



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 18470.727138/2016-54
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-005.781 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de dezembro de 2018
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Recorrente JOSÉ ADOLFO PASCOWITCH
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2011, 2012

NULIDADE.

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

DECADÊNCIA.

Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação e/ou não antecipação de pagamento de imposto, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (Art. 173, I do CTN).

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 RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS. VANTAGENS INDEVIDAS.

Os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas, ou percebidos com infração à lei, são sujeitos a tributação, sem prejuízo das sanções que couberem.

TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. COMPENSAÇÃO COM O IMPOSTO DE RENDA EXIGIDO NA PESSOA FÍSICA. IMPOSSIBILIDADE.

O art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, não admite a compensação de créditos com débitos de terceiros. O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição

administrados pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, somente pode utilizá-lo na compensação de débitos próprios.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar as preliminares, vencido o conselheiro Wesley Rocha, que entendeu caracterizado cerceamento do direito de defesa, e, no mérito, acordam em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto e Wesley Rocha, que deram provimento. Foi levantada, pelos patronos dos recorrentes, questão de ordem. Protestaram quanto à votação da qualificação da multa, porquanto essa matéria já teria sido objeto de votação na sessão havida em novembro; portanto, os conselheiros que a teriam votado e presentes na sessão não poderiam modificarseus votos. Debatida a questão de ordem, o colegiado decidiu, por unanimidade, que a votação da qualificação da multa, por não constar registrada na ata da sessão de novembro, devia ser apreciada pelo colegiado, porquanto o resultado do julgamento não foi prolatado, respeitado o § 5º do art. 58 do Ricar. Consigne, a pedido da parte, que o patrono do recorrente alegou cerceamento do direito de defesa por não lhe ser permitida a manifestação durante os debates. Manifestou interesse em apresentar declaração de voto o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

(assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente em Exercício.

(assinado digitalmente)

Marcelo Freitas de Souza Costa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio Sávio Nastureles, Alexandre Evaristo Pinto, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll (suplente convocada para substituir o conselheiro Reginaldo Paixão Emos), Wesley Rocha, Sheila Aires Cartaxo Gomes (suplente convocada para substituir o conselheiro João Bellini Junior), Marcelo Freitas de Souza Costa Juliana Marteli Fais Feriato e João Maurício Vital (Presidente em Exercício), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausentes justificadamente os conselheiros João Bellini Junior e Reginaldo Paixão Emos.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado contra o contribuinte acima identificado em face do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) nos exercícios 2011 e 2012, com ciência do contribuinte em 14/11/2016.

De acordo com a fiscalização o autuado omitiu rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, por meio de e interpostas pessoas tendo havido também a omissão de rendimentos caracterizados por valores creditados em conta de depósito, mantida em instituição financeira, em relação aos quais, o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Sobre os valores de impostos apurados decorrentes de omissão de rendimentos recebidos, por meio de interposta pessoa, nos anos-calendário de 2010 e 2011, foi aplicada multa de ofício qualificada. Segundo o Termo de Verificação Fiscal, a conduta dolosa do contribuinte visava impedir a autoridade fazendária de conhecer e mensurar rendimentos milionários auferidos, de maneira ilícita.

Transcrevemos abaixo as razões que levaram a fiscalização a efetuar o presente lançamento:

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal - TVF, o procedimento fiscal iniciado contra o contribuinte se relaciona aos fatos apurados no âmbito da denominada “Operação Lava Jato”. No curso desta operação, foi verificada a existência de um gigantesco esquema para fraudar a competitividade dos procedimentos licitatórios referentes a obras contratadas pela empresa Petrobrás Brasileiro S/A, envolvendo a prática de crimes contra a ordem econômica, corrupção e lavagem de dinheiro. Foi verificada a formação de um “cartel” de grandes empreiteiras que ajustavam previamente qual delas iria sagrar-se vencedora da licitação. Para funcionamento desse “cartel”, foram corrompidos empregados públicos de alto escalão da citada empresa, assim como foram recrutados operadores financeiros para a concretização dos ilícitos e lavagem de dinheiro.

Convém observar que, em 16/04/2015, o Juiz Federal Sérgio Moro compartilhou documentos bancários que se achavam em poder do Ministério Público Federal e da Polícia Federal com a Secretaria da Receita Federal, referentes à “Operação Lava Jato”. Ainda de acordo com o TVF, em face das denúncias e provas obtidas no decorrer da Operação Lava Jato, restou demonstrado que a Engevix Engenharia S/A, empresa do “Cartel”, celebrou contratos sobre valorados com a empresa Petrobrás Brasileiro S/A, tendo utilizado o contribuinte e seu irmão Milton Pascowitch como operadores financeiros para viabilizar a lavagem da vantagem indevida para os funcionários públicos corrompidos e para os integrantes do núcleo político que sustentavam os citados funcionários em seus altos cargos.

Ainda no curso das investigações, surgiram evidências de que grande parte do pagamento de propina aos empregados públicos e ao núcleo político era operacionalizada por meio da empresa JAMP Engenheiros Associados Ltda, empresa da qual o contribuinte e seu irmão são os únicos sócios, com substrato em contratos de consultoria e assessoria simulados. Milton Pascowitch admitiu que pagou pessoalmente e por meio também da mencionada empresa JAMP Engenheiros Associados Ltda vantagens indevidas em decorrência de contratos da empresa Petrobrás Brasileiro S/A com as empresas Multitek Engenharia Ltda, Hope Serviços Ltda, Personal Service Recursos Humanos e Assessoria Empresarial Ltda e Consist Software Ltda S/A.

Consta no TVF que não foram apresentados documentos hábeis e idôneos para comprovar a origem de parte dos depósitos bancários listados nos Termos de Intimação Fiscal, o que caracteriza omissão de rendimentos, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

A fiscalização consignou no TVF que o contribuinte e seu irmão Milton Pascowitch criaram a empresa sediada em Miami MJP Engineering and Consulting LLC, com o objetivo único de reduzir a carga tributária incidente sobre os dois contratos de prestação de serviços, realizada diretamente pelas citadas pessoas físicas, para a Ecovix Construções Oceânicas S/A. As atividades de prestação de serviços realizadas pelo o contribuinte e seu irmão ao Grupo Engevix englobam tanto o uso de conhecimento técnico, quanto a atuação como operadores financeiros, mas resta impossível segregar, entre os serviços prestados, a

atividade lícita praticada decorrente de eventuais consultorias e/ou assessorias da atividade ilícita imbricada com o pagamento de vantagens indevidas para fins de êxito na obtenção de certo contrato. Entre 2010 a 2014, foi verificado que todos os depósitos na conta de titularidade da MJP Engeneering and Consulting LLC têm, como origem, dois contratos firmados com a Ecovix Construções Oceânicas S/A. Intimada a comprovar a operação que deu causa às transferências financeiras de mais USD 26 milhões, efetuada em conta mantida pela empresa MJP Engeneering and Consulting LLC, a empresa Ecovix Construções Oceânicas S/A disponibilizou apenas contratos, tendo afirmado, por outro lado, não ter como comprovar a efetiva prestação de serviços. O contribuinte, intimado a comprovar a efetiva prestação de serviços para com a Ecovix Construções Oceânicas S/A, também se limitou a apresentar os contratos firmados.

A fiscalização também consignou no TVF, após transcrição de textos extraídos de termos de colaboração assinados por Milton Pascowitch e por Pedro José Barusco Filho que os serviços que o contribuinte e seu irmão ofereceram à Engevix-Ecovix foi o de atuar como veículo para prática de crimes (corrupção, lavagem de ativos, etc), não havendo parcela lícita nos rendimentos que os contribuintes receberam. Ainda segundo a fiscalização, os contratos firmados pela empresa MJP Engeneering and Consulting LLC são atos simulados, sendo inegável que os serviços descritos jamais poderiam ser prestados por uma pessoa jurídica, que não pode ter como objeto social a operacionalização do pagamento de propinas. A fiscalização entendeu que a conduta, contrária à função social da pessoa jurídica, possibilita a requalificação jurídica dos fatos pela autoridade lançadora, com base no poder de revisão do lançamento que lhe foi atribuído pelo art. 149 do Código Tributário Nacional. A fiscalização, assim sendo, considerou as receitas declaradas como auferidas pela empresa MJP Engeneering and Consulting LLC, em decorrência de contratos simulados com a Ecovix Construções Oceânicas S/A, como rendimentos auferidos pelo contribuinte e seu irmão em partes iguais.

Ao longo dos itens 5 e 6 do TVF, a fiscalização discorre sobre o procedimento fiscal iniciado em face da empresa JAMP Engenheiros Associados Ltda e sobre o acordo de colaboração premiada do contribuinte. De acordo com as informações contidas nestes itens, o representante legal da empresa JAMP, em resposta ao Termo de Intimação, relacionou numa planilha os contratos de prestação de serviços firmados de 2010 a 2013, as correspondentes notas fiscais emitidas, os valores que corresponderiam a efetiva prestação de serviços e os valores destinados a terceiros, sendo que, apesar de intimado, a citada empresa não logrou apresentar documentos que comprovassem a efetiva prestação de serviços. A empresa JAMP foi intimada a identificar, de forma individualizada, os terceiros beneficiários dos recursos financeiros elencados na planilha, apresentada, mas não foi capaz de apresentar documentos hábeis e idôneos que comprovasse o efetivo repasse aos beneficiários finais dos recursos financeiros indicados. Em seus acordos de delações premiadas, o contribuinte e seu irmão admitiram que operacionalizaram o pagamento de vantagens indevidas e que receberam parte destas vantagens, já que eram beneficiários do rateio existente dos recursos desviados da Petróleo Brasileiro S/A.

No item 7 do TVF (dos contratos simulados firmados com a Engevix Engenharia S/A), a fiscalização aduz que, apesar dos contratos firmados e das notas fiscais emitidas, está claro que não houve a efetiva prestação de serviços por parte da empresa JAMP com a Engevix, que o serviço prestado pelo contribuinte e seu irmão à empresa Engevix foi de atuar como veículo para a prática de crimes, cabendo assim reclassificar as receitas declaradas como auferidas pela empresa, tratando-as como rendimentos auferidos pelo contribuinte e seu irmão. A fiscalização, por fim, conclui pela desconsideração de eventuais repasses de propinas feitas pelos operadores, porque não foram comprovados e por não haver base legal que permita considerar como dedução da base de cálculo o repasse de propinas,

ainda que não decorram de meras liberalidades, bem como de outras despesas inerentes à atividade ilícita desenvolvida pelos contribuintes.

A fiscalização, nos itens de 8 a 15 do mencionado TVF, relaciona contratos firmados pela empresa JAMP com os respectivos clientes, os números das notas fiscais, os valores totais pagos por nota fiscal, e o valor considerado como sendo rendimento omitido recebido de pessoa jurídica pelo contribuinte, que corresponde a 50% de cada nota fiscal relacionada. A fiscalização assim procedeu por ter entendido que foram estabelecidos contratos fictícios pela empresa JAMP com esses clientes para operar pagamento de propina, não tendo restado comprovado que a empresa JAMP recebeu valores destes clientes em retribuição a serviços técnicos efetivamente prestados. Segundo os itens 14 e 15, o representante legal da empresa JAMP inclusive relatou no âmbito da “Operação Lava Jato” que a integralidade dos valores recebidos não se refere a efetiva prestação de serviços em relação aos contratos com a Multitek Engenharia S/A e com a Consist Software Ltda S/A.

Após a impugnação a DRJ de Belo Horizonte julgou procedente o lançamento (efls 4094 e sgts).

Inconformado com referida decisão o contribuinte apresentou recurso a este conselho reiterando os mesmos argumentos da impugnação onde alega em síntese:

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigência de Imposto de Renda da Pessoa Física, cuja fiscalização decorreu da denominada Operação Lava Jato.

O recorrente firmou Acordo de Colaboração Premiada com o Ministério Público Federal, tendo sido sentenciado pelo Juiz Sérgio Moro, a partir das confissões e robustas provas colhidas pela Polícia Federal, pelo Ministério Público e por ele apresentadas.

A despeito de ter sido homologado o acordo de colaboração, a fiscalização pinçou na sentença prolatada apenas as declarações que podem ser utilizadas como fundamento para justificar a linha utilizada para cobrar o máximo de tributos, ao arrepio da Lei, com o intuito de utilizar o tributo para penalizar o impugnante já condenado e cumprindo pena.

A fiscalização, ao escolher quais os fatos que a interessavam para constituir créditos tributários no maior montante possível, incorreu em *bis in idem*, considerando as repercussões tributárias analisadas em conjunto, tendo em vista que esta considerou a mesma renda como passível de tributação 6 vezes, de 5 pessoas distintas, exigindo, a título de tributo, percentual equivalente a 175%.

Conforme será demonstrado, somando-se a multa aplicada, o montante das exigências corresponde a 395% do valor das rendas auferidas, o que evidencia o efeito confiscatório da atuação e torna inequívoca a intenção de utilizar-se dos tributos para indevidamente punir o recorrente, ignorando fatos apurados pelo Ministério Público Federal, pela Polícia Federal, confessados pelos réus, amplamente investigados e divulgados.

No TVF, o auditor fiscal afirmou ser do seu conhecimento que parcela significativa do faturamento da JAMP Engenheiros Associados Ltda não tinha nenhuma relação com as atividades ilícitas objeto da Colaboração objeto do Processo nº 5045241-84.2015.404.7000; que parcela significativa dos recursos operados por meio da citada empresa era repassada a terceiros; que a receita decorrente dos contratos simulados foi tributada na citada empresa JAMP; que recursos recebidos no exterior decorrem de contratos lícitos

firmados com a Ecovix Construções Oceânicas S/A; e que as declarações feitas pelo impugnante foram tidas como verdadeiras pelo Juiz Federal Sérgio Moro.

A despeito das informações constantes no TVF, sem amparo legal e em total desrespeito à sentença prolatada, o auditor fiscal afirma que “resta impossível segregar, entre os 'serviços prestados', a atividade lícita praticada pelos contribuintes decorrente de eventuais consultorias e/ou assessorias, da atividade ilícita imbricada com o pagamento de vantagens indevidas para fins de êxito na obtenção de certo contrato, em função da detalhada forma de autuação das empreiteiras integrantes do 'Cartel'”, que o diligenciado “foi incapaz de apresentar documentos hábeis e idôneos para fins de comprovação do efetivo repasse aos beneficiários finais dos recursos financeiros indicados” e que os tributos recolhidos pela pessoa jurídica não foram considerados no lançamento.

Tais afirmações foram utilizadas como fundamentos para exigência de crédito tributário, sendo lavrado auto para exigência de imposto, de multa de ofício qualificada sobre as parcelas relativas à desconsideração das pessoas jurídicas, de multa de ofício sobre as parcelas relativas a “depósitos bancários de origem não comprovada” e de juros de mora, que deve ser cancelado, haja vista as ilegalidades a seguir expostas.

Desconsideração da Personalidade Jurídica da JAMP Engenheiros Associados e da MJP Engineering and Consulting LLC

O fisco alega que o impugnante se utilizou da JAMP e da MJP Engineering para firmar contratos dos quais resultaram vantagens ilícitas, cujos reais beneficiários foram as pessoas físicas dos sócios e, em decorrência desse ato simulado, o referido montante foi reclassificado como seu rendimento.

Ocorre que o auditor cometeu dois erros; o primeiro, quando pinçou na sentença prolatada, nos autos da Ação Penal nº 504524184.2015.4.04.7000, apenas trechos que fundamentam o seu desejo de usar o imposto de renda como sanção e, o segundo, quando extraiu do art. 167, § 1º, inciso II, do Código Civil, efeitos que não lhes são próprios.

Afirma-se isso, pois da leitura do TVF, é perceptível que o auditor entendeu que: (i) não existe prova da real existência da JAMP e da MJP; (ii) a JAMP e a MJP foram constituídas para seus sócios fugirem da tributação pelo IRPF; e (iii) os valores oriundos de fontes ilícitas são rendimentos dos sócios da JAMP e da MJP.

Contudo, tal entendimento desrespeita a decisão prolatada nos autos da citada Ação Penal, o Código Civil e a legislação tributária.

Da Regular Constituição da JAMP

A JAMP Engenheiros Associados Ltda. é uma pessoa jurídica de direito privado, com sede na capital do Estado de São Paulo, que tem como sócios o impugnante e seu irmão, engenheiros de sólida formação e vasta experiência, o que possibilita a prestação de serviços pela sociedade.

A maior parte de suas atividades era realizada por meio de reuniões presenciais e, pela natureza dos serviços prestados, não eram produzidos relatórios.

A prova desta alegação poderia ser feita por meio de e-mails trocados entre os sócios da JAMP e seus clientes, mas os equipamentos eletrônicos da empresa e do recorrente foram apreendidos durante a Operação Lava Jato e quando devolvidos, os discos rígidos estavam formatados.

Todavia, a existência da JAMP pode ser demonstrada por meio dos contratos de locação da sala comercial, onde funciona a sede da empresa, por meio da verificação do cumprimento de todas as obrigações acessórias e do pagamento de todos os tributos, e por meio de empregado, compartilhado com outra empresa da qual participa o impugnante, desempenhando as atividades administrativas e de secretaria.

Merece destaque o fato de a JAMP ter sido fiscalizada pela Secretaria da Fazenda do Município de São Paulo, para verificação de regularidade quanto ao desempenho de sua atividade, o que ensejou realização de parcelamento dos débitos de ISS, portanto, não há dúvida da efetiva existência da citada empresa.

Quanto à alegação de que a sociedade foi constituída para fugir a incidência do IRPF, esqueceu-se a fiscalização do disposto no art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, que determina que *“para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.”*

O recorrente e seu sócio são engenheiros que se uniram em sociedade para prestar serviços de natureza intelectual, quais sejam: (i) promoção comercial de natureza técnica especializada; (ii) assessoria técnica para apresentação de propostas e escolha de fornecedores; e (iii) gestão de projetos.

Conforme reconhecido pela própria fiscalização, parte dos valores recebidos pela JAMP referem-se a serviços efetivamente prestados.

A despeito da discussão travada em torno desse tema, após a citada Lei, não há dúvida da legalidade desse modelo societário para fins fiscais e previdenciários, como demonstram as decisões do CARF, dos Tribunais Regionais Federais e dos TRFs colecionadas.

Os arestos transcritos demonstram que o entendimento da fiscalização afronta tanto a literalidade do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, como a jurisprudência.

O trecho final do art. 129, da 11.196/05, dispõe: *“sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil”*.

O art. 50 da Lei nº 10.406/2002, que disciplina a desconsideração da personalidade jurídica, interpretado em conjunto com o art. 129, já citado, possibilita que, em situações específicas, seja afastado o princípio da autonomia patrimonial, que limita a responsabilidade de cada sócio ao valor de suas quotas, assim, presentes os requisitos do art. 50, o patrimônio dos sócios responderá, integralmente, por obrigações da pessoa jurídica.

Por outros termos, a sociedade constituída para prestar serviço intelectual, sujeita-se à legislação tributária aplicável às pessoas jurídicas, logo, a responsabilidade dos sócios é limitada, exceto em algumas situações, quando será possível que o patrimônio integral dos quotistas responda por obrigação assumida pela pessoa jurídica, o que não significa, contudo, que o sujeito passivo da obrigação deixe de ser a pessoa jurídica.

No TVF, consta que o ato foi simulado, sendo que os efeitos considerados pela fiscalização não possuem fundamentos legais.

O art. 167, § 1º, inc. II, do Código Civil estabelece que *"é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma, sendo que haverá simulação nos negócios jurídicos quando contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira"*.

A simulação decorre do fato que parte dos serviços declarados e tributados pela JAMP não foi prestado, já que os recursos foram repassados a terceiros a título de vantagem ilícita, tendo o Juiz Moro afirmado, em sua sentença, expressamente que *"o acusado colaborador Milton Pascowitch falou a verdade perante este Juízo quanto aos repasses de propinas ao grupo político de José Dirceu de Oliveira e Silva em decorrência dos contratos da Engevix Engenharia com a Petrobrás, enquanto José Dirceu de Oliveira e Silva faltou com a verdade" e que as afirmações do impugnante "estão bem amparadas em prova documental"*.

As transcrições de partes da sentença constantes na impugnação afastam qualquer dúvida de que os recursos oriundos dos contratos simulados foram repassados a terceiros, portanto, não há fundamento legal para os rendimentos oriundos desses atos serem imputados ao recorrente.

A respeito da existência de efetivos repasses, reconhecidos como *"bem amparadas em prova documental"* pela sentença, é de se notar que há nos autos do processo criminal, e nas notícias veiculadas, diversos elementos que demonstram que o recorrente realizou pagamentos às empresas indicadas pelos beneficiários finais, tendo adquirido bens (como obras de arte), realizado pagamentos por obras e reparos em diversos imóveis, pago para a realização das atividades dos sujeitos ocultados, etc.

Mesmo em relação aos pagamentos em dinheiro, inclusive para o Partido dos Trabalhadores, as provas foram consideradas suficientes para a condenação criminal, sendo que, em outras delações realizadas, inclusive pelo Sr. Fernando Moura, confirma-se o recebimento de valores e o repasse aos destinatários finais.

É prova contundente a afirmação de alguém que pagou e de outro que recebeu.

Parece que a fiscalização se vale da impossibilidade de apresentação de um recibo atestando aquilo que, por todo o óbvio, se queria ocultar, para construir a tese que lhe permite alcançar valor estrondoso e ilegal a ser cobrado a título de tributo.

Os verdadeiros sujeitos de direito dos recursos ilícitos são as pessoas citadas pelo Juiz Federal Sérgio Moro, tendo o recorrente apenas colaborado para a prática do ato simulatório.

Nas palavras de Mariz de Oliveira, *a requalificação da sujeição passiva em nome do Impugnante desrespeita tanto a lei quanto a decisão prolatada na Ação Penal nº 504524184.2015.4.04.7000*.

Em suma, tais valores devem ser exigidos das pessoas citadas pelo Dr. Moro na sentença, portanto, é perceptível a nulidade do lançamento, pois os rendimentos não são do recorrente, o que demonstra o vício na determinação do sujeito passivo.

Ademais, por aplicação da regra da concentração da defesa, ainda que se entenda que os recursos são do recorrente, deveria a fiscalização, por aplicação do princípio da

boa-fé, excluir o que foi pago na pessoa jurídica, o que, no caso concreto, corresponde a mais da metade do valor exigido.

Dado o exposto, deve ser cancelado o auto de infração por erro na identificação do sujeito passivo. Caso seja outro o entendimento deste Conselho, deve ser declarada a nulidade da autuação, nos termos do art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, por preterição do direito de defesa, já que os documentos que poderiam fazer prova em favor do recorrente foram apreendidos. Por fim, indeferidos os pedidos anteriores, deve ser excluído o que já foi tributado na pessoa jurídica.

Da Efetiva Prestação de Serviço no Exterior por intermédio da MJP Engineering and Consulting LLC

A MJP Engineering and Consulting LLC é uma pessoa jurídica regularmente constituída nos Estados Unidos da América, que tem por objeto a prestação de serviço, no exterior, de assessoria técnica.

A despeito disso, entendeu a fiscalização, que *"assim sendo, reclassificamos as receitas declaradas como auferidas pela empresa MJP ENGINEERING AND CONSULTING LLC em decorrência de contratos simulados firmados com a pessoa jurídica ECOVIX CONSTRUÇÕES OCEÂNICAS S/A, tratando-as, como corolário lógico, como rendimentos auferidos pelos operadores financeiros MILTON PASCOWITCH e seu irmão JOSÉ ADOLFO PASCOWITCH, em partes absolutamente iguais, diante da constatação da relação pessoal e direta destes com as situações que constituíram os fatos geradores do tributo (IRPF) e da apuração negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo e a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária"*.

Os valores "reclassificados" pela fiscalização correspondem a contraprestação por serviços efetivamente prestados no exterior à Ecovix Construções Oceânicas S/A, recebidos em 28/10/2010 e em 15/12/2011.

Conforme observa-se do depoimento do irmão do impugnante, no Termo Complementar nº 05, acostado neste processo, especificamente nos minutos 20'29" e 39'55", a prestação de serviços consistia em assessoria técnica, identificação, aproximação de fornecedores, busca de parceiros comerciais para participação em licitações e realização de projetos na área naval, que requer um vasto conhecimento técnico e especializado.

A prestação dos serviços é comprovada por meio de diversas viagens ao exterior (China, Turquia, Espanha, Portugal, Itália e EUA) na tentativa de captar parceiros comerciais na área naval feitas pelo irmão do contribuinte.

Cabe esclarecer ainda que, em decorrência da natureza dos serviços e sigilo, não eram gerados relatórios, pois a assessoria técnica era prestada durante as reuniões, onde se discutiam todos os aspectos do negócio e as decisões eram tomadas.

A prova desta alegação poderia ser feita também por meio de e-mails trocados entre os prestadores e os tomadores dos serviços, mas os equipamentos eletrônicos do impugnante foram apreendidos durante a Operação Lava Jato, tendo sido os discos rígidos formatados quando devolvidos.

Assim, considerando que a MJP Engineering and Consulting LLC está devidamente constituída, que foram apresentados os contratos firmados, os comprovantes de recebimento, a relação de viagens realizadas pelos consultores da MJP Engineering and Consulting LLC, não há dúvida que tais serviços devem ser tributados na pessoa jurídica.

A fiscalização limita-se a afirmar que os contratos entre a MJP e Ecovix foram simulados, sem, contudo, apresentar provas, sendo que, como é sabido, o ônus de provar é de quem acusa, nos termos do art. 376, I, do Novo CPC.

Ademais, caso este Conselho mantenha o auto pelos fundamentos apresentados pela fiscalização, qual seja, que os contratos foram simulados, devem ser atribuídos os efeitos extraíveis do art. 167, §1º do Código Civil, quais sejam, os valores repassados devem ser tributados nas pessoas que, segundo o agente do fisco, receberam os montantes previstos nos atos, mais uma vez, segundo ele, simulados.

Dado o exposto, deve ser cancelado o Auto de Infração, pois os serviços foram efetivamente prestados por empresa localizada no exterior. Na eventualidade de este Conselho entender de modo diverso, o auto também deve ser cancelado por erro na identificação do sujeito passivo. Caso seja outro o entendimento desse Colegiado, deve ser declarada a nulidade da autuação, nos termos do art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, por preterição do direito de defesa, já que os documentos que poderiam fazer prova em favor do impugnante foram apreendidos. Por fim, indeferidos os pedidos anteriores, deve ser excluído o que já foi tributado na pessoa jurídica.

Do Bis in Idem, Tributo Como Sanção e Tributação Exclusiva de Fonte

Da Cobrança De Tributos Sobre a Mesma Renda Seis Vezes, de Cinco Pessoas Diferentes

A fiscalização escolheu os fatos que consideraria como provados no âmbito da ação penal, assim, apesar de reconhecer a existência de uma simulação de prestação de serviços em relação a parte dos valores recebidos pela JAMP, considerou como não provados parte dos fatos reconhecidos como suficientes pela Polícia Federal, pelo Ministério Público Federal e pela Justiça Criminal para condenação dos réus, sendo que os fatos considerados não provados são exatamente aqueles que implicariam no cancelamento da exigência tributária ora impugnada.

Se há comprovação da ocorrência de simulação, todos os atos formais realizados para ocultação do negócio real devem ser desprezados, considerando-se apenas o negócio realmente ocorrido.

No presente caso, não há dúvidas que houve pagamento de "sobrepço" pela Petrobrás para a Engevix/Ecovix, com o objetivo de que tais valores fossem, ao final, repassados para os funcionários da própria Petrobrás (Renato Duque e Pedro Barusco) e, ou, para o núcleo político (Partido dos Trabalhadores ou José Dirceu, por exemplo).

Assim, todos os atos e negócios jurídicos formalmente realizados devem ser igualmente desconsiderados, prevalecendo os efeitos jurídicos, inclusive no âmbito tributário, do pagamento realizado pela Petrobrás ou da Engevix/Ecovix para o destinatário final (Renato Duque, Pedro Barusco, José Dirceu, Partido dos Trabalhadores etc).

Não pode, como pretende a fiscalização, requalificar apenas parcialmente os atos e negócios jurídicos, especialmente da forma como foi procedida, com o claro objetivo de

aumentar substancialmente os valores a serem arrecadados a título de tributo, utilizando a tributação como meio de aplicar mais uma sanção ao já condenado recorrente.

Prevalecendo a linha sustentada pela fiscalização, tributando-se os valores em cada uma das etapas da operação orquestrada com o objetivo de ocultar o pagamento da vantagem ilícita ("propina"), a tributação total seria de 175%.

Cabe observar que o impugnante identificou que foram lavrados Autos de Infração contra a Engevix (Processo nº 13896.723568/2015-00), contra a Multitek (Processo nº 10830.727135/2016-72), contra SWR, nova denominação de Consist (Processo nº 10830.727128/2016-71), contra a NM Engenharia (Processo nº 13896.723976/2015-53), e Niplan (Processo nº 13896.724054/2015-63) e indagou à fiscalização se os Autos de Infração referem-se aos pagamentos considerados como tributáveis na pessoa física do recorrente, objeto do auto de infração, conforme se observa da petição protocolada em 02/12/2016.

Cabe também observar que o i recorrente identificou que foram lavrados Autos de Infração contra José Dirceu (Processo nº 16004.720202/2016-47), Pedro Barusco (Processo nº 10872.720489/2016-08, nº 10872.720490/2016-24 e nº 10872.720491/2016-79), Renato Duque (Processo nº 12448.728681/2016-70), e indagou à fiscalização se os Autos de Infração referem-se aos pagamentos considerados como tributáveis na pessoa física do impugnante, objeto do auto de infração, conforme se observa na petição.

O procedimento realizado pela fiscalização implica em tributação de 175% do valor da mesma renda, nas diversas etapas da operação realizada, o que configura utilização da tributação como forma de confisco, vedado pela Constituição Federal.

Da Utilização Indevida de Tributos Como Forma Sansão.

Além disso, a adoção da linha sustentada pela fiscalização tem como consequência a utilização desvirtuada do tributo como meio de penalizar os infratores, em evidente contrariedade ao disposto no art. 35 do Código Tributário Nacional.

Fundamental ressaltar que o recorrente não está sustentando que os rendimentos decorrentes de atos ilícitos não possam ser tributados, e sim que a renda não pode ser tributada por quem não a auferiu, inclusive em decorrência de ato ilícito ou criminoso.

O recorrente reconhece que realizou ato ilícito, colaborou com a Justiça e com os órgãos de investigação, foi condenado e está cumprindo integralmente a sua pena, mas que, por outro lado, não pode ser novamente apenado.

O que pede e espera é que seja respeitado o seu direito a apenas se submeter ao recolhimento de tributos que sejam por ele devidos, cancelando-se exigência de tributos que sejam relativos a rendas que pertencem aos beneficiários finais.

Da Impossibilidade de Exigir Tributo sobre Renda Sujeita a Tributação Exclusiva de Fonte

Além de todos os fundamentos já explicitados, o lançamento deve ser julgado improcedente também em razão de os valores recebidos pela JAMP estarem sujeitos à incidência de imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, haja vista o enquadramento dos pagamentos realizados pela Engevix e pelas demais empresas que

contrataram os serviços da JAMP, para viabilizar repasses, como pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

O art. 61, da Lei nº 8.981, de 1995, estabelece que os valores pagos a beneficiário não identificado ou quando não for comprovada a causa do pagamento, ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte.

Observa-se da leitura do citado artigo, que a alíquota do tributo é majorada (equivalente a 53,84%, já que os 35% são considerados líquidos) para propiciar uma espécie de "substituição tributária" para a frente, tributando-se todas as demais etapas da circulação dessa riqueza, já que a fiscalização perderá a rastreabilidade dos valores, por não identificar a causa e, ou, o beneficiário do rendimento.

Tratando-se de situação sujeita à incidência exclusiva de fonte, não pode haver exigência de tributo em nenhuma outra etapa do recebimento desse rendimento, sob pena de contrariedade à legislação acima transcrita e configuração de *bis in idem*.

O recorrente protocolou petição, em 02/12/2016, requerendo à fiscalização que informasse se as empresas que contrataram os serviços da JAMP, para enquadramento dos pagamentos como sem causa ou a beneficiário não identificado, mas até a presente data, não houve resposta à sua indagação, o que cerceia o seu direito de defesa, gerando nulidade do lançamento.

De todo modo, ainda que a autuação não tenha sido levada a efeito pela Receita Federal, o fato de a operação sujeitar-se à incidência exclusiva de fonte já é suficiente para afastar cobranças realizadas daqueles que receberam os valores já tributados na fonte.

Do Valores Devolvidos: Não Caracterização como “Renda”

Não levado em consideração pela fiscalização foi a devolução dos valores recebidos a título de vantagem indevida no montante R\$ 20.000.000,00 pelo contribuinte.

Sendo assim, tais valores não podem ser caracterizados como renda tributável, já que não houve acréscimo patrimonial, tendo em vista que tais valores ingressaram temporariamente no seu patrimônio e foram, posteriormente, ressarcidos à Petrobrás.

Renda é o acréscimo patrimonial que somente ocorre quando o valor ingressa na propriedade do contribuinte.

Ressalte-se que os valores recebidos pelo recorrente, como distribuição de lucros apurados pelas pessoas jurídicas que participa, relativas às vantagens indevidas, não lhe pertenciam e foram efetivamente devolvidos.

Uma das consequências do descortinamento das operações é a constatação de que o recorrente não auferiu renda a ser tributada, nos termos do art. 43, do CTN, não tendo sequer revelado capacidade contributiva, o que levaria, inclusive, à caracterização de pagamentos indevidos no âmbito da JAMP e eventual retificação de suas declarações e das da empresa, o que é permitido pela legislação, a ser efetuada tanto pelo contribuinte quanto pela fiscalização, no âmbito da revisão do lançamento, prevista nos artigos 149 e 150 do CTN.

Ainda que o lançamento não fosse improcedente por todas as razões anteriormente sustentadas, não há dúvidas de que houve o desfazimento, com a devolução dos valores recebidos, assim, deve ser cancelada a exigência, pois meros ingressos, posteriormente devolvidos, não se enquadram na hipótese de incidência do tributo exigido.

Das Nulidades do Lançamento

Do Erro na Eleição do Sujeito Passivo

A primeira nulidade do lançamento decorre do erro de eleição do sujeito passivo, tendo em vista que, descortinada a simulação empreendida, para ocultar os reais beneficiários dos valores pagos pelas contratantes da JAMP, constata-se que o sujeito passivo da obrigação tributária, em relação aos valores repassados, objeto da autuação, são as pessoas físicas que receberam os montantes apurados.

Desse modo, verificada a efetiva circulação da riqueza e identificado o beneficiário final da renda, não pode o lançamento ser constituído contra aquele que apenas realizou a transferência dos recursos para terceiros.

Pertinente aos casos de depósitos não identificados, o art. 42, §5, da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece que, nos casos de interposição de pessoas, os rendimentos devem ser considerados como pertencentes aos sujeitos ocultados.

Assim, o lançamento está maculado, na sua essência, por erro de eleição do sujeito passivo e, portanto, é nulo, não havendo possibilidade de convalidar tal lançamento.

Do Erro na Determinação da Base de Cálculo

Ainda que fossem superadas as argumentações expendidas, o lançamento está maculado por erro na forma de apuração do imposto e na quantificação procedida.

A despeito de ter conhecimento de que a operação realizada pelo recorrente consistia em considerar os valores recebidos para repasse como receitas tributáveis na JAMP e de ter todo o acesso aos recolhimentos procedidos pela pessoa jurídica, a fiscalização não deduziu os valores recolhidos sobre os montantes ora tributados.

A fiscalização age de forma incoerente, porquanto, embora reconheça que os tributos foram pagos pela pessoa jurídica, optou por não deduzir do montante ora exigido os valores então pagos.

Isso mostra que a articulação do TVF é mera retórica acusatória, porque, prevalecendo o lançamento ora recorrido, o que se admite *ad argumentandum*, haverá pagamento em duplicidade: na pessoa física e na pessoa jurídica.

Todavia, este tipo de comportamento viola a segurança jurídica, a boa-fé objetiva e implica em enriquecimento ilícito por parte do Poder Público, levando, em termos práticos, a nulidade do lançamento, conforme enuncia a doutrina e jurisprudência, assim deve este ser declarado nulo, ou, quanto menos, deve ser determinado o recálculo da exação.

Da Inaplicabilidade de Multa e Não Enquadramento na Situação de Qualificação da Penalidade

Da Inaplicabilidade de Penalidade por Observância à Jurisprudência Administrativa

O lançamento recorrido aplicou multa de ofício em percentual de 150% sobre os rendimentos supostamente recebidos pelo Impugnante como "vantagem indevida", por,

supostamente, tratar-se de operação simulada em relação à caracterização como receitas da pessoa jurídica, que, segundo a fiscalização, seriam rendimentos do impugnante.

Ocorre que ainda que o tributo fosse exigível do recorrente, e mesmo que se tratasse de uma situação de "pejotização", nenhuma penalidade poderia ser aplicável, já que, no presente caso, o recorrente teria atuado de acordo com orientação cristalizada das autoridades fiscais e no entendimento do CARF.

Para lavrar o Auto de Infração, a fiscalização adotou dois entendimentos muito peculiares, quais sejam: (i) o de que os rendimentos não seriam dos reais beneficiários finais, a despeito de a sentença proferida afirmar estar "*bem amparada em prova documental*", e (ii) de que os valores recebidos pela JAMP seriam tributáveis na pessoa física do recorrente e não na pessoa jurídica, por se tratar de "serviço pessoal".

Todavia, conforme já destacado, a lei expressamente permite a organização das pessoas em empresas, inclusive para realização de serviços pessoais e há precedentes reiterados e consolidados referendando a conduta praticada pelo recorrente.

A orientação jurisprudencial desperta confiança legítima nos contribuintes, que adotam práticas com base nas decisões proferidas pelos órgãos de julgamento, agindo com boa-fé objetiva, que deve ser observada pelos julgadores.

Em razão dos denominados planejamentos tributários, que, frise-se, nem sequer se enquadram de forma categórica à situação dos autos, a dogmática tributária passou a analisar com maior regularidade o princípio da boa-fé objetiva, especialmente para verificação da aplicação de multa e da sua qualificação.

O CARF já enfrentou a questão da boa-fé, tendo chegado a afastar a aplicação de multa de ofício, ou de reduzi-la, com base no instituto penal do "erro de proibição", em razão da nova orientação adotada naquela instância de julgamento.

Decisões administrativas e judiciais podem despertar confiança nos contribuintes que, agindo de boa-fé, não poderão sofrer sanções, em razão da impossibilidade de atribuição de eficácia retroativa à reforma do entendimento anteriormente manifestado.

O artigo 76 da Lei nº 4.502, de 1964, mesmo diploma legal em que estão previstas as situações de aplicação da qualificação da multa (arts. 71, 72 e 73), estabelece que não serão aplicadas penalidades, enquanto prevalecer o entendimento, aos que tiverem agido ou pago o imposto de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irreversível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado.

Portanto, havendo modificação do entendimento da Administração, o que sequer aconteceu no presente caso, em que a jurisprudência é firme, manifestado no exercício das suas funções regulamentar e de julgamento, a própria legislação estabelece que tal alteração interpretativa não pode ensejar a penalização do sujeito passivo.

Entender de modo diverso seria permitir que o Estado agisse de modo contraditório, contudo, o direito, em especial o direito público, repudia veementemente o *venire contra factum proprium*.

Assim, devem ser canceladas as multas aplicadas no caso dos presentes autos, tendo em vista que o impugnante agiu estritamente em conformidade com a orientação jurisprudencial firmada anteriormente, razão pela qual não pode sofrer qualquer punição.

Da Inaplicabilidade da Qualificação da Multa

Ao contrário do que sustenta a fiscalização, é totalmente descabida a qualificação da multa porque, uma vez que não houve simulação com o intuito de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador.

Ao contrário, o *modus operandi* da operação tinha como um dos efeitos o pagamento de tributos que sequer seriam devidos, haja vista que, a interposição da JAMP, que reconhecia como suas receitas que sequer lhe pertenciam, e, conseqüentemente, as tributava, tinha o objetivo de ocultar o real beneficiário da renda (destinatários da "propina").

Ademais, conforme estabelecido pelos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, para a aplicação da multa qualificada, é necessário comprovar o evidente intuito de sonegação ou de fraude, a partir de ação ou omissão dolosa, o que efetivamente não foi realizado pela fiscalização.

A multa qualificada tão somente se aplica nas hipóteses de sonegação, fraude ou dolo, figuras que claramente não se aplicam ao caso em tela, em que efetivamente houve pagamento a maior de tributos com o intuito de ocultar o destinatário final dos recursos.

Portanto, ainda que pudesse ser mantida a multa de ofício, a penalidade teria que ser desqualificada, haja vista a inexistência de intenção de deixar de pagar tributo, e, especialmente, porque, configurada a utilização de pessoa jurídica para a prestação de serviços pessoais, havia uma confiança legítima despertada pelo CARF.

Do Depósito Bancário de Origem Não Comprovada

O vício da autuação neste enquadramento reside no fato que o recorrente, durante a fiscalização, ter informado que os valores creditados em sua conta têm como origem crédito de mútuo obtido frente ao Geraldo Prestes de Camargo, sendo tal alegação instruída com provas hábeis e idôneas.

Atestam a veracidade dessa afirmação: (i) o contrato de mútuo, (ii) o depósito comprovando as entradas e (iii) a extinção do débito por meio de doação, conforme consta na DAA do ano-calendário de 2014, o que demonstra a "saída".

Vale pontuar que o contrato de mútuo, nos termos do Código Civil de 2002, quanto à forma, é uma avença não-solene, uma vez que a forma é livre para a validade da estipulação contratual.

Os requisitos exigidos pela Lei e pela jurisprudência do CARF seriam a comprovação da saída do numerário da conta do mutuante (fl. 3866); informação na DAA (fl.02/141); e quitação (fls. 120/126).

Em relação às transferências feitas pela "OMINT SERV S LTD", é fato público e notório que a Omint é uma operadora de plano de saúde, assim, de acordo com a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 985, de 22/11/2009, envia Declaração de Serviços Médicos (DMED), contendo, dentre outras informações, "os valores reembolsados à pessoa física beneficiária do plano, individualizados por beneficiário titular ou dependente e por prestador de serviço", nos termos do art. 4º, II, "c".

Dado o exposto, nos termos do art. 42, da Lei nº 9.430/96, deve ser cancelada esta infração, pois: (i) o recorrente juntou provas hábeis e idôneas que comprovam as suas alegações, e (ii) o recurso recebido a título de mútuo não compõe a base de cálculo de do IRPF.

Da Decadência

Diante da evidente ausência de simulação realizada com o intuito de postergar a incidência ou deixar de recolher os tributos, haja vista que a operação realizada teve o objetivo de ocultar o real beneficiário dos rendimentos, mediante pagamento de tributos, pela JAMP, sobre valores que sequer eram devidos (rendimentos de terceiros, beneficiários finais dos repasses), os créditos tributários objeto do Auto de Infração ora impugnado, em relação aos períodos de apuração de janeiro de 2010 a outubro de 2011, ainda que fossem devidos, encontram-se extintos pela decadência, já que o recorrente foi notificado do lançamento em 14/11/2016, mais de cinco anos após a ocorrência do fato gerador.

Não restaram caracterizados atos realizados com o objetivo de postergar a incidência ou não recolher tributos nos termos do disposto no art. 173, inc. I, do CTN. Vale observar que o recorrente procedeu a recolhimentos durante os períodos de apuração abrangidos pelo lançamento, conforme se observa dos DARFs anexos.

Nestes termos, o recorrente requer, em preliminar de mérito, que o Auto de Infração seja cancelado, em face da extinção pela decadência dos créditos tributários apurados entre janeiro de 2010 e outubro de 2011, conforme art. 156, inc. V, do CTN.

Decadência do Direito à Aplicação de Penalidades

A multa qualificada, que tem matriz legal na Lei nº 4.502/64, também não pode ser aplicada por força de decadência específica.

De acordo com o art. 78 da referida Lei, "*o direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos, contados da data da infração.*"

Trata-se de norma especial para contagem de sanção punitiva, que remete à data da infração, não se aplicando, nem por hipótese, a regra do art. 173 do CTN.

Deste modo, além de ser descabida a exação e, por conseqüente, a multa, bem como de inexistir qualquer pressuposto legal para se aventar a presença de dolo, fraude ou simulação, com o objetivo de postergar a incidência ou evitar a ocorrência do fato gerador do tributo, é inconteste que, quando a intimação foi enviada, já estava decaído o direito de se impor penalidade.

Dos Juros SELIC Sobre Multa de Ofício

A exigência de juros sobre multa de ofício afronta o artigo 161, do CTN, o princípio da legalidade, o art. 2º, inc. I, da Lei nº 9.784, 1999, art. 142 do CTN, o art. 10 do Decreto nº 70.235/72

E, *ad argumentandum* e apenas *ad argumentandum*, caso esse Conselho decida pela procedência da cobrança de juros sobre a multa de ofício, a respectiva cobrança deve se limitar a juros de 1% ao mês.

Por fim, requer o provimento do recurso para que seja cancelada a exigência fiscal.

É o relatório

Voto

Conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa - Relator

O recurso é tempestivo e estão presentes os pressupostos de admissibilidade

Invertemos aqui a ordem das alegações contidas no recurso afim de analisarmos primeiramente aquelas atinentes a eventual nulidade da autuação.

DAS PRELIMINARES

No tocante aos aspectos relativos à nulidade dos atos que compõem o processo fiscal, destaque-se o estabelecido pelo artigo 59, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

Art. 59. São nulos.

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, conclui-se que o Auto de Infração só poderá ser declarado nulo se lavrado por pessoa incompetente ou quando não constar, ou nele constar de modo errôneo, a descrição dos fatos ou o enquadramento legal de modo a consubstanciar preterição do direito de defesa. No caso em tela, observa-se que o auto de infração contém os elementos necessários e suficientes para o atendimento do art. 10 do Decreto n. 70.235/72, não ensejando declaração de nulidade.

Desta forma, não merece prosperar a alegação de nulidade do auto de infração suscitada pelo recorrente. Note-se que o recorrente teve todo entendimento dos fatos e razões da autuação, apresentando impugnação, juntando documentos, sendo cientificado de todos os atos processuais ocorridos, inclusive da decisão de primeira instância contra a qual se insurgiu através do recurso voluntário ora analisado.

Do erro da sujeição passiva

Nos presentes autos, não há qualquer dúvida de que os sócios tinham efetivo controle sobre os valores recebidos pelas pessoas jurídicas, sendo os responsáveis pelo controle de suas contas bancárias. Ou seja, a disponibilidade econômico-financeira para as pessoas jurídicas importava disponibilidade para os sócios. Verifica-se então que a percepção dos valores auferidos no esquema fraudulento se deu pelos sócios da empresa.

Significa dizer, os valores que ingressaram nas contas da JAMP ENGENHEIROS ASSOCIADOS LTDA, e que são objeto da presente autuação, correspondem à parte que cabia a MILTON PASCOWITCH e seu irmão JOSÉ ADOLFO PASCOWITCH,

em decorrência da atuação em benefício da ENGEVIX ENGENHARIA S/A, em relação aos contratos firmados com a Petrobras.

É justamente tal fato que justifica o acréscimo patrimonial apurado logo acima, não cabendo a alegação de erro na sujeição passiva.

DO MÉRITO

Inicialmente vale lembrar que a presente autuação refere-se a cobrança de Imposto de Renda Pessoa Física SUPLEMENTAR, em decorrência da constatação de: i) omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, por meio de interpostas pessoas, nos anos-calendário de 2010 e 2011 e ii) - omissão de rendimentos caracterizados por valores creditados em conta de depósito, mantida em instituição financeira, em relação aos quais, o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, no ano-calendário de 2011.

Como dito no Termo de Verificação Fiscal - TVF e pelo próprio recorrente em sua peça recursal, a fiscalização fora levada a efeito em decorrência de fatos apurados na chamada " Operação Lava Jato" conduzida pela Polícia Federal, Ministério Público Federal e Justiça Federal que apurou um esquema de corrupção até então nunca descoberto em nosso país.

O recorrente se insurge contra a autuação aduzindo que a fiscalização incorreu em *bis in idem*, considerando as repercussões tributárias analisadas em conjunto, tendo em vista que esta considerou a mesma renda como passível de tributação 6 vezes, de 5 pessoas distintas, exigindo, a título de tributo, percentual equivalente a 175%.

Ocorre que, do que se depreende dos autos, os valores ora lançados foram obtidos da contabilidade das Empresas das quais o recorrente é sócio e se utilizara para a obtenção das vantagens indevidas. Ora, apesar de intimada a apresentar documentos que comprovassem a efetiva prestação dos serviços por ela reconhecidos, a empresa JAMP não apresentou provas por meio dos quais seria possível validar sua alegação, tendo se limitado a apresentar cópias de contratos e argumentar que, pela natureza dos serviços prestados, não havia geração de relatórios, sendo a maior parte dos trabalhos realizados mediante reuniões entre os sócios e os clientes

Constam ainda nos autos, vários extratos de contas correntes do recorrente onde sistematicamente haviam transferências de numerários para tais contas. Nas próprias Delações Premiadas do recorrente e de seu irmão, que foram juntadas nos presentes autos, são informadas as movimentações financeiras que visavam tão somente a lavagem de dinheiro recebidos como propina através de contratos fraudulentos.

No trecho onde é abordada esta questão, o julgador de primeira instância foi muito feliz ao enfrentar esta questão, senão vejamos:

(...)

Intimada a apresentar documentos que comprovassem a efetiva prestação dos serviços por ela reconhecidos, a empresa JAMP não apresentou provas por meio dos quais seria possível validar sua alegação, tendo se limitado a apresentar cópias de contratos e argumentar que, pela natureza dos serviços prestados, não havia geração de relatórios, sendo maior parte dos trabalhos realizados mediante reuniões entre os sócios e os clientes.

Registre-se que não restou comprovado nos autos da ação penal nº 5045241-84.2015.404.7000 que a empresa JAMP tenha prestado efetivamente serviços ao grupo Engevix, não tendo sido apreendido ou apresentado provas neste sentido. No TVF, a fiscalização reproduz trechos extraídos da sentença exarada pelo Juiz Sergio Mouro na citada ação penal neste sentido, que cabe aqui transcrever:

“620. Quanto aos repasses de propinas em contratos da Engevix com a Petrobrás, eles teriam se iniciado apenas com o contrato celebrado para a Fase III de Cacimbas, em 05/03/2007.

[...]674. Em contratos que chegam a mais de um bilhão de reais, o percentual de remuneração de Milton Pascowitch admitido pelo próprio Gerson de Mello Almada, de 1 a 1,5% é muito elevado. Destaque-se que, para o contrato de Cacimbas Fase III, o montante repassado em contratos de consultoria a ele vinculados é ainda superior, atingindo cerca de 2,25% do valor dele.

675. O montante total repassado de Engevix Engenharia ou dos Consórcios dos quais ela fazia parte atingiram o expressivo montante de R\$ 46.412.340,00 entre 25/06/2007 a 21/12/2012.

676. Só um dos contratos de consultoria, o primeiro vinculado a Cacimbas Fase III, tem sozinho o valor de R\$ 28.866.786,00.

677. Inexistentes ainda nos autos quaisquer provas materiais de que esses contratos tenham gerado serviços técnicos relevantes por parte de Milton Pascowitch e da Jamp Engenheiros. Nada foi pelo menos apreendido ou apresentado nesse sentido.

688. Não há serviços técnicos, nem serviços de mero lobbie prestados pela Engevix Engenharia, que aparentam justificar o pagamento de cerca de 1,5% dos valores dos contratos ou especificamente R\$ 46.412.340,00.”

Cabe também observar que a empresa Engevix, instada a demonstrar a efetividade de serviços contratados com a empresa JAMP, serviços esses reconhecidos pela esta última como tendo sido em parte prestados, conforme planilha de fls. 1651 a 1664, limitou-se a apresentar contratos e notas fiscais.

Consoante TVF, o contribuinte utilizou-se da empresa MJP Engeneering and Consulting LLC sediada em Miami, da qual é sócio, juntamente com o seu irmão, para reduzir a carga tributária incidente sobre dois contratos firmados com a empresa Ecovix Construções Oceânicas S/A, cujo recebimento se deu entre 2010 e 2014, sendo que, entre 2010 e 2011, foi depositado o valor total de R\$ 10.658.140,00, observado a conversão de moedas. Foi constatado pela fiscalização que todos os depósitos em conta corrente da empresa MJP Engeneering and Consulting LLC entre 2010 e 2014 têm origem nos dois contratos firmados com a Ecovix Construções Oceânicas S/A.

Instada a comprovar a efetiva prestação de serviço por parte da empresa MJP Engeneering and Consulting LLC de contratos que totalizaram mais de USD 26 milhões entre 2010 e 2014, a empresa Ecovix Construções Oceânicas S/A disponibilizou apenas os contratos firmados, tendo afirmado, por outro lado, não ter como comprovar a efetiva

prestação de serviços, sendo incapaz até o momento de apresentar documentos referentes à materialidade do objeto dos contratos.

A fiscalização relatou no TVF, com minúcias, toda estrutura empresarial montada no exterior pelo o contribuinte e seu irmão para prestar serviço a uma empresa sediada no Brasil (Grupo Engevix), que contratou com outra empresa sediada no Brasil (Petrobrás/PNBV/Sete Brasil), que executou os serviços para a estatal no Brasil (Estaleiro Rio Grande/RS) e que fez todas as transferências financeiras para conta no exterior da MJP Engeneering and Consulting LLC.

A fiscalização destacou no TVF que não restou comprovada a existência de fato das empresas no exterior, tendo esta verificado que o endereço da empresa MJP Engeneering and Consulting LLC coincide com o endereço de empresa de locação de escritórios virtuais “Davinci Virtual Office Solucion”.

O contribuinte intimado, por meio do Termo de Intimação nº 6, a disponibilizar os contratos e a descrever os serviços prestados detalhadamente à Ecovix Construções Oceânicas S/A, bem como a apresentar a documentação comprobatória da efetiva realização, como, por exemplo, publicações, pesquisas, relatórios de medições, relatórios, trabalhos, estudos, pareceres, análises, diário de obras, atas de reunião, planilhas de trabalho, demonstrativos, correspondências, e-mails, relatórios de viagens, comprovantes de compra de passagens, comprovantes do pagamento de hotéis e refeições, e outros elementos que se prestem a comprovar a efetiva prestação dos serviços, limitou-se a apresentar os contratos.

Além dos contratos firmados com o grupo Engevix objeto do presente processo, para operacionalização de pagamento de vantagens indevidas, o contribuinte confessou no seu Termo de Colaboração nº 2, que firmou contrato fictício, por meio da empresa JAMP, com a empresa Multitek Engenharia Ltda para o recebimento e o repasse de vantagens indevidas no valor total de R\$ 804.138,00 no ano-calendário de 2011, sem ter havido qualquer prestação de serviço.

Em relação à empresa Consist Software Ltda, o contribuinte confessou no seu Termo de Colaboração nº 19, que firmou contrato fictício, por meio da empresa JAMP, com esta empresa para o recebimento e o repasse de vantagens indevidas no valor total de R\$841.415,80 no ano-calendário de 2011, sem ter havido qualquer prestação de serviço.

Esclarece ainda o julgador de primeira instância, que o recorrente, informa através de uma tabela bastante didática quais os serviços prestados e não prestados, bem como o valores recebidos por tais serviços e as empresas que repassaram os numerários. Contudo, não trouxe aos autos provas que comprovassem que recebeu recursos de pessoas jurídicas, por meio das empresas JAMP e MJP, em virtude de serviços por ele reconhecidos como efetivamente prestados.

Como se tratam de valores bastante significativos, era de se esperar que as empresas JAMP e MJP apresentassem documentação idônea para corroborar sua alegações de forma a deixar claro quais teriam e como teriam sido executados os serviços dito por elas que foram efetivamente executados.

A bem da verdade e, como dito pela fiscalização, o verdadeiro serviço executado por tais empresas foi o de operacionalização e pagamento de vantagens indevidas, razão pela qual a autoridade lançadora afastou as relações jurídicas meramente formais ou

artificiais, no caso, dolosas, objetivando identificar os verdadeiros sujeitos passivos da obrigação tributária,

Como bem conclui o acórdão guerreado: "A não comprovação da efetiva prestação de serviços de valores milionários, tanto pelos contratantes, quanto pelas contratadas, a estrutura empresarial montada no exterior, as confissões feitas pelo o contribuinte e seu irmão em relação a contratos são indícios que, quando analisados conjuntamente, levam a conclusão de que as receitas de serviços se trataram, na verdade, de um artifício para encobrir o pagamento de vantagens indevidas ao contribuinte.

Importante esclarecer que a autoridade fiscal não aplicou a teoria da desconsideração da pessoa jurídica, 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. O fato de os recursos indevidos terem sido recebidos por meio de pessoas jurídicas, mediante um artifício de se forjar receitas fictícias de prestação de serviços por sociedades empresárias, não altera o lançamento, mormente porque se tratou de recursos cujo destinatário era o recorrente.

Quanto ao argumento de que as transcrições de itens da sentença exarada nos autos do processo nº 5045241-84.2015.404.7000 afastam qualquer dúvida de que os recursos oriundos dos contratos simulados foram repassados a terceiros, portanto, não há fundamento legal para os rendimentos oriundos desses atos serem imputados ao recorrente, lembramos que durante a ação fiscal as empresas JAMP e MJP foram intimadas a identificar os beneficiários finais de recursos indicados na coluna intitulada "Valor Destinado a Terceiros", porém, os documentos apresentados não foram capazes de discriminar a quem e em quais datas ocorreram, bem como não foi demonstrado se houve saques totalizando o valor que alega ter repassado em dinheiro.

Importante esclarecer que, do que consta dos autos (item 13 TVF), não foram considerados na apuração da base de cálculo rendimentos a título de vantagens indevidas pagos pelas empresas Hope e Personal, quer em dinheiro, quer por meio de depósitos. Portanto, tendo sido valores repassados ao Partido do Trabalhadores decorrentes de valores que não integram a base de cálculo objeto do lançamento, não há o que se alterar nos cálculos realizados pela fiscalização.

Seria imprescindível o recorrente demonstrar documentação capaz de relacionar o fluxo financeiro de suas movimentações com os repasses das vantagens indevidas oriundas dos contratos simulados. Caberia ao recorrente apresentar prova em contrário, por meio dos elementos que demonstrem a efetividade do direito alegado, bem como hábeis para afastar a imputação da irregularidade apontada. Ao julgador administrativo-tributário, somente cabe complementar e ir em busca de provas para formar o seu livre convencimento, não lhe competindo suprir elementos que deveriam ser trazidos aos autos pelas partes do processo.

Vale lembrar que a legislação tributária específica do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF dispõe que o fato gerador ocorre à medida em que os valores são recebidos, ou seja, quando a riqueza nova se agrega ao patrimônio do beneficiário, acrescendo-o, configurando, assim, a hipótese prevista no art. 2º da Lei n. 7.713/88:

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.”

Sobre o aproveitamento de tributos já recolhidos pela pessoa jurídica, no caso a empresa JAMP, o art. 74 da Lei 9.43/96, com redação dada pela Lei 10.637/02 não permite a compensação de crédito com débitos de terceiros.

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

(...)

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:

(...)

II - em que o crédito:

a) seja de terceiros;

Nesse sentido, a Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012, no art. 68:

Art. 68. É vedada a compensação de débitos do sujeito passivo, relativos a tributo administrado pela RFB, com créditos de terceiros.

(...)

Sobre a alegação de que devolveu valores recebidos a título de vantagens indevidas, corroboro com o entendimento do julgador de primeira instância que assim se manifestou:

A disposição contida no art. 26 da Lei nº 4.506, de 1964 é a de que os rendimentos derivados de atividades ilícitas são sujeitos à tributação, sem prejuízo das sanções que couberem.

A exigência do lançamento do tributo decorre do fato gerador da obrigação tributária, cujos efeitos não são alterados por circunstâncias posteriores, de acordo com o que preceitua o CTN em seus artigos 116 e 118. A legislação tributária não prevê a possibilidade de que se anistie os investigados que decidiram colaborar com a Justiça e que devolveram ao erário os recursos obtidos ilicitamente.

Conforme já relatado anteriormente, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, deve limitar-se a aplicá-la, não podendo, sob pena de responsabilidade, afastar, desviar ou inovar. Ocorrido o fato gerador, a autoridade fiscal efetuou o lançamento de omissão de rendimentos recebidos de pessoa física.

Por fim, cabe observar que o fato de valores que compõem a base de cálculo do processo em pauta serem por ventura tributados em processos lavrados em nome de outros contribuintes, quer pessoa física, quer pessoa jurídica, não tem o condão de modificar o presente lançamento, pois foi constatada omissão de rendimentos por parte do contribuinte.

De acordo com o item 16 do Parecer Normativo SRF nº 01, de 24 de setembro de 2002, "após o prazo final fixado para a entrega da declaração, no caso de pessoa física, a responsabilidade pelo pagamento do imposto de rendimentos sujeitos ao ajuste anual pagos por pessoas jurídicas que não efetuaram a retenção do imposto passa a ser do contribuinte."

Ademais, a devolução se deu através de uma acordo entre o contribuinte e o Ministério Público a título de "Multa Compensatória" e em nenhum momento é dito que aqueles valores se tratam do *totum* desviado, ou ainda que esta devolução isenta o "delator" das demais sanções administrativas cabíveis, em especial de débitos com a SRFB.

Portanto, não há qualquer manifestação na esfera penal que tenha o condão de vincular a administração tributária no tocante à quantificação dos valores devidos a título de tributo.

Da mesma forma não procede o argumento de que a SRFB estaria cobrando 6 vezes os mesmos valores de 5 pessoas diferentes. A bem da verdade, embora não tenhamos conhecimento de todo teor dos processos administrativos mencionados pelo recorrente, o certo é que a presente autuação se deu em decorrência de valores a ele repassados, corroborados pelos extratos juntados aos autos bem como por ele confessados em face de sua delação em processo judicial compartilhado à Receita Federal. O mesmo se pode dizer sobre o PAF autuado junto à Engevix. Em cada um a fiscalização fez o levantamento com base nos valores repassados irregularmente a cada autuado.

Eventuais múltiplas exigências tributárias sobre os diferentes participantes do esquema fraudulento decorrem da caracterização de diversos fatos geradores do consequente surgimento das obrigações tributárias respectivas.

Sobre os depósitos bancários de origem não comprovada, mais uma vez o recorrente não se desincumbiu de demonstrar a origem dos valores mantidos em instituição financeira. Assim, agiu a fiscalização dentro do contido no art. 42. da Lei 9.430/96:

“Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às

normas de tributação específicas previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I – os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II – no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais).

§4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.”

Lembramos que, segundo o Termo de Verificação Fiscal, o contribuinte foi intimado a apresentar, dentre outros documentos, extratos bancários de todas as contas correntes, de poupança e de investimentos, mantidas no Brasil e no exterior, pelo contribuinte e seus dependentes.

Da análise da manifestação e documentos entregues, a fiscalização concluiu que não foi identificada devidamente a origem de depósitos ocorridos no ano/calendário de 2011 na conta nº 310.810, mantida no Banco Itaú no valor total de R\$ 253.690,56.

O contribuinte tentou justificar tais valores como sendo originária de mútuo realizado com Geraldo Prestes de Camargo, porém os valores não corresponderam ao informado, bem como não foi comprovada a natureza da operação que deu causa ao crédito.

Da mesma maneira com relação aos valores recebidos pela Omint Serviços de Saúde Ltda, que o recorrente justifica através do documento de efls. 4.084, pois, os valores ali constante não refletem os valores tidos pela fiscalização como não comprovados conforme consta no TVF às efls. 3861.

Da Multa Qualificada

A qualificação da multa ficou bem demonstrada pelo vasto conjunto probatório trazido aos autos e pela demonstração da comprovação das hipóteses previstas nos

art. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, especialmente pela fraude e simulação ocorrida na obtenção dos valores pelo recorrente.

Tais fraudes/simulações e dolo em meu entendimento beneficiaram ao recorrente no sentido de que não houve o recolhimento dos impostos devidos, que só estão agora sendo cobrados na presente autuação em virtude da chamada "Operação Lava-jato" onde foram descobertos rendimentos recebidos pelo recorrente e seu irmão, sujeitos a incidência do IRPF.

Das Decadências alegadas

Com relação a decadência, como foi identificada a ocorrência de simulação o prazo decadencial a ser aplicado é o contido no art. 173, I do CTN não restando período decaído na presente autuação.

O saldo de imposto a pagar decorrente do ajuste anual, referente ao ano calendário 2010, só poderia ter sido constituído a partir de maio de 2011, em face do prazo legal para o pagamento do imposto e da apresentação da declaração de ajuste anual (último dia útil do mês de abril de 2011). Porquanto, a contagem do prazo decadencial teve termo inicial em 01/01/2012 (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), expirando-se em 31/12/2016. Como a ciência do Auto de Infração deu-se em 14/11/2016, não há que se falar em decadência.

No que se refere a alegação da decadência do direito da aplicação da penalidade tem-se o mesmo entendimento acima mencionado. A aplicação no caso é a do art. 44 da Lei 9.430/96 e não do art. 78 Lei nº 4.502/64 que se refere a imposto de consumo.

Também rejeito tais argumentos.

Dos Juros SELIC Sobre Multa de Ofício

Afirma o recorrente que a 'Fiscalização pretende exigir da Recorrente, SIMULTÂNEA e CUMULATIVAMENTE, os "juros" moratórios de 1% ao mês, e TAXA SELIC, todos sobre o valor corrigido do suposto "débito". Considera tal cobrança arbitrária, ilegal e inconstitucional, por exigir concomitantemente três verbas de caráter moratório (os juros e a multa moratória).

Neste aspecto, aplica-se a Súmula CARF nº 108, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Importa salientar que a cobrança dos juros não é simultânea, mas sucessiva. No mês em que incide SELIC não incide os juros de 1% ao mês, e vice-versa.

Ademais, as questões de inconstitucionalidade não podem ser conhecidas por este Conselho (Súmula CARF nº 2) e a incidência da taxa SELIC para os tributos federais também é matéria já sumulada por este CARF, portanto de observância obrigatória pelos conselheiros:

*Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais.*Dili

DA DILIGÊNCIA

Levantada de ofício pelo Ilustre Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto a necessidade de diligência, esta restou vencida.

Ante ao exposto, voto no sentido de Conhecer do recurso, rejeitar as preliminares e no mérito negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Marcelo Freitas de Souza Costa

Declaração de Voto

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto

Com a devida vênia ao voto do ilustre conselheiro relator, abro divergência para apresentar as razões pelas quais entendo que deve ser dado parcial provimento ao Recurso Voluntário.

Em primeiro lugar, cabe mencionar que a corrupção deve ser duramente combatida, uma vez que ela proporciona efeitos nefastos na sociedade, sobretudo em uma sociedade tão desigual quanto a brasileira.

No âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, há diversos mecanismos de combate à corrupção, sendo alguns preventivos e outros reativos.

Com relação aos mecanismos reativos, há que se citar que diversas são as condutas de corrupção que são tipificadas como crime, dentre as quais podemos destacar o peculato (art. 312 do Código Penal), o emprego irregular de verbas ou rendas públicas (art. 315 do Código Penal), a concussão (art. 316 do Código Penal), o excesso de exação (art. 316, §1º, do Código Penal), a corrupção passiva (art. 317 do Código Penal), a prevaricação (art. 319 do Código Penal), a advocacia administrativa (art. 321 do Código Penal), a corrupção ativa (art. 333 do Código Penal), o impedimento, perturbação ou fraude de concorrência (art. 335 do Código Penal), dentre outras.

Cumprе citar também as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional, que estão previstas na Lei n. 8.429/92, a dita Lei de Improbidade Administrativa, bem como as normas que tratam da responsabilização

administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências, previstas na Lei n. 12.846/13, a chamada Lei Anticorrupção.

Dessa forma, há uma série de disposições normativas que tem por objetivo punir quem pratique atos que possam ser enquadrados como corrupção.

Ocorre que tais punições se encontram sobretudo no âmbito do Direito Penal e Direito Administrativo, sendo que o Direito Tributário expressamente não pode ser utilizado para fins de punir uma conduta ilícita ou não desejável.

Nessa linha, o artigo 3º do Código Tributário Nacional, ao determinar o conceito de tributo, prevê expressamente que o tributo não constitui "sanção de ato ilícito", conforme observado abaixo:

*Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*

Tal menção se faz importante na medida em há que se levar em conta que embora as condutas descritas ao longo do processo sejam reprováveis, deve-se ter em mente que o Direito Tributário não é o meio para que tais condutas sejam punidas.

Em outras palavras, a análise que deve ser feita no presente processo diz respeito à determinação ou não do cumprimento do fato gerador tributável pelo Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

Vale destacar que o fato gerador de um tributo pode estar relacionado com uma situação de fato ou com uma situação jurídica, isto é, o legislador tributário pode estabelecer como fato tributável uma situação econômica ou uma situação jurídica, tal qual preceitua o artigo 116 do Código Tributário Nacional:

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

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

No caso do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, o fato gerador está definido no artigo 43 do Código Tributário Nacional, aqui transcrito:

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.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

A partir da leitura do artigo 43 do Código Tributário Nacional, verifica-se que o fato gerador do imposto sobre a renda repousa em uma situação de fato, ou seja, não se fundamenta necessariamente em uma relação jurídica, mas sobre uma situação de recebimento de rendimentos do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ou até mesmo de outros acréscimos patrimoniais que não se enquadrem como rendimentos do capital ou do trabalho.

Cumprido destacar aqui inclusive o posicionamento de Ricardo Mariz de Oliveira na interpretação da distinção entre disponibilidade jurídica e econômica de renda, para o qual tal distinção somente faria sentido se a disponibilidade econômica de renda abrangesse uma renda que não pudesse ser cobrada juridicamente, de forma que a disponibilidade econômica abrangeria a renda de atividades ilícitas ou oriunda de jogos, ao passo que a disponibilidade jurídica abrangeria apenas a renda de atividades lícitas (OLIVEIRA, Ricardo Mariz. "Disponibilidade econômica de rendas e proventos. Princípio da realização da renda e princípio da capacidade contributiva". In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; e PASIN, João Bosco Coelho (coords.). Direito Tributário Contemporâneo - estudos em homenagem a Luciano Amaro. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 285-288.).

Na mesma linha, José Eduardo Soares de Melo entende que a disponibilidade econômica abrangeria a renda decorrente de fatos irrelevantes ao direito, como no caso dos ganhos de jogos, ou de atividade ilícita, como nos casos de renda de juros usurários ou contrabando (MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. 6ª ed. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 377-378.).

Embora o artigo 43 do Código Tributário Nacional já possa servir de base para a tributação das rendas ilícitas, vale lembrar que o próprio artigo 118 do Código Tributário Nacional já autorizaria a tributação de rendas ilícitas ou atos jurídicos inválidos, conforme se observa abaixo:

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 referido dispositivo afirma a adoção pelo Direito Tributário Pátrio do denominado princípio do "non ollet", pelo qual a tributação é feita abstraindo-se a validade jurídica dos atos jurídicos, isto é, independentemente da licitude ou ilicitude dos atos praticados que se relacionem com o fato gerador do tributo.

Como consequência, não há dúvida de que os rendimentos oriundos de atividades ilícitas são tributáveis pelo Imposto sobre a Renda, seja por força do artigo 118, I, do Código Tributário Nacional, seja em razão do artigo 43, I e II, do Código Tributário.

Todavia, em que pese fossem potencialmente tributáveis as rendas auferidas pela pessoa jurídica detida pelo Recorrente, há que se verificar qual vem sendo o tratamento tributário de tal rendimento nos autos de infração relacionados com a fonte pagadora dos rendimentos, que estão sendo objeto de diversos julgamento na 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Nesse sentido, verifica-se que as construtoras, que são as fontes pagadoras de rendimentos no presente caso, não estão tendo a dedutibilidade para fins de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro das despesas relacionados com a prestação de serviço relacionado com os rendimentos aqui discutidos, assim como está sendo cobrado o Imposto de Renda na Fonte sobre os valores pagos às prestadoras de serviço, na medida em que se trata de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado. Tal entendimento já foi consubstanciado nos Acórdãos n. 9101-003.341 (Indra), 1302-002.087 (UTC), 1301-003.019 (N M Engenharia), 1301-002.618 (Engevix), todos da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

Assim, o CARF vem aplicando o tratamento tributário previsto no artigo 61 da Lei n. 8.981/95 sobre os pagamentos feitos pelas construtoras às prestadoras de serviço, tal qual a pessoa jurídica da qual o Recorrente é titular. É fundamental citar expressamente o mencionado artigo 61 da Lei n. 8.981/95, que assim dispõe:

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

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

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

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

Como resultado da aplicação do referido dispositivo, verifica-se que os julgados decidiram que a tributação da renda deve ser feita exclusivamente no âmbito da pessoa jurídica, que é a fonte pagadora, ou seja, a decisão optou por aplicar uma tributação

mais alta, tanto em termos de alíquota nominal mais alta quanto em termos de impossibilidade de nenhuma dedução dos rendimentos.

Vale destacar que na seara da pessoa física, o artigo 47 da Lei n. 7.713/88 dispõe que os rendimentos ou ganhos de capital pagos a beneficiários não identificados são tributados exclusivamente na fonte, "in verbis":

Art. 47. Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta por cento, todo rendimento real ou ganho de capital pago a beneficiário não identificado.

Como decorrência lógica do referido dispositivo legal, fica claro que sabendo-se que houve a tributação do rendimento segundo o artigo 61 da Lei n. 8.981/95 (tributação exclusivamente na fonte), não há que se falar em nova tributação de tal rendimento na pessoa física.

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.

A interpretação da tributação da renda de forma segregada implica o descumprimento claro do texto legal do artigo 61 da Lei n. 8.981/95 e do artigo 47 da Lei n. 7.713/88.

Ainda que possa ser argumentado que o artigo 61 da Lei n. 8.981/95 não teve a sua melhor aplicação na seara dos julgamentos da 1ª Seção do CARF, o fato é que não pode ser olvidada a sua aplicação no CARF, de modo que aplicar nova tributação na pessoa física é reconhecer por meio transversal a inconstitucionalidade do artigo 61 da Lei n. 8.981/95.

Destaque-se, ainda, que se fosse analisada uma potencial antinomia entre o artigo 61 da Lei n. 8.981/95 e os artigos 2º e 3º da Lei n. 7.713/88, merece ser citado o artigo 2º, §1º, da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (Decreto-lei n. 4.657/42), pelo qual se estabelece que "a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior".

Logo, considerando que o artigo 61 da Lei n. 8.981/95 é posterior aos artigos 2º e 3º da Lei n. 7.713/88, no caso de antinomia, deve valer a tributação exclusiva na fonte prevista no artigo 61 da Lei n. 8.981/95.

Recorrendo-se, mais uma vez, à Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro, verifica-se que o artigo 2º, §2º, da referida lei prevê que lei nova que estabeleça disposições especiais não revoga nem modifica a lei anterior, ou seja, a regra do artigo 61 da Lei n. 8.981/95 (que estabelece a tributação exclusiva na fonte) deve ser aplicável ao caso concreto por ser mais específica que a regra dos artigos 2º e 3º da Lei n. 7.713/88.

Há que se mencionar, ainda, que parte dos recursos oriundos da corrupção auferidos pela pessoa jurídica de titularidade do Recorrente foram devolvidos no âmbito do processo penal, de modo que nesse caso sequer há que se falar em disponibilidade da renda. Nesse sentido, cito aqui trecho de artigo de Michell Przepiorka:

"quando há condenação do réu a uma pena de perdimento, nos termos da legislação penal, ou no caso de devolução para fins de se aproveitar o benefício de uma delação premiada, assumindo que o sujeito devolveu todo o valor atualizado e seus rendimentos, não há espaço para a tributação pelo imposto sobre a renda". (PRZEPIORKA, Michell. A Tributação de Rendimentos Provenientes de Atos Ilícitos. In: Direito Tributário Atual n. 35. Instituto Brasileiro de Direito Tributário. p. 480.)

Assim, não há que se falar em disponibilidade econômica do total dos recursos recebidos pela pessoa jurídica de propriedade do Recorrente, uma vez que houve devolução de parte de tais recursos. Ainda que durante o período em que tais recursos ficaram de posse da pessoa jurídica, possa ser

Preliminar de Nulidade -Sigo o relator

Decadência - Meu voto de mérito tem como resultado a desnecessidade da análise da decadência. Todavia, ao entender não tratar de simulação, se enfrentasse a questão da decadência, aplicaria o artigo 150, §4º, do CTN.

Multa Qualificada - Meu voto de mérito acaba abrangendo a não aplicação da multa, muito menos a multa qualificada

SELIC - Sigo o relator

Com base no exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto