



ASPECTO NÃO SANCIONATÓRIO DO TRIBUTO E A IMPOSSIBILIDADE DE SE BENEFICIAR DA PRÓPRIA TORPEZA: UMA ANÁLISE DO ART. 61 DA LEI N. 8.981/1995 À LUZ DO CASO JBS.

NON-SANTIONATORY ASPECT OF THE TAX AND THE IMPOSSIBILITY OF BENEFITING FROM ONE'S OWN MISFORTUNE: AN ANALYSIS OF ARTICLE 61 OF LAW N. 8.981/1995 IN LIGHT OF THE JBS CASE.

¹ Bruno Bastos de Oliveira

² Nathan Frasnelli Lorenzetti

RESUMO: O artigo aborda a complexa relação entre a vedação ao benefício da própria torpeza e a impossibilidade de tributar atos ilícitos no direito tributário, utilizando como estudo de caso a aplicação do artigo 61 da Lei n. 8.981/1995 em situações de corrupção, exemplificado pelo caso da JBS S.A. O objetivo geral do estudo é analisar essa dicotomia, enquanto os objetivos específicos incluem a verificação da regra matriz de incidência desse artigo, a interpretação do conceito de torpeza e a análise da decisão do CARF frente à argumentação dos contribuintes. A metodologia aplicada é dedutiva e dialética, fundamentada em pesquisa bibliográfica, análise legislativa e interpretações do CARF. A justificativa para o estudo é a necessidade de esclarecer a interpretação e a aplicação das normas conceituais e informativas em cenários de ilicitude, onde o fisco busca tributar valores decorrentes de atos corruptos. A conclusão aponta para a importância de uma interpretação rigorosa e coerente dessas normas, considerando o papel essencial do direito tributário na manutenção da justiça fiscal, mesmo em contextos de ilegalidade.

Palavras-chave: Princípios; Regra-matriz de incidência; Tributos; Sanção; Julgamento administrativo.

ABSTRACT: The article explores the complex relationship between the prohibition of benefiting from one's own wrongdoing and the impossibility of taxing illicit acts within tax law, using as a case study the application of Article 61 of Law No. 8.981/1995 in corruption

¹ Professor Assistente Doutor na Universidade Estadual Paulista – UNESP. Doutor e Mestre em Direito pela Universidade Federal da Paraíba – UFPB. Líder do Grupo de Pesquisa intitulado NETCD – Núcleo de Estudos e Pesquisa sobre Tributação, Cidadania e Desenvolvimento. Professor Permanente do PPGDireito UNESP e Professor Colaborador do PPGD da Universidade de Marília.

² Mestrando em Direito na Universidade Estadual Paulista – UNESP.





cases, exemplified by the JBS S.A. case. The general objective of the study is to analyze this dichotomy, while the specific objectives include verifying the basic rule of incidence of this article, interpreting the concept of wrongdoing, and analyzing the CARF's decision in light of the taxpayers' arguments. The methodology applied is deductive and dialectical, based on bibliographic research, legislative analysis, and CARF interpretations. The study is justified by the need to clarify the interpretation and application of conceptual and informational norms in scenarios of illegality, where the tax authorities seek to tax amounts derived from corrupt acts. The conclusion highlights the importance of a rigorous and coherent interpretation of these norms, considering the essential role of tax law in maintaining fiscal justice, even in contexts of illegality.

Keywords: Principles; Basic Rule of Incidence; Taxes; Sanction; Administrative Judgment.

1. INTRODUÇÃO

É antigo o debate acerca do caráter das normas conceituais. A verdade é que, mesmo as normas que definem conceitos ou, ainda, normas informativas, possuem, em sua semântica, verdadeiros comandos velados, que detém força imperativa. A conceituação de tributo, insculpida no art. 3º do CTN (Código Tributário Nacional) não é um mero capricho legislativo, mas norma com aptidão para nortear a própria interpretação tributária.

Por sua vez, o princípio da vedação ao benefício da própria torpeza, embora comumente usado na seara do direito privado, trata-se de cláusula geral do direito, também aplicável ao direito público e, por consequência ao direito tributário.

O artigo 61 da Lei n. 8.981/1995 definiu que será tributado, sob a alíquota de 35% (trinta e cinco por cento), as transferências feitas, por pessoas jurídicas, a terceiros não identificados ou as transferências “sem causa” a pessoas físicas. Após a operação lava-jato, com a descoberta de grandes escândalos de corrupção, a aplicação do princípio da *pecúnia non olet* teve intensa utilização pelo fisco federal, que cobrou imposto de renda retido na fonte dos valores transferidos sob o título de propina, exatamente com fulcro no artigo supracitado e, nos termos do artigo 118 do CTN (Código Tributário Nacional), abstraindo a validade jurídica dos atos praticados pelo contribuinte.





