



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.729509/2016-33
ACÓRDÃO	2402-013.284 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PAULO ROBERTO BUARQUE CARNEIRO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2011, 2012, 2013

NULIDADE.

Inexistindo incompetência ou preterição do direito de defesa, não há como alegar a nulidade do lançamento.

SUJEITO PASSIVO.

Na constituição do crédito tributário pelo lançamento, a autoridade administrativa identificou o contribuinte segundo a regra do art. 121, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, atribuiu-se a responsabilidade pela obrigação principal àquele que de fato teve relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato gerador do imposto de renda.

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. OMISSÃO.

Será efetuado lançamento de ofício, no caso de omissão de rendimentos tributáveis percebidos pelo contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no art. 44, inc. II, da Lei nº 9.430, de 1996, sempre que presentes os elementos que caracterizam as situações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 106, II, C DO CTN. REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA PARA 100%.

O instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c.

A Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, deu nova conformação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, refletindo diretamente na penalidade apurada por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, a multa de ofício qualificada teve seu percentual reduzido de 150%(cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento)..

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto para reduzir a multa aplicada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

João Ricardo Fahrion Nüske – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcus Gaudenzi de Faria, Gregorio Rechmann Junior, Ricardo Chiavegatto de Lima(substituto[a] integral), Joao Ricardo Fahrion Nuske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Rodrigo Duarte Firmino (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto nos autos do processo nº 12448.729509/2016-33, em face do acórdão nº 02-86.717, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar improcedente a impugnação.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

Contra o sujeito passivo acima identificado foi lavrado o Auto de Infração às fls. 498 a 546, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercícios 2011 a 2013, formalizando a exigência de imposto suplementar no valor de R\$ 1.094.974,60, acrescido de multa de ofício qualificada e juros de mora. Também foi lançado multa exigida isoladamente no valor de R\$ 539.694,48.

Conforme consta do Auto de Infração, o crédito decorre de:

- omissão de rendimentos recebidos de fontes pagadoras situadas no exterior nos anos-calendário de 2010 a 2012;
- falta de recolhimento do imposto de renda devido a título de carnê-leão.

Em conformidade com o Termo de Constatação Fiscal, fls. 517 a 542, o contribuinte foi cientificado em 25/08/2015 sobre o início do procedimento fiscal lhe dirigido, tendo este sido intimado pela fiscalização a apresentar diversos documentos. Da análise dos documentos apresentados, foi verificado que o contribuinte recebeu US\$ 2.000.000,00 da Empresa Seashell Limited Inc, detentora da conta nº 82716 no Banco Pictet na Suíça, tendo este informado que é proprietário das suas ações, que a empresa existe desde 29/07/2004 e que doou o valor recebido (US\$ 2.000.000,00) a título de distribuição de lucros ao seu irmão Roberto Ricardo Buarque, aos quais foram creditados no Banco Pictet.

Ainda de acordo com o Termo de Verificação Fiscal, Júlio Faerman, também sob procedimento fiscal, firmou acordo de colaboração com o Ministério Público assinado em 13/05/2015 e homologado em 10/06/2015, tendo este declarado que efetuou transferências de valores para o contribuinte em contas mantidas no Banco Pictet & Cie Geneve no período abrangido por este procedimento fiscal (anos de 2010 a 2012). Assim sendo, o contribuinte foi intimado pela fiscalização sobre essas transferências em 30/06/2016.

Em consonância com os documentos fornecidos pelo contribuinte e as informações obtidas na denúncia criminal apresentada pelo Ministério Público referente a Júlio Faerman, o contribuinte exerceu função gratificada gerencial na Petrobrás na década de 80 e, a partir de 2001, função gratificada de Consultor Sênior, tendo recebido pagamentos de 1999 a 2012 de Júlio Faerman no exterior. Segundo Júlio Faerman, fez esses pagamentos pelo trabalho executado pelo fiscalizado para viabilizar, junto à Petrobrás, as contratações para a empresa SBM nos negócios de interesse da empresa, empresa essa representada no Brasil pelo citado Júlio Faerman. Em relação aos contratos que fossem bem sucedidos pertinentes às empresas que representava (IHC, sucedida pela SBM), Júlio Faerman fazia jus a comissão de 3% a 10%.

