, Luís Henrique Marotti Toselli, Lizandro Rodrigues de Sousa, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Júnior, Alexandre Evaristo Pinto, Barbara Melo Carneiro e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente Substituto).

**Relatório**

Inicialmente, devo esclarecer que fui nomeada redatora *ad hoc* para formalização do acórdão relatado pela Conselheira Barbara Melo Carneiro. O relatório a seguir reproduzido foi apresentado pela Relatora em sessão de julgamento.

Para descrever a controvérsia, adoto o relatório da 1ª Turma da DRJ de Curitiba/PR:

Este processo trata do auto de infração de fls. 21-24, por meio do qual se exige da autuada Imposto de Renda Retido na Fonte no importe de R\$ 78.076,90, mais consectários legais, inclusive juros moratórios calculados até 30/11/2007, perfazendo o crédito tributário total de R\$ 200.401,02.

Conforme descrição detalhada no Termo de Verificação Fiscal de fls. 19- 20, o lançamento tem origem em pagamentos efetuados a terceiros, pela via bancária, cuja causa a autuada foi intimada a comprovar, mediante documentação idônea, sem lograr fazê-lo, c cujo IRRF não foi retido ou recolhido.

Os enquadramentos legais do lançamento se encontram discriminados no campo próprio do auto de infração, às fls. 24.

Cientificada do lançamento- pela via postal- em 06/12/2007 (fls. 84), a Autuada apresentou, em 21/12/2007, a impugnação de fls. 36-71, veiculando as alegações a seguir sintetizadas:

- alega vício na intimação do auto de infração, argumentando que a i autuante tinha condições de realizar pessoalmente a intimação, e que cerceou a defesa, pois o prazo para pagamento já havia se escoado quando a impugnante tomou conhecimento do envelope e, do prazo de trinta dias, já havia transcorrido a metade;

- aponta vícios no Mandado de Procedimento Fiscal, que determinariam a nulidade do lançamento;

ti - argumentando tratar-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, suscita a decadência relativa aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2002;

- afirma que os pagamentos realizados ao Sr. Roberto Bertholdo referem-se a mútuo, e argumenta que tal operação foi desconsiderada erroneamente pela autuante, que as tributou como omissões de receitas, no PAF n" I09S0.(0)15126/2007-21. Adiciona que os recursos lhe foram pagos por empresas das quais é sócio, mas que a fiscalização, sem provas e por presunção, desclassificou os documentos e desconsiderou mútuos regular e lícitamente celebrados;

- sustenta que o pagamento efetuado a Alberto Luiz de Mattos Sabino refere-se a remuneração por serviços prestados por empresa de sua propriedade, durante a campanha eleitoral de 2002, para chapa em que o Sr. Roberto Bertholdo concorreu como suplente de Senador. Relata que, à época, cederá graciosamente uma de suas

contas correntes bancárias, mediante o compromisso do Sr. Tony Garcia de regularizar contabilmente o ocorrido, o que, contudo, não chegou a se efetivar;

- relata que, naquela ocasião, sua conta recebeu um depósito da empresa Maggiore, da qual o sócio Sr. Antonio Celso Garcia, e a partir desse depósito realizou alguns pagamentos, entre eles os cheques pagos ao Sr. Alberto, pelos serviços prestados. Afirma que, para comprovar a origem e a ausência de fato jurídico tributário para tais pagamentos, apresenta cópia de depoimento prestado pelo beneficiário em ação penal, perante a 2ª Vara Criminal Federal de Curitiba;

- contesta os cálculos de que resultaram a base imponible, com ênfase para o reajustamento da base de cálculo, argumentando que o procedimento se embasou em Instrução Normativa, mas que nada pode ser feito sem lei que o determine;

O - sob o título de “presunções ilegais/infundadas”, argumenta que os pagamentos efetuados a todo prestador de serviços englobam serviços prestados e reembolsos de despesas. Acrescenta que os serviços que foram prestados por um dos beneficiários dos valores depositados demandaram despesas, pelo que requer a posterior juntada de documentos comprobatórios para que seja comprovado que o valor tem origem/causa, e que se a cobrança não for cancelada, deverão ser reduzida. Adiciona que, pela própria descrição dos fatos, ou mesmo pela não-correspondência daquela com os documentos em que a pretensão se fundamenta, fica caracterizada a insubsistência da cobrança;

- contesta a exigência de multa, argumentando que o principal não é devido. Também contesta a multa, ao argumento de ser excessiva, por afrontar múltiplos princípios constitucionais, por possuir evidente efeito confiscatório, etc;

- com argumentação variada, contesta a exigência de juros calculados com base na taxa SELIC.

Requer a realização de perícia, declina os quesitos que pretende ver esclarecidos e nomeia sua perita.

Anexa a documentação de fls. 72-82.

É o relatório.

### A Impugnação foi julgada improcedente, cujo acórdão restou assim ementado:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

**Ano-calendário: 2002, 2003 INTIMAÇÃO POSTAL. VALIDADE.**

Inexistente o endereço registrado pela pessoa jurídica como seu domicílio, é válida a intimação postal feita no domicílio de seu sócio administrador, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, mormente se a atuada impugna tempestivamente o lançamento.

**MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. VÍCIOS. INEXISTÊNCIA.**

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF é instrumento de controle administrativo e eventuais falhas ou vícios na sua emissão ou prorrogação, que não ocorreram no caso, não podem ensejar a nulidade do lançamento.

**DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTOS.**

Inexistindo pagamentos suscetíveis de serem homologados, a decadência se rege pelas regras do art. 173 do CTN.

**PAGAMENTO SEM CAUSA.**

Não restando comprovada, mediante documentação idônea, a causa do pagamento, procede o lançamento relativo ao IRRF que deixou de ser retido.

**MULTA. ALEGAÇÕES CONTRA A LEGISLAÇÃO.**

As DRJ carecem de competência para apreciarem inconformismos voltados contra a legislação de regência da multa de ofício.

**JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.**

E legítima a exigência de juros moratórios calculados pela taxa SELIC.

PERÍCIA DESNECESSÁRIA.

Indefere-se a perícia cuja utilidade não ficar evidenciada.

Contra o acórdão acima foi apresentado Recurso Voluntário, reiterando os fundamentos da Impugnação para reconhecer as nulidades do auto de infração, bem como reconhecer a decadência, cancelando-o. Subsidiariamente, requer seja cancelada a autuação excluindo-se os valores indevidamente cobrados.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Gisele Barra Bossa, Redatora *ad hoc*.

Conforme exposto no relatório supra, fui designada redatora *ad hoc* para formalizar o presente acórdão, utilizando o relatório e voto apresentados pela Relatora em sessão de julgamento. Nesses termos, o conteúdo do voto a seguir transcrito corresponde ao voto proferido pela Conselheira Barbara Melo Carneiro.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Em relação especificamente à origem dos pagamentos efetuados e sua devida comprovação, a Recorrente alega que os pagamentos efetuados ao Sr. Roberto Bertholdo se tratam de mútuo. Além disso, evidencia que *tal operação, inclusive, foi desconsiderada, erroneamente, pela mesma Sra. Auditora Fiscal, que não considerou, para a pessoa física acima nominada, o rendimento advindo de contratos de mútuo e tributou valores como se fossem omissões de receita, nos autos do processo administrativo fiscal registrados sob o nº 10980015126/2007-21, ou seja, está havendo duplicidade de tributação.*

Havendo verossimilhança na alegação do Recorrente, o meu voto seria no sentido de baixar os autos em diligência para que fosse evidenciado se os valores cobrados a título de IRRF, em relação aos pagamentos efetuados ao Sr. Roberto Bertholdo, foram igualmente cobrados a título de IRPF no PTA nº 10980.015126/2007-21.

Entretanto, durante os debates na sessão, convenci-me da ausência de necessidade da referida diligência pelos motivos abaixo expostos.

Inicialmente, destaco que, como já evidenciado em outras oportunidades, entendo que essa exigência possui caráter de penalidade, que conflita expressamente com o disposto no art. 3º do CTN.

A esse respeito, retomo as lições de Ricardo Guastini<sup>1</sup> sobre o fenômeno interpretativo no Direito, assim como o próprio sentido da norma jurídica, *in verbis*: *[a] norma é um enunciado que constitui o produto do resultado da interpretação. Nesse sentido, as normas são – por definição – variáveis dependentes da interpretação.* O processo interpretativo é,

---

<sup>1</sup> Guastini, Riccardo. Das fontes às normas. Trad. Edson Bini - Apresentação: Helene Taveira Tôres - São Paulo: Quartier Latin, 2005.

portanto, inerente a qualquer atividade jurídica, em especial ao processo decisório, tendo em vista que é apenas a partir da atividade interpretativa que se torna possível a atribuição de sentido ao dispositivo, de modo que a norma decorre necessariamente de uma interpretação.

A norma deve ser construída a partir da interpretação sistemática dos dispositivos normativos, não bastando a análise isolada de um único preceito legal para que se chegue a uma adequada formulação normativa. Nos dizeres de Eros Grau, não se interpreta o direito em tiras.<sup>2</sup>

Essa introdução é necessária para evidenciar que a natureza jurídica de uma exigência não deve ser determinada pela nomenclatura utilizada pelo legislador, mas sim pela análise do conjunto de suas características e pelo respectivo enquadramento delas no ordenamento.

Sendo assim, o fato de o legislador ter enquadrado a exigência como “imposto de renda retido na fonte” não significa que ela tenha essa natureza, pois a natureza jurídica dessa incidência será evidenciada pela análise dos seus elementos, principalmente se o que se visa alcançar é a renda auferida.

Antes da edição da Lei nº 8.981/95 (que foi fruto da conversão da Medida Provisória nº 812/94), a Lei nº 8.541/92, em seu artigo 44, já determinava consequência similar à prevista no art. 61 da Lei nº 8.981/95, para os casos em que as receitas fossem consideradas omitidas, por qualquer procedimento que implicasse redução indevida do lucro líquido. Em decorrência disso, tais receitas omitidas seriam consideradas automaticamente recebidas pelos sócios e tributadas de forma exclusiva na fonte. Confirma-se:

Art. 44. A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica. (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)

§ 1º O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no mês da omissão ou da redução indevida.

A análise detida do dispositivo acima evidencia que ele era voltado para a hipótese específica em que fosse constatada pelo Fisco a redução indevida do lucro líquido (ponto de partida para apuração do lucro real), inclusive mediante a dedução indevida de despesas. Ademais, o dispositivo presumia que tais valores seriam distribuídos ou repassados aos sócios, razão pela qual foi instituída a referida exigência cumulativa do IRRF. Era o caso, portanto, de cumulação entre a glosa das despesas consideradas indedutíveis e a previsão de tributação de tais valores na fonte.

Interessante notar que o dispositivo supracitado se encontrava inserido no “Título IV – Das Penalidades”, evidenciando o caráter sancionador da norma. Cabe destacar, ainda, que o art. 44 da Lei nº 8.541/92 esteve vigente enquanto também vigente o art. 61 da Lei nº 8.981 (de 20 de janeiro de 1995), já que tal artigo foi revogado pela Lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995. É exatamente por isso que o art. 61 da Lei nº 8.981/95 determinava que sua aplicação estaria restrita aos casos não contemplados em normas especiais. Confirma-se:

---

<sup>2</sup> GRAU, Eros Roberto. Por que tenho medo dos juízes: a interpretação/aplicação do direito e os princípios. São Paulo: Malheiros, 2016.

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.

Nesse ponto, é importante salientar que, no caso presente caso, a Recorrente alega que os pagamentos efetuados ao Sr. Roberto Bertholdo também foram objeto de exigência de IRPF, nos autos do processo administrativo fiscal registrados sob o nº 10980015126/2007-21, ou seja, está havendo duplicidade de tributação. Compulsando os registros do Carf, verifico que na sessão do dia 12 de maio de 2016 foi proferido o acórdão de nº 2202-003.410, pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, o qual foi relatado da seguinte forma:

Em breves linhas, trata-se de Auto de Infração no qual se constituiu crédito de IRPF em decorrência de acréscimo patrimonial a descoberto. Na mesma data foi lavrado Termo de Sujeição Passiva Solidária. Intimados, o Contribuinte e a Responsável Solidária impugnaram o Auto de Infração. A DRJ negou provimento às defesas, mantendo integralmente o lançamento. Insatisfeitos, o Contribuinte e a Responsável Solidária apresentaram Recurso Voluntário.

Feito o breve resumo, passamos ao relato pormenorizado do processo.

Tendo recebido ofício de juiz federal (fls. 166/168), determinando a instauração de procedimento de fiscalização em desfavor do Contribuinte Roberto Bertholdo e outros, o Delegado da Receita Federal emitiu o MPFF nº 09.01.002006007639 (fl. 2), com o objetivo de fiscalizar os lançamentos de IRPF para o período de 01/2002 a 12/2003. Em anexo ao referido ofício judicial, foram entregues à autoridade administrativa dados bancários do Contribuinte, obtido em sede de processo criminal.

No Termo de Início de Fiscalização (fls. 40/42), o Contribuinte foi instado a:

(i) comprovar a origem dos recursos depositados em contas bancárias; (ii) informar se tinha outras contas bancárias tituladas por terceiros, nos quais constasse como cotitular ou não. Ao longo dos próximos meses foram emitidos diversos Termos de Intimação, bem como o Contribuinte apresentou diversas respostas. Ainda foram emitidos MPFs complementares, que permitiram a circularização da fiscalização para outras pessoas indicadas nos depósitos ou nas respostas do Contribuinte.

Finalmente, em 12/11/2007, foi lavrado Auto de Infração (fls. 433/451) em desfavor do Recorrente no qual se constituiu IRPF no valor de R\$ 46.072,13 (quarenta e seis mil e setenta e dois reais e treze centavos), além de multa de juros, em decorrência de “Acréscimo Patrimonial a Descoberto”.

Em outras palavras, a mesma Autoridade Fiscal lavrou dois autos de infração: (i) o primeiro para cobrança do imposto sobre a renda da pessoa física, beneficiária dos pagamentos e (ii) o presente para exigência de imposto de renda retido na fonte em razão de pagamentos cuja causa não foi comprovada. Ademais, durante os debates, restou evidenciado que a lavratura do Auto de Infração para a exigência da pessoa física ocorreu antes da lavratura do auto de infração

ora analisado. Não haveria como prosperar dupla exigência para um mesmo acréscimo patrimonial presumido.

Mais uma vez, a conclusão acima decorre da atividade interpretativa, imprescindível diante de duas proposições jurídicas que prescrevem, para uma determinada situação, duas consequências que reciprocamente se excluem. Registra-se, nesse ponto, que mesmo na hipótese em que tal exclusão não é expressamente prevista, a conclusão é de que uma repele a outra. Nesse sentido são as lições de Karl Larenz (1991)<sup>3</sup>, em que a “missão da interpretação da lei é evitar a contradição entre normas, responder a questões sobre o concurso de normas e concurso de regulações e delimitar, uma face às outras, as esferas de regulação, sempre que tal seja exigível”.

Desse modo, é possível afirmar que o comando do artigo 61 da Lei n.º 8.981/95 já foi concebido com alcance inferior àquele decorrente da exigência prevista no art. 42 da Lei n.º 9.430/96 (que fundamentou o Auto de Infração lavrado contra a pessoa física). Diante disso, o art. 61, adotado pela fiscalização como fundamento do Auto de Infração, não poderia ser aplicado cumulativamente nas autuações em que a fiscalização efetua outro lançamento para exigir o imposto de quem foi beneficiado pelos pagamentos, ainda mais quando essa exigência foi anterior à lavratura do Auto de Infração que exige o IRRF da fonte pagadora.

Como evidenciado durante os debates, essa exigência configuraria alteração dos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento. Não fosse tal argumento o bastante, é importante trazer à discussão o caráter de penalidade dessas normas.

Explica-se: quando houve a revogação do art. 44 da Lei n.º 8.541/92, vários contribuintes questionaram a aplicabilidade da retroatividade benigna aos seus casos, eis que tal exigência se tratava de penalidade. O STJ, por diversas vezes, pronunciou-se no sentido de que a exigência não tinha relação com a materialidade do imposto sobre a renda, mas visava penalizar o contribuinte que omitiu renda tributável. Esse posicionamento foi mantido em ambas as turmas da Primeira Seção:

“PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. DECISÃO AGRAVADA. FUNDAMENTOS INATACADOS. PRECLUSÃO. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. ART. 44 DA LEI 8.541/92. PENALIDADE. REVOGAÇÃO PELA LEI 9.249/95. APLICAÇÃO DO ART. 106, II, DO CTN. RETROATIVIDADE BENIGNA. 1. Os pontos não impugnados da decisão agravada tornam-se definitivos por força da preclusão. 2. A discussão relativa à retroatividade da Lei 9.249/95, nos termos do art. 106, II, do CTN, foi expressamente examinada no acórdão que julgou os embargos de declaração na origem, o que afasta a ausência de prequestionamento adotada como fundamento da decisão agravada. Agravo regimental provido para conhecer do recurso especial nessa parte. 3. **O art. 44 da Lei 8.541/92 não estabeleceu critérios para o cálculo do imposto de renda, mas impôs penalidade ao contribuinte que omitiu receita. Essa conclusão fica ainda mais evidente quando se examina a própria estrutura da Lei 8.541/92, pois o dispositivo está inserido no Título IV (“Das Penalidades”), Capítulo II (Da Omissão de Receitas).** 4. **Se o art. 44 da Lei 8.541/92 impunha penalidade no caso de omissão de receita, e tendo sido o dispositivo revogado pelo art. 36 da Lei 9.249/95, deve ser obedecida a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, do CTN.** 5. Agravo regimental provido para conhecer do recurso especial apenas em parte e dar-lhe provimento”. (AgRg no REsp 716.208/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/11/2008, DJe 06/02/2009).