O caso da empresa JBS S.A. chamou bastante atenção. Isto porque altos executivos da empresa, em acordo de colaboração premiada, confessaram a transferência de considerável quantia a diversos políticos brasileiros e, com base na planilha apresentada na própria delação, a Receita Federal do Brasil lavrou auto de infração cobrando o imposto de renda retido na fonte das próprias propinas, na alíquota de 35% (trinta e cinco por cento).

A argumentação da defesa do contribuinte trouxe interessante tese: não é possível a utilização do artigo 61 da Lei n. 8.981/1995 porque houve uma causa (corrupção), ainda que ela não seja lícita. De acordo com a defesa do contribuinte, não se exige licitude na causa, haja vista que tributo, nos termos do art. 3º do CTN, não constitui sanção de ato ilícito.

Ante a problemática acima apresentada: a inexistência de tributo como sanção de ato ilícito e a impossibilidade do contribuinte se beneficiar de sua própria torpeza, surge a necessidade do presente estudo, que tem, como objetivo geral, analisar a dicotomia acima apresentada e, como objetivos específicos, verificar a regra matriz de incidência do artigo 61 da Lei n. 8.981/1995, o significado efetivo do benefício da própria torpeza e analisar a própria decisão do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) perante a argumentação apresentada pela contribuinte. A metodologia apresentada será dedutiva e dialética, com base em pesquisa bibliográfica e da leitura analítica da própria legislação e de entendimentos exarados pelo CARF.

2. A CLÁUSULA GERAL DE PROIBIÇÃO DE BENEFÍCIO DA PRÓPRIA TORPEZA ANTE O CONCEITO DE TRIBUTO ESTABELECIDO NO ART. 3º DO CTN

O art. 3º do Código Tributário Nacional traz o conceito legal de tributo:

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 (Brasil, 1966).

Pois bem, o trecho objeto do destaque é, especificamente, o “não constitui sanção de ato ilícito”, ou seja, pela própria natureza da tributação, ela não deve ser usada como adjetiva do direito penal ou administrativo sancionador. O direito tributário é matéria autônoma em razão da homogeneidade de sua estrutura normativa e de seus preceitos elementares, possuindo





autonomia dogmática e estrutural (Sabbag, 2016), apesar de interdisciplinaridade existente no mundo jurídico. A interdisciplinaridade, inclusive, somente existe porque existem as disciplinas (Carvalho, 2007). A verdade é que a diferenciação entre tributo e sanção não possui natureza meramente teórica, mas efetivamente prática (Machado, 2009).

Nesta esteira, presente o princípio *pecúnia non olet*, do latim, *dinheiro não tem cheiro*, expressão que, de acordo com a história, fora criada na situação em que o imperador romano Vespasiano instituiu um tributo sobre o uso de mictórios públicos, oportunidade em que seu filho, Tito, indagou-o sobre a imoralidade em se cobrar esta exação sobre atividade tão anti-higiênica, ao passo que o Imperador entregou uma moeda de ouro a seu filho e perguntou se tinha cheiro, respondendo negativamente o herdeiro (Casalino; Lustosa, 2021).

O princípio supracitado, além de presente no art. 3º do CTN, também está presente no artigo 118 do mesmo diploma, que aduz que a situação prevista em lei como necessária à ocorrência do fato gerador deve ser interpretada abstraindo a validade jurídica do ato em questão.

É lógico, por suposto, que o intuito legislativo primordial das normas citadas acima foi evitar que, aqueles que construíram patrimônio através de atividades ilícitas, posteriormente, aduzissem a moralidade como forma de se verem livres da exação tributária. Sem dúvidas, na situação descrita acima, haveria o benefício da própria torpeza. A finalidade normativa é evitar que se tribute o honesto e não se tribute o criminoso. Neste sentido, Amílcar de Araújo Falcão (2013, p. 56):

Haveria na exoneração tributária um resultado na verdade contraditório, por isso que se estaria abrindo aos contraventores, aos marginais, aos ladrões, aos que lucram com o furto, o crime, o jogo de azar, o proxenetismo etc., a vantagem adicional da exoneração tributária, de que não gozam os contribuintes com igual capacidade contributiva decorrente da prática de atividades, profissões ou atos lícitos.

Entretanto, a norma tributária não pode ser interpretada unicamente em favor do fisco e contra o contribuinte, sob pena de violação ao princípio da isonomia. A mesma lógica deve se aplicar ao contribuinte que, mesmo tendo cometido ato ilícito, caso não haja o preenchimento da regra matriz de incidência, nada deverá pagar sob o título de tributo, já que a ilicitude não é parte do fato gerador de tributo, mas suporte fático de sanção (Amaro, 2008).





A conclusão acima é decorrência lógica do direito tributário não servir como sanção de ato ilícito, demonstrando sua autonomia frente ao direito penal e ao administrativo sancionador. Vale observar que, ainda que não haja a hipótese de incidência do tributo e consequente pagamento, não estará o contribuinte livre de eventual sanção penal ou administrativa, conforme bem previsto pelo art. 26 da Lei n. 4.506/1964.

É verdade que a ninguém é lícito se beneficiar de sua própria torpeza, todavia, utilizar o referido princípio para punir pessoa mesmo quando o fato, cometido por ela, não completa a regra matriz de incidência, é abrir espaço para que as punições deixem de ter os limites fixados pela própria legislação, em desrespeito aos próprios princípios gerais do direito penal.

Ainda que na esfera penalista, tratando de direito eminentemente sancionador, para a sanção correspondente, deveria ser preenchido o requisito do fato típico, assim entendido como a ação humana que se adequa especificamente ao elemento descrito na lei penal (Rostrolla, 2021), sendo assim, impossível que eventual sanção, em esfera de direito que não possui tal intento, seja disciplinada de forma diversa.

O benefício da própria torpeza ocorreria se o contribuinte, ao ser descoberto na prática de ilícito, se visse livre de eventual punição nas esferas que assim são previstas pelo direito: o direito administrativo sancionador e o direito penal, o que não é o caso.

Diante do exposto, não há espaço para que a lei tributária seja completada com conceitos que não são previstos por ela mesma sob a alegação de evitar o benefício da própria torpeza, já que não se trata de direito sancionador.

3. A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA INSERIDA NO ART. 61 DA LEI N. 8.981/1995

O art. 61 da Lei n. 8.981/1995 traz a seguinte redação:

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. (Brasil, 1995).





Para compreender melhor a regra matriz de incidência tributária, é essencial conhecer seu conceito. Alves (2013) explica que a regra matriz de incidência é uma norma composta por informações mínimas e abstratas, extraídas dos textos jurídicos legislados, que servem como um padrão para a construção de normas individuais e concretas. Essa operação é realizada para garantir uma melhor apreensão e controle da validade do conteúdo normativo a ser aplicado na sociedade. De maneira resumida e didática, a regra matriz de incidência tributária se trata do arquétipo a ser preenchido pelo legislador quando da redação da legislação que cria tributos e, posteriormente, do arquétipo a ser verificado pelo intérprete quando da leitura do mesmo texto.

O arquétipo a ser verificado, tanto pelo legislador quanto pelo intérprete, deve ser observado seguindo determinados critérios, definidos doutrinariamente. De acordo com as definições trazidas por Geraldo Ataliba (2011), a regra matriz de incidência deve ser definida observando 4 (quatro) aspectos que detém a aptidão de determinar, hipoteticamente, os sujeitos da obrigação tributária, bem como seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento. Os aspectos são os seguintes: a) pessoal; b) material; c) temporal; e d) espacial. Por sua vez, pela definição de Paulo de Barros Carvalho (1974), a regra matriz de incidência possui, primariamente, 3 (três) critérios necessários para captar o fato jurídico tributário, quais sejam: a) material; b) espacial; e c) temporal e, posteriormente, outros 2 (dois) critérios como consequência dos 3 (três) primeiros, quais sejam: d) pessoal e; e) quantitativo.

Considerando que o presente artigo não se destina a discutir as nuances da regra matriz de incidência no geral, mas sim o caso específico do art. 61 da Lei n. 8.981/1995, é importante observar que o estudo se debruçará, de maneira especial, sobre o aspecto material, tido como critério tanto por Geraldo Ataliba quanto por Paulo de Barros Carvalho.

Roque Antônio Carrazza (2010) conceitua o aspecto material da hipótese de incidência tributária como a descrição precisa da conduta ou estado de fato do sujeito passivo, que é capaz de gerar a obrigação tributária. Essa descrição abrange tanto ações dinâmicas, como "vender", "comprar" ou "importar", quanto estados estáticos, como "ser proprietário" ou "permanecer em determinada condição". Para Carrazza, é a combinação entre o verbo, que indica a ação ou omissão, e o complemento, que particulariza essa ação, que define a materialidade do tributo. Esse complemento pode envolver bens físicos, operações jurídicas, pessoas ou conceitos de direito privado, todos integrados ao direito tributário. Assim, a materialidade de um tributo





surge quando a conduta descrita na norma é realizada pelo sujeito passivo, configurando o fato gerador da obrigação tributária.

O critério material constitui, em verdade, da própria consistência da hipótese de incidência, que é o que há de mais importante e decisivo na sua configuração (Ataliba, 2011). O critério material o próprio núcleo da hipótese tributária, já que faz referência ao comportamento a ser tributado (Fischer, 2019).

O critério material se diferencia do fato gerador já que, no primeiro, trata-se de uma hipótese de fato futuro ainda não ocorrido, enquanto o fato gerador é a própria realização do ato descrito no critério material, completando a regra matriz de incidência. Há certa confusão na doutrina e na técnica forense acerca de ambos os conceitos. Emprestando a doutrina alemã, seria possível definir a hipótese de incidência como a *tatbestand*, isto é, a previsão abstrata, enquanto o próprio fato gerador seria a *sachverhalt*, isto é, o fenômeno do mundo sensível (Schoueri, 2012).

Embora o artigo 61 da Lei n. 8.981/1995 seja o objeto do tema, resta nítido que não está nele a totalidade da regra matriz de incidência, mas sim a hipótese de incidência de alíquota majorada, dado que para compreender, com exatidão, a hipótese de incidência do Imposto de Renda, é necessária a leitura do CTN (Código Tributário Nacional), que traz, no art. 43, as possibilidades de tributação, veja-se:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:
I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Numa leitura bem simples, a primeira compreensão é que renda deve ser entendida como o produto do capital ou do trabalho e outros proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais que não compreendidos no primeiro inciso.

A doutrina, avançando a definição de imposto sobre a renda, compreendeu que, para que haja a tributação pelo imposto de renda, deve existir a possibilidade de usar, por qualquer forma, da renda e dos proventos definitivamente constituídos (Harada, 2001), haja vista que, somente assim, haveria a efetiva disponibilidade jurídica e econômica do numerário, não





podendo haver tributação pela mera transferência de valores entre contas, sob pena de confusão com a extinta CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira)³.

Mariz de Oliveira (2017) argumenta que o conceito de "disponibilidade" no contexto do fato gerador do imposto de renda refere-se à qualidade de algo estar à disposição de alguém. Especificamente, essa disponibilidade está relacionada à renda, que só pode ser considerada disponível quando beneficia o titular do patrimônio ao qual ela se agrega, aumentando-o. Em outras palavras, a renda só se torna tributável quando efetivamente está à disposição do seu titular, o que evidencia a ligação entre a disponibilidade da renda e a sua inclusão no patrimônio do contribuinte.

Portanto, o imposto sobre a renda está diretamente ligado ao acréscimo patrimonial, não se podendo tributar algo que, na verdade, nunca ingressou no patrimônio do sujeito passivo (Machado, 2008).

Compreendido o próprio conceito de imposto de renda, cabe iniciar a discussão sobre o art. 61 da Lei n. 8.981/1995, que estabelece, na verdade, uma presunção *iuris tantum*⁴ que o valor transferido, do caixa de pessoas jurídicas, para beneficiários não identificados ou para terceiros identificados quando não comprovada a operação ou sua causa, constitui acréscimo patrimonial para aquele que recebeu, devendo haver a cobrança de IRRF (Imposto de Renda Retido na Fonte) sob a alíquota de 35%. Entretanto, cabe ao responsável tributário, se o caso, comprovar que o valor transferido, na verdade, não constituiu renda em favor do terceiro, mas mera transferência de numerário⁵, visando a, exatamente, evitar a tributação de verbas que não constituem verdadeiro acréscimo de patrimônio.

Deve ser observado que a alíquota de 35% (trinta e cinco por cento) é substancialmente maior que a alíquota modal, que chega ao teto de 27,5% (vinte e sete e meio por cento). Todavia, quando da redação da lei instituidora, a alíquota de 35% (trinta e cinco por cento) não se tratava de valor maior que a alíquota modal, já que a redação original da Lei n. 8.981/1995 previa, em seu art. 8º, a alíquota de 35% (trinta e cinco por cento) nos ganhos acima de R\$ 12.180,60 (doze mil, cento e oitenta reais e sessenta centavos), o que foi posteriormente revogado pela Lei n.

³ Tributo vigente entre 1997 e 2007, incidindo cobranças sobre movimentações bancárias.

⁴ O próprio CARF, no Acórdão n. 1201-003.397, reconheceu se tratar de presunção relativa.

⁵ Nos autos n. 5014254-51.2021.4.03.6105, a sentença reconheceu inexistir acréscimo patrimonial no caso de transferência, a familiares da sócia, para pagamento de contas da própria empresa, na era antes do *internet banking*.





9.250/1995. Assim, está nítido que o fim do artigo 61 não era punir alguém com alíquota majorada, mas unicamente prevenir o estado da evasão fiscal, ajustando que o pagamento se daria com a mesma alíquota que o teto da época.

Ainda assim, cabe observar o histórico legislativo que levou aos congressistas inserirem a hipótese estudada na legislação. Destaca-se que não existe uma linha sequer, na exposição de motivos da Medida Provisória 812/1994, que posteriormente se converteu em Lei n. 8.981/1995, acerca do artigo 61 e a motivação de sua existência. Por sua vez, José Antônio Minatel (2006) aduz que o intuito da legislação foi coibir doações a campanhas políticas sem identificação da origem do recurso, em especial considerando as investigações de financiamento de campanhas da década de 90, que acabaram por culminar com a derrubada do ex-presidente Fernando Collor de Mello.

É óbvio, ademais, o fim fiscal da norma, isto é, a busca pelo ingresso de recursos financeiros nos cofres do Estado (Casalino; Lustosa, 2021), haja vista que, sem identificação do beneficiário da transferência e de sua causa, não seria possível aferir, do terceiro beneficiário, se houve a declaração do numerário em sua Declaração Anual ou se a transferência constituiria verba efetivamente remuneratória ou indenizatória. Assim, nítido o intuito de responsabilidade tributária por substituição, visando a evitar a evasão fiscal do terceiro beneficiário das transferências.

Isto posto, convém destrinchar a norma do art. 61 da Lei n. 8.981/1995 para compreender do que se trata o termo “causa”, utilizado pela legislação. Maria Luiza Carneiro Assad (2021) empresta o conceito de causa do direito privado, aduzindo a necessidade de licitude. Entretanto, somos obrigados a discordar da referida conclusão.

O entendimento esposado acima acaba por aumentar a hipótese de incidência tributária por analogia e interpretação extensiva, o que não pode ser admitido perante o direito tributário, haja vista o princípio da estrita legalidade, insculpido no art. 150, I da Constituição Federal. Neste sentido, Gerd W. Rothman (1972) ensina que o conceito do fato gerador, isto é, a hipótese de incidência, deve ser definida na sua completude pela lei tributária:

Assim, por força do princípio da legalidade tributária, exige-se que a lei formal determine todos os elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, todos os aspectos do fato gerador. Uma lei que autoriza a cobrança de tributos não pode deixar ao critério da administração a diferenciação objetiva; ela mesma tem que realizar essa diferenciação (Rothman, 1972, p. 247).





As interpretações analógicas, ademais, são rechaçadas pelo próprio Código Tributário Nacional, no artigo 108, §1º, observando que o emprego de analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. A referida norma é corolária do princípio do *in dubio contra sacrificium*, que aduz que a atribuição de “sacrifício” ao contribuinte deve ser realizada nos limites expressos pelo ordenamento (Caliendo, 2014).

Portanto, se a própria lei tributária não estabeleceu a necessidade de licitude na causa, não se admite a interpretação extensiva, mormente como importação do Direito Civil, haja vista que, naquele, a escada ponteana traz a licitude como requisito de validade (Miranda, 2000), correlação que não se encontra no direito tributário, em especial considerando o princípio de *pecúnia non olet* e o art. 118 do Código Tributário Nacional, que aduz que, para a interpretação do fato gerador, deve ser abstraída a validade jurídica do ato em questão.

Vale observar, ademais, que a transferência, ainda que por causa ilícita, não seria isenta de tributação, mas unicamente não seria tributada na fonte e sim do terceiro beneficiário, que, exatamente em razão do princípio do *pecunia non olet*, deve pagar o imposto de renda sobre o produto recebido, na hipótese da causa (ainda que ilícita) gerar aumento de renda ou patrimônio em favor do referido terceiro.

Se o intuito legislativo não foi a punição (e nem poderia ser), mas unicamente a prevenção da evasão tributária, não há justificativa para que, após identificada a causa, o terceiro beneficiário não sofra a incidência tributária, mas a empresa não pode ser obrigada a uma retenção que não está efetivamente prevista em lei.

Assim, tem-se que a hipótese de incidência do art. 61 da Lei n. 8.981/1995 constitui a transferência de renda a terceiro não identificado ou, a terceiro identificado, aumentando o patrimônio do beneficiário, sem causa, desprezando conceitos de licitude e que, caso seja identificado aumento de renda em favor do terceiro beneficiário, deve acontecer a tributação na pessoa física e não na pessoa jurídica que transferiu os valores.

4. DO CASO ENVOLVENDO A EMPRESA JBS – JULGAMENTO NO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF





A JBS S.A, empresa multinacional de origem brasileira, atuante no setor de alimentos, dona de importantes marcas, como: Friboi, Seara, Swift, Doriane etc., ficou bastante conhecida após seus altos executivos celebrarem acordo de colaboração premiada, espécie de prova pelo qual o investigado, ou acusado, ao prestar suas declarações, coopera com a atividade investigativa, confessando crimes e indicando a atuação de terceiros envolvidos com a prática delitiva, em troca de benefícios processuais (Sobrinho, 2009). Na supracitada colaboração premiada, houve a confissão de transferência de recursos da empresa para diversos políticos brasileiros para que fosse viabilizado o acesso da empresa a empréstimos junto a instituições financeiras estatais (G1, 2017).

Após tal acontecimento, houve lavratura de auto de infração, pela Receita Federal do Brasil, em desfavor da JBS S.A., exatamente com fulcro no artigo 61 da Lei n. 8.981/1995. Mesmo em relação às pessoas jurídicas beneficiadas com as transferências de propinas, houve o entendimento que se tratava de contratos fictícios, havendo sua desconsideração e consequente enquadramento no supracitado artigo.

Com a instauração do contencioso administrativo, a defesa da empresa argumentou que a causa estava identificada, qual seja: propina. Assim, não estaria preenchida, com totalidade, a regra matriz de incidência tributária, já que, como visto e expresso legalmente, tributo não constitui sanção de ato ilícito nos termos do art. 3º do CTN (Código Tributário Nacional).

Após decisão em primeira instância pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil, o contribuinte interpôs recurso voluntário que foi distribuído para a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento. No caso, o conselheiro Relator, Efigênio de Freitas Júnior, entendeu que a causa deve ser lícita, veja-se trecho do voto:

Nesse sentido, para comprovar tanto a operação quanto a causa não basta uma roupagem jurídica, 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. E mais, a operação e a causa devem ser lícitas, é dizer, não há falar-se que atividade ilícita, tal qual “propina”, possa figurar como causa de pagamento e, com efeito, elidir o IR-Fonte. A argumentação da recorrente no sentido de que “a causa remota da tributação não exige ato lícito” e que na espécie há causa – “embora de caráter ilícito (pagamento de propina)” – vai de encontro aos requisitos de validade do negócio jurídico que exigem, dentre outros, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei. Pagamento de propina é conduta que não tem acolhimento em nosso ordenamento jurídico. E não





há argumentar-se em tributação de ato ilícito, porquanto, como veremos mais adiante, o que se tributa na fonte é o pagamento efetuado pela fonte pagadora recebido por terceiro, e não o ato ilícito praticado (Brasil, 2019).

O que se discute aqui, num plano teórico e lógico, é o entendimento de que há contradição na sequência do voto, haja vista que, ao analisar o pedido para que houvesse a minoração da multa ante a alíquota majorada do tributo, afirmou que multa e tributo não se confundem, exatamente em razão de tributo não constituir sanção de ato ilícito. Veja-se:

Por mais onerosa que seja a alíquota, 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. Assim, uma vez comprovado que houve simulação, fraude ou conluio, no pagamento de algumas das hipóteses prevista no art. 61 da Lei 8.981, de 1995, a multa qualificada deve ser aplicada. O que atrai a incidência dessa espécie de multa é a conduta praticada pelo sujeito passivo ao efetuar o referido pagamento. Deixar de aplicá-la à hipótese vertente, ao argumento de dupla penalidade, significa considerar tributo como sanção, ou, de outro modo, negar vigência ao texto legal por considerá-lo inconstitucional, o que é vedado a este CARF (Brasil, 2019).

A dualidade exposta acima foi conferida pelo Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, que abriu voto divergente, observando que a corrupção deve ser duramente combatida na sociedade e citou os diversos mecanismos presentes para que aconteçam as devidas punições, seja no âmbito do direito penal, seja no âmbito do direito administrativo sancionador. Entretanto, observou que tributo não é sanção de ato ilícito e que o Direito Tributário não se presta a combater os crimes cometidos na sociedade. Desse modo, o Conselheiro votou para que fosse dado parcial provimento ao recurso do contribuinte, veja-se:

Ainda que o parágrafo primeiro do referido dispositivo legal disponha sobre a incidência de tal imposto de renda na fonte quando não for comprovada a operação ou a sua causa, entendo que houve causa, ainda que ela seja ilícita. Como decorrência, manifesto aqui a minha divergência no sentido de não incidência do imposto de renda exclusivo na fonte no presente caso (Brasil, 2019).

A questão foi decidida por voto de qualidade, isto é, por voto do presidente da turma, que se trata de conselheiro representante da Fazenda Nacional, nos termos do §9º do artigo 25 do Decreto n. 70.235/1972⁶ e, assim, a tese trazida pelo contribuinte foi derrotada na segunda

⁶ Lei vigente à época do julgamento que, naquele momento, não previa a exclusão das multas em caso de decisão pelo voto de qualidade, como acontece hoje por força das alterações promovidas pela Lei n. 14.689/2023.





instância do processo administrativo fiscal. Observe-se, inclusive, que o voto de qualidade, nos termos do art. 54 do Regimento Interno do CARF da época (Portaria Ministério da Fazenda 343/2015), se trata, na verdade, de voto duplicado, já que o conselheiro já votara, anteriormente, na posição de julgador ordinário.

A decisão, pelo voto de qualidade, demonstra a dubiedade da questão, que caso tivesse acontecido entre abril 2020 e setembro de 2023, teria resultado na exoneração tributária, decorrente do princípio do *in dubio contra fiscum* materializado pela Lei n. 13.988, legislação que previa a decisão favorável ao contribuinte em caso de empate. A legislação foi posteriormente alterada pela Lei n. 14.689 que trouxe de volta o voto de qualidade, mas exonerou as multas e a representação fiscal para os fins penais.

Vale observar, ademais, que, nas planilhas entregues pelos altos executivos da JBS S.A, houve a clara identificação dos beneficiários, de modo que o fisco buscou os terceiros e lavrou autuação contra eles. Houve, pela banca de advocacia responsável pela defesa da contribuinte, o apontamento do eventual *bis in idem* que a prática poderia levar, haja vista que o mesmo numerário seria duplamente tributado (na fonte pela pessoa jurídica e, posteriormente, pela pessoa física), sendo assim decidido:

Em relação a eventuais autos de infração em face dos contribuintes destinatários desses pagamentos, o que poderia configurar *bis in idem*, cumpre esclarecer que, conforme exposto acima, este feito refere-se tão somente às infrações apuradas pela recorrente. É dizer, a discussão nestes autos versa sobre a tributação na fonte pagadora em relação a pagamento a beneficiário não identificado, operação ou causa não comprovada. Em relação à eventual tributação nas pessoas físicas (*bis in idem*) e compensação com o valor aqui tributado é matéria que deve ser discutida naqueles autos e não nestes, por ocasião da liquidação (Brasil, 2019).

Do mesmo modo, o Conselheiro Alexandre Evaristo se manifestou sobre o assunto, abrindo divergência, decidida pelo voto de qualidade:

A eventual nova tributação de uma renda, que tinha sido sujeita a uma tributação exclusiva na fonte, configura um "bis in idem", uma vez que se está tributando novamente uma renda sujeita à tributação exclusiva na fonte. Não há como interpretar tal tributação de uma maneira não sistemática, caso contrário estar-se-ia transformando uma tributação exclusiva na fonte em tributação retida na fonte por antecipação (Brasil, 2019).





A verdade é que a discussão no CARF certamente não esgotou o amplo debate que haverá sobre o assunto e a polêmica argumentação da contribuinte.

5. CONCLUSÕES

O direito tributário é ramo com autonomia científica e didática em relação ao direito penal e ao direito administrativo sancionador e, assim, não deve ser utilizado como adjetivo de nenhum deles, mormente a redação explícita do artigo 3º do Código Tributário Nacional, dispondo de maneira clara pela impossibilidade de utilização de tributo como sanção de ato ilícito, não se podendo conferir, à norma supracitada, uma natureza meramente informativa ou conceitual, já que todos os atos normativos possuem, ainda que implicitamente, um comando imperativo.

A vedação ao benefício da própria torpeza, cláusula geral comumente usada no direito privado, aplica-se ao direito público e, consequentemente, ao direito tributário, entretanto, a cláusula aberta não pode ser utilizada para tornar o direito tributário em direito sancionador, tampouco quando a própria regra matriz de incidência do tributo não prevê da forma quista pelo fisco.

O princípio do *pecunia non olet*, tão utilizado pelo fisco, também serve ao contribuinte, a definição legal do fato gerador (critério material da regra matriz de incidência) deve ser interpretada abstraindo a validade jurídica dos atos efetivamente praticado pelo administrado.

O imposto de renda tem como critério material, para incidência, o fato de auferir renda como produto do capital ou do trabalho ou outras formas de acréscimo patrimonial. A doutrina, avançando, entendeu que para que o dinheiro seja efetivamente considerado renda, deve haver a efetiva disponibilidade jurídica e econômica do numerário, até para que não haja confusão com a finada CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira). De maneira resumida: o contribuinte deve deter o poder de usar o dinheiro como bem entender.

A Lei n. 8.981/1999 trouxe, em seu artigo 61, cláusula visando a evitar a evasão tributária, dispondo que, na hipótese de serem identificadas transferências sem causas ou transferências feitas a terceiros não identificados, haveria a tributação, na fonte, sob a alíquota de 35% (trinta e cinco por cento), alíquota modal teto naquela época.





Havendo a causa e a identificação do terceiro beneficiário, pode a fiscalização buscar o terceiro e, assim, cobrar dele o imposto de renda, na qualidade da pessoa física, não havendo de se falar em tributação através de retenção pela empresa.

O artigo 61 da Lei n. 8.981/1999 não prevê, em nenhum momento, que a causa da transferência deva ser lícita, mas unicamente prevê que deve existir uma causa, de modo que, havendo causa, ainda que ilícita, a empresa estará dispensada da retenção e eventual autuação. A licitude é requisito do negócio jurídico na esfera do direito privado, não podendo ser importada ao direito tributário, mormente considerando a impossibilidade de tributação por analogia.

O caso da empresa JBS S.A., no CARF, ilustrou de maneira bastante didática a questão aqui posta, haja vista que houve a confissão, pelos seus altos executivos, de transferência de valores a terceiros, políticos, como forma de pagamento de propina, visando a viabilizar melhores empréstimos junto a bancos estatais. A Receita, com fulcro na norma do art. 61 da Lei n. 8.981/1999 aplicou tributação, na fonte, sob a alíquota de 35% (trinta e cinco por cento). Todavia, os terceiros foram identificados e a causa também, de modo que somente o terceiro deve pagar o imposto de renda devido, inclusive sob pena de *bis in idem*.

A decisão, no CARF, deu-se através de voto de qualidade, demonstrando a fragilidade da argumentação do fisco que, sob o crivo judicial, poderá ter destino bastante diferente.

REFERÊNCIAS

ALVES, Rogério Salviano. A regra-matriz de incidência tributária e sua aplicabilidade. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 18, n. 3733, 20 set. 2013. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/25350>. Acesso em: 30 jul. 2024.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008

ASSAD, Maria Luiza Carneiro. Causa e o racional de aplicação do IRRF sobre pagamentos a beneficiário não identificado ou sem causa. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 39, n. 49, p. 288-309, dez. 2021. Quadrimestral. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/issue/view/47>. Acesso em: 11 jul. 2024.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.





BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1201-003-397. Relator: Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. Brasília, DF, 10 de dezembro de 2019. **Diário Oficial da União**. Brasília, 20 jan. 2020. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 11 jul. 2024.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1201-003.307. Relator: Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior. Brasília, DF, 11 de novembro de 2019. **Diário Oficial da União**. Brasília, 06 jan. 2020. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf;jsessionid=A5FCE77784CCDD52F57D9B493E7E1025>. Acesso em: 05 ago. 2024.

BRASIL. Código Tributário Nacional, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF.

BRASIL. Decreto nº 70.235/1972, de 6 de março de 1972. Brasília, DF.

BRASIL. Lei Ordinária nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Brasília, DF.

BRASIL. Lei Ordinária nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Brasília, DF.

BRASIL. Lei Ordinária nº 14.689, de 20 de setembro de 2023. Brasília, DF.

BRASIL. Portaria nº 343, de 09 de junho de 2015. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. Brasília, 10 jun. 2015. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=65007>. Acesso em: 08 ago. 2024.

CALIENDO, Paulo. Direitos fundamentais do contribuinte e interpretação tributária: Conceito e aplicação do princípio *in dubio contra sacrificium*. **Scientia Iuris**, [S. I.], v. 18, n. 1, p. 181–216, 2014. DOI: 10.5433/2178-8189.2014v18n1p181. Disponível em: <https://ojs.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/18584>. Acesso em: 31 jul. 2024.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: RT, 1974.

CARVALHO, Paulo de Barros. O absurdo da interpretação econômica do “fato gerador”: Direito e sua autonomia – o paradoxo da interdisciplinariedade. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 102, p. 441-456, jan. 2007. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/issue/view/5436>. Acesso em 22 jul. 2024.

CASALINO, Vinícius Gomes; LUSTOZA, Helton Kramer. **Curso de Direito Tributário: Constituição Federal e Código Tributário Nacional**. Curitiba: Íthala, 2021. 927 p.





FISCHER, O. C. Regra-Matriz De Incidência Tributária E Segurança Jurídica. **Revista Internacional Consinter de Direito**, Paraná, Brasil, v. 5, n. 8, p. 357–370, 2019. DOI: 10.19135/revista.consinter.00008.21. Disponível em: <https://revistaconsinter.com/index.php/ojs/article/view/230>. Acesso em: 30 jul. 2024.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

G1. **JBS pagou para conseguir aportes e financiamentos do BNDES, diz delação de Joesley Batista**: de acordo com depoimento do empresário, o ex-ministro da fazenda guido mantega atuava para ajudar a jbs no banco de fomento; dinheiro teria financiado campanhas políticas.. De acordo com depoimento do empresário, o ex-ministro da Fazenda Guido Mantega atuava para ajudar a JBS no banco de fomento; dinheiro teria financiado campanhas políticas.. 2017. Disponível em: <https://g1.globo.com/politica/operacao-lava-jato/noticia/jbs-pagou-para-conseguir-aportes-e-financiamentos-do-bndes-diz-delacao-de-joesley-batista.ghtml>. Acesso em: 01 ago. 2024.

JBS S.A. **JBS**: sobre. Sobre. Disponível em: <https://jbs.com.br/sobre/>. Acesso em: 01 ago. 2024.

LIMA, Hermes. **Introdução à Ciência do Direito**. 27ª ed., Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1983.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. Tributo e atividade ilícita. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 87, p. 85-110, jul. 2009. Bimestral.

MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. A Incógnita da Disponibilidade Econômica da Renda: Novos Atropelos da Noção de Disponibilidade. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 38, p. 276–290, 2017. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1472>. Acesso em: 6 ago. 2024.

MINATEL, José Antônio. Pagamento sem causa, ou beneficiário não identificado: impossibilidade de exigência de 35% a título de ir-fonte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. São Paulo: MP, 2006. p. 235-246.

MIRANDA, Francisco Cavalcante Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. 2. ed. Campinas: Bookseler, 2000. (4).

ROSTIROLLA, Augusto et al. A teoria geral do crime: conceito e elementos. **Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação**, v. 7, n. 2, p. 937-944, 2021.





ROTHMAN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. **Revista da Faculdade de Direito Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 67, p. 231-268, jan. 1972. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66651>. Acesso em: 15 jul. 2024.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SOBRINHO, Mário Sérgio. O crime organizado no Brasil. In: FERNANDES, Antonio Scarance; ALMEIDA, José Raul Gavião; MORAES, Maurício Zanoide de (coord.). **Crime organizado: aspectos processuais**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2009, p. 47.