Dessas comissões, Júlio Faerman recebia 1% no Brasil para emissão de notas fiscais, sendo o restante recebido em contas localizadas em bancos suíços em nome de empresas offshores, sem a existência de qualquer contrato. Júlio Faerman e seu sócio na empresa Oildrive se utilizaram das contas constituídas em nome de empresas offshores para receber grande parte das comissões pagas pela SBM e se valiam dessas contas para transferir recursos para contas em bancos suíços em nome de outras empresas offshore, cujos beneficiários eram empregados da Petrobrás para garantir tratamento diferenciado à SBM em sua relação comercial com a Petrobrás.

Por meio desses pagamentos a funcionários da estatal, tanto a SBM quanto Júlio Faerman obtiveram diversas vantagens nos contratos firmados com a Petrobrás, como acesso a informações sigilosas da empresa, favorecimento em processos de licitação e adoção de soluções técnicas vendidas pela SBM. Os valores dos pagamentos ao contribuinte equivaliam a 0,25% dos valores dos contratos de acordo com Júlio Faerman, tendo sido feitos no período de 1999 a 2012, relativos às contratações da FPSO II, FPSO Cidade de Anchieta, FPSO Brasil, FPSO Marlim Sul e FPSO Capixaba pela Petrobras junto à SBM. No total, o contribuinte recebeu de Júlio Faerman, por meio de empresas offshores, US\$ 8.498.603,73, divididos em 139 transferências. A fiscalização, ao verificar a omissão de rendimentos recebidos no exterior, apurou o imposto devido, acrescido de multa qualificada, pois concluiu que os valores recebidos tiveram sua origem, localização, movimentação e propriedade ocultada e dissimulada, com a utilização de sociedade constituída em paraíso fiscal. A fiscalização também apurou multa por não recolhimento de carnê-leão em relação aos rendimentos recebidos do exterior.

Em julgamento a DRJ firmou a seguinte posição:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2011, 2012, 2013 NULIDADE.

Inexistindo incompetência ou preterição do direito de defesa, não há como alegar a nulidade do lançamento.

SUJEITO PASSIVO.

Na constituição do crédito tributário pelo lançamento, a autoridade administrativa identificou o contribuinte segundo a regra do art. 121, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, atribuiu-se a responsabilidade pela obrigação principal àquele que de fato teve relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato gerador do imposto de renda.

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. OMISSÃO.

Será efetuado lançamento de ofício, no caso de omissão de rendimentos tributáveis percebidos pelo contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no art. 44, inc. II, da Lei nº 9.430, de 1996, sempre que presentes os elementos que caracterizam as situações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Sobreveio Recurso Voluntário alegando, em síntese os mesmos fundamentos da impugnação, no sentido de se tratar de lucros distribuídos.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **João Ricardo Fahrion Nüske**, Relator

Sendo tempestivo e preenchidos os demais requisitos, conheço do recurso voluntário.

Considerando que a Recorrente não trouxe nenhum argumento e/ou justificativa capaz de demonstrar equívoco no Acórdão recorrido e, por concordar com os fundamentos utilizados, decido mantê-lo por seus próprios fundamentos, valendo-me do artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/995 c/c o artigo 114, §12, I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”), o qual adoto como razão de decidir, in verbis:

DO MÉRITO

O cerne do processo em pauta é verificar se houve omissão de rendimentos tributáveis recebidos pelo contribuinte de fontes no exterior, que foram creditados em conta bancária nº 82716 mantida pela Empresa Seashell Limited Inc no Banco Pictet na Suíça, empresa essa da qual o contribuinte é proprietário de suas ações.

A respeito de tributação de rendimentos, o CTN define, em seus arts. 43, 44 e 45, a seguir reproduzidos, o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. De acordo com o arts. 43 e 45, o imposto tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, sendo contribuinte do imposto o titular da disponibilidade econômica ou jurídica.

“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.

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.”

A Lei 7.713/88, em seu art 3º, § 1º, dispõe que o imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, sobre todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (renda), os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados, ressalvadas as disposições dos artigos 9º a 14 desta mesma Lei.

Em conformidade com os autos, por meio de suas empresas offshore com sede em paraísos fiscais, Júlio Faerman, que representa no Brasil o grupo SBM (grupo empresarial holandês que presta serviços para a indústria petrolífera), creditou valores em contas de empresas offshore mantidas no exterior, cujos beneficiários eram funcionários da Petrobrás.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, Júlio Faerman, também sob procedimento fiscal, firmou acordo de colaboração com o Ministério Público assinado em 13/05/2015 e homologado em 10/06/2015. O acesso e compartilhamento de informações fornecidas pelo Júlio Faerman no decorrer do processo investigatório criminal nº 0022781-6.2014.4.02.51101 e de termos de declarações prestados pelo citado senhor decorrentes do acordo de colaboração foram autorizados na decisão proferida em 10/12/2015 pelo Juiz da 13ª Vara Federal de Curitiba/PR.

Segundo Júlio Faerman, fez pagamentos a funcionários da Petrobrás para viabilizar as contratações para a SBM nos negócios de interesse desta junto à citada empresa.

Em relação aos contratos firmados pela SBM com a Petrobrás, Júlio Faerman fazia jus a comissão de 3% a 10%. Dessas comissões, Júlio Faerman recebia 1% no Brasil para emissão de notas fiscais, sendo o restante recebido em contas localizadas em bancos suíços em nome de suas empresas offshore. Com relação aos valores recebidos no exterior, Júlio Faerman repassava uma parcela para contas bancárias mantidas no exterior em nome de empresas offshore de funcionários da Petrobrás em prol da obtenção de vantagens relacionadas com os contratos de interesse da SBM com a Petrobrás, como acesso a informações sigilosas da empresa, favorecimento em processos de licitação e adoção de soluções técnicas vendidas pela SBM.

Pertinente ao contribuinte, funcionário da Petrobrás com função gratificada desde a década de 80, Júlio Faerman declarou que efetuou transferências de valores para ele em contas mantidas no Banco Pictet & Cie Geneve no período abrangido por este procedimento fiscal (anos de 2010 a 2012). Ainda segundo Júlio Faerman, os valores dos pagamentos ao contribuinte equivaliam a 0,25% dos valores dos contratos, tendo sido feitos no período de 1999 a 2012, relativos às contratações da FPSO II, FPSO Cidade de Anchieta, FPSO Brasil, FPSO Marlim Sul e FPSO Capixaba pela Petrobras junto à SBM.

Em sua impugnação, o contribuinte alega que os valores foram transferidos de pessoa jurídica para pessoa jurídica, sendo o titular dos recursos a Seashell, não podendo os recursos ser tratados como rendimentos auferidos por ele.

No Termo de Constatação Fiscal, fls. 527 a 528, foram inseridos trechos do depoimento prestado por Júlio Faerman, que cabe aqui transcrever em parte:

- Que o primeiro compromisso de pagamento firmado entre o depoente e CARNEIRO ocorreu no contrato relativo ao FPSO 2 e depois nos contratos do FPSO Brasil, FPSO Espadarte, FPSO Marlim Sul e FPSO Capixaba.

- CARNEIRO, junto com o depoente e a IMODCO (especialmente Robert Zubiarte), trabalharam durante cerca de 7 anos para desenvolver novas tecnologias relativas a FPSOs.

- Sobre as tratativas iniciais entre o depoente e CARNEIRO quanto a pagamentos que faria a CARNEIRO, tem a dizer que acreditava não haver qualquer problema, pois seria uma retribuição voluntária pelo trabalho executado para viabilizar as contratações, uma espécie de remuneração pelo sucesso nas pesquisas de novas tecnologias

- Pelo fato de CARNEIRO não ser funcionário público, não via ilegalidade na realização de pagamentos retributivos a este empregado.”

- Fez os pagamentos a CARNEIRO no exterior, pois não via como fazer esses pagamentos no Brasil pela falta de um contrato com ele e por sua condição de pessoa física.

- Assinala que CARNEIRO nunca pediu nem insinuou a intenção de começar a receber esses pagamentos, entretanto concordou em entrar em contato com um banco Suíço para recebimento dos valores.

- Efetuiu pagamentos a CARNEIRO no exterior, acredita que inicialmente em 1999, perdurando tais pagamentos até o início de 2012.

- os pagamentos a CARNEIRO foram depositados em conta na Suíça em offshore cujo nome é Aquarius.

- Os valores saíram de suas contas Jandell, Bienfaire e Valinor, conforme extratos que entregará.

- Os valores pagos chegaram ao montante de cerca de US\$ 8.500.000,00, sendo relativos às contratações do FPSO 2, FPSO Brasil, FPSO Espadarte, FPSO Marlim Sul e FPSO Capixaba.

- Desde o início desses projetos, CARNEIRO trabalhou junto com o declarante para possibilitar o desenvolvimento de tecnologia de FPSO, utilizando turret e swivel.

Da leitura das partes do depoimento acima transcrito, verifica-se que Júlio Faerman declarou que fez pagamentos ao contribuinte no exterior, tendo este concordado em entrar em contato com um banco suíço para receber os pagamentos. Júlio Faerman também informou que não tinha como fazer estes

pagamentos no Brasil pela falta de um contrato e por sua condição de pessoa física.

Cabe observar que Júlio Faerman, em outro depoimento, fl. 418, informou que "não sabe a conta nem a offshore beneficiária dos pagamentos que efetuou a empregados da Petrobrás porque dava as ordens ao banco suíço quanto a valor e pessoa beneficiária, ficando a cargo do banco direcionar para alguma conta de offshore do beneficiário".

De acordo com os autos, foram creditados, por meio de empresas offshore de propriedade de Júlio Faerman, valores em conta corrente mantida em banco da Suíça em nome de Seashell Limited Inc, sendo o contribuinte o beneficiário.

Conforme fls. 146 a 148, a conta bancária da empresa Seashell Limited Inc foi aberta em 20/08/2004 no banco Pictet na Suíça. Da leitura da sua escritura pública, fls. 149 a 161, constata-se que a empresa Seashell Limited Inc foi fundada na cidade do Panamá, na República do Panamá, em 29/07/2004, portando objeto social bem amplo, já que pode comercializar imóveis, fazer negócios de qualquer natureza, dentro e fora do país, dentre outros objetos.

Mister destacar que empresas offshore são muitas vezes utilizadas para lavagem de dinheiro, sonegação fiscal e blindagem patrimonial.

Em sua impugnação, o contribuinte não trouxe aos autos qualquer tipo de contrato firmado entre a empresa Seashell Limited Inc e as empresas de propriedade de Júlio Faerman para justificar os créditos na correspondente conta bancária.

Pelo que consta nos autos, os serviços que originaram os créditos depositados em conta em nome da Seashell Limited Inc foram prestados pelo contribuinte nº Brasil, tendo servido a citada empresa apenas para ser a detentora da conta bancária mantida nº exterior que serviu como um receptáculo dos rendimentos pagos ao longo dos anos por Júlio Faerman, por meio de suas empresas offshore.

Destaque-se que é dever do Fisco buscar a realidade material dos fatos economicamente valorados pela norma fiscal, que deverá prevalecer sobre a forma estabelecida entre as partes. Nesse sentido, o artigo 118 do Código Tributário Nacional, a seguir reproduzido, dispõe que a definição do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados.

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

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

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela Lei Complementar nº 104/2001, veio elucidar eventuais dúvidas sobre a questão:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

(...)Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

A exposição de motivos que acompanhou o Projeto que resultou na Lei Complementar nº 104/2001 assim justifica a criação desta norma antielisiva:

A inclusão do parágrafo único do art. 116 faz-se necessária para estabelecer, nº âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de elisão, constituindo-se dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.

Desde que fundamentado em elementos de prova, a autoridade lançadora pode afastar as relações jurídicas meramente formais ou artificiais, dolosas ou não, objetivando identificar o sujeito passivo da obrigação, independente de consentimento judicial para tanto.

É irrelevante se, para esse fim, a pessoa jurídica envolvida foi constituída anteriormente e foram cumpridas as formalidades legais a que estaria em tese obrigada, uma vez que a emissão de notas fiscais, a contabilização dos rendimentos, o cumprimento de obrigações fiscais acessórias e a tributação na pessoa jurídica ocorreriam justamente com o objetivo de afastar a correta tributação dos rendimentos pela pessoa física.

(...)

Ressalte-se que o tema não se confunde com outras patologias apontadas nº Código Civil, como a fraude à lei e o abuso de direito. Para estas, não há previsão no art. 149 do Código Tributário Nacional de lançamento de ofício em razão de sua ocorrência. Eventual possibilidade de coibi-las no âmbito tributário residiria na aplicação da norma do parágrafo único do art. 116 do Código, que como já referido é ineficaz, em decorrência de insuficiência normativa acerca do devido processo legal a reformulação do lançamento.”

No lançamento em questão, a autoridade fiscal apenas identificou o contribuinte segundo a regra do art. 121, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, atribuiu-se a responsabilidade pela obrigação principal àquele que de fato teve relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato gerador do imposto de renda.

Pelo todo exposto, constata-se que correto está o procedimento fiscal adotado. Diante da constatação de fraude, de simulação, a autoridade administrativa não pode se furtar de lançar o imposto devido e os correspondentes acréscimos, por

dever funcional, ao verificar a ocorrência do fato gerador de imposto devido pela pessoa física.

Da leitura do Termo de Constatação Fiscal, verifica-se que a fiscalização, da análise dos documentos fornecidos em resposta às intimações e os constantes na denúncia contra Júlio Faerman, entendeu que os pagamentos destinados ao contribuinte, por meio de sua empresa offshore, tinha como finalidade que este atuasse de forma que SBM obtivesse vantagens junto à Petrobrás.

O contribuinte, em sua defesa, argumenta que recebeu retribuição pelos serviços de busca de novas tecnologias para a FPSOs, tendo o próprio Júlio Faerman consignado que fez uma retribuição voluntária pelos serviços prestados e essa decisão foi tomada no curso dos sete anos em que ele, o contribuinte e Robert desenvolviam as pesquisas de novas tecnologias.

Da leitura das transcrições do depoimento em parte reproduzido neste voto, verifica-se que Júlio Faerman consigna que efetuou pagamento ao contribuinte em razão de sua contribuição no desenvolvimento de novas tecnologias durante 7 anos, tendo os pagamentos iniciado em 1999. Ou seja, de 1999 a 2006, o contribuinte teria recebido remuneração, de acordo com Júlio Faerman, pelos serviços prestados no desenvolvimento de novas tecnologias. Ocorre que o período objeto de atuação pertinente ao processo em pauta diz respeito aos anos-calendário de 2010, 2011, 2012. Em sua impugnação, frise-se, o contribuinte não trouxe aos autos documentos que atestassem seus estudos e suas implementações voltados para o desenvolvimento de novas tecnologias que justificassem ter Júlio Faerman, por meio de suas empresas, transferido créditos para a empresa Seashell a partir de 2010.

Mas mesmo se tivesse comprovado que o recebimento a partir de 2010 teve como causa retribuição por serviços de desenvolvimento tecnológico prestados, tem-se que tal fato não teria o condão de alterar o lançamento, pois ainda assim teria ocorrido fato gerador de imposto de renda. Como já dito, a Lei 7.713/88, em seu art 3º, § 1º, dispõe que o imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, sobre todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (renda), ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados, ressalvadas as disposições dos artigos 9º a 14 desta mesma Lei.

Ademais, o § 4º do art 3º da Lei 7.713/88 define que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do Imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Assim, para fins tributários, ocorre fato gerador de imposto de renda, quer quando um contribuinte recebe vantagens indevidas, quer quando recebe em retribuição por um serviço prestado para o desenvolvimento de novas

tecnologias. Desta forma, correto o procedimento fiscal adotado na apuração do imposto devido, bem como na apuração da multa por não recolhimento de carnê-leão.

Por fim, cabe registrar que na reportagem intitulada "Ex-Executivos da Petrobrás são condenados por beneficiar grupo holandês", datada de 13/12/2017 constante nº sítio Consultor Jurídico (<https://www.conjur.com.br/2017-dez-13/ex-executivos-petrobras-saocondenados-ajudar-grupo-holandes>), acessado em 19/06/2018, consta a cópia da sentença referente ao processo nº 022781-56.2014.4.02.5101, sendo que o contribuinte é um dos réus.

De acordo com a sentença, o contribuinte foi condenado por ter praticado corrupção passiva e lavagem de dinheiro, tendo ele relatado, conforme fls. 828 a 830 da citada sentença, que Júlio Faerman pediu para ele abrir uma conta no banco dele para facilitar a transferência de recursos, que não havia contrato entre eles e que o banco indicado exigiu que fosse aberto uma offhore vinculada a conta.

Multa Qualificada

De acordo com os Autos, sobre o imposto decorrente de omissão de rendimentos nos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, foi aplicada multa qualificada.

Quanto à multa qualificada, deve ser aplicada quando restar caracterizado o propósito deliberado do contribuinte de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária. Neste sentido é o que determina a Lei nº 9.430/96 nos artigos transcritos abaixo:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:(Vide Lei nº 10.892, de 2004)(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;(Vide Lei nº 10.892, de 2004)(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Por oportuno, confira-se a redação da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, arts. 71, 72 e 73:

Art. 71 – Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 – Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72.

A fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Assim, ainda que o conceito de fraude seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença de comportamento intencional de causar danos ao Erário Público, em que a utilização de subterfúgios escamoteie a ocorrência do fato gerador ou retarde o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. Ou seja, o dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, diferenciando-os da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na Declaração de Ajuste Anual.

Identificada a simulação, cabe à autoridade fiscal, com fundamento nos artigos 121, parágrafo único, inciso I, 142 e 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional, identificar o verdadeiro sujeito passivo, revelar o real fato gerador da obrigação tributária e constituir o crédito tributário dela decorrente, anteriormente ocultados pelo manto da simulação, aplicando também a multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

No caso, restou caracterizado um comportamento intencional de causar dano à fazenda pública, mascarando a ocorrência do fato gerador e retardando o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

O impugnante, durante o período de 1999 a 2012, recebeu pagamentos de Júlio Faerman, por intermédio de empresa offhore, da qual era o beneficiário. Tais valores tiveram sua natureza, origem, localização, movimentação e propriedade ocultada e dissimulada, com a utilização de sociedade sediada em paraíso fiscal e constituída para receber os valores creditados por Júlio Faerman em razão dos serviços prestados no Brasil.

O fato de o contribuinte ter retificado suas declarações de imposto de renda relativas aos exercícios de 2011, 2012, 2013, 2014 e 2015, para incluir na relação de bens e direitos a empresa Seashell no ano de 2015, em data anterior ao início do procedimento fiscal, não tem o condão de deslegitimar a multa qualificada aplicada. A fiscalização, frise-se, verificou que o contribuinte recebeu rendimentos de fontes do exterior, mas por intermédio de pessoa jurídica, para dissimular o recebimento de pagamentos.

Tratou-se de uma conduta livre e premeditada com o propósito de prejudicar dolosamente o conhecimento do fato gerador do imposto da pessoa física pela autoridade fazendária. Em outras palavras, com evidente intuito de fraude, pois as operações, na realidade, não eram aquilo que aparentavam.

Dessa feita, demonstrada a ocorrência das condições que permitam a majoração da multa de ofício, até o importe de 150%, deve-se manter a qualificação da penalidade oficiosa.

DA RETROATIVIDADE BENIGNA

O instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c”, que ora transcrevo:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nesse pressuposto, a Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, deu nova conformação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, refletindo diretamente na penalidade apurada por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, a multa de ofício qualificada ora em litígio teve seu percentual reduzido de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento), verbis:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...] § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;[...]

Assim entendido, referida penalidade deverá ser recalculada, aí se considerando o percentual atualmente vigente, que é de 100% (cem por cento).

Desta forma, dou parcial provimento ao recurso no presente ponto para limitar a multa qualificada em 100%

Conclusão

Ante o exposto voto por conhecer do recurso voluntário interposto e rejeitar as preliminares suscitadas para, no mérito, dar-lhe parcial provimento para limitar a multa a 100%.

Assinado Digitalmente

João Ricardo Fahrion Nüske