---

<sup>3</sup> LARENZ, Karl. Metodologia Da Ciência Do Direito. Trad. José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2019.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. AÇÃO ANULATÓRIA. IRPJ. BASE DE CÁLCULO. OMISSÃO DE RECEITAS. REVOGAÇÃO DOS ARTS. 43 E 44 DA LEI 8.541/92. PENALIDADES. RETROAÇÃO DA LEI MAIS BENIGNA. APLICABILIDADE. ART. 106 DO CTN. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. ENTENDIMENTO DA CORTE ESPECIAL DO STJ. 1. Posicionamento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção deste Tribunal no sentido de reconhecer a retroatividade benigna (art. 106 do CTN) provocada pela revogação dos artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92, que continham normas com caráter de penalidade e estabeleciam a incidência em separado do imposto de renda sobre o valor da receita omitida. (...)”. (AgRg no REsp 1106260/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/02/2010, DJe 04/03/2010)

A exigência prevista no art. 61 da Lei nº 8.981/95 também evidencia o seu caráter de penalidade, uma vez que a materialidade da exigência não tem relação com acréscimo patrimonial e sim com o fato de a fonte pagadora não ter demonstrado a causa ou o beneficiário daquele pagamento. Sendo assim, o mesmo entendimento do STJ sobre o caráter de penalidade do art. 44 da Lei nº 8.541/92 deveria ser aplicado ao art. 61 da Lei nº 8.981/95.

Há, portanto, clara violação ao art. 3º do CTN, pois o dispositivo ora questionado estipula “consequência sancionatória para a conduta que contribui para inviabilizar a identificação da causa ou do beneficiário de pagamento realizado pela pessoa jurídica. Com essa natureza de penalidade, é impraticável o manejo da regra mediante o uso da técnica da substituição tributária” (Minatel, 2006).<sup>4</sup>

Tanto é assim que a jurisprudência desta Corte sumulou o entendimento no sentido de que a exigência prevista no art. 61 da Lei nº 8.981/95 está sujeita a regra decadencial prevista no art. 173, I, do CTN (Súmula Carf nº 114). Ao analisar os acórdãos subjacentes a esse entendimento, verifica-se que a inteligência da súmula levou em consideração o fato de que a essa exigência decorre necessariamente dos procedimentos de fiscalização, não sendo possível que o contribuinte antecipe a exigência que decorreria dos pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados.

Em outras palavras, esse lançamento seria necessariamente de ofício, eis que nunca haveria o caso de o contribuinte recolher espontaneamente esse “imposto”. Confirma-se o acórdão nº 2301-004.531 (um dos acórdãos precedentes da Súmula Carf nº 114), da sessão de 08 de março de 2016:

Por sua vez, o lançamento que versa sobre a falta de recolhimento do IRRF sobre pagamentos sem causa ou operação não comprovada, nos expressos termos legais, é de tributação exclusiva na fonte:

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.

---

<sup>4</sup> MINATEL. José Antônio. In Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza: Questões Pontuais do Curso da APET. MARTINS, Ives Gandra da Silva. PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.) São Paulo. Ed., 2006.

Tal regime jurídico é incompassível com o pagamento antecipado, pois decorre, sempre, de procedimentos investigatórios levados a efeito pela administração tributária, não sendo razoável supor que a contribuinte, espontaneamente, promova pagamentos sem explicitação da causa ou a beneficiários não identificados e, em razão disso, antecipe o pagamento do imposto à alíquota de 35%. O lançamento só pode se dar de ofício, à luz do art. 149 do CTN, sendo que o prazo decadencial é o definido no art. 173, I, do CTN.

Resta evidente que a materialidade atingida pelo art. 61 da Lei nº 8.981/95 (pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado) não corresponde a acréscimo patrimonial, tanto é assim que o contribuinte não conseguiria sequer realizar o lançamento para posterior homologação. Trata-se, portanto, de sanção ao contribuinte que não evidenciou a causa ou o beneficiário de seu pagamento.

Ademais, é importante refutar eventual argumento no sentido de se tratar de substituição tributária. Em breve resumo, eis que esse tema não é necessário para o deslinde dessa controvérsia, o substituto tributário não arca com o ônus econômico do tributo exigido, ao contrário do que acontece nesse caso. O fato de o art. 61, §3º, da Lei nº 8.981/95 determinar o reajustamento da base de cálculo implica a necessária assunção do ônus econômico pelo substituto, o que inviabiliza a interpretação dessa penalidade como técnica de substituição tributária.

Não obstante esse impeditivo, a substituição tributária não teria o condão de alterar a natureza da exigência do imposto sobre a renda. Não é demais lembrar que o pagamento, quando muito, pode caracterizar receita para quem recebe – conceito distinto de acréscimo patrimonial. Em outras palavras, o pagamento não constitui renda do beneficiário, mas, no máximo, receita bruta. Em se tratando de pessoa jurídica, por exemplo, o lucro, se houver, seria apurado em momento posterior, quando se apurasse o resultado da equação “receitas menos despesas” (de forma simplificada). Inclusive, é possível que ao final dessa operação apure-se prejuízo. Nesse caso, não haveria que se falar em imposto sobre a renda, uma vez que não existiu renda.

Todavia, a verificação desses pontos é impraticável na hipótese prevista no *caput* do art. 61 da Lei nº 8.981/95, uma vez que ocorreria em momento posterior e apenas se fosse possível identificar o beneficiário do pagamento, o que não é o caso da hipótese normativa. Diante desse cenário, evidencia-se, novamente, o caráter sancionatório da medida. Sendo assim, mesmo que se ignorassem todos os argumentos acima, a interpretação dessa exigência como técnica de substituição tributária teria sentido apenas se o tributo tivesse materialidade relacionada à receita (tal como a contribuição ao PIS e à Cofins).

O imposto sobre a renda, cuja materialidade pressupõe o confronto de receitas e despesas, não admitiria que a exigência recaísse apenas sobre a suposta receita (decorrente da presunção de que o pagamento seria receita para quem o recebeu). O fato de ser a causa ou o beneficiário não identificados não é suficiente para tentar alcançar a receita, em vez de a renda. Caso fosse a intenção do legislador instituir um imposto sobre a renda nesse caso, deveria ter instituído uma tributação com base em lucro arbitrado, justamente em razão do desconhecimento da origem e das despesas que seriam confrontadas com a receita supostamente omitida pelo beneficiário do pagamento e não ignorado a parte negativa do aspecto material do imposto (as despesas).

Em síntese, não vejo como interpretar a norma extraída do art. 61 Lei nº 8.981/95 como técnica de substituição tributária para exigência de imposto sobre a renda.

Em virtude do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para afastar a exigência.

É o que se reproduz do voto do Relator original.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa - Redatora *ad hoc*

## Declaração de Voto

Conselheira Gisele Barra Bossa.

1. Em que pese o bem fundamentado voto da i. relatora, no presente caso a acompanhei pelas conclusões, juntamente com os Conselheiros Allan Marcel Warwar Teixeira, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto, para fins de dar provimento ao Recurso Voluntário da contribuinte, pois a *ratio decidendi* central para fins de afastar a exigência do IRRF à alíquota de 35% está calcada essencialmente em três aspectos: *(i)* uma vez identificado o beneficiário e demonstrada a ocorrência da operação (efetivo pagamento), não há que se falar em incidência do IR-Fonte nos termos do artigo 61, da Lei nº 8.981/1995 - a natureza jurídica do pagamento não tem relevância; *(ii)* no caso concreto, há fortes indícios da ocorrência de *bis in idem*; e *(iii)* o artigo 61, §1º, da Lei nº 8.981/1995, não distingue as figuras dos terceiros e dos sócios, trata-se de disciplinamento excepcional em que devem ser consideradas as disposições contidas no artigo 128, do CTN.

2. Cumpre consignar que, a autuação tem como objeto a exigência do Imposto de Renda Retido na Fonte, que é regulamentado pelos artigos 674 e 675 do Decreto nº 3000/1999 (RIR/99) e artigo 61 da Lei nº 9.891/1995, *verbis*:

Lei nº 8.981/1995

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.

#### **Decreto nº 3000 (RIR/99)**

Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

§ 1º A incidência prevista neste artigo 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** (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 2º).

§ 3º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º).

Art. 675. A falta de identificação do beneficiário das despesas e vantagens a que se refere o art. 622 e a sua não incorporação ao salário dos beneficiários, implicará a tributação exclusiva na fonte dos respectivos valores, à alíquota de trinta e cinco por cento (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 1º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º).

§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 2º)". (grifos nossos).

3. A partir da leitura dos dispositivos acima, especificamente o artigo 61 da Lei nº 9.891/1995, verifica-se que existem duas hipóteses para a cobrança de IRRF: (i) pagamentos a beneficiários não identificados (*caput*) e (ii) pagamentos cuja operação ou causa não for comprovada (prevista pelo §1º).

4. Da leitura dos dispositivos supra, conclui-se que cabe ao contribuinte, e não às autoridades fiscais, o ônus de comprovar/identificar os beneficiários e a ocorrência da operação ou causa dos pagamentos.

5. Caso a escrituração contábil e fiscal não permita a identificação dos beneficiários e o sujeito passivo não seja capaz de identificá-los, aplica-se o disposto no *caput* do artigo 61 da Lei nº 8.981/1995. Nesse caso, a cobrança de IRRF à alíquota de 35% é legítima em razão da impossibilidade de se apontar e tributar o verdadeiro titular dos rendimentos. Sem a identificação do **beneficiário não há como rastrear os pagamentos de forma a permitir que a autoridade fiscal apure eventual omissão de receitas**.

6. Diante dessa hipótese, o Fisco deve demonstrar que o contribuinte se recusou a identificar os beneficiários, ou ainda, que os beneficiários não são idôneos, como é o caso de receptoras que sejam empresas de fachada.

7. Registre-se que, no caso concreto, é incontroverso o fato dos beneficiários serem identificados. E, diante da hipótese de os pagamentos serem efetuados para *terceiros ou sócios, acionistas ou titulares*, nos cabe **averiguar a causa ou a efetiva ocorrência da operação**, conforme disposto no artigo 61, §1º, da Lei nº 9.891/95.

8. Note-se que, a comprovação da causa ou operação dos pagamentos prevista nesse dispositivo, **não possui as mesmas exigências da comprovação de necessidade** no caso de glosa de despesas (artigo 299, do RIR<sup>5</sup>). Não se pode confundir a não comprovação dos requisitos para fins de dedução dos dispêndios (causa para glosa) com a inoportunidade de causa ou da operação em si.

9. Uma vez identificado o beneficiário e demonstrada a ocorrência da operação (efetivo pagamento), não há que se falar em incidência do IR-Fonte nos termos do artigo 61, da Lei nº 8.981/1995.

10. Diferente do caso da glosa de despesa, a natureza jurídica do pagamento não tem relevância. Pouco importa se a causa do pagamento é ligada ou não a atividade da empresa, se são atividades comuns à determinado segmento empresarial e/ou têm relação com o objeto social constante do contrato ou estatuto social.

11. Assim sendo, por que o legislador incluiu a hipótese de pagamento sem causa? Na prática, tal requisito é importante para determinar se os valores recebidos pelo beneficiário **estão sujeitos à tributação ou se configuram mera transferência patrimonial, que se encontra fora o âmbito de incidência do IR**. O legislador não colocou em pauta a licitude ou ilicitude da causa do pagamento para fins de incidência do IRRF.

12. Sobre esse aspecto, são cirúrgicas as colocações do Ricardo Mariz de Oliveira<sup>6</sup> quando afirma que:

“ [...] se a incidência do imposto de 35% na fonte não pressupõe a existência de ilicitude, mas pode abranger-la, também **não ocorre necessariamente em todos os casos em que haja a prática de um crime ou de outra ilegalidade**, mas apenas naqueles em que a saída de recursos do caixa da fonte pagadora se dê nas circunstâncias descritas no artigo 61, isto é, quando não haja identificação do beneficiário do pagamento ou não comprovação da respectiva causa. **Isto é assim porque a licitude ou ilicitude não compõe a descrição das hipóteses de incidência da norma desse artigo, necessárias e suficientes para o nascimento da obrigação correspondente.**”

<sup>5</sup> Os requisitos para a dedutibilidade de despesas estão previstos no artigo 299 do RIR/99.

Confira-se: “Artigo 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias às atividades da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º - São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º - As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

§ 3º - O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.”

<sup>6</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. 6. Tributação em Torno de Atos Ilícitos. In: ADAMY, Pedro Augustin, FERREIRA NETO, Arthur M. Tributação do Ilícito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 125 e ss.

[...] o lançamento previsto no artigo 61 da Lei 8.981 somente é cabível quando não seja possível ao fisco exercer a competência tributária relativa ao pagamento ou à entrega em virtude da absoluta impossibilidade de identificação do beneficiário e de comprovação da operação e da respectiva causa. (grifos nossos)

13. O doutrinador passa a trazer exemplos concretos e faz questão de consignar que: “o fato de o objeto, a causa ou o motivo do contrato ser ilícito ou irreal é irrelevante e não determina a incidência dessa norma, desde que a competência tributária possa ser exercida sobre o beneficiário do pagamento comprovado, e também sobre a fonte se houver imposto devido por este regime”.

14. Ademais, mostra-se relevante e complementar o estudo realizado por Luis Henrique Marotti Toselli<sup>7</sup>, onde consigna expressamente ser “*a ausência de identificação para quem pagou, e não a que título que pagou, a hipótese de incidência da responsabilidade tributária pela retenção do IR-Fonte*”. Vejamos os seguintes trechos:

“Realmente a não comprovação da necessidade do dispêndio pela fonte pagadora (fato este que motiva a glosa), somada à hipótese de não identificação do destinatário do pagamento, evita o conhecimento de quem auferiu o rendimento correspondente. Nessa situação, é evidente que a pessoa jurídica que efetua os pagamentos possui relação direta com o fato gerador do imposto sobre a renda, afinal é ela que transfere a riqueza tributável. É dever, contudo, da fonte pagadora identificar individualmente os beneficiários das vantagens concedidas, sob pena de sujeição passiva por responsabilidade.

(...)

Ajeitando-se na estrutura lógica no qual inserido, cumpre observar que o artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 continua tendo o propósito de evitar que empresas sejam utilizadas como “ponte” ou como fonte de pagamentos (ainda que sem causa) que não permitam identificar os efetivos beneficiários, inibindo, com isso, o rastreamento do destino da renda e sua tributação.

**É a ausência de identificação para quem pagou, e não a que título que pagou, a hipótese de incidência da responsabilidade tributária pela retenção do IR-Fonte. Isso porque a ilicitude da causa, por si só, jamais poderia constar no antecedente da norma legal de incidência tributária sobre a renda (lembra-se do non olet), até mesmo porque tributo não constitui sanção.**

**É por isso que a aplicação dos artigos 61 e 62 da Lei nº 8.981/1995, segundo nosso ponto de vista, está restrita às hipóteses de pagamentos, ainda que já glosados por falta de comprovação de causa, para beneficiários não identificados.**

**A causa, conforme exhaustivamente abordado, é irrelevante para fins de tributação da renda. Ainda que ilícita, não impede a cobrança por parte daquele que dispôs de seus efeitos econômicos.**

O mesmo, porém, não ocorre com a não identificação do beneficiário. Se a pessoa jurídica (fonte pagadora) não informa para quem concedeu a vantagem ou para quem entregou recursos, impedindo, com isso, que o verdadeiro titular dos rendimentos seja apontado, legítima a imputação da tributação pelo IR-Fonte.” (grifos nossos)

---

<sup>7</sup> TOSELLI, Luis Henrique Marotti. A tributação da “propina”, efeitos penais e práticas adotadas pela fiscalização”. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Coordenadores). Crimes Contra Ordem Tributária: Do Direito Tributário ao Direito Penal. São Paulo: Almedina, 2019, p. 121-148.

15. Logo, em se comprovando que existe uma causa ao pagamento, não se aplica a tributação do IRRF prevista no 61, §1º, da Lei nº 9.891/95, sob pena de clara violação ao artigo 3º, do CTN<sup>8</sup>.

16. Importante salientar que, a inaplicabilidade da tributação de IRRF nesse caso **não significa deixar de tributar esses valores**. Diante da constatação desses pagamentos, deve a fiscalização averiguar se os receptores declararam corretamente tais pagamentos e se os valores foram oferecidos à tributação, atuando eventual omissão de receitas.

17. Não há dúvidas de que essa dinâmica procedimental vem sendo seguida pelas duntas autoridades fiscais. *In casu*, conforme constou do próprio voto condutor, há fortes indícios da ocorrência de *bis in idem* – tendencialmente, até pela datas envolvidas, os valores cobrados a título de IRRF, em relação aos pagamentos efetuados ao Sr. Roberto Bertholdo, foram igualmente cobrados a título de IRPF no PTA nº 10980.015126/2007-21.

18. A eventual tributação de uma renda na pessoa física (beneficiária dos pagamentos), que está potencialmente sujeita a uma tributação exclusiva na fonte, configura inquestionável *bis in idem*. O caráter sancionatório do artigo 61, da Lei nº 9.891/95, mostra-se patente! E, também sob esse aspecto, merece ser afastada a exigência do IRRF à alíquota de 35%.

19. Por fim, cabe registrar que, o artigo 61, §1º, da Lei nº 8.981/1995, não distingue as figuras dos terceiros e dos sócios.

20. Embora o instituto da responsabilidade tributária, via de regra, tenha como pressuposto o contribuinte principal arcar com ônus do tributo e, no caso de retenção na fonte, esse ônus seja imposto à fonte pagadora (não contribuinte), estamos diante de disciplinamento excepcional em que devem ser consideradas as disposições contidas no artigo 128, do CTN. Confira-se o seu teor:

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.

21. Como se depreende do texto legal acima transcrito, faz-se necessária uma lei (mais especificamente, uma lei ordinária) para estabelecer a responsabilização tributária de terceiros, já que, de acordo com o princípio da legalidade, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” – artigo 5º, inciso II, da CF/88.

22. Nesse sentido, explica Hugo de Brito Machado<sup>9</sup> que: “denomina-se responsável o sujeito passivo da obrigação tributária que, sem revestir a condição de

---

<sup>8</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>9</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 40 ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 159.

*contribuinte (...), tem seu vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo expresso da lei*". Note-se que, a referida vinculação não é pessoal e direta, pois, se assim fosse, configurar-se-ia a condição de contribuinte e não de mero sujeito passivo indireto.

23. Por conseguinte, pode a lei nomear um terceiro (no dispositivo não há restrições), vinculado ao fato gerador da obrigação, para atribuir-lhe a responsabilidade de maneira exclusiva, caso em que aquele atuará como substituto tributário, ou meramente supletiva (solidária ou subsidiária).

24. Em termos práticos, como a lei ordinária aqui em análise não distinguiu as figuras dos terceiros e dos sócios, não cabe ao intérprete fazê-lo para, de qualquer forma, afastar a exigência do IRRF.

25. Diante das razões supra, voto sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa