



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13896.722669/2017-17</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1201-006.997 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	10 de setembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	BRASKEM S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Data do fato gerador: 31/12/2011, 31/12/2013, 31/12/2014

NULIDADE. LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não padece de nulidade o lançamento efetuado por autoridade competente, contra o qual o sujeito passivo pode exercer o contraditório e a ampla defesa, e em que constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

DECADÊNCIA. TRIBUTOS. MULTAS. NORMA GERAL. CTN.

Por ser a decadência de tributos matéria constitucionalmente estabelecida como norma geral em Direito Tributário, sua regência no ordenamento jurídico brasileiro é feita pelo CTN, diploma materialmente recepcionado pela CF como lei complementar. E sendo a multa de ofício um acessório da exigência tributário principal, as regras decadenciais da penalidade são as mesmas do tributo que lhe serve de base de cálculo. Nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial é de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, ressalvados os casos de dolo, fraude ou simulação.

IRPJ. CSLL. DESPESAS. PAGAMENTOS ILÍCITOS. DESNECESSIDADE. ATIVIDADE EMPRESARIAL.

Absolutamente inaceitável a consideração de despesas com pagamentos, em tese, com finalidades ilícitas, como necessárias ao desenvolvimento da atividade empresária e, por conseguinte, dedutíveis para fins de apuração de IRPJ e de CSLL.

IRPJ. CSLL. DESPESAS. PUBLICIDADE. NECESSIDADE. NEGÓCIO JURÍDICO EFETIVAMENTE REALIZADO. VALORES PAGOS. DESTINAÇÃO POSTERIOR ILÍCITA.

Presumem-se necessárias, e, portanto, dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL, as despesas com publicidade efetivamente realizadas. Cabe, contudo, prova em contrário pela Fazenda, não servindo a tanto a constatação de que a contratante tenha sido informada sobre a suposta posterior destinação dos recursos para a realização de pagamentos ilícitos, uma vez que escapa ao controle do sujeito passivo o emprego que o prestador do serviço confere a suas receitas.

IRRF. PAGAMENTOS. CAUSA. AUSÊNCIA. BENEFICIÁRIO. IDENTIFICAÇÃO. VALORES PRÓPRIOS. TRIBUTAÇÃO NA FONTE.

Devem ser considerados efetuados como líquidos de imposto de renda retido na fonte, e, por conseguinte, com a correspondente exigência de IRRF, sempre que os recursos, sendo próprios do sujeito passivo, sirvam para a realização de pagamentos, alternativamente, em favor de beneficiários não identificados ou carentes de causa. Consequentemente, sob quadro diverso, incabível o lançamento de ofício de IRRF.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DOLO.

Não sendo possível colher dos autos elementos inequívocos da necessária conduta dolosa para a qualificação da penalidade imposta de ofício, deve-se reduzir a multa para o seu patamar base de 75%.

RESPONSABILIDADE. ART. 135 CTN. ADMINISTRADOR.

Mantida a responsabilidade tributária da pessoa física pelos créditos lançados em face da pessoa jurídica, pois, na qualidade de diretor-presidente da Braskem S/A durante o período fiscalizado, detinha poder de gestão e pleno conhecimento dos atos ilícitos promovidos pelo “setor de operações estruturadas” da empresa, tendo contribuído, tanto ativa quanto passivamente, para o inadimplemento das obrigações tributárias.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos implica a obrigatoriedade de constituição dos respectivos créditos tributários. Assim, versando sobre idênticas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento da CSLL, o que restar decidido no lançamento do IRPJ, reflexo que se forma ante as mesmas razões de decidir delineadas quanto a um e outro, haja vista decorrerem de iguais elementos de convicção.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado: (i) em dar parcial provimento ao recurso voluntário do contribuinte para (i.1) reconhecer a decadência das obrigações tributárias de IRPJ e CSLL relativas ao ano 2011, por maioria de votos, vencidos os Conselheiros Raimundo Pires de Santana Filho e Neudson Cavalcante Albuquerque, os quais afastavam a decadência, sendo que os Conselheiros Renato Rodrigues Gomes e Alexandre Evaristo Pinto acompanharam o voto do relator pelas conclusões, foi designado o Conselheiro Renato Rodrigues Gomes para redigir o voto vencedor quanto aos fundamentos; (i.2) exonerar as exigências tributárias de IRPJ e CSLL relativas ao ano 2013, por unanimidade de votos; (i.3) exonerar a exigência tributária de IRRF, por unanimidade de votos e (i.4) exonerar a qualificação da multa de ofício, a qual deve ser exigida pelo índice de 75%, por maioria de votos, vencidos os Conselheiros Raimundo Pires de Santana Filho e Neudson Cavalcante Albuquerque, que mantinham a qualificação; (ii) em dar parcial provimento ao recurso voluntário do responsável tributário Marcelo Bahia Odebrecht para afastar a imputação de responsabilidade, por unanimidade de votos e (iii) em negar provimento ao recurso voluntário de Carlos José Fadigas de Souza Filho, pelo voto de qualidade, vencidos os Conselheiros José Eduardo Genero Serra (relator), Lucas Issa Halah e Alexandre Evaristo Pinto, que afastavam a imputação de responsabilidade, foi designado o Conselheiro Renato Rodrigues Gomes para redigir o voto vencedor. Os Conselheiros Alexandre Evaristo Pinto e Neudson Cavalcante Albuquerque declinaram do interesse em apresentar declaração de voto manifestado em sessão.

*Assinado Digitalmente*

**José Eduardo Genero Serra – Relator**

*Assinado Digitalmente*

**Renato Rodrigues Gomes – Redator designado**

*Assinado Digitalmente*

**Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alexandre Evaristo Pinto, José Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de processo decorrente de lançamento de imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ), imposto de renda retido na fonte (IRRF) e de contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), referentes ao ano-calendário 2011, 2013 e 2014.

Houve responsabilização solidária.

O enquadramento legal é o que consta dos autos de infração.

Por bem descrever os fatos ocorridos até a sua prolação, sirvo-me do relatório da decisão recorrida:

O presente procedimento de fiscalização destinou-se à verificação do IRPJ - IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA dos anos calendário de 2011, 2013 e 2014, e do IRRF -IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE dos anos calendário 2013 e 2014, dando continuidade e aproveitando a documentação gerada no procedimento fiscal de diligência instaurado pelo TDPF-D 05107002017-00003-2. A autorização escrita para realização de novo exame em períodos já fiscalizados anteriormente, em atendimento ao art. 906 do Decreto 3.000/99, encontra-se no texto do TDPF-F 0510700-2017-00105-5, cuja cópia segue anexa ao presente termo.

O valor total do crédito tributário perfaz R\$ 109.972.087,85.

O SUJEITO PASSIVO - CONTRIBUINTE é uma sociedade anônima cadastrada no CNPJ sob razão social BRASKEM S/A, CNPJ 42.150.391/0001-70 e CNAE - Classificação Nacional de Atividades Econômicas - 2021-5-00 Fabricação de produtos petroquímicos básicos. Para efeito de identificação no presente termo a referida sociedade poderá ser nomeada como "SUJEITO PASSIVO - CONTRIBUINTE", "CONTRIBUINTE", "fiscalizado" ou "BRASKEM".

A fiscalização dos anos calendário 2011, 2013 e 2014 foi baseada nas ECD - Escrituração Contábil Digital 2011 - apresentadas pelo CONTRIBUINTE no sistema SPED - Sistema Público de Escrituração Digital - cujos dados básicos encontram-se relacionados na tabela transcrita no Termo de Verificação Fiscal (TVF).

### GRUPO ODEBRECHT E BRASKEM

(...)

### COMPOSIÇÃO ACIONÁRIA DA BRASKEM

(...)

### ADMINISTRADORES

As Atas das Reuniões do Conselho de Administração da BRASKEM, lavradas entre **13/01/2011 e 15/12/2014**, cujos resumos seguem transcritos no TVF, mostram a presença, nas decisões administrativas e financeiras da empresa, dos administradores **MARCELO BAHIA ODEBRECHT, na condição de Presidente do**

**Conselho de Administração e representante da empresa controladora, e de CARLOS JOSÉ FADIGAS DE SOUZA FILHO, na condição de Diretor Presidente da BRASKEM.**

#### **OPERAÇÃO LAVA JATO - GRUPO ODEBRECHT E BRASKEM**

(...)

Em 19 de junho de 2015, no curso da 14ª fase da Operação Lava-Jato, batizada de "Erga Omnes", a Polícia Federal prendeu MARCELO ODEBRECHT, diretor presidente do grupo ODEBRECHT, bem como os seus executivos MÁRCIO FARIAS, ROGÉRIO ARAÚJO e ALEXANDRINO ALENCAR. A força tarefa da LAVA JATO do MPF ofereceu denúncia contra os citados, firmada em 24 de julho de 2015, cuja cópia segue anexada no processo 13896-722.669/2017-17 e cujos textos de interesse foram transcritos no TVF. **A denúncia versou sobre as propinas que a BRASKEM teria pago, entre 2010 e 2014, a PAULO ROBERTO COSTA, diretor da PETROBRÁS, e a políticos do Partido Progressista, a fim de obter vantagens ilícitas no contrato de fornecimento de NAFTA da PETROBRAS para a BRASKEM.**

Destaca-se da denúncia os trechos relativos ao detalhamento das **negociatas que resultaram no preço do NAFTA favorável à BRASKEM, abaixo do valor de mercado**, causando grandes prejuízos para a PETROBRÁS. Também destaca-se a leitura dos trechos da denúncia que tratam do detalhamento dos **sofisticados mecanismos financeiros utilizados pelo grupo ODEBRECHT para lavagem de dinheiro no exterior**. A título de exemplo, destaca-se o infográfico mostrado na página 147 da denúncia (transcrito no TVF), no qual verifica-se o tortuoso caminho seguido pelas propinas do grupo ODEBRECHT até chegar às mãos dos diretores da PETROBRÁS, percorrendo três contas e empresas intermediárias, utilizando 14 empresas offshores distribuídas em 8 países, ou seja, três níveis de lavagem, com o evidente intuito dificultar o rastreamento e a identificação dos beneficiários finais.

(...)

A Autoridade-fiscal transcreveu no TVF trechos da sentença proferida pelo Juiz Federal SÉRGIO FERNANDO MORO em 08/03/2016, nos autos da Ação Penal do processo 503652823.2015.4.04.7000, na qual o referido magistrado concluiu pela **condenação de MARCELO ODEBRECHT pelo crime de corrupção ativa, pelo pagamento de vantagem indevida a PAULO ROBERTO COSTA no contrato da BRASKEM com a PETROBRÁS, bem como pelo crime de lavagem de dinheiro**, consistente nos repasses, com ocultação e dissimulação, de recursos criminosos provenientes dos contratos do grupo ODEBRECHT com a PETROBRÁS, através de contas secretas mantidas no exterior.

#### **DETALHAMENTO DO ESQUEMA FRAUDULENTO PARA PAGAMENTO DE PROPINAS**

(...)

As referidas delações, de acordo com a fiscalização, permitiram desvendar partes do **esquema montado no grupo ODEBRECHT para controlar e pagar de forma centralizada as propinas acertadas pelas várias empresas do grupo ODEBRECHT**. Segundo os depoimentos prestados por MARCELO ODEBRECHT, **o setor de "Operações Estruturadas" do grupo, que se tornou conhecido como "Departamento de Propinas"**, foi criado no início dos anos 90, quando a empresa se internacionalizou, com o propósito de acabar com o descontrole na contabilidade das empresas do grupo. Segundo ele, **toda a geração de recursos não contabilizados, mais conhecida como "caixa 2", era feita por meio de offshores no exterior**.

(...)

Transcrito no TVF o anexo apresentado pela BRASKEM no acordo de leniência, intitulado "RECURSOS DE CAIXA 2", no qual a empresa detalha os **mecanismos fraudulentos utilizados para geração de recursos não contabilizados para o pagamento de propinas**. O texto menciona que em 2006 foi contratado o advogado JOSÈ AMÉRICO SPINOLA para estruturar a geração de caixa 2 e o cidadão suíço JURG ROTH para administrar as contas externas utilizadas no esquema. Aduz que JOSÈ AMÉRICO SPINOLA formatou a **operação embasada em contratos fictícios de comissionamento de agentes de exportação, já que a BRASKEM exportava cerca de 20% de sua produção**. O texto informa que **o fluxo financeiro foi direcionado ao exterior por meio de pagamentos realizados pela BRASKEM a partir do BRASIL, e pela subsidiária BRASKEM INC nas Ilhas Cayman, a empresas offshore de fachada, sem vínculo societário com a BRASKEM**.

(...)

Ainda foi transcrito no TVF o APENDICE 2, documento citado no anexo intitulado "RECURSOS DE CAIXA 2", mostrando a **destinação dos recursos gerados pelo esquema fraudulento da BRASKEM**, como por exemplo as propinas pagas ao PP e a PAULO ROBERTO COSTA pelo contrato de nafta, ao PT e a ANTONIO PALOCCI para aprovação da MP 470, ao PP e a GUIDO MANTEGA para aprovação da MP 613, e assim por adiante.

#### **EXECUÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL**

(...)

#### **GLOSA DE DESPESAS BRASKEM- SERVIÇOS FICTÍCIOS HATCHET e WORLDWIDE**

O fiscalizado apresentou carta em 04/04/2017, através da qual admitiu ter realizado **pagamentos fraudulentos, efetuados pela BRASKEM e pela sua subsidiária na Ilhas Cayman, a BRASKEM INCORPORATED LIMITED, doravante BRASKEM INC, para as empresas HATCHET e WORLDWIDE, sem que houvesse a efetiva prestação dos serviços**. Aduziu que, **diante da ausência de comprovação dos serviços prestados, efetuou denúncia espontânea para regularização do passivo tributário atrelado a essas operações, tendo procedido ao cálculo e pagamento do IRRF devido, mediante a aplicação da alíquota de 35% sobre os**

pagamentos efetuados para as empresas HATCHET e WORLDWIDE, posto que os considerou como pagos a beneficiários não identificados ou sem a comprovação de sua causa, bem como adicionou às bases do IRPJ e da CSLL as despesas relativas às comissões das empresas HATCHET e WORLDWIDE, posto que foram indevidamente computadas na apuração do resultado tributável da BRASKEM e da BRASKEM INC.

(...)

Em suma, a fiscalização constatou que as despesas fraudulentas lançadas em 2011 na conta 3402010202 COMISSÕES SOBRE VENDAS - ME somam R\$66.650.248,92, no entanto, o ajuste espontâneo do CONTRIBUINTE adicionou apenas R\$26.312.140,00 ao resultado tributável, deixando R\$40.338.108,92 indevidamente fora do alcance da tributação. Dessa forma, a fiscalização procedeu à glosa de ofício de despesas no valor de R\$40.338.108,92, lançadas em 2011 na conta 3402010202 COMISSÕES SOBRE VENDAS - ME.

#### TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS NA BRASKEM INC - GLOSA DE SERVIÇOS DA HATCHET

A empresa BRASKEM INCORPORATED LIMITED, sediada na Ilhas Virgens, era controlada em 2014 pela BRASKEM, a qual detinha 100% de seu capital total e votante.

**O lucro da BRASKEM INC foi indevidamente reduzido, na visão da fiscalização, mediante despesas fraudulentas efetuadas por ordem de sua controladora, não necessárias para a atividade operacional e normal da empresa, destinadas a gerar recursos para pagamento de propinas para obtenção de benefícios econômicos da controladora.**

Conforme visto no item anterior, o fiscalizado apresentou carta em 04/04/2017, através da qual **admitiu ter realizado pagamentos fraudulentos, efetuados pela BRASKEM e pela sua subsidiária na Ilhas Cayman, a BRASKEM INC, para as empresas HATCHET e WORLDWIDE, sem que houvesse a efetiva prestação dos serviços.** Aduziu que, diante da ausência de comprovação dos serviços prestados, **efetuou denúncia espontânea para regularização do passivo tributário atrelado a essas operações,** tendo adicionado, ao resultado auferido no exterior pela subsidiária BRASKEM INC, as despesas irregulares lançadas na contabilidade desta, relativas às comissões fraudulentas pagas para a empresa HATCHET.

(...)

**Analisando a escrituração contábil de 2014 da BRASKEM INC a fiscalização detectou que o CONTRIBUINTE deixou de reconhecer em sua denúncia espontânea parte das despesas efetuadas pela BRASKEM INC com a empresa HATCHET.** Diante dessa constatação, o item 5 do TERMO DE INTIMAÇÃO 05 intimou o CONTRIBUINTE a esclarecer porque o ajuste no resultado da BRASKEM INC considerou apenas as despesas indicadas com referências 1 a 6 na tabela da sequência, lançadas na conta 3402010202 COMISSÕES SOBRE VENDAS - ME, no

valor de US\$8.494.023,58 (ou R\$18.989.048,31), ao invés de considerar US\$17.614.113,08 (ou R\$40.839.779,60), valor das despesas indicadas com referências 1 a 22 na tabela da sequência.

(...)

Em atendimento o **CONTRIBUINTE** apresentou carta em 21/09/2017, na qual **admitiu de forma expressa o equívoco em seu procedimento, ao estornar apenas U\$8.494.023,58, bem como informou que procederia à sua regularização**, no entanto, não esclareceu a forma e os montantes dessa regularização.

Do ajuste efetuado espontaneamente pelo CONTRIBUINTE na ECF apresentada em 26/10/2016, considerando o estorno de despesas no valor de U\$8.494.023,58 e, do ajuste apurado pela fiscalização, considerando o estorno de despesas no valor de US\$17.614.113,08, observa-se que **no ajuste espontâneo foi tributado lucro de R\$2.049.292,36, no entanto, deveria ter sido tributado lucro de R\$26.274.072,29, assim, a fiscalização procedeu de ofício à tributação da diferença, no valor de R\$24.224.779,93, adicionando, na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL, a parcela não tributada do lucro apurado na BRASKEM INC, no valor de R\$24.224.779,93.**

#### **IRRF SOBRE PAGAMENTOS NÃO CONTABILIZADOS - EFETUADOS PELA BRASKEM INC**

A Autoridade-fiscal entendeu evidenciado que os pagamentos da BRASKEM INC para a empresa HATCHET foram engendrados como forma alternativa de ocultar a geração dos recursos não contabilizados canalizados para o setor de operações estruturadas da ODEBRECHT, visando a obtenção de benefícios econômicos para a BRASKEM mediante o pagamento de propinas.

(...)

O texto informa que **o fluxo financeiro foi direcionado ao exterior por meio de pagamentos realizados pela BRASKEM a partir do BRASIL, e pela subsidiária BRASKEM INC nas Ilhas Cayman, a empresas offshore de fachada, sem vínculo societário com a BRASKEM, em suma, a fiscalização entendeu evidenciado que a BRASKEM INC participava dos pagamentos fraudulentos por ordem e para benefício econômico da BRASKEM.**

Conforme detalhado no item 11 do TVF, os contratos de prestação de serviços firmados entre a BRASKEM e as empresas HATCHET e WORLDWIDE, contém as mesmas assinaturas do contrato de prestação de serviços firmado entre a BRASKEM INC e a empresa HATCHET, evidenciado que pertencem ao mesmo esquema fraudulento.

A documentação apresentada pelo fiscalizado em 21/09/2017 fornece provas, na visão da fiscalização, de que os pagamentos da BRASKEM INC para a HATCHET foram realizados por ordem da BRASKEM. Por exemplo, a carta emitida pela

HATCHET em 02/05/2014, endereçada à BRASKEM INC, refere-se à cobrança de comissões no valor de U\$1.611.120,95.

A fiscalização ressalta que o pagamento dessa cobrança ocorreu através de transferência bancária em 28/04/2014, do BANK OF AMERICA MERRILL LYNCH, no qual consta como solicitante PRISCILA SALES, que era funcionária da BRASKEM.

A fiscalização, ainda, transcreveu no TVF cópia de e-mail apresentado pelo fiscalizado em 21/09/2017, no qual PRISCILA CASTRO SALES, funcionária da BRASKEM, envia para MARIA DA CONCEIÇÃO N. SANTOS, com cópia para MARCELLE VIEIRA S NERI, também funcionária da BRASKEM, cópia de vultuosa transferência bancária da BRASKEM INC para a HATCHET, no valor de U\$1.290.798,88, evidenciando, na visão da fiscalização, o controle e a administração da BRASKEM sobre tais pagamentos.

**Assim, a fiscalização entendeu comprovado que os pagamentos efetuados pela BRASKEM INC para a HATCHET, relacionados na tabela do presente item, ainda que não tenham sido contabilizados pela BRASKEM, foram efetuados sob seu controle e ordem, sabidamente destinados a esquema de pagamento de propinas visando seu benefício econômico, cujos reais beneficiários não foram identificados, e cuja causa e operações não foram comprovadas, sujeitando-se a tributação pelo IRRF à alíquota de 35%, conforme o disposto no art. 674 do Decreto 3.000/99.**

#### **GLOSA DE DESPESAS EM 2013 COM PUBLICAÇÕES NA REVISTA BRASILEIROS**

**De acordo com o depoimento prestado em vídeo por MARCELO BAHIA ODEBRECHT e com os anexos atrelados ao seu TERMO DE COLABORAÇÃO 20, firmado no âmbito da delação premiada acordada entre o Ministério Público Federal e os dirigentes do grupo ODEBRECHT/BRASKEM, o ex-Ministro da Fazenda GUIDO MANTEGA pediu ao depoente patrocínio para a revista "BRASILEIROS". No depoimento em vídeo o depoente relatou que informou ao ex-Ministro que não conhecia a publicação e que não tinha interesse no seu patrocínio, de modo que o valor seria abatido do valor global destinado pelo grupo ODEBRECHT para apoio ao Partido dos Trabalhadores. De acordo com os anexos atrelados ao TERMO DE COLABORAÇÃO 20 o valor do referido patrocínio foi arcado pela BRASKEM S.A. e o valor abatido da conta chamada "POS-ITALIA", codinome do ex-Ministro da Fazenda GUIDO MANTEGA, referente aos recursos destinados ao Partido dos Trabalhadores.**

Em atendimento o fiscalizado apresentou carta em 20/06/2017, através da qual encaminhou cópias das edições 71 a 77 da revista "BRASILEIROS", relativas aos meses de junho a dezembro de 2013, nas quais foram publicados anúncios da BRASKEM, ocupando uma ou duas páginas das revistas. No tocante à necessidade das despesas a carta do fiscalizado exara entendimento de que a veiculação de anúncios e matérias de interesse da BRASKEM nas revistas supre o teor do art. 299 do RIR.

A Autoridade-fiscal ressaltou que art. 299 do RIR 99 estabelece que são operacionais as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, sendo admitidas e dedutíveis as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. Contudo, **afirmou a fiscalização, se por um lado a publicação de anúncios em revistas é evidentemente usual e necessária para atividade de uma empresa, seja para divulgação de sua imagem ou de seus produtos e serviços, resta evidentemente desnecessária uma despesa efetuada simplesmente para atender a um pedido político, cujo valor foi descontado dos 100 milhões de reais que a empresa havia destinado para propiciar agradados ao Partido dos Trabalhadores.**

**Diante do exposto, foi procedida à glosa das despesas relativas ao patrocínio para a revista "BRASILEIROS" no valor total de R\$798.752,25 em 2013.**

#### **MULTAS DE OFÍCIO – QUALIFICAÇÃO**

**A fiscalização procedeu à qualificação do percentual da multa de ofício aplicável aos tributos apurados em decorrência das infrações descritas nos itens 7 a 10 do TVF, relativas às despesas fraudulentas da HATCHET e WORLDWIDE em 2011, às despesas e pagamentos fraudulentos efetuados pela BRASKEM INC para a HATCHET em 2013 e 2014, e às despesas desnecessárias com a revista BRASILEIROS, nos termos do art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96, posto que constatada a ocorrência de sonegação, fraude e conluio, nos termos dos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64, conforme textos legais transcritos na sequência, contendo grifos desta fiscalização.**

#### **SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA DOS ADMINISTRADORES**

Tendo sido evidenciada a prática de infração à lei, na forma de sonegação, fraude e conluio, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, **a fiscalização responsabilizou, de forma solidária com o SUJEITO PASSIVO - CONTRIBUINTE, os SUJEITOS PASSIVOS - RESPONSÁVEIS, a saber, o sócio administrador MARCELO BAHIA ODEBRECHT, e o administrador CARLOS JOSÉ FADIGAS DE SOUZA FILHO.**

A responsabilidade dos mencionados SUJEITOS PASSIVOS - RESPONSÁVEIS é atribuída **com base no Inciso III do art. 135 do CTN, posto que, na visão da fiscalização, os mesmos praticaram atos com infração à lei.**

A fiscalização ressaltou que **as delações dos dirigentes da BRASKEM e do grupo ODEBRECHT, bem como o acordo de leniência firmado pela BRASKEM com o MPF mostram que MARCELO BAHIA ODEBRECHT foi o mentor, criador e controlador do setor de operações estruturadas, destinado a centralizar a distribuição de propinas das empresas do grupo ODEBRECHT, de modo que, de acordo com a fiscalização, não restam dúvidas sobre a responsabilidade do mesmo sobre as condutas que conduziram à prática de sonegação, fraude e conluio na BRASKEM.**

A fiscalização também ressalta que **depoimento prestado por CARLOS JOSÉ FADIGAS DE SOUZA FILHO, dirigente que ocupou o cargo de Diretor-Presidente**

da BRASKEM de 2011 a 2014, mostraria que o mesmo tinha conhecimento desde 2006 de que a empresa tinha um mecanismo fraudulento para gerar caixa 2, bem como da operacionalização dos pagamentos de caixa 2 aos destinatários finais era feita pela área de operações estruturadas do grupo ODEBRECHT. Em seu depoimento afirmou que discutia as prioridades da BRASKEM com MARCELO ODEBRECHT, e que em decorrência de tais conversas, surgiram ocasiões nas quais houve o uso de caixa 2, por exemplo, para aprovar o PRS 72, sobre a GUERRA DOS PORTOS e para aprovar a MP 613, sobre o REGIME ESPECIAL DA INDÚSTRIA QUÍMICA, e que nestas ocasiões coube ao declarante, em alinhamento com MARCELO ODEBRECHT, autorizar a liberação do valor junto à área de HILBERTO SILVA. Condutas que conduziram à prática de sonegação, fraude e conluio na BRASKEM.

(...)

**A BRASKEM S/A apresentou sua impugnação em que resumidamente trás:**

#### **PRELIMINAR**

#### **NULIDADE DO LANÇAMENTO POR VÍCIO DE INCOMPETÊNCIA DOS AGENTES FISCAIS**

Em junho de 2012, foi aberto procedimento fiscal no âmbito do MPF 0500100.2012.00043 para verificar a regularidade da apuração do IRPJ e CSLL no período compreendido entre o ano 2001 e 2012. O referido procedimento fiscal foi encerrado em 24 de janeiro de 2014.

Ainda em 2014, foi aberto novo procedimento fiscal no âmbito do MPF nº 0500100.2014.000806, para analisar a apuração do IRPJ e CSLL dos anos-calendário de 2009 a 2012, o qual foi encerrado em 23 de janeiro de 2015.

No final do ano de 2016, novamente se iniciou fiscalização de IRPJ e CSLL na Impugnante (MPF N° 0500100.2016.00421) para exame dos períodos de 2011 e 2012 (Doe, 06). Essa fiscalização foi encerrada em 11 de dezembro de 2017, configurando a terceira vez que tais períodos seriam examinados na mesma matéria em procedimentos fiscais distintos no mesmo contribuinte.

Em 11 de dezembro de 2017, foi emitido novo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TPDF) nº 05010700-2017-00105-5 (fls. 16.219), em que o Coordenador-Geral Substituto de Fiscalização Jordão Nóbrega da Silva Júnior autorizou a realização de novo exame dos períodos de 2011 a 2014 sobre a mesma matéria, que ensejou a autuação ora combatida. Essa fiscalização foi encerrada em 13 de dezembro de 2017 (fls. 16.263).

**Quando foi emitido o TDPF nº 05010700-2017-00105-5 em 11 de dezembro de 2017 com a autorização de segundo exame do Coordenador Substituto da COFIS, não se atentou que, na verdade, era a quarta vez que tais períodos seriam examinados em procedimentos fiscais distintos no mesmo sujeito passivo.**

(...)

**Promoveu um segundo exame sem qualquer autorização formal da autoridade administrativa competente**

O procedimento fiscal de Diligência que levou a lavratura do Auto de Infração foi instaurado pelo TPDF-D 0510700-2017-00003-2 emitido em 10/03/2017 (fls. 16.127). Durante todo o ano de 2017, a empresa foi fiscalizada pelos auditores fiscais, recebendo inúmeros termos de intimação para apresentação de documentos e esclarecimentos. Esses termos foram todos transcritos no Termo de Verificação Fiscal - TVF para embasar a acusação fiscal. O TDPF de fiscalização foi emitido apenas em 11 de dezembro de 2017, dois dias antes da lavratura do termo de encerramento da fiscalização.

Desse relato pode-se concluir que a fiscalização com todos os seus termos de intimação ocorreu sem a autorização para segundo exame da fiscalização da autoridade administrativa competente como prescreve o art. 906 do RIR/99.

**A autorização de segundo exame foi emitida por autoridade incompetente**

A fiscalização está embasada no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TPDF) nº 05010700-2017-00105-5 (fls. 16.219), emitido em 11 de dezembro de 2017 pelo Coordenador-Geral Substituto de Fiscalização Jordão Nóbrega da Silva Júnior que autorizou a realização de novo exame dos períodos de 2011 a 2014.

Nesse sentido, a Lei nº 2.354/54, regulamentada pelo art. 906 do RIR, prevê que o "segundo" exame de período somente é possível com a concessão de ordem escrita do Superintendente, Delegado ou Inspetor da Receita Federal titular da circunscrição fiscal do contribuinte.

**O dd. Coordenador Substituto da COFIS não está entre as autoridades competentes para a concessão de segundo exame segundo a lei.**

Ressalte-se que a competência da Lei nº 2.354/54 é conferida a determinadas autoridades administrativas específicas e não ao órgão como um todo. Apenas as pessoas elencadas estão habilitadas a conceder a autorização. Como essa competência não é do órgão não pode ser delegada.

**Não está autorizado pela legislação fiscal mais de dois exames no mesmo período**

**A fiscalização que originou a autuação objeto deste processo administrativo é oriunda do quarto exame no mesmo período de 2011 e 2012 relativa ao IRPJ.**

(...)

Por fim, nota-se que a disciplina do inciso I do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 prevê a nulidade por vício de incompetência dos atos e termos processuais. **No caso ora analisado, os vícios de incompetência da autoridade que realizou o lançamento foram eleitos como insanáveis, ressalvados os casos em que se comprovar vício meramente formal, o que não é o caso.**

**DECADÊNCIA DAS DESPESAS INCORRIDAS EM 2011**

### **Antecipação do prazo decadencial do art. 173 do CTN pela entrega da DIPJ**

O prazo decadencial deflagrado se inicia com a constituição do crédito tributário pela notificação de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o termo "medida preparatória", elencado pelo art. 173, abrange os atos praticados pelo contribuinte que levam ao Fisco o conhecimento da constituição do crédito tributário, como ocorre com a entrega da DIPJ.

(...)

No caso concreto, o suposto fato gerador teria ocorrido em 31/12/2011. A DIPJ original, por sua vez, foi apresentada em 29/06/2012. Logo, o prazo decadencial de 5 anos teria se iniciado em 30/06/2012 e, portanto, se encerrado em 30/06/2017, período anterior à data de lavratura do Auto de Infração.

### **Aplicação do recurso repetitivo do E. STJ**

Ainda que se considere que a entrega da DIPJ não antecipa o início da contagem da decadência, a jurisprudência do E. CARF aponta que a interpretação do art. 173 do CTN impõe o reconhecimento de que o primeiro dia do período em que o lançamento poderia ter sido efetuado é o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador.

O E. CARF adotou decisão proferida pelo E. STJ sob o regime de recursos repetitivos, à época regulado pelo art. 543-C do antigo CPC.

O patrono então entende que de todo o exposto, o período referente a glosa de despesas em 2011 foi alcançado pela decadência o que, por conseguinte, torna o lançamento insubsistente, devendo as respectivas exigências fiscais serem totalmente canceladas.

### **RAZÕES DE MÉRITO**

#### **INDEVIDA EXIGÊNCIA DE IRRF SOBRE PAGAMENTOS EFETUADOS PELA BRASKEM INC**

De início, alega o patrono, é importante reconhecer a **completa ausência de conexão entre os pagamentos realizados pela Braskem Inc. e fonte situada no Brasil**, fato comprovado pela seguinte constatação: **os recursos movimentados pela Braskem Inc. foram por ela captados no exterior, isto é, não possuem origem em fonte brasileira e, muito menos, em recursos transferidos pela Impugnante.**

#### **O FLUXO DE CAIXA DAS EMPRESAS**

Em razão do seu giro de atividades, a **Braskem Inc. dispunha de relevantes recursos próprios, auferidos a partir de operações contratadas no exterior.** Diante dos números apresentados ao final do tópico anterior, **não haveria sentido em a Braskem Inc. recorrer à Impugnante para captação dos USD 24 milhões**

**(valor aproximado) utilizados para pagamento das comissões**, tendo em vista que as suas reservas eram mais que suficientes.

Apenas em 2014, ano em que foram concentrados os pagamentos de comissão, **a Impugnante apresentava capital circulante líquido negativo de aproximadamente R\$ 726 milhões.**

Adicionalmente, a necessidade de manutenção de caixa no Brasil foi atestada por Parecer Técnico de Natureza Contábil (Doc. 13), elaborado por profissionais renomados nas áreas de contabilidade e econômica, que analisaram as demonstrações financeiras da Braskem na época e avaliaram as expectativas do mercado quanto à valorização do dólar frente ao real, com base em relatórios emitidos por instituições especializadas.

**As dd. Autoridades Fiscais**, na visão do patrono, ignoraram solenemente toda essa realidade e deram valor excessivo a circunstâncias sem relevância, para desconsiderar a Braskem Inc. **Optaram por lançar IRRF sobre pagamentos feitos por fonte estrangeira mediante a utilização de recursos próprios auferidos no exterior e que se encontravam em contas também localizadas em jurisdição estrangeira.** Embora estas circunstâncias tenham escapado ao interesse da Fiscalização, resta provada a impossibilidade aplicação da presunção legal prescrita pelo art. 61 da Lei 8.981/95 ao caso concreto, conforme será vista mais detalhadamente adiante.

#### **INDEVIDA EXIGÊNCIA DE IRRF SOBRE PAGAMENTOS EFETUADOS PELA BRASKEM INC**

##### **Incompetência do auditor fiscal para atribuir responsabilidade para retenção de imposto para fonte pagadora e beneficiário domiciliados no exterior**

Verifica-se que os dd. autuantes defendem, no item 9 do TVF, a equivocada conclusão de que os pagamentos sem causa efetuados pela Braskem Inc.

(localizada no exterior) à empresa Hatchet deveriam ser tributados pelo IRRF à alíquota de 35%, porquanto teriam sido efetuados sob seu controle e ordem. Ou seja, entendeu que a Impugnante estaria obrigada a reter o IRRF como fonte pagadora de rendimentos, mesmo que esses pagamentos tenham sido realizados por outra empresa do grupo domiciliada no exterior.

Em primeiro lugar, há de se ressaltar que **essa acusação representa frontal contradição à exigência de glosa desses mesmos pagamentos na composição dos lucros auferidos pela Braskem Inc. no exterior** (item 8 do TVF - "Tributação dos lucros auferidos na Braskem Inc. - Glosa de despesas da Hatchet"). Ora, **se a dd. Fiscalização reconhece como indedutíveis despesas contabilizadas pela Braskem Inc. (item 8 do TVF), é porque entende que a fonte pagadora das comissões é a Braskem Inc.**

Incoerente, na visão do patrono, a pretensão de exigir o recolhimento adicional de IRRF sobre valores desembolsados por fonte estrangeira. **A exigência de IRRF**

**sobre as comissões e concomitante glosa desses pagamentos são acusações excludentes entre si**, cuja coexistência expõe a ausência de coesão da autuação.

O contribuinte afirma que **lei brasileira não tem vigência e tampouco eficácia para regular condutas numa jurisdição estrangeira**, de modo que a obrigatoriedade de recolhimento de IRRF não poderia alcançar pagamentos realizados pela INC por ser uma empresa estrangeira com atividades próprias e estrutura operacional e financeira sedimentada. Estaríamos diante de uma aplicação extraterritorial da lei brasileira.

(...)

**Como a responsabilidade tributária é matéria reservada a lei, exigir IRRF em situações não previstas em lei, na visão do patrono, configura verdadeiro confisco do patrimônio da fonte pagadora.** Portanto, afigura-se indevida a pretensão do i. Fiscal de extrapolar os limites territoriais da aplicação da lei brasileira para alcançar os pagamentos efetuados pela INC no exterior.

**A ilegalidade da equiparação do pagamento "por conta e ordem" a pagamento direto para obrigar a retenção do IRRF sobre pagamento da Braskem Inc.**

**A autuação fiscal constrói uma interpretação extensiva do art. 61 da Lei 8.981 que inclui como hipótese de incidência a realização de pagamentos por conta e ordem de terceiro.** A partir daí, atribui à Impugnante a responsabilidade tributária pela retenção do imposto nos pagamentos realizados pela Braskem Inc. à Hatchet.

Nesse sentido, a fiscalização utiliza expressões como "resta evidenciado que os pagamentos da BRASKEM INC para a empresa HATCHET foram engendrados como forma alternativa de ocultar a geração de recursos não contabilizados canalizados para o setor de operações estruturadas da Odebrecht" e "em suma, resta evidenciado que a BRASKEM INC participava de pagamentos fraudulentos por ordem e para benefício econômico da BRASKEM" (fls. 16.202).

Nesse processo administrativo a fiscalização se utilizou da expressão "por ordem e benefício" para impor a tributação na fonte à Impugnante mesmo sem haver previsão legal que a autorize. As dd autoridades fiscais equipararam para fins de aplicação da Lei 8.981/91 a exigência de pagamento direto ao beneficiário ao pagamento indireto realizado por conta e ordem de terceiro. Se for válida essa interpretação fazendária, o que o patrono refuta veementemente, chegar-se-ia a situação em que as autoridades fiscais poderiam considerar atendido o critério do pagamento previsto no antecedente do art. 61 bastando para isso que se comprovasse por indícios que a Impugnante ordena e controla o momento da realização do pagamento por sua subsidiária.

Ocorre que não há essa previsão no texto do art. 61 da Lei 8.981/91. **Na prática, os dd, agentes fiscais estão inovando a legislação, afirma o patrono, para criar uma nova hipótese de presunção legal, visando punir de forma transversa os pagamentos da Braskem Inc. feitos no exterior. Para os autuantes, não é suficiente que os pagamentos tenham sido considerados indedutíveis pela**

**Braskem Inc., querem aumentar a punição com a exigência de imposto na fonte a alíquota de 35% como penalidade.**

**Vedação ao uso de dupla presunção como suporte a exigência de IRRF**

Com efeito, o art. 61 é uma presunção legal que tem consequências gravosas para a fonte pagadora que não identifica o beneficiário ou a causa do pagamento. A retenção na fonte é feita a alíquota superior à usual (35%) com gross up e de forma exclusiva. É uma medida de caráter excepcional que visa reduzir a necessidade probatória do Fisco, invertendo o ônus da prova.

De fato, o efeito prático das presunções legais é de, uma vez provado o fato indiciário, dispensar o agente fiscal de provar o efeito determinado em razão de a lei o presumir, cabendo à outra parte, para afastar a presunção, provar que o fato presumido não existiu no caso. Por outro lado, **se a acusação se baseia exclusivamente numa presunção, o rigor da comprovação é maior. Há necessidade de se coletar um conjunto probatório que obedeça rigorosamente ao estabelecido na hipótese prevista na lei.**

Ou seja: na presunção, a prova do fato indiciário, por ser uma prova precária, tem de ser direta, uma vez que já se está partindo de um fato para concluir outro. Com efeito, sobre a ocorrência do fato indiciário que autoriza a presunção tem de haver um grau de certeza elevado.

Não pode, na visão do patrono, a fiscalização provar o fato indiciário a partir de uma presunção simples (recursos destinados pela Braskem Inc. a beneficiários não identificados foram fornecidos pela Impugnante) e depois aplicar sobre o resultado do primeiro raciocínio outra presunção, desta feita legal (Braskem Inc. realizou pagamentos de rendimentos tributáveis para beneficiários não identificados), para chegar ao fato probando. E uma dupla presunção com baixíssimo poder probante.

O fato indiciado necessariamente deriva de um fato conhecido e diretamente provado, de forma que é imperativo que, como ensina Caio Mário da Silveira, "na sua base, há de estar sempre um fato provado e certo; não tolera o direto que se presume o fato, e dele se induza a presunção, nem admite que deduza presunção da presunção". O fato indiciário, na visão do patrono, jamais pode ser uma presunção. O fato indiciado já é um juízo probabilístico que não se conhece diretamente, não servindo como base sólida para se induzir outro fato. A presunção da presunção, portanto, seria vedada.

Como se nota, **a fiscalização parte de uma cadeia de presunções para concluir que a Impugnante deve ser tributada pelo IRRF à alíquota de 35% (esta já uma presunção legal, note-se). Contudo, reforça-se que a derivação de uma presunção a partir de outra presunção não é tolerada pelo sistema, pois fere a estrutura lógica na qual se funda o próprio processo presuntivo.**

Toda a acusação, de acordo com o contribuinte, se lastreia na presunção simples de a Impugnante ser a pessoa quem arca com os pagamentos realizados pela

Braskem Inc.. Mas a **fiscalização, em momento algum prova ou sequer demonstra por meios diretos, que os pagamentos efetuados pela Braskem Inc., empresa legalmente constituída e que realiza operações próprias e legítimas, o foram com recursos advindos da Impugnante** - já havendo aí, portanto, um salto argumentativo. **Ignorou-se o fato de os recursos empregados já estarem no exterior e serem oriundos das operações regulares da Braskem Inc..**

A simples consulta à contabilidade da Impugnante permite concluir que o fluxo de recursos era distinto do suposto pela fiscalização nos autos. A Impugnante, devido a necessidades de capital giro e para fazer frente a volumosos investimentos na sua atividade, tinha sistematicamente necessidades de caixa e buscava recursos com terceiros e com outras empresas do grupo (vide perícia - Doc. 13).

Na verdade, afirma o patrono, os beneficiários no exterior foram pagos com recursos de caixa da própria Braskem Inc., cuja realidade financeira é equilibrada no período examinado e não precisaria se valer de sua controladora para tais desembolsos. Tal afirmação foi plenamente demonstrada nos tópicos anteriores.

**A ilegalidade no reajuste da base de cálculo do imposto na fonte e da qualificação da multa de ofício no caso de prova por presunção legal**

**O impugnante afirma que a autorização para tal reajuste não decorre de lei, mas de um raciocínio lógico e matemático que se verifica a partir da simples constatação de que houve um pagamento pela fonte pagadora de uma renda líquida de imposto**, sem promover o desconto do imposto de fonte previsto na legislação fiscal. Em certa medida, equivale a dizer que a fonte pagadora teria implicitamente arcado com o custo do tributo, de modo que o seu cálculo tardio deverá necessariamente considerar esta premissa.

Ocorre que, no caso dos autos, não foi a Impugnante que realizou o pagamento dos recursos à Hatchet. O raciocínio lógico descrito acima não se aplicaria a essa hipótese, eis que é pressuposto do reajuste da base de cálculo a comprovação do efetivo pagamento de valor tributável líquido de imposto.

Tampouco esse imposto poderia se exigido da Braskem Inc., porque sendo uma empresa domiciliada no exterior não está obrigada a realizar a retenção de IRRF com base no art. 61 da Lei 8.981.

Da mesma forma, **a jurisprudência administrativa não admite que se aplique multa qualificada de 150% na hipótese em o tributo devido é apurado a partir da aplicação de uma presunção legal**. Nesses casos, a infração é presumida pela lei, a conduta pode ou não ter sido praticada pelo sujeito passivo, cabendo ao contribuinte o ônus de provar sua inocência.

**Uso da tributação de IRRF como sanção de ato ilícito**

Mesmo no caso de a fonte pagadora realizar pagamentos irregulares, entendemos que **a causa ilícita não implica inexistência de causa ou ausência de comprovação nos termos do art. 61 da Lei 8.981/01. Muito embora a despesa**

**possa ser considerada não dedutível para apuração da base do IRPJ e CSLL, isso não resultaria necessariamente na aplicação da norma antielisiva de tributação exclusiva na fonte.**

**A fiscalização teve pleno acesso ao Acordo de Leniência firmado com o Poder Público, possibilitando a identificação do beneficiário e a causa do pagamento.** Ou seja, se a Receita Federal conhece as causas e possui condições de identificar os beneficiários - e certamente está empreendendo esforços neste sentido -, não há que se falar na aplicação da presunção legal prevista no art. 61. Os tributos devem ser exigidos dos beneficiários, o que seguramente será feito pelo Fisco.

**Irrelevância da atuação de integrantes da Braskem em favor da Braskem Inc. para qualificação da jurisdição da fonte pagadora**

Para aplicação da presunção legal prevista pelo art. 61, entende o patrono, que a Fiscalização deveria atentar para: (i) qualificação da titularidade dos recursos utilizados para pagamento, e (ii) comprovação efetiva que os recursos foram transferidos a partir do Brasil.

Repita-se, para descaracterização da operação da forma como registrada e tratada contábil e fiscalmente pela Impugnante, **a fiscalização deveria ter trazido elementos que demonstrassem a efetiva transferência de recursos pela Impugnante à Braskem Inc. e posteriormente da Braskem Inc. para os beneficiários no exterior, o que não fez.**

O contribuinte lembra que, **tanto as despesas de comissão como o caixa utilizado para pagamento encontram-se escriturados na contabilidade da Braskem Inc.** O art. 923 RIR/99 prevê que a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. O art. 924, por sua vez, determina que a autoridade administrativa deve provar a irregularidade dos fatos registrados com observância das normas contábeis. A contabilidade prova que a fonte pagadora está situada no exterior.

**EQUÍVOCO NA APURAÇÃO DAS BASES DA AUTUAÇÃO: RECOMPOSIÇÃO DO RESULTADO PELA CONSIDERAÇÃO DE OUTROS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS**

Conforme é possível verificar a partir das declarações ativas de IRPJ e CSLL transmitidas pela Impugnante, **a companhia apurou sucessivos saldos de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL ("PF/BCN") nos anos calendário de 2011, 2013 e 2014.** Tais prejuízos são suficientes para amortizar a integralidade das despesas consideradas indedutíveis pela dd.

Autoridade Fiscal.

**Portanto, ainda que se considere, para fins meramente argumentativos, a procedência das glosas perpetradas, não haveria que se falar na constituição de**

**crédito tributário, mas apenas na recomposição dos estoques de PF/BCN registrados pela contribuinte em seus livros fiscais.**

Ocorre que, em sentido diverso, a dd. Autoridade Fazendária recompôs as bases da autuação pela consideração de glosas atreladas aos processos administrativos 13502.721043/2014-27, 13502.721354/2013-13 e 13502.721091/2017-68, que tratam de matéria estranha à presente lide e cujos créditos fiscais encontram-se com a sua exigibilidade suspensa, por força do artigo 151, III do CTN. Esse procedimento resultou no lançamento de tributos e multa a pagar no valor de R\$ 43.288.414,55, equivalentes a 37% da autuação.

O patrono afirma que nenhum dos processos elencados pela dd. Fiscalização representam ainda um passivo efetivo para a Impugnante ou um direito líquido e certo para a União, restando, por mais este motivo, prejudicada a pretensão do Fisco de reduzir o estoque de prejuízo fiscal acumulado com base em todos lançamentos fiscais da Impugnante com exigibilidade suspensa e que ainda pendentes de julgamento administrativo definitivo.

Assim, mesmo na remota hipótese de manutenção das glosas, devem ser integralmente cancelados os lançamentos dos créditos tributários de IRPJ e CSLL.

#### **INDEVIDA GLOSA DE DESPESAS COM PUBLICIDADE**

**As dd. Autoridades Fazendárias consideraram indedutíveis as despesas associadas a material publicitário** veiculado em exemplares da revista Brasileiros, qualificandoas como não necessárias às atividades da Impugnante, **pois fundadas em pedido realizado por um agente político à um ex-administrador da Companhia.** Ocorre que tal motivação não merece prosperar.

A regra fundamental para reconhecimento da dedutibilidade das despesas incorridas pelas pessoas jurídicas, prevista no art. 299 do RIR, limita-se a imposição de que esses dispêndios devem ser necessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora como. Tais requisitos sequer foram confrontados na autuação, pelo simples fato de que **é incontestável a conexão dos gastos de publicidade com o teor do art. 299.**

Adicionalmente, no curso do procedimento de fiscalização, **a Impugnante comprovou (i) que os valores ora glosados, no montante de R\$ 798.752,25, foram efetivamente pagos à agência internacional de publicidade McCann Erickson, mediante a disponibilização de contratos, comprovantes de pagamento e notas fiscais, e (ii) que os serviços foram efetivamente prestados, conforme atestam diversas publicações da Revista Brasileiros** realizadas no ano de 2013 com anúncios de interesse da Impugnante (fls. 5878 a 6854 e 6888 a 6922).

**O contexto narrado na autuação não afasta a evidente necessidade dessas despesas. O fato incontestado é que a marca Braskem foi efetivamente divulgada por meio da referida mídia, perfazendo a usualidade e necessidade desse gasto.** Tal circunstância é suficiente para cumprimento do quanto requerido pelo art. 299 do RIR.

## DAS PROVAS

O patrono, por fim, alega que na eventual e improvável ausência de qualquer evidência para suportar as alegações contidas nesta Impugnação, a Impugnante protesta desde já pela posterior juntada de razões complementares, inclusive com novos documentos, assim o fazendo com esteio no princípio da verdade material e do informalismo que permeia o processo administrativo fiscal, a teor do art. 38 da Lei n.º 9.784/1999.

**O Sr. Carlos José Fadigas de Souza Filho apresentou sua impugnação que resumidamente dispõe:**

**O Impugnante atuava de modo extremamente técnico, na gestão de atos normais e lícitos** de qualquer companhia, sendo responsável pelo contato com clientes e com os representantes dos setores da indústria química, petroquímica e de plástico, além de contato com a imprensa, **o que demonstra a improcedência da injusta imputação de responsabilidade tributária perpetrada pelo Sr. AFRF, pela prática de atos ilícitos que as provas dos autos demonstram não terem sido realizados por ele.**

**Do termo de colaboração extrai-se que "no ano de 2006, antes de seu ingresso na empresa, foi feito um trabalho inicial de concepção, estruturação e implantação da geração de caixa 2" e que somente durante o seu esforço de colaboração é que o Impugnante tomou conhecimento de que tais atos ilícitos eram praticados por meio de pagamento de comissões de exportação** para as empresas Planner, Hatchet e Worldwide, como resta indubitado do trecho do Termo de Colaboração, homologado pelo Supremo Tribunal Federal, diante das provas contundentes apresentadas. Tal conclusão pode ser extraída, por exemplo, do seguinte trecho: "QUE hoje o declarante sabe que a geração de caixa 2 consistia no pagamento de comissões fictícias de exportação e importação, através das empresas Planner, Hatchet e Worldwide, que eram empresas de papel; QUE tais empresas foram criadas na época de seu antecessor, com auxílio do Américo" (fls. 13.789 e 13.790).

Além de não conceber, não estruturar e, até mesmo por desconhecer as operações específicas de geração do Caixa 2, na época objeto da autuação, o Impugnante **jamais coordenou ou teve ingerência sobre tais atos ilícitos, especialmente porque, quando ingressou na empresa, as operações já estavam em andamento** e "a geração se tornou um fluxo contínuo ao longo do tempo, normalmente em valores individuais baixos em cada operação, visto que seguiam sempre o fluxo de exportações e importações no curso normal de negócios, passando daí por diante a 'rodar no automático' com pequenos ajustes de montante sempre que necessário, mas com total anual de cerca de 27 milhões de dólares, que equivalia a 5 por cento do 'caixa 2' do grupo, aproximadamente" (fls.13.790).

É fundamental destacar, ainda, um fato que, apesar de constar das provas trazidas ao processo pela própria Fiscalização, foi desprezado pelo TVF. O Acordo de

Acionistas firmado entre Odebrecht e Petrobras, acionistas controladores da Braskem, conforme definição da própria lei das SAs, estabelece como se dá o poder de controle sobre a companhia. Este Acordo de Acionistas reserva ao acionista Odebrecht o poder de controle sobre a área financeira, ao estabelecer como prerrogativa da Odebrecht a definição dos nomes que podem liderar a área financeira, ocupando o cargo de vice-presidente de finanças. Nesse sentido os Termos de Colaboração e provas produzidas demonstram de modo inequívoco que o acionista controlador ao definir os nomes de quem poderia vir a ser Diretor Financeiro era responsável, conseqüentemente, pela gestão da área financeira em relação às questões relacionadas à acusação fiscal.

A partir das informações prestadas pelo Impugnante e por outros colaboradores, com base nas informações e documentos colhidos pela auditoria independente, foi possível instaurar diversos inquéritos contra agentes públicos e políticos, inclusive autorizados pelo Supremo Tribunal Federal.

Não havendo dúvidas sobre a inexistência da prática de ato ilícito, pelo Impugnante, que ensejou a ocorrência dos fatos geradores relacionados à geração do Caixa 2, **também não houve qualquer individualização de sua conduta** no que tange aos pagamentos realizados para a contratação de publicidade na Revista Brasileiros. **Pelo contrário, os documentos juntados (fls. 13804 a 13849) referem-se a períodos que o Impugnante sequer integrava a direção da Contribuinte atuada e demonstram que ele não teve qualquer participação na realização de tais despesas**, consideradas indedutíveis pelo Sr. AFRF.

(...)

Acrescente-se ao que já foi dito que **a imposição de multa qualificada pela Receita Federal do Brasil caracteriza-se como uma medida no mínimo contraditória. Isso porque, não tinha nenhum procedimento fiscalizatório em curso que objetivasse identificar eventuais deduções destituídas de efetiva prestação de serviço.** Como já dito em seção acima, o Termo de Início de Diligência (fls. 08/14), datado de 06/03/2017, expressamente reconhece que a fiscalização teve início em decorrência de informações prestadas pela Contribuinte atuada ao mercado, as quais, reitera-se, foram identificadas após o Impugnante ordenar a contratação de auditoria externa para apurar, à época, os supostos fatos ilícitos.

O tributo devido, obviamente, deveria ser exigido, bem como a multa de ofício, exceto no caso concreto, pois, como visto acima, ela está inserida nos Acordos firmados com o estado brasileiro, por meio do órgão competente, o MPF. Não por outro movido, **a Contribuinte atuada fez denúncia espontânea e recolheu os tributos devidos. Todavia, aplicar multa qualificada é desincentivar o contribuinte a adotar as medidas semelhantes àquelas praticadas pela Contribuinte atuada.**

**NULIDADE**

Conforme amplamente demonstrado acima, graças à auditoria instalada por determinação do Impugnante, foram identificados os atos ilícitos havidos no âmbito da Braskem, que foram utilizados pela Fiscalização para lavratura dos Autos de Infração ora impugnados. Ocorre que foram identificados, na opinião da impugnante, os beneficiários finais dos valores desviados, o que suporta as acusações do MPF e as condenações judiciais. Mais do que isso, foi com base nas informações prestadas pelos delatores, que a própria Receita Federal identificou rendimentos omitidos por pessoas físicas acusadas de participação no esquema ilícito e exigiu os tributos por eles devidos, por meio de autos de infração a que não tem acesso o Impugnante, em razão do sigilo fiscal, mas que devem ser trazidos aos autos deste processo.

### **DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Diante da evidente ausência de atuação do Impugnante na prática de atos que tenham resultado no surgimento da obrigação tributária, tampouco realizados com o intuito de postergar a incidência ou deixar de recolher os tributos, e da inaplicabilidade de qualificação da conduta realizada, **os créditos tributários objeto dos Autos de Infração ora impugnados, em relação aos períodos de apuração anteriores a 26/12/2012, ainda que fossem devidos, ou pudessem ser imputados ao Impugnante, encontram-se extintos pela decadência, já que ele foi notificado do lançamento em 26/12/2017, mais de cinco anos após a ocorrência do fato gerador.**

### **DECADÊNCIA EM RELAÇÃO À MULTA**

Outro ponto que merece destaque, na visão do impugnante, diz respeito à aplicação da **regra especial de decadência em relação à multa, prevista no art. 78 da Lei nº 4.502/64, mesmo diploma legal utilizado pela Fiscalização para qualificação da multa e consequente deslocamento do prazo decadencial**, que assim dispõe:

"Art. 78. O direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos, contados da data da infração."

**Não se aplica, na visão do impugnante o art. 173 do CTN.**

**O Sr. Marcelo Bahia Odebrecht apresentou sua impugnação que resumidamente dispõe:**

### **O DIREITO**

#### **DA INAPLICABILIDADE AO CASO CONCRETO DO ART. 135 DO CTN**

O patrono alega que a qualidade de "proprietário e representante da empresa controladora, ocupando o cargo de Presidente do Conselho de Administração (...)", não legitima a atribuição de responsabilidade solidária ao Impugnante com base no artigo 135, inciso III, do CTN, pois **o impugnante não possuía qualquer cargo diretivo ou de gerência da companhia autuada, e tampouco desempenhou papel de representante dessa sociedade.**

Aduz, o patrono, que a sujeição passiva solidária do Impugnante fundamenta-se em documentos que não demonstram e tampouco comprovam que o Impugnante tenha tido qualquer participação direta e efetiva na gerência da BRASKEM ou na sua administração, **sem qualquer comprovação de sua participação especificamente no período atuado ou nos pagamentos cujas despesas foram consideradas indedutíveis, e tampouco nos pagamentos tidos como sem causa ou a beneficiários não identificados.**

Assim, afirma o impugnante, a fiscalização pretende dar efeitos fiscais aos supostos ilícitos penais imputados ao impugnante.

#### **O Impugnante Não Era Diretor, Gerente Ou Representante Da Pessoa Jurídica Atuada**

Assevera o impugnante, que **o terceiro responsável pelo recolhimento do tributo, nos termos III do art. 135, não é qualquer pessoa** escolhida aleatoriamente pelos agentes fiscais, **mas apenas aquelas pessoas que, investidas nos cargos de diretor ou gerente ou, ainda, como representantes da pessoa jurídica,** no exercício irregular de suas funções.

Cita jurisprudência.

O impugnante afirma, também, que **o fato de o Impugnante ter exercido o cargo de Diretor-Presidente da Odebrecht S.A., Holding do Grupo Odebrecht, não autoriza a fiscalização a imputar-lhe a responsabilidade tributária por débitos supostamente devidos por outras sociedades desse grupo econômico, especialmente quando se considera que cada uma dessas sociedades possui os seus próprios administradores.**

Aduz o impugnante que, **ao imputar responsabilidade solidária ao Impugnante, o i. Fiscal atuante acabou por desconsiderar a personalidade jurídica da BRASKEM sem, contudo, observar as exigências legais previstas no artigo 50 do Código Civil para tanto.** O fato de o Impugnante ter sido Diretor Presidente da Odebrecht S.A. no período atuado não autoriza que seja ele responsabilizado pelos atos praticados no âmbito das empresas do Grupo, as quais são empresas autônomas, hígdas, com administração própria e independente e, portanto, plena capacidade jurídica.

O impugnante ressalta que, **não há, de fato ou de direito, qualquer demonstração** no Termo de Verificação Fiscal acerca **de abuso de personalidade jurídica da BRASKEM, e tampouco quanto a atos praticados com excesso de poderes ou com infração ao estatuto social** daquela companhia, tendo o i. Fiscal atuante pautado-se única e exclusivamente em supostos "atos com infração à lei".

Além disso, afirma o patrono, cabe destacar que, diferentemente do que pretende levar a crer o i. Fiscal atuante, **os poderes conferidos pelo Estatuto Social da Odebrecht S.A. (doc. 03) aos diretores dessa companhia estão circunscritos à sua administração, não transbordando para a administração dos**

**negócios de outras sociedades do Grupo Odebrecht**, e mesmo quanto à própria Odebrecht S.A., nos termos do Art. 20 de seu Estatuto Social, "é obrigatória a assinatura conjunta de 02 (dois) Diretores para que a Companhia possa praticar todos os atos de gestão (...)".

Do mesmo modo, afirma o impugnante, **a mera qualidade de "Presidente do Conselho de Administração" da BRASKEM tampouco se presta a fundamentar a responsabilidade solidária do Impugnante, uma vez que ela não lhe atribui nenhum poder de administração para aquela sociedade autuada, muito menos isoladamente.**

Cita jurisprudência.

**Da Falta de comprovação individualizada e direta das condutas previstas no Art. 135, Inciso III, do CTN**

Admitindo-se apenas para argumentar que a presente impugnação já não seja acolhida pelas razões acima expostas, de todo modo é evidente, afirma o patrono, que não há como responsabilizar "diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas" por débitos da sociedade sem a demonstração cabal de que tais pessoas (cada uma delas individualmente) agiram "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos".

Todavia, assevera o impugnante, **o i. Fiscal autuante não traz qualquer indício, muito menos elemento de prova de eventual participação do Impugnante na decisão de realizar os pagamentos cujas despesas foram consideradas indedutíveis, e tampouco os pagamentos.**

Cita jurisprudência. (grifei)

Em sessão realizada em 24/09/2018, a 8ª Turma da DRJ/BSB prolatou o acórdão nº 03-81.734, pelo qual declarou improcedente a impugnação, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Exercício: 2011, 2013, 2014

AUTORIZAÇÃO POR AUTORIDADE SUPERIOR PARA QUE SE PROCEDA AO REEXAME DE PERÍODO JÁ FISCALIZADO

Não há necessidade de ordem escrita de outra autoridade da Receita Federal, quando o lançamento tem como origem a revisão de declaração/informação apresentada pelo contribuinte, ainda que se refira a período em que o mesmo tenha sofrido ação fiscal direta.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2013

DESPESAS SIMULADAS

As despesas simuladas, objeto de conluio, mesmo que realizadas, não podem ser consideradas como necessárias, e assim, dedutíveis para efeitos de IRPJ.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF

Ano-calendário: 2013, 2014

#### SIMULAÇÃO

A prática de atos simulados para obtenção de vantagem tributária ofendem os princípios constitucionais e devem ser desconsiderados para fins tributários. Na verdade, o importante é o real beneficiário das operações executadas.

No caso, a utilização das sucursais no exterior para a geração do caixa 2 da Companhia fazia parte do esquema fraudulento. Aliás, conforme comprovado, os contratos efetuados em nome das sucursais eram todos simulados e as respectivas despesas fictícias (inexistentes).

BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU QUANDO REFERIR-SE A OPERAÇÃO OU CAUSA NÃO COMPROVADA.

Se sujeita à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, com alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, assim como pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiro ou sócios, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, ainda que esse pagamento resultar em redução do lucro líquido da empresa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2011, 2013, 2014

#### RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Para efeito de aplicação do art. 135, III, do CTN, responde também a pessoa que, de fato, administra a pessoa jurídica, ainda que não constem seus poderes expressamente do estatuto ou contrato social.

#### RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA.

A responsabilidade do art. 135, III, do CTN é do tipo solidária, ou seja, se o representante, mesmo que de fato, da contribuinte for colocado no pólo passivo, isso não exclui a contribuinte da responsabilidade dos tributos e multas apurados.

#### MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

De acordo com o art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, considera-se não impugnada a matéria não expressamente contestada.

Ciente da decisão de primeiro grau em 07/11/2018 (fls. 17.386), a recorrente interpôs, no dia 16 do mesmo mês (fls. 17.387), o recurso voluntário de fls. 17.389 e ss. De fora a parte os protestos contra supostas omissões da decisão recorrida, deduziu alegações similares àquelas já contidas na impugnação, e que podem ser sintetizadas conforme o seguinte:

- *“Nulidade da decisão pela omissão na apreciação das alegações de defesa apresentadas na impugnação”;*
- *“Nulidade do lançamento por vício de incompetência dos agentes fiscais”;*
- *“Decadência das despesas incorridas em 2011”;*
- *“Indevida exigência de IRRF sobre pagamentos efetuados pela Braskem INC.”;* bem assim da respectiva multa qualificada, posto que a tipificação se baseou em mera presunção;
- *“Equívoco na apuração das bases da autuação: recomposição do resultado pela consideração de outros processos administrativos”;*
- *“Indevida glosa de despesas com publicidade”.*

Contrarrazões da PGFN às fls. 17.498 e ss.

Embora ciente da decisão de primeiro grau apenas em 25 ou 27/07/2020 – constam essas duas datas no aviso de recebimento de fls. 17.596 –, o responsável solidário MARCELO BAHIA ODEBRECHT interpôs, no dia 12/06/2019 (fls. 17.546), o recurso voluntário de fls. 17.548 e ss. De fora a parte os protestos contra a decisão recorrida, deduziu alegações similares àquelas já contidas na impugnação, e que podem ser sintetizadas conforme o seguinte:

- *“Inaplicabilidade ao caso concreto do artigo 135, III do CTN”;*
- *“O impugnante não era diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica autuada”;*
- *“Falta de comprovação individualizada e direta das condutas previstas no art. 135, inciso III, do CTN”;*
- *“Indevida inovação introduzida pela r. Decisão recorrida”;*
- *“O recorrente não era administrador de fato da Braskem e de qualquer forma jamais poderia ser responsabilizado como ‘administrador de fato’ com base no artigo 135 III do CTN”;*
- *“Se procedente fosse a acusação ainda assim não justificaria a responsabilização do recorrente”;*
- *Que houve “prova emprestada”.*

Ciente da decisão de primeiro grau em 25/07/2020 (fls. 17.595), o responsável solidário CARLOS JOSÉ FADIGAS DE SOUZA FILHO interpôs, no dia 20 do mês seguinte (fls. 17.597), o recurso voluntário de fls. 17.599 e ss. De fora a parte os protestos pela nulidade da decisão recorrida, deduziu alegações similares àquelas já contidas na impugnação, e que podem ser sintetizadas conforme o seguinte:

- *“Flagrante nulidade do acórdão 03-81.734, prolatado pela 8ª turma da DRJ/BSB”;*
- *“Inexistência de atuação pessoal do recorrente na concepção, implementação e operação dos ilícitos objeto da acusação fiscal”;*
- *“Impossibilidade de sanções serem impostas ao recorrente em razão dos acordos firmados com o MPF”;*
- *“Inaplicabilidade do art. 135, inciso III – ausência da prática de atos, pelo recorrente, que tenham resultado no surgimento da obrigação tributária”;*
- *“Inaplicabilidade da multa qualificada: conduta contraditória do ‘estado-fisco’ frente ao ‘estado-MPF’ e ‘judiciário’”;*
- *“Nulidade do lançamento em razão da identificação do beneficiário final – improcedência da acusação fiscal”;*
- *“Decadência do crédito tributário”;*
- *“Decadência em relação à multa”.*

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro José Eduardo Genero Serra, Relator.

Os recursos voluntários são tempestivos e reúnem os demais requisitos de admissibilidade. Logo, deles conheço.

### **Da delimitação da lide**

Em síntese do relatado, a imputação fiscal diz respeito a pagamentos supostamente fraudulentos.

Num primeiro grupo de valores, há pagamentos efetuados pela recorrente, por serviços fictícios às sociedades HATCHET e WORLDWIDE.

A fiscalização apurou que a recorrente promoveu a denúncia espontânea do concernente passivo tributário, promovendo adições às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Porém, no entender da autoridade fiscal, as despesas em tese fraudulentas, em 2011, somavam R\$66.650.248,92, mas apenas R\$26.312.140,00 tiveram os efeitos revertidos pela recorrente. Houve, então, lançamento dos aludidos tributos por efeito da glosa da diferença de R\$40.338.108,92. Em 2014, reputou-se ocorrente a mesma infração, ensejando glosa de R\$ 24.224.779,93.

Relativamente ao ano 2013, houve a glosa de R\$ 798.752,25, referente à despesa com patrocínio, em publicações da “*Revista Brasileiros*”, pois teriam sido contratadas com o fim único de destinar recursos a partido político.

Todas as glosas acima foram efetuadas em razão de as despesas terem sido consideradas desnecessárias à atividade empresarial (Decreto nº 3.000/99, artigo 299), com os decorrentes lançamentos de IRPJ e de CSLL.

Em 2011, teriam ocorrido pagamentos, efetuados por subsidiária integral (BRASKEM INC) da recorrente, localizada em paraíso fiscal, à sociedade HATCHET.

A fiscalização anotou que, ainda que tais pagamentos não tenham sido contabilizados pela recorrente, foram efetuados sob seu controle e ordem, sabidamente destinados a esquema de pagamento de propinas visando seu benefício econômico. Ainda segundo o relato da Fazenda, os reais beneficiários não foram identificados e as causas das operações não foram comprovadas, efetuando-se o lançamento de IRRF à alíquota de 35% (Decreto nº 3.000/99, artigo 674).

Os lançamentos foram efetuados com a qualificação da multa (Lei nº 9.430/96, artigo 44, § 1º), sob o entendimento de as infrações terem sido cometidas com desígnios de sonegação, fraude e conluio.

Foram solidariamente responsabilizados MARCELO BAHIA ODEBRECHT, doravante MARCELO ODEBRECHT, e CARLOS JOSÉ FADIGAS DE SOUZA FILHO, doravante CARLOS FADIGAS, (CTN, artigo 135, inciso III), pelas razões expostas no TVF.

Em seu recurso voluntário, a recorrente principal arguiu: (i) nulidade do lançamento, por incompetência das autoridades fiscais; (ii) nulidade da decisão recorrida, por omissão na apreciação de argumentos de defesa; (iii) decadência do lançamento referente ao ano-calendário 2011, por inaplicabilidade do artigo 173 do CTN ou por antecipação do seu termo inicial, na forma de seu § único, em razão da regular entrega da DIPJ; (iv) improcedência do lançamento de IRRF, por não terem sido efetuados pela recorrente; (v) equívoco nas bases de cálculo, em razão da redução dos prejuízos e das bases negativas em função de lançamentos autuados em outros processos, ainda não definitivamente julgados; (vi) dedutibilidade das despesas com publicidade, posto que os serviços foram efetivamente prestados; (vii) inaplicabilidade da qualificação da multa de ofício no lançamento de IRRF, posto que fundado em presunção.

O responsável solidário MARCELO ODEBRECHT adicionou as seguintes razões: (viii) inaplicabilidade do artigo 135, inciso III, do CTN ao caso, diante das condições de proprietário da sociedade controladora e presidente do Conselho de Administração da controlada; (ix) carência de individualização e demonstração de conduta que autorizasse a responsabilização; (x) indevida inovação da decisão recorrida, quanto ao responsabilizado ser o administrador de fato da sociedade contribuinte; (xi) descabimento da utilização dos acordos de colaboração premiada de leniência como prova emprestada para fins fiscais.

O responsável solidário CARLOS FADIGAS trouxe as seguintes razões: (xii) nulidade da decisão recorrida, por carência de fundamentação quanto à manutenção da responsabilidade ora recorrida; (xiii) inexistência de atuação pessoal do responsabilizado nos atos considerados ilícitos tributários; (xiv) impossibilidade de imposição de sanções contra o responsabilizado, por expressa previsão nos acordos firmados com o MPF; (xv) inaplicabilidade da multa qualificada, pois as infrações só foram conhecidas após a revelação dos ilícitos pelo contribuinte perante o Estado; (xvi) nulidade do lançamento de IRRF, ante a identificação dos beneficiários dos pagamentos; (xvii) decadência do lançamento, para períodos anteriores a 26/12/2012, por aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN; (xviii) decadência da multa, por regra especial contida no artigo 78 da Lei nº 4.502/64.

### **Das nulidades**

A recorrente aduz ser nulo o lançamento, “*por incompetência dos agentes fiscais*”, tanto quanto seria nula a decisão, por ter se omitido em “*examinar importantes argumentos jurídicos e fáticos trazidos em sua impugnação*”.

Sobre o lançamento, a recorrente informa que sofreu procedimento fiscal sobre a mesma matéria e período de forma reiterada. De tal modo, afirma que houve inobservância do teor do art. 906 do RIR/99 (então vigente à época dos fatos) e da sua correspondente matriz legal (art. 7º, § 2º, da Lei nº 2.354/54). Eis o dispositivo:

Art. 906. Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º, § 2º, e Lei nº 3.470, de 1958, art. 34).

Quanto ao tema, irretocável a decisão recorrida, cujos termos a seguir transcritos passam a integrar o presente voto como razões de decidir:

Primeiramente, observa-se que a contribuinte chama de reexame, contudo acredito que o termo preciso não seria este. Pelo menos não na acepção do art. 906 do RIR/99. Isto pois, **conforme o próprio contribuinte admite em sua impugnação, este procedeu uma investigação interna e independente, que constatou pagamentos realizados a título de comissões de exportação a beneficiários no exterior sem que houvesse a efetiva prestação de serviços.**

Adicionalmente, a Braskem verificou que esses pagamentos foram realizados sem o recolhimento do respectivo IRRF, bem como foram considerados como despesas dedutíveis das bases do IRPJ e da CSLL.

Por essa razão, **a companhia efetuou em outubro de 2016 denúncia espontânea para regularização do passivo tributário atrelado às referidas operações.**

**A Secretaria da Receita Federal do Brasil, só então, iniciou procedimento de diligência por meio do Termo de Início de Diligência 01, a fim de verificar as ações adotadas pela Impugnante, culminando na lavratura da presente autuação.**

Então, para a verificação das informações apresentadas pelo contribuinte foi aberto procedimento de diligência. No curso do procedimento foram detectadas irregularidades, e de acordo com o inciso IV, VII do art. 149 do CTN combinado com o art. 142 do mesmo diploma não houve outra alternativa à fiscalização senão a lavratura dos presentes autos de infração.

(...)

Observe-se que a não lavratura dos autos de infração aqui guerreados implicaria, de acordo com o parágrafo único do art. 142, em responsabilidade funcional, ou seja, não havia alternativa à fiscalização senão a lavratura dos autos de infração.

(...)

**Ou seja, o procedimento de diligência foi provocado por ação do contribuinte, e não do fisco. A fiscalização em verificando o instrumento das denúncia [sic], ou seja, fatos novos, constatou outras irregularidades, e agindo com o dever de ofício lavrou os competentes autos de infração.**

Este assunto não é novidade na jurisprudência administrativa, e possui diversos julgados como por exemplo:

AUTORIZAÇÃO DO DELEGADO DA RECEITA FEDERAL PARA QUE SE PROCEDA AO REEXAME DE PERÍODO JÁ FISCALIZADO – Não há necessidade de ordem escrita do Delegado da Receita Federal, quando o lançamento tem como origem a revisão da declaração apresentada pelo contribuinte, ainda que se refira a período em que o mesmo tenha sofrido ação fiscal direta. 1º Conselho de Contribuintes / 5a. Câmara / ACÓRDÃO 105-15.640 em 26.04.2006. Publicado no DOU em: 24.05.2007.

REEXAME DE EXERCÍCIOS JÁ FISCALIZADOS – A revisão de declaração feita em caráter preliminar, mediante a conferência sumária do respectivo cálculo, sem exame de documentos, não caracteriza procedimento fiscalizatório, sendo improcedente a arguição de nulidade por ausência de autorização para reexame de exercícios já fiscalizados. 1º Conselho de Contribuintes / 2ª Câmara / ACÓRDÃO 102-47.653 em 21.06.2006. Publicado no DOU em: 23.11.2006.

ANTERIOR LANÇAMENTO FISCAL – MESMO EXERCÍCIO – MATÉRIA TRIBUTÁVEL DIVERSA – Não é nula, ou improcedente, a autuação posterior no mesmo contribuinte, cujo período já fora objeto de fiscalização, quando realizada por determinação do Delegado da Receita Federal e a autoridade fiscal não incluir na base de cálculo a matéria tributável anteriormente considerada. Trata-se de complementação da exigência fiscal, lavrado o Auto de Infração complementar devido a fatos novos conhecidos após o término da ação fiscal anterior e que justificam o reexame do período. 1º Conselho de Contribuintes / 1a. Turma Especial / ACÓRDÃO 191-00.030 em 21.10.2008. Publicado no DOU em: 29.01.2009.

Na verdade, a **denúncia espontânea trazida pelo contribuinte, além de ser considerada um declaração, trouxe fatos novos, dessa forma, não deve ser entendido a verificação desses fatos pela fiscalização como reexame.**

Ademais, o referido artigo 906 do RIR/99 tinha um outro intuito, que era evitar a perseguição política, de novas fiscalizações. No caso, dos autos está muito claro, a motivação dos procedimentos fiscais, que foi a verificação da denúncia espontânea perpetrada pelo contribuinte.

Ou seja, a norma contida no art. 906 do RIR/99, na verdade não se trata de norma tributária, mas apenas norma interna, norma administrativa, sem o condão de causar nulidade em lançamentos. A jurisprudência, inclusive já se pronunciou sobre o tema:

PROCEDIMENTO FISCAL – SEGUNDO EXAME – O Mandado de Procedimento Fiscal, a teor do disposto no art. 2º da Portaria SRF nº 1.265, de 1999, ato instituidor do documento em referência, representa ORDEM ESPECÍFICA para instauração do procedimento fiscal. Nesse diapasão, revela-se absolutamente impróprio que, a partir da expedição de tal mandado, em que se estabeleceu o tributo, o período e a matéria que deve ser submetida a exame, possa se argüir que, ainda assim, seria necessária a emissão de uma outra autorização de igual teor. Ademais, a norma contida na Lei nº 2.354, de 1954, reproduzida pelo art. 906 do atual Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), é destinada a produzir efeitos no âmbito da Administração Tributária, incidindo, assim, sobre os órgãos e agentes a ela subordinados, isto é, a norma em questão, a exemplo da que regula o Mandado de Procedimento Fiscal, tem operatividade interna, não produzindo efeitos em relação aos contribuintes. 1º CC. / 5a. Câmara / ACÓRDÃO 105-17.147 em 14.08.2008. Publicado no DOU em: 06.03.2009. (...)

Destarte, mesmo que houvesse alguma irregularidade que infringisse o art. 906 do RIR/99, esta não teria o condão de tornar nulo o lançamento, pois, este é vinculado à lei.

Ad argumentandum tantum, ainda, antes de discutirmos o tema propriamente dito das autoridades que autorizam o reexame, impende transcrevermos a legislação em comento, ou melhor, a base legal do art. 906 do RIR/99:

O parágrafo 2º do art. 7º da Lei nº 2.354, de 1954, redação original:

§ 2º Em relação ao mesmo exercício só é possível um segundo exame da escrita mediante ordem escrita dos delegados seccional ou regional ou do diretor da Divisão do Imposto de Renda.

De fato, a **redação original não tratava de Superintendente, Delegado ou Inspetor, o art. 906 do RIR/99, Decreto 3000, de 26 de março de 1999, ao fazer a interpretação daquele dispositivo (§2º do art. 7º da Lei nº 2.354, 54) colocou aquelas autoridades como as que autorizariam o reexame.**

Na verdade, o que o RIR/99 fez foi interpretar a luz de 1999, quem seriam as autoridades que poderiam dar a tal autorização.

Atualmente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, como é sabido, possui equipes especiais de fiscalização, e para essas equipes a autoridade que emite inclusive o MPF fiscalização é o Coordenador-Geral. Por isso, **as portarias que regulam o MPF e depois o TDPF autorizam uma séria de outras autoridades, não só para a emissão do MPF-F (TDPF) como para o procedimento de reexame.**

Dessa forma, **não há nenhuma ilegalidade na autorização para o reexame por Coordenador-Geral, pois este é uma interpretação moderna da norma esculpida na Lei nº 2.354. 54, e de acordo com o que ocorre nos recentes procedimentos fiscais especiais.**

Quanto a afirmação de que o procedimento fiscal seria a terceira vez para o mesmo período, acredito superado, haja vista que a fiscalização, conforme já explanado, apenas averiguou a denúncia realizada pelo próprio contribuinte, e, por dever de ofício, apurou novas infrações tributárias.

De todo o exposto, rejeito a argüição de nulidade. (grifei)

Assim, não cabe falar em incompetência das autoridades atuantes, gozando o lançamento de plena higidez frente ao art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72 (“Art. 59. São nulos: (...) II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”).

Quanto às supostas omissões na decisão recorrida, acaso ocorrentes, o efeito de tal fenômeno nesta etapa processual será tão somente a nulidade formal do ato, condicionada à existência de inequívoco óbice à defesa, requisito essencial para o não aproveitamento de uma decisão recorrida.

Tampouco assim não fora, nos pontos elencados pela defesa, o que se observa é que todas as matérias foram apreciadas pela autoridade julgadora de piso, ainda que não tenha ocorrido a análise de cada alegação de per si.

Como bem e há muito já assentou o STF (AI 748.648), “o artigo 93, inciso IX, da Constituição Federal não determina que o órgão julgante se manifeste sobre todos os argumentos da defesa, mas, sim, que ele apresente as razões que entendeu suficientes à formação de seu convencimento”.

Sendo certo que o citado artigo 93, inciso IX, da CF é o filtro constitucional pelo qual deve passar o artigo 489, § 1º, do CPC, o que se conclui é que cabe ao julgador peculiarizar o caso e a respectiva fundamentação, diante das especificidades que lhe são apresentadas, pelas partes, para o proferimento da decisão. E isso é, sobremaneira diferente de, pelas partes, ser conduzido, ao ponto de arvorar-se em reagir, pontualmente, argumento a argumento, como desejou que fosse a recorrente.

Ao julgador incumbe decidir, de modo suficientemente fundamentado, o caso que lhe é apresentado, com plena observância do ordenamento jurídico e dos precedentes jurisprudenciais que o vincule, sendo estas as balizar entre as quais conforma o seu livre convencimento motivado (Decreto nº 70.235/72, artigo 29). E foi exatamente isso que aconteceu no caso em tela.

De tal modo, improcedente o pedido de nulidade da decisão recorrida.

### **Das decadências**

A recorrente argui a decadência, desafiando a determinação da regra de contagem do prazo decadencial se aplica ao caso.

A autoridade fiscal afastou a regra contida no artigo 150, § 4º, do CTN, porque entendeu ter havido a “*prática de sonegação, fraude e conluio*”, de modo tal que teria restado configurada a excludente da contagem mais benéfica ao sujeito passivo, prevista na parte final daquele § 4º.

A exigência fiscal foi, por conseguinte, formulada sob a regra do artigo 173, inciso I, do CTN. Com base em tal dispositivo, bem assim a interpretação que lhe confere a súmula nº 101 deste Tribunal administrativo, – que, por si só, já repele a tese defensiva de antecipação do termo *a quo* do dispositivo em comento pela entrega da DIPJ, o que somente ocorria até o advento do artigo 38 da Lei nº 8.383/91 –, o prazo decadencial para o período mais remoto passou a ser 31/12/2017. Como a ciência do lançamento se deu em 14/12/2017 (fls. 16.266), para a Fazenda, o resultado do procedimento fiscal goza de plena regularidade.

A decisão acerca de qual seja a regra aplicável na espécie passa, pois, pela análise da efetiva demonstração das aventadas práticas dolosas, o que será feito no capítulo deste voto destinado à multa de ofício qualificada.

Sendo assim, a conclusão sobre haver ou não decaído o prazo de constituição do crédito tributário, que corre contra a Fazenda, será afirmada adiante, quando da prolação do veredito acerca da penalidade.

Aliás, a cerca do tema penalidade, a defesa do responsabilizado CARLOS FADIGAS argui a decadência específica da multa de ofício, com fundamento no artigo 78 da Lei nº 4.502/64.

Ocorre que o aludido diploma legal trata do extinto “*imposto de consumo*”. De tal modo, seus dispositivos ainda guardam vigência somente quanto àquilo que não colide com a legislação tributária superveniente e, ainda assim, com efeitos sobre o IPI, que, no que coube, substituiu aquele imposto.

Ademais, a penalidade de ofício, acessória que é, segue a sorte do principal, que é o tributo lançado. De tal modo, são as regras gerais de decadência apostas no CTN que regem a questão no presente caso.

### **Do mérito**

Quanto à glosa de despesas em tese fraudulentas, incorridas em 2011 e 2014, pela recorrente principal, não há protestos defensivos diretos.

Trata-se, antes, de pagamentos admitidos pelo sujeito passivo.

Até mesmo a insuficiência de valores revertidos por denúncia espontânea foi admitida pela recorrente, ainda no curso do procedimento fiscal, embora não tenha manifestado concordância expressa com as diferenças que lhes foram apresentadas nos termos de intimação.

Seja como for, o minudente trabalho da autoridade autuante quanto ao tema, não deixou dúvidas quanto à necessária glosa de R\$40.338.108,92 (em 2011) e de R\$ 24.224.779,93 (em 2014). Tanto assim que não houve impugnação expressa desses valores.

Sendo assim, acertada a tipificação de tais pagamentos como despesas desnecessárias, restando pendente concluir tão somente quanto à plausibilidade do lançamento decorrente, com vistas à potencial incidência do instituto da decadência ao caso. O que, como já anunciado neste voto, ocorrerá quando da análise da qualificação da multa.

Já quanto à glosa da despesa de publicidade ocorrida em 2013, a fiscalização a considerou desnecessária ante o ânimo viciado da recorrente em efetuar tal dispêndio.

Bem assinalou a autoridade fiscal que o concernente pagamento só ocorreu porque a contratação publicitária, segundo afirmado pelo próprio sujeito passivo em sede de processo penal, se deu para atender pedido de agente político.

Ocorre que, ainda que seja lastimável que uma sociedade empresária se digne a atender pleitos supostamente formulados sob tal quadro, é fato que a despesa foi efetivamente incorrida e os serviços efetivamente prestados, ao teor das matérias publicitárias juntadas aos autos pela defesa.

Assim, a par de toda a reprovabilidade extra tributária que se colhe de tal contexto, a questão que subjaz é se uma despesa com publicidade materialmente consumada – tanto no que pertine ao pagamento, quanto à prestação do serviço – revela-se necessária à atividade empresarial.

Ora, com a máxima vênia, não se deve tomar como desnecessária uma providência notoriamente afeta ao contexto empresarial, como é a realização de publicidade, ainda que se trate de um serviço genuinamente não desejado pela sociedade contratante.

Não se olvida que existe a possibilidade de falseamento de despesas formalmente revestida dos requisitos legais de dedutibilidade, mas isso há de ser provado pela fala acusatória que, no caso presente, se concentrou na incontestada reprovabilidade do fim último, em tese, pretendido pelo pagamento efetuado.

Fato é, entretanto, que o serviço de publicidade foi efetivamente prestado à recorrente. Se, sua contratada, após receber o respectivo pagamento, deu destinação supostamente ilícita ao valor auferido, trata-se de fato que escapa ao contexto da desnecessidade

da despesa sob a ótica da contratante, ainda que por parte dela já fosse esperado – e até desejado – que tal conduta pernóstica fosse ocorrer.

As consequências de tal possível finalidade ilícita do valor pago ficam restritas às esferas penal e administrativa, quando se observa que, sob a ótica tributária, o que ocorreu foi um serviço útil e efetivamente remunerado, sem que sobre tal negócio jurídico tenha recaído, por exemplo, qualquer acusação de ter sido contratado com excesso, relativamente ao valor de mercado.

Sendo assim, improcedente a glosa de despesa referente ao ano-calendário 2013.

Já quanto ao lançamento de IRRF, afeto aos anos 2013 e 2014, o fundamento jurídico foi a ocorrência de pagamentos sem causa, na forma do artigo 61, § 1º, da Lei nº 8.981/95.

No caso presente, os pagamentos foram realizados por sociedade controlada pela recorrente, sediada no estrangeiro.

Em apertada síntese, trata-se de subsidiária integral que, ao que se colhe dos autos, atua na intermediação da aquisição, no exterior, de insumos para a recorrente. É uma sociedade *trading* que, em tese, empregou recursos próprios para efetuar pagamentos ilícitos em proveito do grupo econômico brasileiro que lhe controla.

Nesse contexto, situações como estrutura organizacional enxuta da *trading* controlada, compartilhamento de recursos humanos entre as sociedades controladora e controlada e localização da controlada em país de tributação favorecida, são elementos neutros ao caso.

Para a infração em comento, o mais relevante é: (i) que o pagamento seja a beneficiário desconhecido; ou (ii) que o pagamento seja realizado sem causa; e (iii) que os recursos financeiros empregados no pagamento tenham origem no sujeito passivo imputado no lançamento.

O caso em tela desafia um recorrente dissídio jurisprudencial sobre os itens (i) e (ii) acima se conectarem efetivamente por “ou” ou por “e”. A redação do parágrafo supra do presente voto não deixa dúvidas sobre qual seja o posicionamento deste Relator. Não obstante, tendo sido identificado, como foi, o beneficiário, não haveria infração, ao sentir da corrente a qual não me filio.

Outra divergência a salpicar fertilidade ao labor exegético do tema é afeta especificamente ao item (ii). Trata-se de admitir ou não causa ilícita como causa bastante para afastar a infração. Para os que, não como este Relator, assim entendem, no caso em análise a exigência do IRRF seria descabida. Afinal, a suposta destinação de valores para o adimplemento de propinas bastaria para afastar a tipificação feita no caso em tela, restando tão somente a possibilidade de imputação da desnecessidade do pagamento.

Não obstante, conforme anotei acima, supero ambos os óbices ao lançamento guerreado. Mas dispense maiores digressões sobre as duas questões. É que não ultrapasso o

impedimento que impõe o item (iii) acima, qual seja, a necessidade que os recursos empregados no pagamento alvejado pela exação tributária tenham origem no sujeito passivo assim qualificado no lançamento de ofício.

Sem o cumprimento de tal requisito, qual seja, a correta identificação do sujeito passivo, fica fora de dúvida que o lançamento incorre em nulidade material, por afronta ao que dispõe o artigo 10, inciso I, do Decreto nº 70.235/72 (“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente: I - a qualificação do autuado; (...)”).

Tampouco assim não fora, a despeito de ser esse o caso dos autos – afinal a própria autoridade autuante anotou que, mesmo após detido exame da competente documentação contábil e financeira, não foi possível identificar a conexão entre os valores dispendidos e a recorrente – deixarei de declarar a percebida nulidade do lançamento de IRRF, com espeque na prevalência do juízo de mérito, concretizada, no PAF, no artigo 59, § 3º, do aludido decreto.

É que, no p.p., além de ser outro o potencial sujeito passivo – qual seja a sociedade controlada, e não sua controladora – a entidade em questão sequer pode ser alcançada por tal qualificação jurídica, quer seja ante a falta de extraterritorialidade do fundamento legal do lançamento, quer seja por tal fundamento legal não albergar a figura do pagamento “por conta e ordem” em que se amparou fortemente a Fazenda.

Assim, ante o exposto, sou pelo afastamento do lançamento de IRRF.

#### **Da multa qualificada**

Não vejo como a infrações descobertas por decorrência direta da denúncia espontânea do próprio contribuinte possam aderir os efeitos previstos nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei 4.502/64, isto é, impedir ou a retardar o conhecimento da real ocorrência do fato gerador.

No caso presente, é importante distinguir a elevadíssima reprovabilidade das condutas penalmente ilícitas, em que supostamente incidiu a recorrente, das infrações tributárias de interesse do presente processo tributário.

Para o que importa para a justa apuração dos tributos devidos pela recorrente, é inegável que foi sua espontânea manifestação em sede de persecução criminal que desvelou todos os fatos que instruíram a acusação fiscal ora hostilizada.

E nem se pode dizer que a autodenúncia, nos moldes em que ofertada, não teve o condão de atuar em oposição a *“impedir ou retardar a o conhecimento da real ocorrência do fato gerador”*, porque apresentada diante do MPF, e não da Administração Tributária.

Primeiramente, porque, ao revelar as supostas condutas criminosas que implicavam em infrações tributárias, o fez diante do Estado brasileiro. Se as informações foram prestadas diretamente à Fazenda pública, ou em outro órgão com o poder-dever de representar ao Fisco, é questão de somenos importância.

Em segundo lugar, porque as infrações atuadas foram objeto de denúncia espontânea perante à RFB, ficando a divergência restrita ao *quantum* de tributo.

Sob tal contexto, repita-se, é preciso distinguir a gravidade dos crimes, em tese, cometidos, das conseqüentes infrações tributárias espontaneamente reveladas.

Não se vislumbra, assim, qualquer ardid doloso para a ocultação das infrações tributárias, razão pela qual se impõe o afastamento da qualificação da multa.

Ressalte-se que o presente entendimento se aplica somente no âmbito administrativo tributário, e em relação aos fatos e circunstâncias que transparecem dos autos em exame, sem interferência na apuração de eventual crime tributário, na forma em que pode ser proposta em representação fiscal para fins penais baseada nos mesmos fatos.

Assim, sou pelo afastamento da qualificação da multa, com sua conseqüente redução para o patamar base de 75%.

Frise-se que o afastamento da acusação de conduta dolosa repele a contagem do prazo decadencial pelo artigo 173, inciso I, do CTN, na forma em que operada pela autoridade fiscal e mantida pela decisão recorrida.

De tal modo, a contagem do interregno preclusivo contra o direito de a Fazenda efetuar o lançamento de ofício deve ser feita, no caso do p.p., pela regra contida no artigo 150, § 4º, daquele mesmo Código. Disso resulta o afastamento, por decadência, do crédito tributário lançado com referência ao ano-calendário 2011.

Como decorrência, ainda que tenha se considerado, no presente voto, acertada a glosa de despesas efetuadas diretamente pela recorrente, deve ser afastado o lançamento de IRPJ e de CSLL referentes ao ano-calendário 2011 – além do lançamento desses mesmos tributos quanto a 2013, nesse caso porque a despesa foi considerada necessária.

#### **Da responsabilidade tributária solidária**

A autoridade fiscal, no exercício do que atualmente dispõe a IN RFB nº 1.862/18 (artigos 1º e 2º), atribuiu, conforme o já relatado, responsabilidade tributária solidária a MARCELO ODEBRECHT e a CARLOS FADIGAS, já devidamente qualificados nos autos.

Ocorre que a acusação se fundou na genérica participação de ambos na administração da recorrente principal, sendo oportuno referir: (i) que a função de presidente do Conselho de Administração, conforme disposições estatutárias, não conferia poder decisório singular a MARCELO ODEBRECHT; (ii) que, dos autos, exalam fundadas dúvidas sobre a participação de CARLOS FADIGAS no efetivo comando da atividade empresária nos anos de referência das infrações atuadas; e (iii) que CARLOS FADIGAS, consoante o apurado em sede de persecução penal, nem sequer tinha autonomia para a nomeação do chefe do departamento financeiro (CFO), setor pelo qual, necessariamente circularam os valores afetos ao caso.

A tese acusatória se sustenta na razoável suposição de que condutas fraudulentas são perpetradas por quem dispõe do poder de mando na sociedade. Trata-se de juízo de elevado nível de probabilidade. Mas que, como tal, devem servir como ponto de partida da responsabilização solidária, mas nunca como conclusão final.

Assim, em apertada síntese, a responsabilização solidária fora atribuída por ter entendido a autoridade fiscal que infrações tributárias cometidas, em seu entender, sob artifícios dolosos de sonegação, fraude e conluio, deveriam ser do conhecimento prévio da alta administração, que deveria ter atuado para impedir seu cometimento.

Sob tal contexto, MARCELO ODEBRECHT e a CARLOS FADIGAS teriam pleno domínio dos fatos. E, ao não os impedir, teriam atuado com excesso de poderes ou infração à lei. Afinal, seriam elos entre os corpos administrativos das sociedades envolvidas num ilícito tributário tomado como dolosamente praticado.

O fundamento legal foi o artigo 135 do CTN. Tal dispositivo – adequado à responsabilização dos administradores – traz consigo uma prerrogativa excepcional da Administração Tributária, que demanda conjunto probatório robusto e preciso para permitir a transposição da personalidade jurídica da sociedade, penetrando na esfera patrimonial de seu gestor.

A aplicação do artigo 135 do CTN não pode ser objetiva e automática.

Confira-se a lição de Aliomar Baleeiro (em obra atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi) sobre o tema:

A aplicação do art.135 supõe assim:

1. a prática de ato ilícito, dolosamente, pelas pessoas mencionadas no dispositivo;
2. ato ilícito, como infração de lei, contrato social ou estatuto, normas que regem as relações entre contribuinte e terceiro responsável, externamente à norma tributária básica ou matriz, da qual se origina o tributo;
3. a autuação tanto da norma básica (que disciplina a obrigação tributária em sentido restrito) quanto da norma secundária (constante no art. 135 e que determina a responsabilidade do terceiro, pela prática do ilícito).

Um tema tão sensível, com consequências patrimoniais tão severas, demanda materialidade probatória da conduta pessoal das pessoas responsabilizadas.

Ainda que se tenha considerado como fraudulenta a postura da sociedade para fins de qualificação da multa – consideração, frise-se, afastada no presente voto –, como se observa, não houve qualquer apontamento, demonstração ou prova da conduta individualizada dos solidariamente responsabilizados.

Não se nega que a posição topográfica de MARCELO ODEBRECHT e de CARLOS FADIGAS no organograma do grupo econômico envolvido seja sugestiva de franca atuação nas infrações em análise, mas é fato que não se colhe dos autos materialidade de nenhum ato deles

tendente a concretizar a economia tributária pretendida pela sociedade. E não é possível consentir com a imputação de tamanho ônus com fundamento em conjunto indiciário.

Assim, existe insuficiência material no lançamento de ofício ora recorrido, quanto à fundamentação legalmente exigida para responsabilização do administrador, de modo que a responsabilidade solidária imposta pela autoridade fiscal não pode prevalecer.

Diante disso, desse ser afastada a responsabilidade solidária dos senhores MARCELO ODEBRECHT e de CARLOS FADIGAS.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento aos recursos voluntários para:

1. Afastar, em razão da decadência, a exigência tributária de IRPJ e CSLL relativa ao ano-calendário 2011;
2. Afastar a exigência de IRPJ e CSLL, referente ao ano-calendário 2013;
3. Manter a exigência tributária de IRPJ e CSLL, referente ao ano-calendário 2014;
4. Afastar a exigência tributária de IRRF;
5. Afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao seu patamar base de 75%;
6. Afastar a responsabilidade solidária dos senhores MARCELO ODEBRECHT e CARLOS FADIGAS.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**José Eduardo Genero Serra**

## **VOTO VENCEDOR**

**Conselheiro Renato Rodrigues Gomes**

### **1. ADMISSIBILIDADE**

Constato que os recursos voluntários interpostos são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deles tomo conhecimento.

## 2. VOTO

### Responsabilidade tributária do Sr. Carlos Fadigas:

Inicialmente, registro que este voto está limitado à análise da responsabilização solidária do Recorrente Carlos José Fadigas e à ocorrência da decadência dos fatos geradores do ano de 2011. Nos demais pontos da lide, acompanho o voto do Conselheiro Relator.

Com o intuito de mitigar os riscos inerentes à atividade empresarial, o legislador pátrio adotou a teoria da personalidade jurídica, pela qual, por meio de uma ficção, constitui-se uma entidade dotada de personalidade própria, capaz de adquirir e exercer direitos de forma dissociada das pessoas que a constituíram.

A personalidade jurídica não é absoluta. Como em todas as áreas do direito, as obrigações tributárias assumidas pela empresa podem ser redirecionadas para seus sócios ou diretores quando constatados atos praticados com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto, ou ainda em casos de dissolução irregular da sociedade, conforme previsto no art. 135 do CTN:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - As pessoas referidas no artigo anterior;

II - Os mandatários, prepostos e empregados;

III - Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Na visão deste conselheiro, a responsabilização tributária com base no inciso III do art. 135 do CTN pressupõe a presença simultânea dos seguintes elementos:

**i) Poder de gestão:** O responsável deve ocupar uma posição de controle e direção, com autoridade para tomar decisões em nome da empresa, como sócios, diretores ou administradores.

**ii) Ato praticado com excesso de poderes ou infração:** A responsabilização não ocorre apenas pela posição ocupada, mas sim pela prática de atos que extrapolem os limites do poder de gestão ou que violem a lei, contrato social ou estatuto.

**iii) Nexó de causalidade:** Deve haver uma relação direta entre o ato ilícito praticado e o não recolhimento do tributo. Ou seja, o comportamento do gestor deve contribuir para o inadimplemento tributário.

A responsabilização do gestor é uma medida excepcional que deve ser aplicada com cautela e baseada em provas concretas, não se admitindo apenas alegações genéricas ou suposições, pois a mera inadimplência da obrigação tributária não configura infração suficiente para ensejar a responsabilização:

**Súmula nº 430 do STJ:** O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Estabelecidas as premissas sobre a responsabilidade tributária, passo agora à análise do caso concreto.

O procedimento fiscalizatório instaurado em face da Braskem S/A decorre da operação Lava Jato, na qual foi identificado um esquema de corrupção envolvendo grandes empreiteiras que se associaram em cartel para manipular preços e selecionar os vencedores das licitações de obras da Petrobrás.

O cartel, autodenominado “clube”, pagava propina a diretores, operadores financeiros e agentes públicos e políticos, variando entre 1% e 5% do montante total dos contratos superfaturados. Os preços apresentados à Petrobras eram calculados e ajustados em reuniões secretas, nas quais se decidia quem ganharia o contrato e qual seria o preço.

A participação da Braskem S/A no esquema de corrupção é fato incontroverso nos autos deste processo. Prova disso é que a própria empresa realizou denúncia espontânea para regularização do passivo tributário relacionado aos pagamentos fraudulentos feitos às pessoas jurídicas Hatchet e Worldwide.

Segundo consta no Termo de Verificação Fiscal, as empresas Hatchet e Worldwide eram meramente “de papel”, sendo utilizadas para gerar recursos que, posteriormente, foram direcionados ao “setor de operações estruturadas” do grupo, responsável pela operacionalização dos pagamentos ilícitos.

As provas reunidas pela autoridade fiscal, juntamente com aquelas emprestadas de ações judiciais, especialmente o Termo de Colaboração prestado pelo Sr. Carlos Fadigas, deixam claro que ele tinha pleno conhecimento do pagamento das propinas, cuja origem era o “caixa 2” da empresa Braskem.

Esse fato é evidente no Termo de Colaboração nº 2, quando o Recorrente informa que tomou conhecimento da existência de “caixa 2” na Braskem S/A ao assumir a posição de diretor financeiro da instituição no ano de 2006.

Embora o Recorrente não tenha iniciado o “caixa 2” nem o pagamento de propina, sua omissão em relação ao esquema evidencia sua concordância com as práticas ilícitas do "setor de operações estruturadas" da Braskem S/A.

O setor, responsável pela gestão dos pagamentos ilegais, continuou em pleno funcionamento durante o período fiscalizado (anos de 2011 a 2014), quando o Recorrente passou a ocupar o cargo de diretor-presidente da companhia.

Durante a gestão do Sr. Carlos Fadigas, a Braskem S/A continuou deduzindo da base de cálculo dos tributos os pagamentos fraudulentos realizadas às empresas Hatchet e Worldwide, sem que houvesse a efetiva prestação dos serviços, no único propósito de gera recursos financeiros para o pagamento de propina.

O que se observa do corpo probatório que instrui o auto de infração é que o Recorrente fazia parte dessa estrutura, inclusive assumindo uma postura ativa na negociação de propinas para a aprovação da PRS 72/2010 (guerra dos portos), conforme depoimento abaixo transcrito:

Coube a Carlos José Fadigas falar pessoalmente com Hilberto Silva e autorizar a liberação, pelo que se recorda, de R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais), sendo o Senador Romero Jucá o beneficiário, não sabendo precisar se outro parlamentar se beneficiou deste valor. Esses valores foram pagos em espécie, pelo setor de operações estruturadas.

O fato de o Recorrente ter colaborado com a investigação por meio de delação premiada e ter contratado uma auditoria externa para identificar os atos ilícitos praticados não exime sua responsabilidade pelo não recolhimento de tributos devidos aos cofres públicos.

Sua colaboração, embora importante para o esclarecimento dos fatos, ocorreu apenas após a deflagração da Operação Lava Jato, quando o esquema veio à tona, sugerindo que a motivação principal foi a atenuação das consequências penais e administrativas de seus atos, e não um verdadeiro arrependimento ou tentativa de reparação dos danos causados ao erário.

Se a situação fosse outra, o Recorrente teria tomado providências assim que assumiu o cargo de diretor financeiro da empresa, em 2006, e, com ainda mais razão, em 2010, quando foi nomeado diretor-presidente da companhia. Posição que exige um comprometimento com a ética e a legalidade dos atos, levando em conta o impacto que essas decisões têm sobre os *stakeholders*.

Diante desse contexto e com o devido respeito ao voto do eminente relator, manifesto minha divergência por entender que existem elementos fáticos e jurídicos suficientes para a aplicabilidade do inciso III do art. 135 do CTN ao Sr. Carlos Fadigas.

Assim, entendo que deve ser mantida a responsabilidade tributária do Recorrente pelos créditos lançados, pois, na qualidade de diretor-presidente da Braskem S/A durante o período fiscalizado, detinha poder de gestão e pleno conhecimento dos atos ilícitos promovidos pelo “setor de operações estruturadas” da empresa, tendo contribuído, tanto ativa quanto passivamente, para o inadimplemento das obrigações tributárias.

### **Decadência do crédito tributário referente aos fatos geradores de 2011:**

Em regra, a prática de qualquer ato jurídico está submetida a limites temporais específicos. No contexto das relações tributárias, os institutos da prescrição e da decadência assumem funções essenciais na regulação e estabilização desses vínculos, em conformidade com o princípio constitucional da segurança jurídica.

A decadência, em particular, é caracterizada como a extinção de um direito potestativo em decorrência da inércia do seu titular. No contexto tributário, a Fazenda Pública possui um prazo decadencial de 5 (cinco) anos para exercer sua competência tributária ativa e constituir o crédito tributário por meio do lançamento fiscal.

O instituto da decadência possui dois marcos temporais distintos, que alternam conforme o tipo de lançamento fiscal. Para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo decadencial é de cinco anos, contados a partir do fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. [...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Já para os tributos submetidos ao lançamento de ofício ou por declaração, o prazo decadencial começa a contar a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado, nos termos do inciso I do art. 173 do CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - Do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Ainda sobre o tema, destaco que o STJ possui jurisprudência consolidada no sentido de que, na hipótese de ausência de pagamento de tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo decadencial para lançamento do crédito segue a regra do art. 173, I, do CTN. Entretanto, no caso de pagamento antecipado e não havendo dolo ou fraude, a regra aplicável para decadência é a do art. 150, § 4 do CTN.

Esse entendimento foi incorporado por este Conselho nas Súmulas CARF nº 72 e nº 101:

**Súmula CARF nº 72:** Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

**Súmula CARF nº 101:** Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso em julgamento, ficou caracterizada a existência de dolo nas condutas praticadas pelo “setor de operações estruturadas” da Braskem S/A, ao realizar pagamentos às empresas Hatchet e Worldwide sem qualquer prestação de serviços, com o único propósito de gerar “caixa 2” para o pagamento de propina.

Os pagamentos, como visto, foram utilizados para reduzir a base de cálculo dos tributos e, conseqüentemente, o valor dos tributos devidos.

Por essa circunstância afastou a aplicação do prazo decadencial previsto no § 4º do art. 150 do CTN, direcionando a contagem do prazo para a regra estabelecida no inciso I do art. 173 do CTN, mesmo diante da existência de recolhimento parcial dos tributos.

Todavia, ainda que se adote a contagem do prazo decadencial com base no inciso I do art. 173 do CTN, compreendo que os fatos geradores ocorridos em 2011 encontram-se atingidos pela decadência. Explico:

O marco inicial do prazo decadencial para os fatos geradores ocorridos em 2011 se projeta para 1/1/2012. Assim, considerando o prazo quinquenal, a data limite para a constituição do crédito seria 1/1/2017. Contudo, o lançamento somente foi efetuado em dezembro de 2017, momento em que o direito já se encontrava decaído.

Este conselheiro não ignora a jurisprudência deste órgão, que posterga o início do prazo decadencial para o segundo ano subsequente ao término do exercício financeiro. No entanto, considero que tal entendimento não se aplica ao caso em análise.

Como mencionado linhas acima, o inciso I do art. 173 do CTN desloca o início do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte ao momento em que o lançamento poderia ter sido realizado. Isto é, o texto legal fala do momento em que a Administração Tributária adquiriu a prerrogativa de realizar o lançamento.

No contexto dos autos, não havia necessidade de a Administração Pública aguardar o término do exercício de 2011 para iniciar o procedimento de fiscalização. O lançamento do auto de infração em razão da glosa de despesas fraudulentas poderia ter sido realizado ao longo do exercício, conforme autoriza o inciso VII do art. 149 do CTN.

De forma mais direta, a glosa das despesas fraudulentas lançadas na conta de comissões poderia ter sido realizada imediatamente após sua utilização como redutora da base de cálculo do IRPJ, por decorrerem de atos ilícitos utilizados pela empresa como mecanismos para gerar “caixa 2”, destinado ao pagamento de propina.

Isso posto, acompanho o voto do conselheiro relator quanto à declaração da decadência dos créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos em 2011, conclusão a que chego por razões diversas.

Por fim, informo que os Conselheiros Alexandre Evaristo Pinto e Neudson Cavalcante Albuquerque declinaram do interesse em apresentar declaração de voto manifestado em sessão.

*Assinado Digitalmente*

**Renato Rodrigues Gomes** – Redator Designado