



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>13074.726172/2021-28</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2201-011.946 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	6 de novembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MARCELO BAHIA ODEBRECHT
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA PÚBLICA

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Ano-calendário: 2019

ACORDO DE COLABORAÇÃO PREMIADA. MULTA PAGA POR TERCEIROS. NATUREZA JURÍDICA. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. ÔNUS DA PROVA.

O pagamento de multa, decorrente de acordo de colaboração premiada, por terceiros configura acréscimo patrimonial ao beneficiário, sujeito à incidência do imposto de renda. Ao beneficiário do pagamento cabe o ônus probatório de que tal acréscimo não teria a natureza jurídica de rendimento isento ou não tributável.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA

Em pedido de restituição, cabe ao requerente a prova inequívoca do indébito tributário. A mera narrativa do direito alegado não comprova o indébito, se não vier acompanhada de outros elementos capazes a fazer prova perante o fisco.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. O Conselheiro Thiago Álvares Feital votou pelas conclusões. Os Conselheiros Thiago Álvares Feital e Fernando Gomes Favacho manifestaram intenção de apresentar declaração de voto.

Sala de Sessões, em 6 de novembro de 2024.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Weber Allak da Silva - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Wilderson Botto (suplente convocado), Thiago Álvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente). Ausente a Conselheira Luana Esteves Freitas.

## RELATÓRIO

### 1 - Do Despacho Decisório

Trata-se de um pedido eletrônico de restituição (PER), no valor de **R\$ 20.184.811,37**, por meio do qual pleiteia o contribuinte a repetição de indébito sob a alegação de que, em 28/02/2019, teria realizado um suposto pagamento indevido de imposto sobre a renda de pessoa física.

Tal recolhimento se refere ao imposto de renda incidente sobre o valor se **R\$ 73.399.314,07**, que foi pago pela empresa Odebrecht S/A ao Ministério Público Federal, em decorrência do acordo de delação premiada firmado pelo contribuinte.

Inicialmente, o valor pago de **R\$ 73.399.314,07** foi declarado na DIRPF - ano calendário 2017 como rendimento isento. Paralelamente, protocolizou Consulta à RFB para se certificar do adequado tratamento tributário a ser dado à verba. No entanto, antes da Solução de Consulta, o contribuinte decidiu efetuar o pagamento à Fazenda Pública Nacional da importância de **R\$ 20.184.811,37**, que corresponderia ao imposto sobre a renda devido, se acaso o entendimento que emanasse da solução da consulta não lhe fosse favorável.

Posteriormente, alterou novamente seu entendimento, considerando que a importância de **R\$ 73.399.314,07** nunca lhe teria sido entregue pela empresa Odebrecht S/A, não havendo, por isso, transitado por seu patrimônio. Portanto teria direito à restituição do imposto de renda que teria pago no valor de **R\$ 20.184.811,37**.

O Despacho Decisório, proferido em 27/05/2021, indeferiu o pedido de restituição com base nos seguintes fundamentos:

- Que a Solução de Consulta nº 311, da Cosit/RFB, de 26/12/2018 considerou que o contribuinte não poderia valer-se de um suposto crédito relativamente ao pagamento que teria realizado em 28/02/2019, no valor de R\$20.184.811,37, a título de imposto sobre a renda que incidiu sobre a importância de R\$73.399.314,07, por não se tratar de um pagamento indevido.

- Que o valor pago em nome do contribuinte, decorrente de acordo de delação premiada, constitui acréscimo patrimonial, tratando-se, por conseguinte, de caso de rendimento tributável,

## 2- Da Manifestação de Inconformidade

Em 16/07/2021 foi apresentada Manifestação de Inconformidade, contendo as seguintes alegações:

- Que a Odebrecht S/A assumiu o compromisso de reembolsar seus executivos que celebraram acordos de delação premiada como forma de incentivo à colaboração;
- Que a Solução de Consulta nº 311/2018 não se aplicaria ao caso.
- Que o pagamento foi realizado em nome própria da Odebrecht, na condição coobrigada, não havendo pagamento em nome do Impugnante.
- Que não houve aquisição de disponibilidade econômica pelo Impugnante;
- Que uma vez que havia protocolado uma consulta formal junto à RFB para conhecer o correto enquadramento jurídico dos valores em questão, o requerente foi orientado por seus advogados a recolher o tributo referente àquela quantia, de forma a evitar questionamentos acerca de sua denúncia espontânea;
- Que o requerente não teve o mesmo tratamento tributário dado aos outros 77 colaboradores, visto não se ter notícia de que a RFB se movimentou para exigir o IRPF desses;
- Que o valor pago pela companhia, quando muito, representaria verdadeira indenização paga em decorrência de dano material causado por sua atuação em favor e em nome desta, de modo a não incidir o IRPF por ausência de qualquer acréscimo patrimonial;
- Que caso não sejam acolhidos os argumentos acima, deverá ser considerado que o pagamento do R\$ 73.399.314,07 possui características de doação, igualmente fora do campo de incidência do imposto de renda;

Em 22/06/2023 a 15ª TURMA/DRJ08 julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade. Adiante transcrevo os principais trechos da decisão:

Quanto a este tópico há que se esclarecer terem ocorrido dois procedimentos distintos junto ao MPF. O primeiro se trata do acordo de leniência firmado entre a Odebrecht S/A e o MPF. O segundo é o acordo de colaboração pactuado entre o ora manifestante e o mesmo MPF.

