

XI ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI CHILE - SANTIAGO

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

JONATHAN BARROS VITA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Representante Discente: Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

Comunicação:

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

Eventos:

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Jonathan Barros Vita – Florianópolis: CONPEDI, 2022.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-570-6

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Saúde: Direitos Sociais, Constituição e Democracia na América Latina

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Internacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XI Encontro Internacional do CONPEDI Chile - Santiago (2: 2022: Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



XI ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI CHILE - SANTIAGO

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

O XI Encontro Internacional do CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, ocorreu em Santiago no Chile entre os dias 13 a 15 de outubro de 2022, sob o tema: “Direitos Sociais, Constituição e Democracia na América Latina”, tendo sido co-organizado institucionalmente pela Universidad Santiago de Chile e Universidade Federal de Santa Maria.

No plano das diversas atividades acadêmicas ocorridas neste encontro, destacam-se, além das palestras e oficinas, os grupos de trabalho temáticos, os quais representam um locus de interação entre pesquisadores que apresentam as suas pesquisas temáticas, seguindo-se de debates.

Especificamente, para operacionalizar tal modelo, os coordenadores dos GTs são os responsáveis pela organização dos trabalhos em blocos temáticos, dando coerência à produção e estabelecendo um fio condutor para organizar os debates em subtemas.

No caso concreto, assim aconteceu com o GT Direito tributário e financeiro I, o qual ocorreu no dia 14 de outubro das 13h30 às 17h30 e foi Coordenado pelos professores Jonathan Barros Vita e Antonio Carlos Diniz Murta.

O referido GT foi palco de profícuas discussões decorrentes dos trabalhos apresentados, os quais são publicados na presente obra, a qual foi organizada seguindo alguns blocos temáticos específicos, que compreenderam os 11 artigos efetivamente apresentados:

Bloco 1- tributos em espécie ou genéricos,

1. A imunidade das contribuições sociais concedidas à entidades beneficentes de assistência social: uma análise sob a luz da solidariedade social - Lucas Pereira Nunes e Eduarda Lacerda Kanieski

2. Depreciação acelerada incentivada na tributação das agroindústrias - Lucas Issa Halah - Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

3. O IRRF sobre pagamentos "sem causa" a beneficiários identificados: análise a partir dos limites constitucionais e legais para a tributação da renda - Alexandre Naoki Nishioka e Juliana Ferretti Lomba

4. A dedutibilidade das multas na tributação da renda - Laura Charallo Grisolia Elias e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

5. Taxas ambientais e extrafiscalidade - Carlos Victor Muzzi Filho e Antônio Carlos Diniz Murta

Bloco 2 - tributação, orçamento, efeitos e princípios

6. Direitos fundamentais em debate: uma análise do SIMPLES NACIONAL como efetivação do princípio da igualdade - Gilmara de Jesus Azevedo Martins, Paulo de Tarso Brandão e Yani Yasmin Crispim de Moraes

7. O desmonte da caixa de ferramentas orçamentárias do poder executivo e o controle do orçamento pelo congresso nacional - Rodrigo Oliveira de Faria

8. O redesenho das instituições orçamentárias e a explosão das emendas de relator-geral RP-9: o processo orçamentário no centro da crise política - Rodrigo Oliveira de Faria

9. Riscos da oneração tributária do livro no direito fundamental à leitura - Naiara Cardoso Gomide da Costa e Alamy Raquel Xavier Vieira Braga

Bloco 3 - direito processual tributário

10. A culpabilidade do contribuinte nos termos do art. 136 do CTN - Helton Kramer Lustoza e Jonathan Barros Vita

11. A tutela de evidência no processo tributário: a impossibilidade de redirecionamento da execução fiscal em razão da necessidade de incidente de desconsideração da personalidade jurídica - Alexandre Naoki Nishioka, Tatyana Chiari Paravela e Juliana Ferretti Lomba

É a partir do roteiro firmado, que teoria e prática se encontram tendo como pano de fundo as diversas dimensões do direito tributário e financeiro, perfazendo uma publicação que se imagina que será de grande valia, dada a qualidade dos artigos e da profundidade das pesquisas apresentadas por diversos e eminentes pesquisadores.

Isto ocorre, pois as contribuições teórico-práticas do direito tributário e financeiro têm sido instrumentos multidisciplinares e transversais para melhoria da sociedade e fomento da inovação e sustentabilidade social, (re)criando um caminho para o desenvolvimento brasileiro.

Esse é o contexto que permite a promoção e o incentivo da cultura jurídica no Brasil, consolidando o CONPEDI, cada vez mais, como um importante espaço para discussão e apresentação das pesquisas desenvolvidas nos ambientes acadêmicos da graduação e pós-graduação em direito.

Finalmente, deixa-se aos leitores um desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país, representando o Brasil no exterior com bastante importância.

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita – Unimar

Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta – FUMEC

**O IRRF SOBRE PAGAMENTOS "SEM CAUSA" A BENEFICIÁRIOS
IDENTIFICADOS: ANÁLISE A PARTIR DOS LIMITES CONSTITUCIONAIS E
LEGAIS PARA A TRIBUTAÇÃO DA RENDA**

**WITHHOLDING TAX ON PAYMENTS "WITHOUT CAUSE" TO IDENTIFIED
BENEFICIARIES: ANALYSES OF THE COMPLIANCE WITH CONSTITUTIONAL
AND LEGAL LIMITS TO TAX INCOME ASSESSMENT**

Alexandre Naoki Nishioka ¹
Juliana Ferretti Lomba ²

Resumo

A tributação de atos ilícitos é tema que há muito permeia as discussões tributárias, mas que ganha relevância na atualidade diante da interpretação dada pela Administração Tributária federal para a previsão de incidência do IRRF nos pagamentos sem causa, conforme a Lei n.º 8.981/1995. A fiscalização tributária entende que a norma criou uma hipótese de incidência específica, que desconsidera a causa de pagamento ilícito ou sobre a qual exista dúvida quanto às informações prestadas pelos contribuintes, assim como também deixa de observar a efetiva realização de renda pelo beneficiário e a existência de pagamento prévio de imposto de renda por este. Diante disso, o objetivo do presente estudo é verificar se a interpretação das autoridades fiscais sobre esta previsão legal se coaduna com os limites e princípios decorrentes da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional para a tributação da renda. Para este fim, foi conduzida uma pesquisa exploratória, com delineamento em pesquisa bibliográfica e documental de primeira-mão. Ao final, verificou-se que a interpretação da Lei n.º 8.981/1995 adequada aos valores constitucionais e do CTN não permitem a imposição do IRRF meramente pela desconsideração da causa do pagamento, mas faz-se necessário observar a situação do beneficiário e a impossibilidade de tributação deste último.

Palavras-chave: Imposto de renda, Retenção na fonte, Pagamento sem causa, Tributação de atos ilícitos, Lei n.º 8.981/1995

Abstract/Resumen/Résumé

Taxing criminal activities is an issue that has been part of Tax discussions for a long time, and it has recently gained visibility due to the Tax authorities' interpretation of the Withholding Tax on payments "without cause" created by Law 8981/1995. Tax authorities believe that the rule creates a new and specific triggering event that would waive the causes for illicit payments or consider the taxpayers' explanation not trustworthy. This allegedly triggering event would also waive the analysis of the income real acquisition by the payment

¹ Professor Doutor de Direito Tributário da Faculdade de Direito de Ribeirão Preto – FDRP/USP. Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito – FD/USP. Advogado.

² Mestre em Direito pela Faculdade de Direito de Ribeirão Preto - FDRP/USP. Advogada.

beneficiary and if there was previous tax collection. Considering that, this study seeks to investigate if the tax authorities' interpretation of the rule complies with the Brazilian Constitution and Tax Code limits and principles to income tax assessment. To achieve this goal, exploratory research has been carried out with a bibliographical and documental design. As for the results, we understand that constitutional and legal values prevent Law 8981/1995 to create triggering events for Withholding tax by merely waiving payment causes, but it should also consider if it is impossible to identify the payment beneficiary.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Income tax, Withholding tax, Payment without causa, Taxation on criminal activities, Law n. 8981/1995

INTRODUÇÃO

A tributação de atos ilícitos não é tema novo no ordenamento tributário brasileiro, tendo já sido objeto de análise pela doutrina e pela jurisprudência. Entretanto, com o decorrer do tempo, surgem novas situações e novas dúvidas que envolvem a questão. Nesse contexto, percebe-se que, a partir da Operação Lava Jato, a fiscalização tributária federal passou a se utilizar amplamente do artigo 61, §1º, da Lei n.º 8.981/1995 para impor a cobrança de imposto de renda contra a fonte pagadora quando a causa de desembolsos foi reconhecida como ilegal, ainda que tivesse sido realizado o recolhimento de tributo pelo beneficiário do pagamento. A desconsideração da causa de pagamentos também passou a ser aplicada a outras transações, ainda que sem a presença de indícios de ilicitude, de forma inverter do ônus da prova no lançamento tributário, afastar a presunção de boa-fé nas operações entre agentes privados, e impor o imposto de forma “descolada” do fato gerador tributado pelo beneficiário, sob o argumento de que a Lei n.º 8.981/1995 teria criado uma hipótese específica e autônoma de incidência do imposto de renda.

Diante dessa situação, alguns questionamentos se levantam por parte dos contribuintes e entes privados. Primeiramente, qual seria o grau de discricionariedade para que a fiscalização tributária federal pudesse desconsiderar uma operação registrada e justificada contabilmente sem apresentar uma justificativa para afastar a presunção de boa-fé? E quando houver operação investigada na esfera penal, ou até mesmo condenação, poderá haver incidência sobre a fonte, quando a renda já fora objeto de tributação pelo beneficiário?

Por conseguinte, o presente estudo pretende verificar se a interpretação dada pela Administração Tributária federal para o artigo 61 da Lei n.º 8.981/1995, quando aplicado sobre os ditos “pagamentos sem causa”, estaria em consonância com as regras constitucionais e normas gerais que delimitam a tributação da renda. Em outras palavras, o objeto desta pesquisa é responder se poderia a fonte pagadora ser tributada, à luz da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, sob o argumento da desconsideração da causa do pagamento, ainda que se conheça o beneficiário e este já tenha realizado o recolhimento do imposto de renda. A conclusão foi negativa, no sentido de que, seja pelo conceito de renda, seja pelos princípios intrínsecos à tributação da renda (como a disponibilidade da renda líquida, a generalidade e a universalidade), não pode haver uma incidência diferenciada exclusivamente porque a “causa” do pagamento foi considerada não comprovada ou ilícita, contanto que se conheça o seu beneficiário.

O desenvolvimento do estudo foi estruturado, inicialmente (item 1), por uma breve análise do artigo 61 da Lei n.º 8.981/1995, a fim de melhor delimitar o escopo da norma tributária aplicada pela fiscalização tributária federal nos casos em questão. Após, no item 2, é realizado um exame do conceito de renda, materialidade constitucional do imposto. Nos itens 3 e 4, explora-se diferentes perspectivas da “disponibilização da renda”, no âmbito da lei complementar (em que há previsão expressa) e da Constituição Federal. No item 5, são observados os princípios constitucionais da generalidade e da universalidade, que informam o imposto de renda e tem relação íntima com o problema analisado. O item 6 expõe a aplicação do princípio do *pecunia non olet* no Sistema Tributário Nacional, o qual, historicamente, é relacionado por doutrina e jurisprudência à tributação de atos ilícitos. O item 7 traz considerações finais sobre a disposição do artigo 61 da Lei n.º 8.981/1995 para permitir, na sequência, a elaboração das conclusões do estudo.

Para atingir o objetivo do presente trabalho, foi realizada uma pesquisa documental exploratória, por meio da qual se pretende verificar a adequação da interpretação dada pelo Fisco federal a um dispositivo de lei dentro do Sistema Tributário Nacional e aos limites impostos pela Constituição Federal de 1988. O delineamento se deu com base em pesquisa bibliográfica, mediante a análise doutrinária sobre o perfil do imposto de renda e os princípios tributários correlatos, e documental de primeira mão, utilizando-se da legislação do imposto de renda, em especial do Código Tributário Nacional e da própria Lei n.º 8.981/1995, além da Constituição Federal de 1988.

1 O artigo 61 da Lei n.º 8.981/1995

O artigo 61 da Lei n.º 8.981/1995¹ institui, em seu *caput*, a incidência do imposto de renda retido na fonte (IRRF) sobre as situações nas quais o *beneficiário de um pagamento é desconhecido*. Ou seja, considerando que, a partir da contabilidade da fonte pagadora, não seja possível identificar quem recebeu os valores, seja por um equívoco, seja de forma propositada,

¹ “Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

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

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

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

a lei transferiu a responsabilidade de recolhimento do imposto para a fonte, a fim de evitar que o beneficiário se utilize desse fato como um artifício para evitar a tributação da renda.

O *caput* ainda dispõe que a alíquota aplicada a essa situação será de 35%, ou seja, em percentual elevado e que pode ser justificado para abarcar outros tributos (como a CSLL) que também deixariam de ser pagos pelo beneficiário. Os parágrafos 2º e 3º do dispositivo legal determinam o momento em que se considera vencido tributo, que é o do próprio pagamento, e a forma de apuração, que considerará o rendimento pago como líquido. Entretanto, é o parágrafo 1º que expõe o objeto do presente estudo.

Segundo o parágrafo 1º do artigo 61, a incidência do *caput* se dará nas hipóteses de pagamentos a “*terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa*”. Diante de sua construção, a fiscalização federal vem desconsiderando operações realizadas por fontes pagadoras, sob o argumento de que as suas causas que não teriam sido comprovadas “a contento”, escorando-se em um grau de “liberdade” para acolher a prova produzida pelos fiscalizados como suficiente.

A fiscalização federal também tem aplicado a disposição para tributar as fontes de pagamentos investigados em operações criminais, ou quando ocorre a condenação penal com o reconhecimento do ato ilícito, sob o entendimento de que o artigo 61 da Lei n.º 8.981/1995 somente consideraria atos lícitos como causa suficiente para afastar a sua incidência.

O que chama atenção na atuação da Administração Tributária federal é que, para a aplicação do IRRF sobre o pagamento sem causa, ela não leva em consideração se é possível identificar o beneficiário do pagamento, ou até mesmo se este recolheu adequadamente o imposto de renda sobre os valores recebidos. Em sua concepção, o artigo 61, §1º, da Lei n.º 8.981/1995 criou uma hipótese autônoma e específica de incidência em relação tanto ao seu *caput*, quanto ao próprio IRPJ devido pelo beneficiário.

Ou seja, enquanto parte dos operadores do direito entendem que a disposição do parágrafo único (“pagamento sem causa”) somente pode ser aplicada quando não puder ser realizada a cobrança do tributo junto ao beneficiário, evitando-se que as partes envolvidas se utilizem do próprio equívoco ou torpeza para esquivarem-se do imposto de renda, a Receita Federal não observa a situação do beneficiário, e ainda dispõe de entendimento que limita o conceito de “causa” do pagamento para fins tributários.

2 O conceito constitucional de renda

A fim de aprofundar os estudos sobre a incidência do IRRF sobre os pagamentos “sem causa” (ou com causa desconsiderada pela Administração Tributária federal), faz-se necessário observar o conceito de renda, materialidade prevista constitucionalmente para o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Nesse contexto, cita-se a lição do Professor Heleno Tôrres (2019) ao avaliar que o artigo 153, inciso III, e parágrafo 2º, da Constituição Federal é o ponto de partida para a hermenêutica do sistema de tributação da renda, que não só institui o imposto, mas, adicionalmente, determina que esse deverá ser informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, além da necessária observância ao princípio da capacidade contributiva.

O autor ainda explica que, no Brasil, o conceito de renda, central e irradiador de elementos materiais e finalísticos do sistema de tributação da renda, é dado pela Constituição. A opção brasileira pela inclusão dos conceitos definidores de competências tributária no texto constitucional difere de muitos países, mas funda-se na segurança jurídica, de forma que, necessariamente, deve-se falar no conceito constitucional de “renda”, *“ainda que este possa ser definido pelo legislador segundo as notas qualificadoras que explicitem o seu conteúdo”* (TÔRRES, 2019).

Em consonância com esse entendimento, Hugo de Brito Machado (2009) esclarece que não cabe ao legislador ordinário, e nem mesmo ao legislador complementar dar um conceito à renda que não se adeque ao sentido previsto na Constituição, mas apenas *“escolher uma das significações razoáveis dessa expressão [constitucional]”*. Ainda sobre o tema da liberdade do legislador para versar sobre a renda, Roque Antonio Carrazza (2005) reitera o ideal de que, no Brasil, *“a competência tributária é assunto exclusivamente constitucional”* e que as normas infraconstitucionais só podem *“quando muito, explicitar o que se encontra implícito na Constituição, sem, no entanto, agregar-lhe ou subtrair-lhe algo substancialmente novo”*. Por este motivo, o artigo 153, III, da Constituição Federal não deu *“carta branca”* ao legislador ordinário para impor o imposto de renda sobre *“tudo que considere renda. Muito pelo contrário, limitou-se a conferir-lhe a faculdade de, observados os princípios constitucionais, fazê-lo incidir apenas sobre o que, à luz da ciência jurídica, realmente tipifique um destes fatos”*.

Nesse sentido, Heleno Taveira Tôrres (2009) explica que, a partir da doutrina e da jurisprudência, o direito tributário pátrio entende o conceito de renda tributável como equivalente ao *“acréscimo patrimonial”*, alicerçado em uma grandeza relacional, aferível

mediante a comparação entre (i) um patrimônio inicial, determinado no tempo, e (ii) um patrimônio final, apurado após transcurso de certo período.

Sobre o tema, Ricardo Mariz de Oliveira (2008) também conclui que o conceito constitucional de renda está relacionado à ideia de acréscimo patrimonial². Por este motivo, o autor expõe que o “patrimônio” seria um “quase-princípio” informador das definições do fato gerador do imposto de renda. Portanto, o patrimônio é indissociável do conceito de renda e “impõe-se sobranceiro em toda a disciplina jurídica desse tributo”. Ademais, a renda não é um acréscimo qualquer, pois deve observar a “universalidade” do patrimônio (em conformidade com a sua concepção própria do direito privado – uma universalidade de bens e direitos), devendo ser subtraídos os recursos necessários para a realização dessa variação positiva.

Divergente dos entendimentos expostos, mas apenas em parte, Luís Eduardo Schoueri (2010) explica que várias teorias foram desenvolvidas para definir renda sob a perspectiva econômica, tendo elas se reunido em torno de duas maiores: a da renda-produto e a da renda-acréscimo patrimonial. Em resumo, para a primeira, a renda seria o *produto* do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, sendo o fruto periódico de uma fonte permanente. Por sua vez, para a segunda, a renda seria a diferença positiva entre a situação patrimonial em dois momentos distintos, um inicial e outro final. O autor leciona que as duas teorias apresentam falhas se analisadas isoladamente, seja porque a teoria da renda-produto não permitiria a tributação de ganhos eventuais, uma vez que pressupõe uma fonte permanente, enquanto a segunda teoria permitiria ao contribuinte gastar tudo que tenha auferido no período, sem uma análise desses gastos.

Diante das considerações realizadas, considerando que o contexto da presente análise é a disposição do artigo 61 da Lei n.º 8.981//1995 e sua utilização pelo Fisco para a tributação de “pagamentos”, considerar-se-á apenas o conceito constitucional que impõe a existência de um acréscimo patrimonial, ou seja, um aumento decorrente da análise do patrimônio em um momento inicial e em um momento final, não se enquadrando aqui meras passagens de receitas ou expectativas de direito, já que não foram incorporadas pelo contribuinte. Observa-se que esta concepção está presente nas lições de todos os autores citados, e, ainda que se atente à possibilidade de haver a renda-produto (produto de capital, de trabalho, ou de ambos),

² Nas palavras do autor:

“Realmente, hoje em dia é comum a assertiva, em doutrina e em jurisprudência, de que o imposto de renda incide sobre o acréscimo patrimonial.

Na verdade, salvo algumas reticências, ninguém mais duvida de que o fato gerador do imposto de renda seja a existência de acréscimo patrimonial (...);”;

claramente também se caracteriza por uma *entrada*, de forma que não altera em nada a análise da disposição legal que impõe o imposto sobre uma *saída* (pagamento).

3 A aquisição de disponibilidade: artigo 43 do Código Tributário Nacional

Definir o conceito de renda por si só não é suficiente para determinar a incidência do imposto de renda, é também necessário verificar sua aquisição. Desta forma, o Código Tributário Nacional, ao definir o recorte de renda dentro do conceito constitucional, na posição de lei complementar que estabelece as normas gerais de direito tributário, prevê que o fato gerador do tributo dependerá da *disponibilidade* econômica ou jurídica.

A disponibilidade da renda, ainda que prevista no Código Tributário Nacional, adequa-se aos princípios constitucionais da renda líquida e da capacidade contributiva. Nesse sentido, deve-se observar que o acréscimo patrimonial (renda) é caracterizado um aumento de direitos, mas, para que exista a imposição tributária também é necessário que se manifeste capacidade contributiva por meio da "aquisição de renda" (disponibilidade).

Conforme explica Luís Eduardo Schoueri (2019), é a partir da definição do “instante certo” de aquisição da renda que se verifica a sua disponibilidade. Esse conceito seria dado pelo entendimento daquilo “de que se pode dispor”, i.e., que se pode ‘empregar, aproveitar, servir-se, utilizar-se, lançar mão de usar”, em resumo, “há disponibilidade quando o beneficiário desta pode, segundo seu entendimento, empregar os recursos para a destinação que lhe aprouver”.

Por sua vez, a partir de uma análise histórica do surgimento do conceito de aquisição de disponibilidade da renda no artigo 43 do Código Tributário Nacional, Ricardo Mariz de Oliveira (2017) também lembra que o tema foi incorporado pela Constituição Federal de 1988, mostrando-se um reflexo do já citado princípio da capacidade contributiva, “eis que é da renda, já a sua disposição, que o contribuinte retira o montante do tributo a ser recolhido”. Em resumo, o autor defende que a disponibilidade da renda ocorre quando esta se agrega ao patrimônio do para aumentá-lo, de forma que poderá ser usado em proveito de seu titular. Em consideração ao princípio da universalidade da renda (ligado ao “quase-princípio” do patrimônio), a disponibilidade ocorrerá quando existir mutação patrimonial positiva no período de apuração determinado por lei, considerando-se a totalidade dos fatores positivos e negativos de aumento patrimonial.

Nas conclusões de seu estudo “A realização da renda da pessoa jurídica”, Emmanuel Garcia Abrantes (2021) expõe que aquisição de disponibilidade, segundo a doutrina dominante, consistiria no momento de realização, isto é, quando a pessoa se tornaria apta a ser tributada

porque haveria a *cristalização da aquisição da renda*, seja pelo recebimento de moeda ou equivalente, ou, ainda, de um direito ao recebimento de moeda ou equivalente. Em sua própria concepção, o autor conclui que a aquisição de disponibilidade deve ser passível de mensuração e estar acessível ao contribuinte com elevado grau de certeza, “de modo que o beneficiário possa acessar efetivamente a renda ou dela fazer uso da forma como melhor lhe convier (inclusive, e principalmente, para dela extrair os recursos financeiros para pagar o imposto de renda)”.

Por sua vez, Victor Polizelli (2019) lembra que o princípio da realização da renda visa a segurança na apuração da renda tributável, pois observa uma “seleção de situações concluídas e definitivas segundo o Direito aplicável”. Ademais, coincide com o que se denomina de princípio da competência no Direito Contábil. O autor reforça, dentre outros pontos, a importância do emparelhamento (isto é, da realização da receita e *da confrontação com as despesas*) e o critério da probabilidade do recebimento, que “comanda o critério temporal do reconhecimento de receita (e, portanto, interfere na realização da renda), exigindo que se observem condições de mensurabilidade, liquidez e certeza”.

Cabe citar mais uma vez a lição de Heleno Taveira Tôres (2019), no sentido de ser a aquisição de renda um típico conceito de direito privado, o qual, em decorrência de sua constitucionalização e da disposição do artigo 110 do CTN, não pode ser modificado pelo legislador. Logo, “*o critério material da hipótese de incidência da norma de tributação da ‘renda’ consistirá, sempre, nessa aquisição de aumento patrimonial, verificável pela variação de entradas e saídas num dado período de tempo*”. Em suas palavras:

Em conclusão, para existir renda ou lucro, tributáveis pelo imposto sobre a renda, faz-se mister que estejam disponíveis, ou seja, deve ter ocorrido sua ‘realização’. Desse efeito hermenêutico-constitucional, a consagrar, como ‘renda’, o resultado de operação aritmética de subtração entre o patrimônio final e o patrimônio inicial, é que exsurgir, validamente, eventual base tributável por Imposto de Renda no direito brasileiro.

No que concerne ao imposto de renda retido na fonte, estas conclusões não podem ser diferentes. Conforme leciona Ricardo Mariz de Oliveira (2008), o IRRF “não é um tipo específico de imposto de renda”, uma vez que se trata sempre da mesma espécie tributária do IRPJ e do IRPF, caracterizado pela natureza de seu fato gerador: a ocorrência de acréscimo patrimonial. Nesse sentido, o autor esclarece que o IRRF é meramente uma *técnica de arrecadação* do imposto de renda que, em essência, apenas transfere a sujeição passiva da pessoa do contribuinte para a fonte pagadora da renda ou do provento.

(...) e isto também demonstra que não há alteração da natureza jurídica do imposto, isto é, da sua espécie, eis que a mesma técnica pode ser empregada em relação a outros tributos diversos, que conservam as suas identidades específicas segundo os respectivos fatos geradores, sendo irrelevante o mecanismo para a sua arrecadação e também não se dando qualquer aproximação de identidade dos diversos tributos que sejam cobrados por esse sistema.

Em resumo, isso significa dizer que o IRRF está submetido à mesma disciplina de qualquer exação a título de imposto de renda, “*porque seu fato gerado é a ocorrência de acréscimo patrimonial*”.

O problema que se levanta quanto à aplicação do artigo 61, §1º, da Lei n.º 8.981/1995 é que, sob o argumento de que os pagamentos realizados não teriam “causa”, seja porque a fonte não foi capaz de comprovar a efetiva tomada de um serviço, a compra de um bem, ou outro negócio regido pelo direito privado, seja porque ela foi desconsiderada pela autoridade tributária por decorrer de ato ilícito.

Diferentemente da situação em que não se demonstra quem é o beneficiário do pagamento, o que inviabiliza fiscalizar a devida tributação deste, para as hipóteses entendidas como de pagamento sem causa, a Administração Tributária tem autuado as fontes pagadoras sob o pretexto de a lei prever uma hipótese distinta: *não relacionada ao ato auferir renda, mas sim de pagar*. Logo, ainda que tenham sido devidamente identificadas as transações privadas e seus beneficiários, a mera dúvida sobre o real motivo do pagamento tem se feito suficiente para a autoridade tributária realizar a imposição de uma regra excepcional.

A partir da premissa de que o IRRF no pagamento sem causa seria uma hipótese de incidência distinta daquela da renda auferida por terceiro, percebe-se que a interpretação apresentada pelo fisco à disposição da Lei n.º 8.981/1995 entra em confronto com a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, pois não se atenta ao conceito de renda como fato gerador, ou seja, a verificação de um acréscimo patrimonial. Cabe reiterar a lição de Ricardo Mariz de Oliveira (2008): a retenção na fonte não é uma nova incidência, mas mera técnica de arrecadação, de forma que, apesar de haver transferência da responsabilidade de recolhimento do imposto para a fonte pagadora, há que se limitar o fato gerador sobre a riqueza adquirida na operação.

4 Ainda sobre a disponibilidade: capacidade contributiva e Renda Líquida

Conforme se depreende das considerações sobre a definição da competência constitucional e do conceito de renda e, em especial, sobre a aquisição de disponibilidade da renda, a averiguação da capacidade contributiva, tanto em nível abstrato quanto concreto do

“fato gerador”, é de grande importância para a incidência e para a apuração do imposto de renda.

Sobre o tema da capacidade contributiva, este é de extrema importância para o direito tributário brasileiro. A título exemplificativo, Ricardo Lobo Torres (2003) entende-se tratar do princípio mais importante da justiça tributária. De forma similar, Marco Aurélio Greco compreende que a capacidade constitucional seria superior à igualdade e à legalidade, pois exerceria uma função estruturante do sistema a partir da Constituição de 1998 (GRECO, 2004).

Pode-se analisar a capacidade contributiva a partir da teoria das causas aplicada ao direito tributário. Como explica Fernando Aurelio Zilveti (2004), a causa é o escopo efetivo do negócio jurídico, de forma que, no direito privado, “a causa é o escopo individual que as partes perseguem com sua estipulação”. Mas, no direito tributário, o escopo é a lei, pois é ela que determina a obrigação de pagar. Portanto, a “causa do tributo é a circunstância ou critério que a lei define como razão para justificar que da verificação de um determinado pressuposto de fato derive a obrigação tributária”.

Nada obstante, quando observarmos o critério ou circunstância previsto em lei que justifica a tributação, podemos verificar uma causa final no direito tributário, a qual se revela como uma justificativa (medida) para a obrigação tributária, qual seja, a capacidade contributiva (SCHOUERI, 2005).

Os autores Klaus Tipke e Douglas Yamashita (2002) informam que a ideia de capacidade contributiva, prevista no artigo 145, §1º, da Constituição Federal brasileira ao dispor que os tributos observem o caráter pessoal e sejam graduados conforme a capacidade econômica “sempre que possível”, está difundida pelo mundo todo, também presente em outras Constituições, e se lastreia no próprio princípio do Estado Social, pois propõe que somente irão pagar tributos aqueles que podem o fazer. Por consequência, seria inaceitável exigir tributos em proporção inversa à capacidade contributiva em um Estado Social.

Sobre a capacidade contributiva, Moris Lehner (1998) demonstra que o princípio da capacidade contributiva demanda uma interpretação “humanamente justa” das normas com finalidade arrecadatória, o que significa que se deve observar “fundamentos de peso” para sua aplicação, dos quais destaca a “necessidade para a existência (humana)”. Revela-se aqui o princípio da renda líquida para concretizar o princípio da capacidade contributiva.

No mesmo contexto, conforme lição de Klaus Tipke (1984), no direito do imposto de renda, o princípio da renda líquida é um subprincípio do princípio da capacidade contributiva. De forma resumida, o autor analisa que, se a renda é “todo acréscimo de valor que habilita o contribuinte a conduzir sua vida privada, a satisfazer suas necessidades particulares”, então o

que o contribuinte aplica em seus objetivos profissionais (despesas) não lhe fica disponível para a satisfação de suas necessidades e, por consequência, devem ser reduzidos das bases da tributação, o que configura a renda líquida.

Luís Eduardo Schoueri (2019) explica que “renda disponível é renda líquida”. Em resumo, o autor leciona que não existiriam ingressos sem gastos prévios, que reduzem o montante disponível para o pagamento de tributo. Logo, não seria possível falar em disponibilidade de renda bruta, mas apenas de renda líquida: “*disponível* é apenas a renda líquida, já diminuída dos gastos necessários a seu surgimento”. Conforme as próprias disposições do artigo 43 do CTN, a positivação do princípio decorre da exigência da disponibilidade (“portanto, algo de que se possa abrir mão”) do produto (“resultado líquido”) ou do acréscimo patrimonial, de forma que não pode o legislador ordinário afastar o princípio da renda líquida na instituição do imposto de renda.

Ou seja, o contribuinte não pode lançar mão de alguma riqueza sem abater as despesas necessárias para a sua obtenção, logo, somente pode haver a obtenção da renda disponível após as respectivas deduções (SCHOEURI, 2019). Isso significa dizer que somente há capacidade tributária para o pagamento do imposto de renda quando há renda líquida.

Nas palavras de Ramon Tomazela dos Santos (2019), o princípio da renda líquida é uma reconstrução não apenas do princípio da capacidade contributiva, mas que conjuga diversas regras e princípios constitucionais, dentre os quais, proibição de confisco, proteção do mínimo existencial e dissociação de outras materialidades constitucionais, como o patrimônio, capital, faturamento e lucro. Segundo o autor, a renda líquida configura tanto uma regra (ao impor a existência de um acréscimo patrimonial para a incidência do imposto e que se permitam as deduções dos gastos necessários para auferir renda), como também tem caráter principiológico, pois orienta a instituição e a interpretação das regras jurídicas que disciplinam o imposto de renda.

Pode-se concluir, portanto, que a capacidade contributiva no imposto de renda é verificada pela disponibilização da renda líquida. Para que o contribuinte tenha a capacidade de dispor sobre a parte do patrimônio adquirida no período disposto pela lei e pagar o tributo, não bastará que essa riqueza se integre de forma definitiva a sua esfera patrimonial, mas que represente, ao final, um efetivo acréscimo em relação à situação anterior, devendo ser considerados os fatores positivos e negativos para verificar a totalidade da renda adquirida.

Algumas considerações importantes já podem ser extraídas em relação à imposição do IRRF sobre o pagamento sem causa: quando conhecido o beneficiário (situação que não se coaduna com o *caput* do artigo 61 da Lei n.º 8.981/1995), sempre deverá ser levada em

consideração a sua renda líquida, pois ele é o contribuinte e esta é a materialidade do tributo. Por conseguinte, o fato de haver uma previsão legal que imputa a responsabilidade tributária à fonte não permitirá se ignorar a situação do beneficiário, em conformidade com os limites constitucionais impostos para a interpretação das normas relativas ao imposto de renda, as quais também estão positivadas no artigo 43 do CTN.

5 Princípios da Generalidade e Universalidade

Muitos são os princípios que permeiam o Sistema Tributário Nacional e a tributação da renda. Para além do princípio da renda líquida, o texto constitucional relaciona ao imposto de renda, expressamente, os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade, os quais se encontram descritos no parágrafo 2º do artigo 153 da Constituição Federal, enquanto critérios que devem “informar” a instituição desse tributo.

Para fins do presente estudo, não será aprofundada a análise do princípio da progressividade, o qual também se relaciona com a capacidade contributiva. Em resumo, a ideia da progressividade se refere ao fato de que pessoas com maior renda disponível podem contribuir com o financiamento do Estado (e do bem-estar social) em maior grau, reduzindo pouco ou em nada a sua capacidade econômica. Em outras palavras, se compararmos duas pessoas, uma que aufera mil reais por mês, e a segunda, vinte mil reais por mês; pode-se depreender que se o imposto de renda tivesse uma alíquota fixa de 10%, a pessoa que aufera mil reais teria uma maior dificuldade de pagar 100 reais de imposto, reduzindo significativamente sua capacidade de subsistência (mínimo existência), do que a pessoa que ganha vinte mil reais de pagar dois mil reais.

A situação hipotética se apresentar simplificada e não traduz de forma fidedigna a situação da tributação da renda brasileira, mas é suficiente para demonstrar que não se mostra relevante para o presente estudo.

Sobre a generalidade ou a universalidade da tributação, as palavras de Klaus Tipke (1984) resumem significar que “todos os indivíduos tributariamente capazes de contribuir devem ser tributados sem consideração de sua pessoa; que devem ser tributadas todas as unidades econômicas sem consideração de sua forma jurídica (...)”.

Por sua vez, no que tange ao princípio da generalidade, Miguel Delgado Gutierrez (2019) lembra que se trata de uma “formulação positiva do princípio da igualdade, consagrado no art. 5º de forma geral, e em matéria tributária, no art. 150, II, significando que todos que auferem renda devem estar sujeitos à tributação, sem exceções de natureza pessoal”. O autor

trata a questão a partir da vedação aos privilégios odiosos, aqueles concedidos a contribuintes específicos.

A partir de uma análise do Supremo Tribunal Federal, Miguel Delgado Gutierrez (2019) explica que a isonomia deve ser considerada em sua função de evitar discriminações e extinguir privilégios sob dois aspectos: a igualdade *na* lei, que impõe ao legislador observar a igualdade ao elaborar a lei; e a igualdade *perante* a lei, que significa que, uma vez criada a lei, os demais poderes não poderão subordiná-las a critérios de tratamento seletivo ou discriminatório.

De forma simples e direta, Ricardo Mariz de Oliveira (2008) leciona que generalidade “significa tratar todas as situações sob uma norma geral, no sentido de ser aplicável a todos os contribuintes e em contraposição à seletividade”. Reforça ainda, que essa disposição se aplica a qualquer aumento patrimonial, *independentemente* dos tipos de renda ou proventos que contribuam para sua formação, além de outras circunstâncias externas ao contexto da hipótese de incidência. O autor ainda explica que isso também ocorre quando a origem dos rendimentos for atividade ilícita³.

Ainda sobre o tema, Ramon Tomazela Santos (2012) explica que, apesar de impedir a outorga de privilégios de índole pessoal e o tratamento discriminatório, o princípio da generalidade permite estabelecer tratamento diferenciado para contribuintes que estejam em uma situação específica, ou para certos tipos de rendimentos, contanto que a distinção encontre respaldo na Constituição. Ou seja, para justificar o tratamento tributário diferenciado, o legislador somente poderá mitigar o princípio da generalidade para atingir outros objetivos consagrados pelo texto constitucional.

Quanto ao princípio da universalidade, depreende-se das lições de Ricardo Mariz de Oliveira (2008) que se relaciona à situação patrimonial do contribuinte, que deverá ser considerado na sua integralidade, sem fracionamento, seja no marco inicial ou no final da comparação:

Ou seja, o princípio da universalidade requer que sejam considerados todos os - a universalidade dos - fatores positivos e negativos que compõem o patrimônio no início e no final do período de apuração, bem como a universalidade de todos os fatores que aumentam ou diminuem dentro desse período de tempo fixado pela lei.

³ “Assim, por força da generalidade, qualquer aumento patrimonial deve ser tratado por igual com todos os demais, sem distinções derivadas de quaisquer critérios discriminatórios. Sejam aumentos patrimoniais derivados do trabalho do capital, sejam do trabalho autônomo ou assalariado, ou sejam produzidos por atividade ilegais, isto é, de qualquer causa pessoal ou patrimonial eficiente, devem todos receber tratamento idêntico. Isto se amolda à própria natureza do imposto de renda, cujo substrato ínsito e necessário é existir acréscimo patrimonial, não havendo razões jurídicas válidas para distinguir um aumento de outro”. (OLIVEIRA, 2008)

O autor explica que o princípio da universalidade é próprio do imposto de renda, pois, se a renda é o aumento patrimonial, necessariamente a diferença entre a universalidade patrimonial inicial e a universalidade patrimonial final será composta pela totalidade (universalidade) de fatores positivos e negativos que afetaram esse patrimônio no mesmo período de tempo. Assim como o princípio da generalidade, o princípio da universalidade também se relaciona à isonomia, pois “contribui para evitar tratamentos desiguais a situações equivalentes, isto é, contribui para que aumentos patrimoniais iguais sejam tratados igualmente” (OLIVEIRA, 2008).

Também a partir das lições de Ricardo Mariz de Oliveira, Miguel Delgado Gutierrez (2019) lembra que, se o imposto de renda incidir de forma isolada sobre apenas um aumento patrimonial, passará a ter a natureza de imposto real, ou seja, sobre o patrimônio em si, não sobre a renda.

Diante das considerações sobre os princípios da generalidade e da universalidade, percebe-se forte influência do princípio da igualdade, aplicando-se às situações *conforme a renda auferida*, e não aos atos que lhe deram origem.

Sobre o princípio da universalidade, deve-se destacar que ele afasta a possibilidade de se interpretar o IRRF sobre o pagamento sem causa como um fato gerador próprio e isolado. Considerando que o contribuinte é o beneficiário, ainda que a responsabilidade pelo recolhimento possa ser transferida à fonte, não se pode desconsiderar o tributo já recolhido por aquele ou a quantificação de sua variação patrimonial.

Sempre que é conhecido o beneficiário de um pagamento, em respeito aos princípios da generalidade e da universalidade, deverá ser considerada a sua situação patrimonial, caso contrário seria permitida a cobrança do imposto de renda em duplicidade, além de transformá-lo em um imposto real, desconfigurando seu perfil constitucional.

6 *Pecunia non olet* e a definição do fato gerador do imposto de renda

Outro ponto a ser levantado é a vedação da utilização de tributo como sanção prevista no artigo 3º do CTN⁴, também resguardada pelo princípio *pecunia non olet*. Conforme a previsão do artigo 118 do CTN, a definição do fato gerado deve ser interpretada abstraindo-se “da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou

⁴ “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”.

terceiros, bem como a natureza do seu objeto ou dos seus efeitos” e “dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos”. Ou seja, depreende-se da disposição que não se pode analisar se os fatos praticados são de natureza lícita ou ilícita, mas apenas e tão somente se houve a aquisição de renda para a incidência do imposto sobre a renda.

Sobre o tema, Alcides Jorge Costa (1975) explica que a disposição do artigo 118 do CTN visa abarcar a tributação dos atos anuláveis, nulos ou ilícitos. Conforme sua valiosa lição

Obviamente, estes últimos não são tributados como atos ilícitos. Apenas são tributados porque desses atos ilícitos saem consequências idênticas às dos atos lícitos. Se tenho um lucro vendendo azeitonas, e pago imposto por isso, seria um pouco injusto que aquele que vende heroína ou morfina obtivesse um lucro e não pagasse imposto.

Entretanto, o princípio *pecunia non olet* se mostra uma moeda de duas faces, serve o para resguardar o direito estatal de impor o tributo independentemente da licitude da situação em que ocorreu o fato gerador, como também resguarda o contribuinte de não se ver punido pelo tributo, e sim pela via adequada (seja administrativa, civil ou penal).

Como explicam Luís Eduardo Schoueri e Guilherme Galdino (2018), o sistema tributário não se presta a sancionar ilícitos porque não é desenhado para tanto: não guarda qualquer proporcionalidade com a gravidade do ato que se pretende punir, mas apenas com o valor da operação econômica; ao mesmo tempo que a imposição tributária como sanção é arbitrária e não resguarda as garantias processuais penais para a aplicação proporcional da pena.

Em consonância com as considerações aqui realizadas, Luís Henrique Marotti Toselli (2018) lembra que a renda proveniente de ato ilícito consiste em um aumento patrimonial, ou seja, configura hipótese de incidência do imposto de renda, assim como revela capacidade contributiva de seu beneficiário. O autor expõe que, se a Constituição Federal e o Legislador Complementar elegeram como renda um fenômeno econômico, seria irrelevante a natureza e ou a validade jurídica das atividades que lhe dão origem, ou seja, a incidência recaís sobre a “disponibilidade da renda enquanto *produto de ações* praticadas com a combinação do capital, do trabalho, ou de qualquer outro meio que possa gerar acréscimo patrimonial, e não as ações propriamente ditas”⁵.

⁵ Ao frisar que o imposto de renda incide sobre um efeito econômico (renda), e não sobre a prática de um ato, Luís Henrique Marotti Toselli (2018, p. 131) exemplifica bem sua lição com as seguintes palavras:

“Uma coisa é a prática do ato, outra coisa são seus efeitos econômicos. Tributável pela renda é o salário, mas não o trabalho. Tributáveis são os juros, mas não o capital investido. Tributável é a renda proveniente do crime, não o crime. Enfim, tributa-se a riqueza gerada na figura da *renda* esta sim qualificada juridicamente no antecedente da norma de direito tributário -, mas não a sua causa, que pode ou não integrar o território da *facticidade jurídica*”.

Na situação do pagamento sem causa, como já visto anteriormente, não há disponibilização de renda para a fonte, pelo contrário, há um custo ou uma despesa. Por sua vez, sob a perspectiva do beneficiário, ainda que exista um aumento patrimonial, que poderia justificar a transferência da sujeição passiva para a fonte, ou a imposição de responsabilidade de terceiro, não há respaldo para a interpretação da Administração Tributária sobre o artigo 61, §1º, da Lei n.º 8.981/1995, pois ela parte da premissa de ocorrência de dois fatos geradores distintos, como se a eventual ilegalidade na atuação dos agentes privados fosse capaz de criar uma hipótese diferenciada.

Como visto, a interpretação adotada pela fiscalização fere também o princípio da universalidade da renda e a capacidade contributiva, pois impõe aos privados o recolhimento em duplicidade do imposto de renda sobre uma mesma riqueza. Fica clara aqui a má utilização do tributo como forma de sanção, pois não se atenta à capacidade contributiva nem do contribuinte, nem da fonte, ao mesmo tempo que não discrimina sequer a gravidade do ato cometido pelos agentes privados para fins sancionatórios. A título exemplificativo, a imposição do IRRF sobre o pagamento sem causa nem mesmo distingue um ato ilícito de corrupção da mera incapacidade de comprovar a contento a realização de uma operação comercial, já que ambos estão sujeitos à mesma imposição.

A impossibilidade de tratamento diferenciado das atividades lícitas e ilícitas diante do fato que deu origem à renda é corroborada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, citando-se, a título exemplificativo, o acórdão prolatado pela Corte no HC 77.530-4/RS, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, por meio do qual se declarou não ter ocorrido sonegação fiscal na montagem de uma estrutura de empresas para o pagamento do imposto de renda sobre o produto de tráfico de drogas⁶.

⁶ “Ementa:

Sonegação fiscal de lucro advindo de atividade criminosa: ‘non olet’.

Drogas: tráfico de drogas, envolvendo sociedades comerciais organizadas, com lucros vultuosos subtraídos à contabilização regular das empresas e subtraídos à declaração de rendimentos: caracterização, em tese, de crime de sonegação fiscal, a acarretar a competência da Justiça Federal e atrair, pela conexão, o tráfico de entorpecentes: irrelevância da origem ilícita, mesmo quando criminal, da renda subtraída à tributação.

A exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso – antes de ser corolário do princípio da moralidade – constitui violação do princípio da isonomia fiscal, de manifestação inspiração ética.

(...)

Voto:

De resto, afóra a persistência de objeções de peso, como a de Ives Granda Martins (RT 712/118), não parece que no art. 118, I, do CTN, se possa fazer distinções quanto à maior ou menor carga de imoralidade da razão da invalidez de determinado ato, para subtrair da tributação o resultado econômico do fato criminoso.

Quiçá possam contrariar o princípio da moralidade os dispositivos legais que fazem do pagamento do tributo causa elisiva da punibilidade do crime, não, a tributação do seu produto econômico, sem prejuízo da sanção penal”. (STF, 1ª Turma, Ministro Relator SEPÚLVEDA PERTENCE, HC 77.530-4/RS, julgado em 25/08/1998 – destaques nossos).

Ou seja, a coerência na aplicação do princípio do *pecunia non olet* e dos artigos 118 do CTN importa que, se para tributar a renda, independe a licitude em que se envolve o fato gerador, também para fins de *graduar* a exação tributária deverá ser respeitado o princípio. Quando se observa a forma pela qual a fiscalização tributária federal vem aplicando a disposição do artigo 61, §1º, da Lei n.º 8.981/1995, há um agravamento na prática de impor o imposto de renda: a partir de meras presunções de que a causa declarada para o pagamento não ocorreu, sem certeza razoável da existência de um ato ilícito ou de simulação, impõe-se exação tributária sobre uma transação que já fora objeto do imposto de renda, em uma clara situação de *bis in idem*.

7 Considerações finais sobre o artigo 61 da Lei n.º 8.981/1995

Deve-se salientar que o simples fato de se supor a existência de ilícito não autoriza a incidência tributária, pois, como se reitera, o tributo não é penalidade. Neste ponto, ressalta-se que, nos moldes do arbitramento do lucro, o IRRF sobre pagamentos sem causa, como previsto no artigo 61, §1º, da Lei n.º 8.981/1995, tem por objetivo evitar a escusa do pagamento de tributos diante do descumprimento das obrigações acessórias, como escrituração e identificação das operações. Ou seja, o que se pretende é evitar que o contribuinte se utilize do equívoco realizado pela fonte pagadora ou da sua torpeza para deixar de pagar tributo.

Cabe citar a lição de Luiz Henrique Marotti Toselli (2019) no sentido de que a disposição legal que institui o IRRF sobre o pagamento sem causa deve ser interpretada de forma sistemática e teleológica à estrutura lógica em que está inserida, motivo pelo qual é “*forçoso concluir que o artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 tem o propósito de evitar que empresas sejam utilizadas como ‘ponte’ para esconder os recebedores da propina, inibindo, com isso, o rastreamento do destino da renda e sua tributação*”. Portanto, seria a “*falta ou a omissão de identificação para quem pagou, e não a que título que pagou, a hipótese de incidência da responsabilidade tributária pela retenção do IR-Fonte*”, reforçando que a tributação sobre a renda não pode ser transformada em sanção, nos termos do artigo 3º do CTN, de forma que é incabível a interpretação de que uma suposta conduta ilícita poderia constar como antecedente da norma legal de incidência tributária.

Ou seja, diferentemente do que vem esboçando o fisco federal em suas autuações, as hipóteses previstas no parágrafo 1º do artigo 61 da Lei n.º 8.981/1995 não se equiparam à situação descrita no *caput*, mas devem ser interpretadas à luz desta. Logo, o pagamento considerado sem causa (seja porque não houve prova a contento da efetiva realização de um

negócio jurídico lícito entre agentes privados, seja porque tem origem ilícita) só é relevante quando não for possível identificar o beneficiário da transação, que deverá se sujeitar a fonte à tributação da renda. A previsão do parágrafo tem mera intenção de confirmar que o pagamento sem causa é tributável (equivale a renda) por não ser mera transferência patrimonial.

Diante dessas considerações, a partir da atual interpretação da fiscalização tributária federal sobre o artigo 61, §1º, da Lei n.º 8.981/1995, percebe-se que, (i) a despeito dos artigos 3º e 118 do CTN, (ii) impõe-se uma nova a exação (*bis in idem*) do imposto de renda sobre uma transação já tributada pelo beneficiário, sob o argumento de que (iii) o pagamento “sem causa” seria um fato gerador a parte. Estas conclusões não consideram a universalidade que rege o imposto de renda, de forma que deveria se verificar qual o efetivo acréscimo patrimonial e qual o beneficiário da renda, o que levaria a constatação do *bis in idem*. Também não leva em consideração a generalidade do imposto de renda, uma vez que, se o tributo não pode ser utilizado como sanção, não podem ser tratados de forma diferente dois contribuintes que demonstraram a mesma capacidade contributiva, a despeito de a origem da renda ser lícita ou ilícita.

Por fim, a interpretação da Administração Tributária federal não condiz com o conceito de renda e de disponibilidade previstos em nosso ordenamento, descaracterizando a retenção na fonte como mera técnica de arrecadação pela antecipação do recolhimento, mas a transformando em uma hipótese de incidência própria.

CONCLUSÕES

1. A Administração Tributária federal tem entendido que a aplicação do parágrafo 1º do artigo 61 da Lei n.º 8.981/1995 independe do desconhecimento do beneficiário do pagamento “sem causa” (mesmo nos casos em que se desconsiderar a causa declarada por mera dúvida da veracidade da informação prestada pelos agentes privados, ou porque decorreram de atos ilícitos). Por consequência, a fiscalização impõe a cobrança do IRRF a despeito do recolhimento prévio do tributo ou da renda efetivamente auferida pelo beneficiário.

2. O conceito constitucional de renda, materialidade do imposto, importa na verificação de um acréscimo patrimonial do contribuinte. Além do acréscimo, é necessária a observação da disponibilidade da renda, o que considera tanto o momento em que um direito ou valores adentram no patrimônio do contribuinte, como a aferição dos fatores positivos e negativos para compor a totalidade do acréscimo patrimonial ao fim de um período determinado em lei. Dessa forma, se conhecido o beneficiário do pagamento sem causa, uma vez que somente este pode

ser considerado como contribuinte (já que a fonte não auferiu renda e é mera responsável pelo recolhimento por determinação legal), deve ocorrer a disponibilidade da renda líquida, e, por conseguinte, a revelação da capacidade contributiva para a imposição de um único imposto de renda (seja o IRPJ, IRPF, ou o IRRF – este como técnica de arrecadação).

3. Os princípios da generalidade e da universalidade impedem o tratamento diferenciado do contribuinte em razão da atividade que deu origem à renda, devendo importar apenas se houve a sua aquisição e a sua valoração, o que coaduna com os princípios da disponibilidade da renda líquida e da capacidade contributiva. Logo, não se permite que o artigo 61, §1º, da Lei n.º 8.981/1995 crie uma hipótese autônoma e específica de tributação, ainda mais concomitante ao imposto de renda recolhido pelo beneficiário, o que caracterizaria a dupla tributação de uma mesma riqueza, a alteração do perfil constitucional do imposto de renda (que teria caráter real – tributação do patrimônio) e o desrespeito aos limites da tributação da renda previstos tanto na Constituição Federal, como no Código Tributário Nacional (que faz às vezes de lei complementar e institui as regras gerais de direito tributário).

4. O tratamento diferenciado do contribuinte de imposto de renda em razão da licitude ou ilicitude da atividade de origem, quando conhecido o beneficiário e possível aferir a sua capacidade contributiva, também fere a vedação à utilização do tributo como sanção e o princípio *pecunia non olet*, positivados nos artigos 3º e 118 do CTN. Os dispositivos corroboram as conclusões anteriores ao demonstrar que não há respaldo para a interpretação da Administração Tributária federal de analisar a licitude do ato que deu origem à renda.

5. Diante das considerações, observa-se que a interpretação adotada pela Administração Tributária federal para impor o IRRF no pagamento sem causa, quando conhecido o beneficiário, fere diversas regras e princípios tributários. As normas que envolvem o imposto de renda vedam a incidência do tributo a despeito da análise da capacidade contributiva e da responsabilidade do beneficiário, de forma que a interpretação do artigo 61 da Lei n.º 8.981/1995 só se justifica à luz de seu *caput*, que cria hipótese específica para evitar que os contribuintes se utilizem de equívocos na contabilidade da fonte pagadora, ou até da torpeza ao omitir o destinatário, impedindo a fiscalização do recolhimento de tributo pela Administração Tributária federal+.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRANTES, Emmanuel Garcia. A realização da renda da pessoa jurídica: novas impressões sobre o conceito de aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. São Paulo: IBDT, 2021.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>.

_____. Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8981.htm>.

_____. STF, HC 77.530-4/RS. Ministro Relator SEPÚLVEDA PERTENCE, Brasília, julgado em 25/08/1998. Publicado em 18/09/1998.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a Renda*. São Paulo: Malheiros, 2005.

COSTA, Alcides Jorge. *Da teoria do fato gerador*. In: Teoria do direito tributário. São Paulo: Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, 1975.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. Princípios aplicáveis ao imposto sobre a renda: DONIAK JR., Jimir (coord.). *Novo RIR – Aspectos Jurídicos Relevantes do Regulamento do Imposto de Renda 2018*. São Paulo: Quartier Latin, 2019, pp. 29-38.

LEHNER, Moris. Consideração econômica e tributação conforme a capacidade contributiva. Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidades arrecadatórias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; e ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, pp. 143-154.

MACHADO, Hugo de Brito. O conceito legalista de renda. *Revista CEJ*, v. 13, n. 47, out./dez. 2009. pp. 5-9. Recuperado de <<http://revistacej.cjf.jus.br/cej/index.php/revcej/article/view/1306>>.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp.498/499.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A incógnita da disponibilidade econômica da renda – novos atropelos da noção de disponibilidade. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 38, jan./jun. 2017, pp. 276-290.

POLIZELLI, Victor. Renda, realização, regimes de caixa e de competência. In: DONIAK JR., Jimir (coord.). *Novo RIR – Aspectos Jurídicos Relevantes do Regulamento do Imposto de Renda 2018*. São Paulo: Quartier Latin, 2019, pp. 104-146.

SANTOS, Ramon Tomazela. O Princípio da Universalidade na Tributação da Renda: Análise acerca da Possibilidade de Atribuição de Tratamento Jurídico-tributário Distinto a Determinados Tipos de Rendimentos Auferidos pelas Pessoas Físicas. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 28, 2012, pp. 264–294. Recuperado de <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1759>>

_____. O princípio da renda líquida. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*. Belo Horizonte, ano 17, n. 101, set./out. 2019, pp. 61-75.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas. In: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira, PASIN, João Bosco Coelho (coord.). *Tributos em espécie: fundamentos e elementos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, pp.9-10

_____. Considerações acerca da Disponibilidade da Renda: Renda Disponível é Renda Líquida. In: ZILVETI, Fernando, FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019.

_____, GALDINO, Guilherme. Dedutibilidade de despesas com atividades ilícitas. In: ADAMY, Pedro Augustin, FERREIRA NETO, Arthur, FOLLONI, André. *Tributação do ato ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IET*. São Paulo: Malheiros, 2018, pp. 148 – 212.

TIPKE, Klaus. Princípio de Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 517-530.

_____, YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002.

TÔRRES, Heleno Taveira. Conceito Constitucional de Renda. In: DONIAK JR., Jimir (coord.). *Novo RIR – Aspectos Jurídicos Relevantes do Regulamento do Imposto de Renda 2018*. São Paulo: Quartier Latin, 2019, pp. 29-38.

TORRES, Ricardo Lobo. A Legitimação da Capacidade Contributiva e dos Direitos Fundamentais do Contribuinte. In SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. v. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 430-456.

TOSELLI, Luiz Henrique Marotti. A tributação da “propina”, efeitos penais e práticas adotadas pela fiscalização. In: BOSSA, Gisele Barra, RUIVO, Marcelo Almeida. *Crimes contra a Ordem Tributária: do direito tributário ao processo penal*. São Paulo: Almedina, 2018, pp. 121-148.

_____. A tributação da propina: efeitos penais e as práticas adotadas pela fiscalização. *Jota*, 14 de fev. de 2019. Disponível em: < <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-tributacao-da-propina-14022019>>.

ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004