



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.000231/2009-98
Recurso Embargos
Acórdão nº 1201-003.186 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de outubro de 2019
Embargante COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004, 2005

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CABIMENTO.

Os Embargos de Declaração devem ser acolhidos para saneamento de vícios de omissão no julgado.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2004, 2005

IR-FONTE. PAGAMENTO SEM CAUSA E PARA BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. GLOSA DE DESPESAS. CONCOMITÂNCIA.

É possível, desde que cumpridos os pressupostos legais, a concomitância da cobrança de IR-Fonte de 35% com a cobrança decorrente da glosa de despesas.

IR-FONTE. PAGAMENTO SEM CAUSA E BENEFICIÁRIO IDENTIFICADO. INCIDÊNCIA.

Caso o beneficiário do pagamento não seja identificado é devido o lançamento; caso o seja, necessário verificar se a operação e a causa do pagamento foram comprovadas. Operação é o negócio jurídico (prestação de serviço, venda, entre outros) que enseja o pagamento. Causa é o motivo, a razão, o fundamento do pagamento. Com efeito, não comprovada a efetividade do negócio jurídico ou a causa do pagamento o lançamento também é devido. Note-se que há uma relação entre a operação ensejadora do pagamento e a causa desse pagamento, porquanto não comprovada a primeira o pagamento também poderá ser considerado sem causa.

A alíquota máxima do imposto de renda pessoa física vigente à época da publicação da Lei nº 9.8981, de 1995, prevista em seu art. 8º, era 35%. O fato desta alíquota ter sido revogada posteriormente pela Lei nº 9.250, de 1995, e permanecido no mesmo patamar para o art. 61 da mesma lei é opção legislativa.

Por mais onerosa que seja a alíquota de 35%, a análise deve ser feita à luz do Código Tributário Nacional no sentido de que tributo não constitui sanção de ato ilícito, ou seja, tributo não é penalidade, sanção. A desconsideração da operação - porquanto simulada, o que dá azo ao pagamento sem causa - atrai a incidência do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995. Deixar de aplicar o mandamento

legal à hipótese vertente, ao argumento de caráter sancionatório, significa considerar tributo como sanção, ou, de outro modo, negar vigência ao texto legal por considera-lo inconstitucional, o que é vedado a este CARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em acolher os embargos de declaração, sem efeitos infringentes. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa, Alexandre Evaristo Pinto e Bárbara Melo Carneiro, que acolham os embargos de declaração, com efeitos infringentes. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Efigênio de Freitas Júnior.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Redator designado

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

Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de Auto de Infração (fls. 1.352 e seguintes) que exigem IR-Fonte de 35%, em razão da constatação de pagamentos enquadrados como “sem causa” com fundamento no artigo 61 da Lei 8.981/95 (artigo 674 do RIR/99).

De acordo com o TVF (fls. 1.545/1.563), a contribuinte incorreu em custos inexistentes por ter simulado operações de aquisição de soja em grãos que não entraram no seu estabelecimento, nem real e nem simbolicamente, tampouco foram entregues pela suposta fornecedora (empresa Santa Cruz).

A estrutura simulada envolvia as seguintes etapas: a suposta soja seria beneficiada por Rubi S/A Comércio, Indústria e Agricultura, que a transformava em *óleo de soja* para, em seguida, ser processada pelas empresas Sperafico da Amazônia S/A e Agrícola Sperafico Ltda.

O farelo de soja e o óleo resultantes seriam alienados para determinada Cooperativa (Canorp), que figurou como exportadora desses produtos.

Ainda dentro dessa operação haveria a contratação pela contribuinte da empresa Master Consultoria Tributária, que seria a gestora desse fluxo.

Considerando, porém, que toda essa estrutura foi considerada simulada (isto é, inexistente), os respectivos pagamentos efetuados à Santa Cruz, Rubi, Sperafico da Amazônia, Agrícola Sperafico e Master foram considerados como *pagamentos sem causa*.

A empresa apresentou impugnação (fls. 1.375/1.498), que foi julgada improcedente pelo Acórdão da DRJ de fls. 2.831/2.881.

Houve interposição de recurso voluntário (fls. 2.889/ 2.982), julgado procedente pelo CARF, conforme Acórdão nº 2202-002.473 (fls. 3.078/3.090) que recebeu a seguinte ementa:

IRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA. ÔNUS DA PROVA

Para a exigência do Imposto de Renda na Fonte por pagamento sem causa ou operação não comprovada, com fundamento no art. 61, § 1º, da Lei nº 8.981, de 1995, o ônus de comprovar a ocorrência da situação descrita na norma abstrata é do Fisco. Tendo a fonte pagadora apresentado documentos fiscais que atestam a efetividade das operações que ensejaram os pagamentos, é do Fisco o ônus de provar a eventual inidoneidade desses documentos.

A Fazenda Nacional recorreu dessa decisão (fls. 3.095/3.110). Por voto de qualidade, o recurso especial foi julgado procedente pelo Acórdão 9202-003.877 (fls. 3.261/3.276), cuja ementa transcrevo:

CONHECIMENTO.

Na vigência da Portaria 256/2009, cabível Recurso Especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF. No caso de critérios jurídicos distintos aplicados a situações fáticas semelhantes, caracterizada a existência de divergência.

SIMULAÇÃO.

Em se tratando de operações simuladas, devem os tributos ser exigidos em razão das operações efetivamente realizadas, desconsiderando-se os atos simulados.

PAGAMENTO SEM CAUSA.

Os pagamentos efetuados sem causa justificada devem ser tributados, nos moldes do artigo 61 da Lei nº 8.981/95.

Essa decisão da CSRF foi objeto de Embargos de Declaração pelo contribuinte (fls. 3.344/3.351), parcialmente admitidos (cf. fls. 3.366) e, em seguida, rejeitados (fls. 3.372).

Encaminhados novamente os autos ao CARF para apreciação das demais questões trazidas no Recurso Voluntário, foi proferido o Acórdão 1201-002.662 (fls. 3.390/3.412), que não acolheu nenhum dos argumentos que restaram sem pronunciamento pela Câmara Superior.

Foram opostos novos Embargos de Declaração (fls. 3.423/3.437) pelo contribuinte, sob a alegação de existência de omissões e obscuridades nesse julgado.

Por meio do despacho de fls. 3.423/3.437, referidos embargos foram admitidos parcialmente para: a) submeter a apreciação da Turma as alegações de omissão tratadas nos itens 3 e 4 deste despacho; e b) rejeitar, em caráter definitivo, todas as demais alegações de omissão bem como a alegação de obscuridade, por revelarem-se manifestamente improcedentes.

Mais precisamente, os itens 3 e 4 em questão dizem respeito às seguintes matérias:

3) Da Terceira Alegação de Omissão

Afirma a embargante que a Turma teria deixado de se manifestar sobre o item IV.6.1 do recurso voluntário, onde a então recorrente alega que o caso é de omissão de receitas e não de pagamento sem causa, daí porque não incide o art. 61 da Lei nº 8.981/95.

Pois bem, no item IV.6.1 do recurso voluntário é possível verificar que a então recorrente alega o seguinte:

IV.6.1 - NÃO INCIDÊNCIA DA NORMA PREVISTA NO ARTIGO 61 DA LEI Nº 8.981/95 / HIPÓTESE DE OMISSÃO DE RECEITAS E NÃO PAGAMENTO SEM CAUSA

Caso esse E. Conselho entenda pela inexistência das operações, o que se alega a título argumentativo, fato é que a Recorrente deveria ter sido autuada em razão da redução indevida de seu lucro líquido, e não por suposto pagamento sem causa (artigo 61 da Lei 8.981/95), conforme reiterada jurisprudência administrativa:

IRRFONTE - PAGAMENTO SEM CAUSA - ART. 61 DA LEI Nº. 8981/95 - LUCRO REAL - REDUÇÃO DE LUCRO LÍQUIDO - MESMA BASE DE CÁLCULO - INCOMPATIBILIDADE – A aplicação do art. 61 está reservada para aquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por redução do lucro líquido, tipicamente caracterizada por omissão de receita ou glosa de custos/despesas, situações próprias da tributação do IRPJ pelo lucro real. (Acórdão nº 104-21.757).

Conforme se verifica da ementa acima transcrita, a Recorrente somente poderia ter sido autuada por suposto pagamento sem causa, caso não tivesse realizado dedução de seu lucro líquido em razão das operações praticadas, consideradas inexistentes.

Assim, requer-se o cancelamento da autuação lavrada com base no artigo 61 da Lei no 8.981/95, por evidente erro de fundamentação legal.

(...)

No trecho acima a então recorrente pretendia demonstrar que teria havido erro quanto à fundamentação legal da infração.

Pelo exame dos acórdãos nos 2202-002.473 e 9202-003.877 verifico que essa alegação não foi apreciada.

Por sua vez, por se tratar de questão autônoma que, a meu ver, não é prejudicada pela decisão da 2ª Turma da CSRF, a qual decidiu que as operações questionadas pela fiscalização foram simuladas, entendo, ao menos neste exame preliminar de admissibilidade de embargos, que essa terceira alegação de omissão não é manifestamente improcedente.

4) Da Quarta Alegação de Omissão

Afirma a embargante que a Turma teria deixado de se manifestar sobre o item IV.8 do recurso voluntário, onde a então recorrente alega que houve ofensa ao art. 3º do CTN pois no caso o tributo foi usado como sansão a ato ilícito.

Pois bem, no item IV.8 do recurso voluntário é possível verificar que a então recorrente alega, em síntese, o seguinte:

IV.8 - Tributo não e sanção a Ato Ilícito - Ofensa ao Artigo 3º do Código Tributário Nacional

(...)

Tal tributação é tão severa que, conforme visto, é superior ao valor da operação quando aplicada juntamente com a multa de ofício agravada, pelo que, da forma como ocorreu o enquadramento da suposta infração, percebe-se que a verdadeira intenção dos fiscais sempre foi a de punir a Recorrente, a ponto de constituírem um crédito tributário praticamente impagável.

Essa intenção de punir a Recorrente jamais poderia ter se convertido em exigência de imposto, já que tributos não poderão, de forma alguma, ser utilizados como sanção de ato ilícito, a teor do que dispõe o artigo 3º do CTN:

(...)

Por se tratar de um descumprimento de um dever legal ("quando não for comprovada a operação ou a sua causa"), conclui-se logicamente que a hipótese de incidência dessa norma prevê, evidentemente, a ocorrência de um fato ilícito, que se verificado no mundo fenomênico, dará ensejo a instauração de uma relação jurídica de índole sancionatória, na qual o sujeito infrator terá que entregar ao Fisco uma quantia pecuniária a título de sanção.

Assim, não subsiste qualquer dúvida quanto à natureza sancionatória da norma prevista no artigo 61, parágrafo primeiro da Lei nº 8.981/95.

Como a prática desse fato ilícito implica no pagamento apenas de uma sanção, não poderia jamais o legislador ordinário, sob o pretexto de apenar os contribuintes que se enquadram nessa hipótese, prever a incidência do imposto de renda na fonte, justamente porque o artigo 3º do CTN expressamente define que o tributo não constitui sanção de ato ilícito.

(...)

No trecho acima a então recorrente pretendia demonstrar que o art. 61 da Lei nº 8.981/95 é ilegal frente ao 3º do CTN.

Por se tratar de argumento autônomo, que não foi apreciado nos acórdãos nos 2202-002.473 e 9202-003.877, entendo, ao menos neste exame preliminar de exame de admissibilidade dos embargos, que o acórdão embargado deveria ter se manifestado sobre esse assunto.

Como não o fez, considero que essa quarta alegação de omissão não é manifestamente improcedente.

Os autos, então, foram reencaminhados ao CARF para apreciação das duas omissões apontadas e a mim distribuídos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conforme visto, as duas omissões no julgado que deram causa à admissão dos presentes Embargos de Declaração decorrem da não apreciação dos seguintes argumentos invocados no recurso voluntário:

(i) erro de cobrança do IR-Fonte, afinal a Embargante *somente poderia ter sido autuada por suposto pagamento sem causa, caso não tivesse realizado a dedução dos pagamentos de seu lucro líquido em razão das operações praticadas, consideradas sem causa*; e

(ii) inaplicabilidade e ilegalidade do art. 61 da Lei nº 8.981/95, fundamento legal do Auto de Infração em face do 3º do CTN.

Antes, porém, de apreciar as alegadas omissões, mister ressaltar o entendimento que prevaleceu no voto vencedor do Acórdão da CSRF (fls. 3.273), *in verbis*:

Adentrando o mérito, novamente com a devida vênia, também discordo do posicionamento esposado pelo relator, no sentido de necessidade de comprovação de falsidade documental das etapas de aquisição de grãos e suposto beneficiamento dos referidos, a fim de que se possa concluir pela invalidade da operação, o que poderia dar azo à aplicação do disposto no art. 61, §1º, da Lei nº 8.981, de 1995, consoante realizado pela autoridade lançadora.

Apesar dos registros contábeis fazerem prova da efetiva saída dos recursos da autuada, entendo, com base nos elementos indiciários constantes dos autos, não terem restado comprovadas as operações de aquisição e beneficiamento de grãos de soja, destacando-se, em especial, as seguintes evidências:

(...)

Assim, concluo pela existência de simulação nas operações sob análise, sendo de se afastar os efeitos jurídicos das etapas aqui caracterizadas como simuladas, devendo-se buscar os efeitos jurídico-tributários do que realmente ocorreu.

Desta forma, voto por dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, reformando-se o recorrido para declarar a invalidade do ciclo de operações de aquisição de grãos, beneficiamento e exportação de grãos objeto de tributação, visto que simuladas, com retorno dos autos ao colegiado *a quo*, para apreciação das demais questões trazidas no Recurso Voluntário.

Como se percebe, o silogismo empregado na decisão em questão foi o seguinte: como a operação de aquisição da soja é simulada, ela não existiu de fato. E se ela não existiu de fato, os pagamentos feitos a esse título são carentes de causa e, portanto, passível a cobrança de IR-Fonte prevista no artigo da Lei nº 8.981/95.

Ressalte-se, aqui, que não mais se discute nesses autos se o pagamento tem ou não causa, o que já restou decidido de forma definitiva pela CSRF em sentido oposto ao que advoga a Embargante (ou seja, as despesas com a aquisição da soja, em função da simulação apontada, foram consideradas como pagamentos sem causa).

O que se discute, na verdade, são as questões da possibilidade de cumulação do IR-Fonte com a glosa das despesas, bem como se o pagamento sem causa, por si só, é suficiente para permitir a incidência do IR-Fonte aos olhos do artigo 3º do CTN, questões estas omitidas no julgado embargado e que, a depender da interpretação do Julgador, realmente podem levar ao provimento do recurso voluntário.

Passaremos, então, a sanar os vícios de omissão reconhecidos no exame que admitiu os embargos, a fim de verificar a necessidade ou não de atribuir efeitos infringentes.

Pois bem.

Originariamente, coube à Lei nº 4.154, de 1962¹ instituir a incidência de IR-Fonte sobre rendimentos declarados como pagos ou creditados por sociedades anônimas, quando não fosse indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando a fonte não indicasse o beneficiário individualmente.

Essa cobrança de IR exclusiva na fonte trata de responsabilidade tributária² imputada à pessoa jurídica na qualidade de fonte pagadora de rendimentos que “demandava” (e que a nosso ver ainda demanda) não apenas essa estranha figura de “pagamento sem causa”, mas também a ausência de identificação do beneficiário da renda transferida.

Naquela época a Coordenação do Sistema de Tributação³ da Receita Federal se manifestou no sentido de que *“esta incidência na fonte somente tem aplicação às hipóteses em que a redução do lucro líquido possa de fato ensejar transferência de valores do patrimônio da pessoa jurídica para o das pessoas físicas”*, evitando, assim, *“encobrir a transferência de tais recursos a outrem”*.

Realmente a não comprovação da natureza (ou causa) do dispêndio pela fonte pagadora (fato este que permite a glosa da despesa), somada à hipótese de não identificação do destinatário do pagamento, evita o conhecimento de quem auferiu o rendimento correspondente.

Nessa situação de ocultação do beneficiário, 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 quem transfere a riqueza tributável. É justamente por isso que a fonte pagadora tem o dever de identificar individualmente os beneficiários dos pagamentos por ela feitos, sob pena de sujeição passiva por responsabilidade.

É importante notar, nesse ponto, que uma coisa é a não comprovação dos requisitos para a dedução do dispêndio – que é causa para a glosa da dedução da despesa no Lucro Real -; outra coisa é a não identificação do beneficiário do pagamento pela fonte pagadora, esta sim a hipótese legal para a cobrança do IR-Fonte prevista no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995.

Essas normas (de “dedutibilidade” e do “IR-Fonte de 35%”) são autônomas e convivem em harmonia no ordenamento jurídico, podendo, desde que respeitadas cada uma de suas hipóteses legais, ser aplicadas em um mesmo procedimento fiscal, na linha do que já decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais⁴.

¹ Art. 3º As pessoas jurídicas somente deverão pagar os rendimentos especificados no incisos 3º e 6º do artigo 96 do Regulamento a que se refere o art. 1º e na alínea "a" do art. 8º desta lei:

[...]

§ 3º Aplicar-se-á também o disposto neste artigo aos rendimentos declarados como pagos ou creditados por sociedades anônimas, quando não forem atendidas as condições estabelecidas no § 4º do art. 37 do Regulamento referido no art. 1º desta lei.

Art. 37. Constitui lucro real a diferença entre o lucro bruto e as seguintes deduções

[...]

§ 4º Não são dedutíveis as importâncias que forem declaradas como pagas ou creditadas a título de comissão, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento.

² A responsabilidade tributária tem por fundamento, dentre outros dispositivos, o artigo 128 do CTN: *“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.”*

³ Parecer CST nº 20/1984 (itens 13 e 15).

⁴ Acórdão nº 9202-003.879. Rel. Luis Eduardo de Oliveira Santos. Sessão de 12/04/2016.

Desse precedente, cumpre destacar a seguinte passagem do voto condutor:

“[...] Foi identificado o pagamento de um valor registrado como despesa, pelo fiscalizado. Nesse caso:

- há dispositivo legal específico determinando que, para considerar esse montante passível de dedutibilidade na formação da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica deve ser comprovada a operação e sua necessidade para manutenção da fonte produtora;

e - também há outro dispositivo legal, determinando que o pagamento tenha beneficiário identificado e causa comprovada.

Repara-se que o primeiro dispositivo referido no parágrafo anterior tem por objetivo garantir a tributação da renda da própria pessoa jurídica, ao passo que o segundo dispositivo tem por objetivo garantir a tributação da renda de terceiro, [...]”

Adotando essa mesma linha de raciocínio, e ao contrário do que sustenta a Embargante, não vejo nenhum vício na aplicação da referida concomitância (glosa + IR-Fonte), desde que respeitados os pressupostos de cada uma das normas.

Ou seja, não é porque a fiscalização corretamente glosou a despesa, afinal restaram não comprovadas as operações declaradas, que ela estaria hipoteticamente impedida de exigir o IR-Fonte.

Voltando, então, aos pressupostos fáticos para a cobrança de IR-Fonte, vale notar que após sucessivas alterações legislativas, a redação atual dos dispositivos legais vigentes (o *caput* e o parágrafo primeiro do artigo 61 da Lei nº 8.981/1995⁵) pode levar, se interpretados apenas gramaticalmente, a uma conclusão de que o sistema jurídico, a partir de então, passou a permitir a sua cobrança em duas hipóteses alternativas: pagamento para beneficiário não identificado (*caput*) “ou” pagamento sem causa (§ 1º⁶), e não mais em uma única hipótese com duas condicionantes: pagamento para beneficiário identificado “e” sem causa, como era previsto expressamente na legislação de origem.

Como mostra a experiência no trato de normas jurídicas, até pode dar-se o legislador ao luxo de cometer equívocos quando do exercício da técnica legislativa. Não deveriam, mas o fato é que alguns lapsos manifestos no texto devem ser esclarecidos e corrigidos no âmbito da interpretação sistemática, notadamente quando esta contraria a dita literalidade da norma.

E 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 (independentemente da causa) que não permitam identificar os efetivos beneficiários, inibindo, com isso, o rastreamento do destino da renda e sua tributação por aquele que detém a capacidade contributiva.

⁵ 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.

⁶ Note que o legislador usou o conector “também”, podendo levar ao precipitado entendimento de que seriam hipóteses alternativas: “não somente pela falta de identificação do beneficiário, mas também pela ausência de causa”.

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.

A “ausência” de causa, não bastasse sua imprecisão epistemológica - afinal todo pagamento tem uma causa (senão não se faria o pagamento) - jamais poderia constar no antecedente da norma legal de incidência tributária sobre a renda, por dois outros motivos, além do princípio da capacidade econômica.

Primeiro porque o Imposto de Renda no Brasil está sujeito ao “princípio do *non olet*”, consagrado no artigo 118 do CTN⁷ e na linha do que já decidiram o STF e o STJ, conforme atestam, respectivamente, as ementas dos julgados abaixo.

“A jurisprudência da Corte, à luz do art. 118 do Código Tributário Nacional, assentou entendimento de ser possível a tributação de renda obtida em razão de atividade ilícita, visto que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos”⁸.

2. O art. 118 do CTN consagra o princípio do “*non olet*”, segundo o qual o produto da atividade ilícita deve ser tributado, desde que realizado, no mundo dos fatos, a hipótese de incidência da obrigação tributária.

3. Se o ato ou negócio ilícito for acidental à norma de tributação (= estiver na periferia da regra de incidência), surgirá a obrigação tributária com todas as consequências que lhe são inerentes. Por outro lado, não se admite que a ilicitude recaia sobre elemento essencial da norma de tributação.

4. Assim, por exemplo, a renda obtida com o tráfico de drogas deve ser tributada, já que o que se tributa é o aumento patrimonial e não o próprio tráfico. Nesse caso, a ilicitude é circunstância acidental à norma de tributação. No caso de importação ilícita, reconhecida a ilicitude e aplicada a pena de perdimento, não poderá ser cobrado o imposto de importação, já que “importar mercadorias” é elemento essencial do tipo tributário. Assim, a ilicitude da importação afeta a própria incidência da regra tributária no caso concreto. [...]”⁹

E segundo porque tributo não pode se confundir com sanção, conforme previsto expressamente no artigo 3º do Código Tributário Nacional¹⁰.

São por essas razões, quais sejam, princípio da capacidade contributiva, “*non olet*” e artigo 3º do CTN, que a aplicação do artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, segundo nosso ponto de vista, está restrita à hipótese de pagamentos, ainda que já glosados por falta de comprovação de causa, para beneficiários que não sejam ou não possam ser identificados.

⁷ Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

⁸ STF. 1ª T. HC 94.240/PR.

⁹ Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. Recurso Especial 984.607. Rel. Ministro Castro Meira. DJ. 05/11/2008.

¹⁰ “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”.

A causa, repita-se, é irrelevante para fins de tributação da renda. Ainda que ilícita ou simulada, ela não impede a cobrança por parte daquele que efetivamente 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 atingido, legítima a imputação da tributação pelo IR-Fonte por responsabilidade.

Isso significa dizer que não basta o fisco reunir elementos probantes de que a pessoa jurídica efetuou pagamentos cuja causa não foi comprovada (como foi o caso da aquisição de grãos) – isto é motivo para a glosa -, devendo, na verdade, cumprir com o ônus de demonstrar que a fonte pagadora se recusou a identificar os efetivos beneficiários, seja por não declarar para quem pagou, seja por se valer de estrutura que esconde o real destinatário dos recursos por ela transferidos.

Trazendo essas considerações para esse caso concreto, realmente a análise da presente cobrança deve ser feita à luz do artigo 3º do Código Tributário Nacional, não sendo suficiente para a manutenção da exigência apenas a caracterização de que houve pagamentos sem causa sob o único fundamento de que houve simulação na operação de aquisição de soja.

Pelo contrário, seguindo o racional ora empregado, é apenas com a reunião de indícios contundentes e convergentes que concorrem para uma conclusão segura acerca da não identificação dos beneficiários dos pagamentos das ditas aquisições é que a cobrança do IR-Fonte é cabível.

E é justamente nesse ponto que a presente autuação não se sustenta.

Senão, vejamos:

Por ocasião do Acórdão 1402-001.343, que apreciou a mesma matéria, mas para os anos de 2002, 2003 e 2004, a Turma, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário para cancelar o IR-Fonte. Extrai-se do voto condutor que:

Pois bem, pela análise dos autos estou convencido de que não há que se falar em incidência do IR-Fonte em face de pagamento sem causa nessas operações, pois:

- 1) ocorreu a incidência do IR-Fonte, no pagamento dos serviços prestados à Máster, bem como à Rubi, sendo que tais empresas, em princípio, ofereceram tais valores à tributação (fato incontroverso nos autos);
- 2) foram juntados documentos pela Recorrente que demonstram ter havido a prestação de mencionados serviços (industrialização e consultoria tributária), bem como que demonstram a ocorrência de todas as transações financeiras das etapas da operação descritas pela Fiscalização;
- 3) os beneficiários dos pagamentos foram todos identificados, quanto a isso não se tem dúvida;
- [...]
- 5) nos exatos termos do art. 3º do CTN, tributo não é sanção de ato ilícito.

No primeiro acórdão desses autos (2202-002.473 – fls. 3.078/3.090), julgado também por unanimidade, o IR-Fonte novamente foi afastado, tendo o Relator assim se manifestado:

Não tenho reparos a fazer ao Acórdão da Primeira Seção que tratou da mesma matéria. Diante dos documentos fiscais relativos às operações que ensejaram os pagamentos e dos comprovantes da efetividade desses pagamentos, teria a Fiscalização que demonstrar que tais operações não existiram de fato e, portanto, de que os documentos fiscais são inidôneos e de que a contratação desses serviços, bem como os pagamentos, foram mera simulação.

Todavia, não se vê nos autos nada que sustente essa conclusão. É certo que houve a autuação do Fisco Estadual que considerou essas operações como simuladas. Mas, esse fato, por si só, não é suficiente para sustentar a autuação objeto deste processo que é aquele do pagamento sem causa.

Como bem ressaltado nas passagens transcritas, não há prova, e nem alegação (motivação), de que os recursos tiveram destinação incerta ou diversa daquela declarada pelo contribuinte. Vale dizer, da análise dos autos, restou comprovado que os pagamentos ocorreram para beneficiários identificados e cuja inidoneidade nunca foi questionada pelo fisco.

Dessa forma, incabível a tributação pelo IR-Fonte, sob pena de transformar imposto em sanção, o que é inadmissível aos olhos do CTN.

Conclusão

Pelo exposto, acolho os embargos, com efeitos infringentes, para dar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Voto Vencedor

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, redator designado.

2. Conforme salientado pelo relator, “o que se discute, na verdade, são as questões da possibilidade de cumulação do IR-Fonte com a glosa das despesas, bem como se o pagamento sem causa, por si só, é suficiente para permitir a incidência do IR-Fonte aos olhos do artigo 3º do CTN, questões estas omitidas no julgado embargado e que, a depender da interpretação do Julgador, realmente podem levar ao provimento do recurso voluntário”.

3. Não obstante o substancioso voto do eminente relator, peço vênica para divergir em relação à incidência do IR-Fonte na hipótese de pagamento sem causa.

4. Nos termos do Acórdão de Recurso Especial nº 9202-003.877 as operações simuladas devem ser desconsideradas e os pagamentos sem causa devem sujeitar-se à tributação nos moldes do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, veja-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2004, 2005

[...]

SIMULAÇÃO.

Em se tratando de **operações simuladas**, devem os tributos ser exigidos em razão das operações efetivamente realizadas, desconsiderando-se os atos simulados.

PAGAMENTO SEM CAUSA.

Os **pagamentos** efetuados **sem causa justificada** devem ser tributados, nos moldes do **artigo 61 da Lei nº 8.981/95**.

5. O trecho abaixo transcrito do voto vencedor observa a desconsideração das operações tidas por simuladas e a tributação pelo IR-Fonte:

Adentrando o mérito, novamente com a devida vênia, também **discordo do posicionamento esposado pelo relator**, no sentido de necessidade de comprovação de falsidade documental das etapas de aquisição de grãos e suposto beneficiamento dos referidos, a fim de que se possa concluir pela invalidade da operação, o que poderia dar azo **à aplicação do disposto no art. 61, §1º. da Lei no. 8.981**, de 1995, consoante realizado pela autoridade lançadora.

Apesar dos registros contábeis fazem prova da efetiva saída dos recursos da autuada, entendo, **com base nos elementos indiciários constantes dos autos, não terem restado comprovadas as operações de aquisição e beneficiamento de grãos de soja** [...].

Assim, **concluo pela existência de simulação nas operações sob análise, sendo de se afastar os efeitos jurídicos das etapas aqui caracterizadas como simuladas**, devendo-se buscar os efeitos jurídico-tributários do que realmente ocorreu.

Desta forma, voto por dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, reformando-se o recorrido para **declarar a invalidade do ciclo de operações de aquisição de grãos, beneficiamento e exportação de grãos objeto de tributação, visto que simuladas**, com retorno dos autos ao colegiado a quo, para apreciação das demais questões trazidas no Recurso Voluntário. (Grifo nosso)

6. A questão de fundo, portanto, cinge-se à interpretação do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, cujo teor estabelece:

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. (Grifo nosso)

7. Extrai-se do diploma legal três hipóteses distintas sujeitas à incidência do IR-Fonte, todas cumulativas com o pagamento: i) beneficiário não identificado; ii) quando não comprovada a operação e iii) quando não comprovada a causa.

8. Caso o beneficiário do pagamento não seja identificado é devido o lançamento; caso o seja, necessário verificar se a operação e a causa do pagamento foram comprovadas. Operação é o negócio jurídico (prestação de serviço, venda, entre outros) que ensejou o pagamento. Causa é o motivo, a razão, o fundamento do pagamento. Com efeito, não comprovada a efetividade do negócio jurídico ou a causa do pagamento o lançamento também é devido. Note-se que há uma relação entre a operação ensejadora do pagamento e a causa desse pagamento, porquanto não comprovada a primeira o pagamento também poderá ser considerado sem causa. Pode-se dizer que a norma objetiva, dentre outros pontos, transparência fiscal do contribuinte.

9. Ao tratar da transparência fiscal, Ricardo Lobo Torres¹¹ observa que o dever de transparência incumbe ao Estado e à Sociedade. Enquanto o Estado “deve revestir a sua atividade financeira da maior clareza e abertura, tanto na legislação instituidora de impostos, taxas e contribuições e empréstimos, como na feitura do orçamento e no controle de sua execução”, a Sociedade, por seu turno, “deve agir de tal forma transparente, que no seu relacionamento com o Estado desapareça a opacidade dos segredos e da conduta abusiva”.

10. Nesse sentido, para comprovar tanto a operação quanto a causa não basta uma roupagem jurídica, o registro contábil, tampouco a apresentação da nota fiscal, é indispensável que o contribuinte comprove de forma inequívoca, com documentos hábeis e idôneos, a efetividade da operação e a causa do pagamento.

11. Em relação à concomitância do IR-Fonte e IRPJ, tem-se infrações distintas. No IRPJ, a sociedade pratica o fato gerador, tal qual no caso em análise em que ocorreu glosa de despesas/custos. Ela é contribuinte¹² e responde por fato gerador próprio. No caso do IR-Fonte, essa mesma sociedade atua como fonte pagadora, ou seja, como responsável pelo recolhimento do imposto devido pelo beneficiário do pagamento. Tanto que a base de cálculo deve ser reajustada considerando a alíquota de 35%, vez que o pagamento efetuado é considerado líquido. Portanto, é possível uma convivência harmônica entre ambas as infrações.

12. Quanto à suposta utilização do IR-Fonte como norma sancionatória e ofensa ao art. 3º terceiro do CTN, o argumento ganha força em face da onerosidade da alíquota de 35%, a qual se agrava com o reajustamento da base de cálculo. Concorro que se trata de uma tributação onerosa. No entanto, esta era a alíquota máxima do imposto de renda pessoa física vigente à época da publicação da Lei nº 9.8981, de 1995, prevista em seu art. 8º. O fato desta última alíquota ter sido revogada posteriormente pela Lei nº 9.250, de 1995 e aquela permanecido no mesmo patamar é opção legislativa.

¹¹ LOBO TORRES, Ricardo. Sigilos bancário e fiscal. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 148.

¹² CTN. Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

13. Por mais onerosa que seja a alíquota, a análise deve ser feita à luz do Código Tributário Nacional no sentido de que tributo¹³ não constitui sanção de ato ilícito, ou seja, tributo não é penalidade, sanção. A tributação ocorreu em razão de a operação ter sido desconsiderada, porquanto simulada, o que deu azo ao pagamento sem causa e atraiu a incidência do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995. Deixar de aplicar o mandamento legal à hipótese vertente, ao argumento de caráter sancionatório, significa considerar tributo como sanção, ou, de outro modo, negar vigência ao texto legal por considerá-lo inconstitucional, o que é vedado¹⁴ a este CARF. Nestes termos, correta a tributação do IR-Fonte.

Conclusão

14. Ante o exposto, voto no sentido de conhecer dos embargos de declaração e, no mérito, acolhê-los, sem efeitos infringentes, para sanar a omissão alegada.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior

¹³ CTN. 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.

¹⁴ Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.