Neste último, celebrado em caráter pessoal pelo manifestante, restou imputada uma multa pelas infrações ali verificadas e discriminadas.

Ressalte-se que a multa aplicada no âmbito do acordo de colaboração foi imputada ao manifestante, e não, à companhia. A esta foram imputadas as penalidades que restaram pactuadas no acordo de leniência.

.....

Não consta dos autos qualquer documentação no sentido de demonstrar a coobrigação da companhia relativamente à penalidade imputada ao manifestante. A única menção à referida coobrigação resta consignada em uma correspondência da companhia que, por si só, configura mera alegação desacompanhada de provas por parte desta.

Por esta razão, ao efetuar o pagamento de uma multa constante em acordo o qual não era parte, e não havendo qualquer comprovação de sua efetiva coobrigação, resta claro que a companhia efetuou o pagamento da multa em nome do ora manifestante, independentemente do que alegou a este último em correspondência a ele dirigida.

Com isso, não se vê qualquer diferença entre os fatos efetivamente ocorridos e a situação descrita pelo manifestante ao protocolar sua consulta que fosse capaz de invalidar ou infirmar as conclusões exaradas pela COSIT acerca da companhia ter efetuado o pagamento em nome do manifestante.

.....

Não consta dos autos qualquer documentação no sentido de demonstrar a coobrigação da companhia relativamente à penalidade imputada ao manifestante. A única menção à referida coobrigação resta consignada em uma correspondência da companhia que, por si só, configura mera alegação desacompanhada de provas por parte desta.

Por esta razão, ao efetuar o pagamento de uma multa constante em acordo o qual não era parte, e não havendo qualquer comprovação de sua efetiva coobrigação, resta claro que a companhia efetuou o pagamento da multa em nome do ora manifestante, independentemente do que alegou a este último em correspondência a ele dirigida.

Com isso, não se vê qualquer diferença entre os fatos efetivamente ocorridos e a situação descrita pelo manifestante ao protocolar sua consulta que fosse capaz de invalidar ou infirmar as conclusões exaradas pela COSIT acerca da companhia ter efetuado o pagamento em nome do manifestante.

.....

O manifestante também não explica, tampouco comprova, ter ocorrido qualquer ato ou omissão danosa por parte da companhia que a responsabilizasse a pagar, a título de indenização, uma multa que lhe foi imputada em caráter personalíssimo em decorrência de atos apurados em um acordo de colaboração exclusivamente por ele pactuado.

Frise-se que, em princípio, a multa aplicada no âmbito do acordo de colaboração decorre de fatos impostos ao manifestante em razão de atos ilícitos cometidos na esfera pessoal, posto que o acordo de colaboração apenas trata do manifestante e não da companhia.

Assim, não há razão para entender que o valor pago pela Odebrecht S/A, a título de multa pessoal relativa ao acordo de colaboração do manifestante, se tratava de uma indenização a este último, visto que carece de demonstração ou comprovação o fato de que a empresa teve qualquer responsabilidade na multa imputada.

Assim, o pagamento da multa não se caracteriza como um zero jurídico como quer fazer crer o manifestante, mas sim, possui clara natureza de contrapartida à atuação dos executivos em prol dos interesses da própria empresa ao incentivá-los a promover os acordos individuais de colaboração.

Tendo em vista haver clara vantagem da companhia na celebração do acordo de colaboração por parte do manifestante, resta inviável caracterizar o pagamento da multa como uma doação, nos termos já explicitados no parecer supracitado.

Ainda há que se ressaltar que o pagamento pela companhia de multa que foi imputada ao manifestante no âmbito do acordo de colaboração que firmou, repise-se, de maneira pessoal e individual com o MPF, caracteriza aumento patrimonial mesmo que os recursos não tenham sido disponibilizados diretamente ao contribuinte.

Veja-se que quitar uma dívida relativa a um terceiro equivale a situação de fornecer-lhe recursos para que arque com o pagamento da mesma. Assim, o fato dos recursos não lhe terem sido transferidos diretamente não tem o condão de descaracterizar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, qual seja, o aumento patrimonial do manifestante.

O manifestante, por fim, alega que a autoridade fiscal viola o Princípio da Isonomia ao considerar como tributável o valor da multa paga pela companhia, visto que não se tem notícia de que houve qualquer movimento da RFB para exigir o IRPF em relação aos outros 77 colaboradores pessoa física que se encontram na mesma situação fática que o manifestante.

Veja-se que, ao contrário do que alega o manifestante, não houve qualquer tipo de perseguição ou favoritismo da autoridade fiscal, posto que o despacho decisório decorre de ato iniciado pelo próprio manifestante que recolheu o tributo devido e, posteriormente, decidiu pleitear sua restituição.

### **3 –Do Recurso Voluntário.**

Em 25/08/2023 foi juntado Recurso Voluntário contendo as seguintes alegações:

- Que, considerando a responsabilidade objetiva da Odebrecht S/A pelos danos causados por seus subordinados por meio de suas condutas que a beneficiavam, ela negociou com o MPF e assumiu o encargo das penalidades pecuniárias decorrentes dos acordos celebrados por todos os colaboradores envolvidos;
- Que, conforme ratificado na comunicação encaminhada em 28/03/2019, a Companhia assumiu integralmente, na condição de coobrigada, os custos dos acordos de colaboração celebrados pelo Recorrente e pelos demais 77 executivos com o MPF e a PGR. Em relação ao Recorrente, a Companhia pagou diretamente às autoridades o montante de R\$ 73.399.314,07;
- Que, confiando na orientação do seu empregador, que inseriu equivocadamente o montante em sua Declaração de Imposto de Renda original, na ficha de Rendimentos Isentos e Não Tributáveis, linha Outros. Em contrapartida, informou na ficha de Pagamentos Efetuados o mesmo valor de **R\$ 73.399.314,07**, como destinado ao Ministério Público da União;
- Que a Solução de Consulta nº 311/2018 não se aplicaria ao caso, já que a suposta confissão do Recorrente em sua DIRPF-Original de 2017-2018, ou mesmo no texto inserido na Consulta original de 2017, devem ser desconsideradas, pois ele foi induzido por erro de fato em razão das comunicações enviadas pela Companhia à época;
- Alega a inexistência de renda passível de tributação, já que o pagamento teria se dado por dever indenizatório dos prejuízos suportados pelo Recorrente, ou o fez por mera liberalidade, em caráter de doação;
- Violação ao princípio da isonomia, tendo em vista que os demais 77 executivos, em situação idêntica, não teriam sido autuados pela RFB

#### **4 – Das Contrarrazões Apresentadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional**

Em 01/03/2024 a Procuradoria da Fazenda Nacional juntou Contrarrazões contendo as seguintes alegações:

- Inexistência de obrigação solidária da Odebrecht S/A em relação à multa estipulada no acordo de colaboração premiada celebrada entre o MPF e Marcelo Odebrecht. Que em razão da própria natureza do acordo de colaboração premiada, uma pessoa jurídica nunca pode ser incluída como solidária.
- A existência da obrigação tributária, já que a ODEBRECHT S/A efetuou o pagamento de R\$ 73.399.314,07 em favor de seu presidente, MARCELO ODEBRECHT, sendo absolutamente irrelevante se o pagamento foi feito de forma direta ao Ministério Público, ou se antes transitou pelas contas bancárias do interessado.
- Que os valores transferidos não teriam natureza indenizatória, já que o interessado não explica, tampouco comprova, qualquer ato irregular, praticado pela companhia, que teria lhe causado dano a lastrear o

pagamento de indenização. Que não há nos autos provas sobre irregularidades cometidas pela ODEBRECHT S/A contra o interessado, que gerasse um dano a justificar o pagamento de indenização da ordem de R\$ 73.399.314,07.

- Que não procede a alegação do Recorrente de que valor de R\$ 73.399.314,07 teria natureza de doação, na medida que não fez sequer o registro de tal montante em sua DIRPF como doação. Também não apresentou qualquer instrumento particular de doação que pudesse comprovar o negócio celebrado, nem trouxe aos autos as declarações ou registros fiscais do doador.
- Que o presente feito trata de pedido de restituição de indébito, cabendo ao autor o ônus da prova, quanto ao fato constitutivo de seu direito. Todavia, nenhum documento foi trazido aos autos.
- Que não houve qualquer ofensa ao princípio da isonomia, conforme esclarecido na decisão de 1ª instância.

É o relatório

## VOTO

### Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

### Do Mérito

A questão central a ser julgada consiste na definição da natureza jurídica do valor de **R\$ 73.399.314,07**, que foi pago pela Odebrecht S/A, em nome de seu ex-presidente, Marcelo Odebrecht, ao Ministério Público Federal em decorrência de acordo de colaboração premiada.

O Recorrente, inicialmente, entendeu tratar-se de rendimentos isentos. Posteriormente, mudou tal entendimento, considerou que seriam rendimentos tributáveis, recolhendo o respectivo imposto devido. Por fim, passou novamente a entender que não se tratava de rendimentos tributáveis, requerendo a restituição do imposto recolhido.

Após ter o pedido de restituição indeferido, com decisão mantida pela DRJ, buscou em sede de Recurso Voluntário descaracterizar a natureza jurídica de verba tributável. Como forma de sustentar seu entendimento, apresentou algumas teses: de que a Odebrecht S/A realizou o pagamento em nome próprio, na condição de coobrigada; de que o pagamento seria uma indenização pelos prejuízos suportados pelo Recorrente; e de que seria uma “doação” realizada pela empresa, portanto sem incidência de IRPF.

Inicialmente, é fundamental ressaltar a separação da responsabilidade penal atribuída ao Sr. Marcelo Odebrecht das eventuais responsabilidades civil e administrativas

imputadas à empresa Odebrecht S/A. A multa de R\$ 73.399.314,07 foi imputada em caráter individual ao Recorrente, na medida que, com raríssimas exceções, como bem apontado nas contrarrazões da PFN, a responsabilidade penal não pode recair sobre a pessoa jurídica. Portanto, não há dúvida de que a multa é de responsabilidade exclusiva do Recorrente, não cabendo a alegação de que a empresa Odebrecht S/A seria coobrigada, podendo realizar a quitação em nome próprio.

O acréscimo patrimonial, oriundo da quitação da multa pela Odebrecht, nos parece claro. Ao ter dívida paga por terceiros, o Recorrente não despendeu parcela de seu patrimônio pessoal para cumprimento de obrigação própria. Neste sentido, transcrevo ementa de decisão proferida por este Conselho:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. PERDÃO DE DÍVIDA. DOAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

É da essência do perdão de dívida a existência de acréscimo patrimonial por parte do beneficiário (devedor). Para fins da legislação do imposto sobre a renda da pessoa física, o fato jurídico terá repercussão tributária sempre que caracterizado o acréscimo patrimonial nos termos da regra matriz de incidência, e não houver isenção estabelecida na lei. Escapa à tributação a efetiva doação, na acepção do direito civil.

Porém, o perdão de dívida pelo credor não implica, necessariamente, a ocorrência de doação, cabendo ao sujeito passivo o ônus da prova da natureza jurídica que se reveste a importância com que foi beneficiado na condição de devedor. ( **Acórdão nº 2401-004.690 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 03/04/2017, relator Carlos Alexandre Tortato** )

Vencida a alegação de que a multa teria sido paga pela Odebrecht S/A em nome próprio e de que representou acréscimo patrimonial, resta definir a natureza jurídica do pagamento realizado pela empresa em nome de Marcelo Odebrecht.

Quanto à alegação de que o pagamento teria o caráter indenizatório, reparando eventuais prejuízos sofridos pelo Sr. Marcelo Odebrecht, não existem quaisquer provas nos autos do dano causado. Ademais, como poderia o diretor presidente, que comanda a administração da empresa, ser vítima de sua própria gestão. Não nos parece crível a narrativa apresentada neste sentido.

Também não pode prosperar a alegação de que o pagamento representou uma espécie de doação. Vejamos, para ter tal natureza jurídica, o pagamento deveria ter se dado por mera liberalidade da empresa. No caso analisado, a própria defesa alega que a Odebrecht tinha interesse que seus ex-funcionários celebrassem os acordos de colaboração, visando a reabilitação da empresa no mercado. Portanto, não se tratou de pagamento desinteressado. Além do mais, existia uma relação contratual entre as partes, já que os beneficiários eram ex-funcionários.

Em momento algum foram apresentados elementos que pudessem provar, de forma inequívoca, que existiu uma doação. Não foi apresentado, por exemplo, comprovante de recolhimento do imposto incidente sobre doação. Nem mesmo a informação de doação constou na DIRPF do Recorrente.

A alegação de que a Receita Federal não teria agido de forma isonômica, na medida que não teria autuado os demais beneficiários dos pagamentos, não possui qualquer fundamento jurídico. A Receita Federal adota critérios de impessoalidade na programação de ações fiscais, porém o faz com base nos critérios de oportunidade e conveniência, de acordo com os meios disponíveis. Assim, mantenho, pelas mesmas razões, o entendimento manifestado na decisão de 1ª instância, de que tal alegação não pode ser acatada.

Por fim, como apontado nas contrarrazões apresentadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 189/217), nos pedidos de restituição cabe ao requerente provar o indébito tributário. Não constando nos autos documentos aptos a demonstrar a natureza jurídica de indenização ou doação do pagamento realizado pela Odebrecht S/A, não se pode concluir que tal verba estaria fora do alcance da incidência do imposto de renda.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por CONHECER o recurso, e no mérito, NEGAR-LHE provimento.

(documento assinado digitalmente)

Weber Allak da Silva

## **DECLARAÇÃO DE VOTO**

### **Conselheiro Thiago Álvares Feital.**

Trata-se de declaração de voto, após pedido de vista motivado pela necessidade de compreender a natureza da multa estabelecida em acordo de colaboração premiada. Segundo o Recorrente, a multa teria natureza de ressarcimento para recomposição do dano provocado pela ação ilícita (fl. 154). Para a Procuradoria, por outro lado, “[...] a multa estabelecida no acordo de colaboração premiada decorre de ilícito cometido na esfera penal [...] que não se confunde com eventual dever de ressarcimento da empresa por prejuízos causados por seus prepostos” (fl. 200).

Ressalte-se de plano que a correspondência à fl. 41 na qual a empresa afirma ser coobrigada em relação ao pagamento do valor objeto do litígio é insuficiente para validar a tese do Recorrente, em face do art. 123, do Código Tributário Nacional. Também é irrelevante para a solução deste processo o fato do Fisco aparentemente não ter autuado os outros 77

colaboradores, conquanto tenha razão o contribuinte acerca da estranheza que a situação provoca face ao princípio da isonomia.

Por outro lado, a afirmação da PGFN de que a multa em um acordo de colaboração premiada equivale em qualquer caso a uma sanção penal é reducionista com a devida vênia. Isso, porque as obrigações pecuniárias estabelecidas em acordos de colaboração premiada — denominadas usualmente e com alguma atecnia de “multas” — podem ter caráter sancionatório ou caráter ressarcitório. Inclusive, não é incomum a celebração de acordos com os dois tipos de obrigações pecuniárias simultaneamente.

A distinção é relevante, porque da natureza da obrigação pecuniária decorrerão diferentes efeitos jurídicos. Veja-se, por exemplo, que diante da morte do colaborador, a natureza da obrigação pecuniária determinará o seu destino. Tratando-se de obrigação sancionatória, a morte do colaborador extingue a punibilidade, nos termos do art. 107, I, do Código Penal, uma vez que a pena, sendo personalíssima, não se transfere aos sucessores. Já a obrigação pecuniária de caráter ressarcitório, transmite-se ao espólio, não se extinguindo com a morte do colaborador, em virtude do que dispõe o art. 91, I, do mesmo Código.

Também o destino financeiro das verbas modifica-se em função da sua natureza. Sendo uma obrigação sancionatória, cujo propósito é punir aquele que cometeu o ato ilícito, o destino dos recursos será determinado pelo Ministério Público. Ao contrário, se a verba em questão tiver caráter indenizatório — cujo objetivo é fazer com que as partes retornem ao status anterior ao cometimento do dano —, os recursos destinam-se à entidade lesada pelos atos ilícitos do colaborador, sendo proibido ao Ministério Público estabelecer outra destinação. A este respeito, é esclarecedora a decisão recentemente proferida pelo STF na ADPF 569:

ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. DIREITO FINANCEIRO E ORÇAMENTÁRIO. SISTEMAS NORMATIVOS DE RESPONSABILIZAÇÃO PESSOAL. RECEITAS DERIVADAS PROVENIENTES DE CONDENAÇÃO POR ATOS ILÍCITOS. EM REGRA HÁ A VINCULAÇÃO POR EXPRESSA PREVISÃO LEGAL E SUJEIÇÃO AO ORÇAMENTO PÚBLICO. HIPÓTESES EXCEPCIONAIS SOMENTE COM EXPRESSA PREVISÃO LEGAL. MEDIDA CAUTELAR CONFIRMADA. PROCEDÊNCIA PARCIAL. 1. Em regra, as receitas provenientes de condenações judiciais por atos ilícitos, apurados com fundamento em sistemas normativos de responsabilização pessoal (penais, civis e administrativos), passam a compor os cofres públicos, à semelhança dos demais ingressos orçamentários, tornando-se aptas ao dispêndio somente na forma das leis autorizadoras do devido processo legislativo. 2. São as seguintes hipóteses: (a) a multa penal (art. 49 do Código Penal, c/c art. 2º, V, e art. 3º-A da LC 79/1994) destina-se ao FUNPEN; (b) os bens e valores perdidos em razão de pena restritiva (art. 43, II, e art. 45, § 3º, do CP), ao FUNPEN; (c) a perda em favor da União dos instrumentos do crime, do seu produto e de bens ou valores que constituam proveito auferido pela prática do delito (art. 91, II, “a” e “b”, do Código Penal), o produto e o proveito do crime (art. 91, II, “b”, CP, c/c art. 133, §§ 1º e 2º, do CPP, e do art. 2º, IV, da LC 79/1994), ao lesado, ao terceiro de

boa-fé e, subsidiariamente, ao FUNPEN; e (d) o produto e o proveito do crime, assim como a multa sancionatória, todos em colaboração premiada (art. 4º, IV, da Lei 12.850/2013, por aplicação analógica do art. 91, II, “b”, do CP), ao lesado, ao terceiro de boa-fé e, subsidiariamente, à União; (e) a destinação à União e aos estados-membros dos bens, valores e direitos perdidos em razão de condenação por crimes de ocultação de ativos (art. 7º, I e § 1º, da Lei 9.613/1998); (f) Multa e ativos perdidos na responsabilização de pessoa jurídica por corrupção (Lei 12.846/2013), ao tesouro do ente lesado. 3. Excepcionalmente, desde que haja expressa e específica previsão legal quanto à destinação, essas receitas deverão ser repassadas aos destinatários beneficiados pela respectiva norma regulamentadora, vinculando os órgãos jurisdicionais no emprego dado a tais recursos. São as seguintes hipóteses: (a) a prestação pecuniária fruto de pena restritiva (art. 43, I, e art. 45, § 1º, do CP), à vítima, seus dependentes ou entidade com destinação social, vedada a destinação vinculada pelo Ministério Público, devendo o Juízo observar a regulamentação editada pelo CNJ; (b) a prestação pecuniária fruto de transação penal ou condição imposta ao imputado na suspensão condicional do processo (art. 76 e art. 89, §2º, da Lei 9.099/1995), conforme destinação especificada na proposta de transação ou pelo Juízo; (c) a prestação pecuniária ajustada em acordos de não persecução penal destina-se à entidade pública ou de interesse social (art. 28-A, IV, do Código de Processo Penal), conforme indicado pelo Juízo; (d) a indenização do dano causado pelo crime (art. 91, I, do CP, c/c art. 63 e art. 387, IV, do CPP), ao ofendido ou a seus herdeiros; (e) as multas e penalidades pecuniárias eleitorais não penais (arts. 38, I, e 40, §§ 1º e 2º, da Lei 9.096/1995), ao Fundo Partidário (as de natureza penal seguem a disciplina dos crimes em geral); (f) a prestação pecuniária prevista no art. 12 da Lei 9.605/1998 (Lei de Crimes Ambientais), à vítima ou à entidade pública ou privada com fim social. 4. A participação do Ministério Público no processo orçamentário constitucional, à semelhança do Poder Judiciário, cinge-se à apresentação de proposta própria ao Poder Executivo e à consulta no tocante às diretrizes orçamentárias, sendo subseqüentemente autorizado a executar e a exercer o controle interno sobre as rubricas que lhe cabem. Não inclui quaisquer iniciativas orçamentárias estranhas à sua própria estrutura institucional, materializada pela autonomia administrativa e financeira a ele conferida pela Constituição Federal. 5. Medida Cautelar confirmada. Arguição parcialmente conhecida e, nessa parte, julgada parcialmente procedente para, conferindo interpretação conforme ao art. 91, II, “b”, do Código Penal; ao art. 4º, IV, da Lei 12.850/2013; e ao art. 7º, I e § 1º, da Lei 9.613/1998, assentar que, não havendo previsão legal específica acerca da destinação de receitas derivadas provenientes de sistemas normativos de responsabilização pessoal, a qual vincula os órgãos jurisdicionais no emprego de tais recursos, tais ingressos, como aqueles originados de acordos de colaboração premiada, devem observar os estritos termos do art. 91 do Código Penal, sendo destinados, à míngua de lesados e de terceiros de boa-fé, à União, para sujeitarem-se à apropriação somente após o devido processo orçamentário constitucional, vedando-se sua distribuição de

maneira diversa, seja por determinação ou acordo firmado pelo Ministério Público, seja por ordem judicial, excetuadas as previsões legais específicas.

Mas a natureza das obrigações pecuniárias nos acordos de colaboração produz também reflexos tributários. Neste aspecto, entendo que a tese defendida pelo Recorrente está correta: tratando-se de obrigação ressarcitória e, portanto, de natureza cível, o empregador é responsável pelos danos causados pelos seus empregados, por força do art. 932, III, do Código Civil, norma que não pode ser afastada por este órgão em virtude do art. 98, do RICARF. Neste caso, o pagamento realizado pela empresa não se enquadra na categoria de “pagamento de uma obrigação de terceiros”, mas se trata de pagamento de obrigação própria.

Retornando aos autos, a análise do seu acervo probatório permite concluir que está demonstrado pelo documento às fls. 182-183 que o Recorrente era empregado da Odebrecht no período da prática dos atos objeto do acordo de colaboração. Contudo, não foi provado nestes autos que a verba cominada pelo acordo de colaboração é ressarcitória e, ao contrário do que afirmam as partes, não se pode em abstrato definir a natureza da obrigação pecuniária nele imposta. Sendo o acordo de colaboração um negócio jurídico processual com ampla margem para que as partes fixem as correspondentes obrigações, a natureza das obrigações pecuniárias nele previstas pode variar substancialmente. Essa a razão pela qual, sem consultar o acordo concretamente celebrado, não se pode formar uma convicção acerca da natureza das obrigações pecuniárias nele dispostas.

Destaque-se, a bem da clareza, que não se pode, portanto, afirmar prima facie que a obrigação pecuniária analisada é indenizatória (como quer o Recorrente) ou sancionatória (como quer o Fisco), porque a legislação não determina em abstrato a sua natureza e o fato de a obrigação estar inserida em um negócio jurídico processual que tramita na esfera penal, não determina sua natureza. Veja-se, ainda, que chamar a empresa aos autos para que explique o motivo pelo qual se entende coobrigada, nos termos da correspondência à fl. 41, como quer o Recorrente não supriria esse vácuo probatório. Isto torna a diligência proposta supérflua.

Essa é a razão pela qual a natureza da verba e, conseqüentemente, seu tratamento tributário, só pode ser definida mediante a leitura do acordo concretamente celebrado. Ao mesmo tempo, dado que o acordo em questão, salvo melhor juízo, é sigiloso e não está autuado não se pode verificar a real natureza da verba paga pela empresa. Esse é o motivo que me leva a votar em sentido contrário à pretensão do Recorrente, divergindo dos fundamentos adotados no voto do ilustre Relator, por entender que não há nada nos autos que permita classificar em abstrato a natureza da verba objeto da controvérsia.

Diante destes fundamentos, voto por negar provimento ao recurso, acompanhando o voto do relator pelas conclusões.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital

**Conselheiro Fernando Gomes Favacho**

Inicialmente, atesto concordância com os termos do voto do Relator. Esta Declaração de Voto é para acrescentar meu entendimento quanto a questão da impossibilidade de se entender pela natureza de Doação os valores recebidos pelo Recorrente.

A defesa do Contribuinte quanto a esta matéria é de que os valores pagos pela Odebrecht S/A são na realidade uma doação, sobre a qual não há incidência de IRPF.

A Decisão de primeira instância considerou que a quantia paga não teria natureza de doação, na medida que não fez sequer o registro de tal montante em sua DIRPF como tal, não apresentou qualquer instrumento de doação que pudesse comprovar o negócio celebrado, e nem trouxe aos autos as declarações ou registros fiscais do doador.

Quanto ao tema, cabe registrar que há diferença positivada entre renda e doação. O Código Civil assim disciplina a doação:

Art. 538. Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.

Art. 540. A doação feita em contemplação do merecimento do donatário não perde o caráter de liberalidade, como não o perde a doação remuneratória, ou a gravada, no excedente ao valor dos serviços remunerados ou ao encargo imposto.

Considera-se renda, nos termos do CTN:

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.

A doação é uma espécie de contrato em que uma pessoa, por espírito de liberdade e à custa do seu patrimônio, dispõe gratuitamente de uma coisa ou de um direito em benefício do outro contratante.

Para que haja a comprovação de uma doação, é necessário que alguns indícios sejam demonstrados, a exemplo de escritura pública ou instrumento particular, como consta no art. 541 do CC.

Acrescento que, no mesmo diploma, consta uma exceção à regra em relação a doações tácitas, como segue:

Art. 541. A doação far-se-á por escritura pública ou instrumento particular.

Parágrafo único. A doação verbal será válida, se, versando sobre bens móveis e de pequeno valor, se lhe seguir incontinenti a tradição.

É dizer, a doação sem escritura pública ou instrumento particular pode ser válida, desde que se trate de bens móveis e de pequeno valor, diferente do caso dos autos em que o montante foi pago em dinheiro e de valor significativo.

Entendo que, no caso dos autos, não se trata de uma doação. Sob aparência de mera liberalidade, há firme propósito do “doador” em pagar para o “donatário” por alguma outra vantagem que haja recebido dele.

É dizer, a Odebrecht transferiu a quantia em razão da prestação de serviços, vez que também era interessada na delação premiada, restando inviável caracterizar o pagamento da multa como uma simples doação.

Sabido que a tributação da renda não pode ser afastada pela afirmação de que houve uma doação, deve-se avaliar no caso concreto as provas confirmam tal natureza, a exemplo da declaração de ajuste anual, escritura pública ou instrumento particular e, com isso, a intencionalidade daquela transferência de valores.

A jurisprudência do CARF tem julgado, por exemplo, que os valores recebidos pelo contribuinte a título de incentivo informados como tributáveis pela fonte pagadora não podem ser considerados doação. Pois, ainda que haja contrato, é necessário analisar se a doação se deu em razão de um vínculo de prestação de serviços ou livremente entre os interessados. Seguem alguns julgados nesse sentido:

**REPASSE DE AÇÕES EM TESOURARIA. RETRIBUIÇÃO POR SERVIÇOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.**

Malgrado haja contrato de doação entre a empresa e seus diretores para a transferência de ações em tesouraria para estes, as evidências dos autos conduzem à conclusão de que os repasses tiveram como causa jurídica o vínculo de prestação de serviço entre a atuada e seus diretores, revelando o caráter remuneratório das parcelas.

(Processo n. 10980.724660/2011 16. Acórdão n. 2402-004.896. Sessão de 27/01/2016. Conselheiro Relator Kleber Ferreira de Araújo)

**DOAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.**

Não podem ser considerados doação os valores recebidos pelo contribuinte a título de incentivo informados como tributáveis pela fonte pagadora.

(Processo n. 13884.003766/2005 11. Acórdão n. 2002 -000.694. Sessão de 29/01/2019. Conselheira Relatora Mônica Renata Mello Ferreira Stoll)

**DOAÇÃO. COMPROVAÇÃO.**

A doação, para ser aceita como rendimento isento e não tributável, deve constar das Declarações de Ajuste Anual do doador e do donatário, e ser comprovada

mediante documentação hábil e idônea, inclusive quanto à efetiva transferência do numerário doado.

(Processo n. º 11516.720335/2019-72. Acórdão n. 2201-007.654. Sessão de 08/10/2020. Conselheiro Relator Marcelo Milton da Silva Risso)

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL À DESCOBERTO. CONFIGURAÇÃO. DOAÇÃO DESCARACTERIZADA. ELEMENTOS PROBATÓRIOS INSUFICIENTES. AUSÊNCIA DAS FORMALIDADES PREVISTAS NA LEGISLAÇÃO CIVIL.

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, de modo que as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva. Se a lei tributária não alterou expressamente o conteúdo e o alcance do instituto de direito privado por ela utilizado para definir hipótese de incidência tributária não poderá o intérprete fazê-lo, sendo que nas hipóteses em que a doação restar devidamente comprovada a partir de documentação robusta e de acordo com o cumprimento das formalidades previstas na legislação civil é que o valor dos bens doados será considerado como isento do imposto de renda e deve ser declarado como tal ou como rendimento não tributável.

(Processo n. 12898.001966/2009-32. Acórdão n. 2201-007.362. Sessão de 03/09/2020. Conselheiro Relator Sávio Salomão de Almeida Nóbrega)

Cito o Acórdão n. 2002 -000.694 em específico para clarear a diferença entre a caracterização de uma doação. O Relator destacou que, ainda que haja um contrato formal de doação, o repasse de ações dissimula uma vontade oculta de retribuir o segurado pela prestação de serviço. Segue parte do voto que cabe à discussão dos autos:

Para a doutrina civilista, a doação por merecimento decorre de liberalidade do doador que atua no sentido de beneficiar alguém em razão de seu desempenho em uma área que aquele julgue importante.

A doação remuneratória visa à retribuição por um serviço, cuja cobrança não poderia ser feita ou não o foi no tempo devido. Já a doação com encargo, obriga o donatário a executar alguma ação em benefício do próprio doador, de um terceiro ou da comunidade em geral.

No caso sob apreço, a própria recorrente reconhece que as ações foram doadas em razão do merecimento dos beneficiários. Essa causa a meu ver tem inteira vinculação com o trabalho executado para a empresa.

Não faz sentido que as ações fossem repassadas, digamos, para premiar a performance do donatário na área dos esportes ou da cultura. Isso não é crível.

O que se afigura mais plausível é que os diretores foram contemplados com as ações pelo fato de haverem atingido os objetivos traçados pelos acionistas, ou seja, a doação tem como causa um fator vinculado à prestação de serviço pelos contribuintes individuais.

Destaco, também, o voto do Conselheiro Relator Giovanni Christian Nunes Campos no Acórdão n. 2102 01.496:

Antes de tudo, na doação, o donatário fiscalizado tem que demonstrar o móvel que justificaria a doação, ou seja, tem que ficar demonstrado o elemento subjetivo que justificaria a liberalidade do doador. Não parece plausível simplesmente aceitar qualquer trespasse de valores entre pessoas como doação, quando não há entre elas relação afetiva ou de gratidão recíproca, notadamente quando ficar claro que o valor doado se reveste como contraprestação trabalhista, de vínculo de emprego ou de desempenho profissional.

(...) Aceitar que a mera formalização de instrumentos legais seja suficiente para comprovar a substância dos atos negociais, implicaria em deturpar toda a essência do direito tributário, vocacionado para perscrutar e tributar a essência dos atos negociais, pouco importando sua forma. Não parece razoável aceitar que pagamentos a diretores de empresas pelo desempenho profissional, feito por acionistas delas, sejam encarados como doação. Ora, o bônus recebido nessa situação é um rendimento encarado como proventos de qualquer natureza, e, como tal, tributável pelo imposto de renda da pessoa física IRPF e não pelo ITCMD.

(Processo n. 10920.000372/2007 92. Acórdão n. 2102 01.496. Sessão de 24/08/2011)

Os valores, portanto, não podem ser entendidos como doação, dado que o Recorrente por muitos anos atuou como presidente da companhia pagadora, e só foi desligado da empresa em dezembro de 2019 – após o pagamento em seu favor.

Por essas razões concluo que é devida a tributação da Renda, visto que não se trata de doação.

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho