



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

Processo nº 16004.720355/2017-75
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1402-000.893 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 17 de setembro de 2019
Assunto IRRF
Recorrente CONSTRUTORA NORBERTO ODEBRECHT
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência, vencidos os Conselheiros Marco Rogério Borges, Evandro Correa Dias e Sergio Abelson (suplente convocado) que negavam provimento.

(Assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Júnia Roberta Gouveia Sampaio - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Sérgio Abelson (Suplente Convocado), Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paula Santos de Abreu e Paulo Mateus Ciccone (Presidente). Ausente o conselheiro Murillo Lo Visco.

Relatório

Trata o presente de Recursos Voluntários interpostos pela CONSTRUTORA NORBERTO ODEBRECHT (CNO) e o responsável solidário MARCELO BAHIA ODEBRECHT em face de decisão proferida pela 8ª Turma de Julgamento da Delegacia da

Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília - DF, que julgou improcedentes as impugnações apresentadas no processo em epígrafe.

1.1 - DA AUTUAÇÃO:

Trata o presente processo de Auto de Infração de IRRF referente às competências de janeiro de 2012 a dezembro de 2012 sobre pagamentos efetuados no exterior, sob a acusação de que tratam-se de pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados.

Segundo a fiscalização, a contribuinte simulou diversos contratos, por meio de suas sucursais no exterior, os quais geraram custos e/ou despesas inexistentes, com a conseqüente redução do resultado tributável da empresa, bem como a geração de caixa 2 para pagamentos de propinas a agentes públicos e políticos. Por bem retratar a descrição dos eventos que motivaram a autuação fiscal, transcrevo a parte conclusiva do Termo de Descrição dos Fatos (fls. 5500/5521) do trabalho fiscal:

9. DAS INFRAÇÕES IDENTIFICADAS PELA FISCALIZAÇÃO
Conforme já mencionados no início deste termo, o presente processo se refere ao IRRF relativo ao ano-calendário de 2012, não obstante tenham sido identificadas outras 9.1. DOS PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO Conforme restou devidamente comprovado neste termo, a fiscalizada simulou diversos contratos, por meio de suas sucursais no exterior, os quais geraram custos e/ou despesas inexistentes, com a conseqüente redução do resultado tributável da empresa, bem como a geração de caixa 2 para pagamentos de propinas a agentes públicos e políticos.

Ou seja, esse esquema fraudulento implementado na CNO, idealizado, montado e liderado por MARCELO BAHIA ODEBRECHT, tinha como finalidade a redução do resultado das Sucursais no exterior e, conseqüentemente, a redução do lucro tributável da CNO no Brasil, bem como a geração de caixa 2 utilizada no pagamento de propinas para agentes públicos e políticos, no Brasil e no exterior.

Cabe lembrar que, segundo o próprio MARCELO ODEBRECHT confessou, o esquema envolvia a geração de caixa 2, que tinha a sua origem nos custos/despesas fictícios, cujos recursos eram destinados à área de distribuição de propinas, denominada de Setor de Operações Estruturadas (SOE), posteriormente batizada de “Departamento de Propinas”.

MARCELO ODEBRECHT também confessou que foi criada uma “Chinese Wall” (Muralha da China), visando separar a área corporativa da CNO da equipe responsável pela distribuição da propina originária do caixa 2 e que “As destinações finais do Caixa 2, bem como seus destinatários, não eram do conhecimento dos projetos que fizeram a geração e de suas equipes de apoio. Vejamos:

“As destinações finais do Caixa 2, bem como seus destinatários não eram do conhecimento dos projetos que fizeram a geração e de suas equipes” Por fim, MARCELO ODEBRECHT afirmou que nem mesmo ele tinha relação direta com os destinatários dos pagamentos ilícitos e que quando algum pagamento específico chegava ao seu conhecimento,

ele nem sempre conseguia saber de quem se tratava, tendo em vista que o destinatário da propina era identificado por codinome. Vejam:

"Quem tinha relação direta com os destinatários dos pagamentos ilícitos eram os empresários e quando por algum motivo chegava ao meu conhecimento algum pagamento específico pelo Caixa 2, eu nem sempre, pelo codinome, conseguia saber de quem se tratava, mas sabia da ilicitude e que estava havendo pagamentos ilícitos, incluindo propina, sem conseguir na maior parte das vezes saber a razão específica do pagamento, nem aprofundar esta informação".

*O gerente do "Departamento de Propinas", **HILBERTO MASCARENHAS** (ou Hilberto Silva), responsável pela administração dos recursos oriundos do caixa 2 e pelo pagamento das propinas, também afirmou que ele e a sua equipe realizavam os pagamentos que lhe eram solicitados pelas pessoas que **MARCELO ODEBRECHT** como competentes para aprová-los, mas sem qualquer contato com os destinatários dos pagamentos.*

*Informou, outrossim, que pelas regras definidas por **MARCELO ODEBRECHT**, ele e sua equipe nunca poderiam saber a identidade das pessoas que recebiam os pagamentos e que, para garantir esse anonimato, os funcionários que solicitavam os pagamentos eram instruídos a criar um codinome ou apelido para o destinatário do pagamento. Vejam:*

"A área de Operações Estruturadas era responsável pela administração e pelo pagamento de recursos de caixa 2 da Odebrecht, oriundos da área de Geração da Companhia. Conceitualmente, eu e minha equipe realizávamos os pagamentos que nos eram solicitados pelas pessoas que Marcelo Odebrecht designava como competentes para aprová-los, sem qualquer contato com os destinatários dos pagamentos.

Além disso, pelas regras definidas por Marcelo Odebrecht, eu e minha equipe nunca poderíamos saber a identidade das pessoas que recebiam os pagamentos. Para garantir esse anonimato, os funcionários que nos solicitavam pagamentos eram instruídos a criar um codinome ou apelido para o destinatário do pagamento, que somente eles saberiam a real identidade, e nós providenciávamos o processamento da ordem de pagamento, sabendo apenas que estávamos pagando a aquele apelido ou codinome, em uma determinada conta no exterior ou com a entrega de recursos não contabilizados no Brasil em determinado endereço.

Portanto, tratam-se de pagamentos a beneficiários não identificados e devem ser tributados nos termos do artigo 674 do RIR, abaixo transcrito:

Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

§ 1º A incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios,

acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 2º).

§ 3º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º).

*Cabe ressaltar, também, que para dificultar o conhecimento desses procedimentos ilícitos por parte do fisco, de geração de caixa 2 e de pagamentos de propinas, a CNO utilizou-se de um esquema sofisticado de fraude, conforme já exaustivamente demonstrado neste termo. Para tanto, foram criadas etapas de trânsito dos numerários (lavagem), passando por quatro níveis, para os recursos gerados do caixa 2 chegarem ao destinatário final, conforme informou o colaborador **LUIZ EDUARDO DA ROCHA SOARES**:*

"Funcionamento do Setor de Operações Estruturadas: No início das atividades do SETOR DE OPERAÇÕES ESTRUTURADAS, decidimos pela criação de etapas de trânsito dos numerários, passando por quatro níveis até chegar ao destinatário final, ou seja, estruturas formadas para distanciar a originação dos valores dos beneficiários finais. O dinheiro transitava por duas etapas anteriores antes de chegar nas contas que eram por mim administradas até 2008 e depois disso, por FERNANDO MIGLIACCIO. Nós fazíamos as ordens de transferência e encaminhávamos para o procurador da conta respectiva para assinatura ou, diretamente para os Bancos, nos casos em que havia test key (chave de segurança). Finalmente os valores eram remetidos para contas nível 04 (titularizadas em sua maioria por OLÍVIO RODRIGUES) e de lá eram efetuados os pagamentos aos destinatários finais. Eu tenho conhecimento que FERNANDO MIGLIACCIO realizou transferências diretamente do nível 02 para o nível 04, e tenho conhecimento também que alguns pagamentos foram realizados diretamente de empresas de nível 02 a destinatários finais."

*Conforme já demonstramos, na primeira etapa de trânsito dos numerários, a CNO utilizou as suas sucursais no exterior, mormente na Venezuela, no Equador, em Angola, na República Dominicana e no Panamá para firmar contratos simulados com **offshores da Odebrecht** no exterior e também com **offshores** não relacionadas à Companhia.*

*Na segunda etapa de trânsito dos numerários, tanto as **offshores** da CNO quanto as **offshores** não relacionadas à CNO (que efetuaram contratos simulados com as sucursais da CNO na primeira etapa) eram objeto de novos faturamentos equivalentes, do tipo "espelho", com outras **offshores** domiciliadas no exterior (em países com tributação favorecida), nas quais não havia contabilidade.*

Na terceira etapa de trânsito dos numerários, os recursos obtidos com a geração de caixa 2 (gerados pelas sucursais da CNO na primeira etapa) eram destinados a empresas controladas pela equipe do SOE (Setor de Operações Estruturadas), onde ficavam mantidos até a sua destinação final.

Na quarta e última etapa de trânsito dos numerários, finalmente a equipe do SOE efetuava o pagamento para os destinatários finais, contudo, sem identificá-los.

Notem que, não obstante esse processo sofisticado de simulação e lavagem do dinheiro em quatro etapas, os recursos utilizados nesses pagamentos foram gerados na primeira etapa, mediante contratos simulados firmados pelas sucursais da CNO no exterior, conforme descrevemos no tópico 8.2 deste termo (DA ESTRUTURA UTILIZADA NA GERAÇÃO DE CAIXA 2).

Portanto, os recursos utilizados para pagamentos de custos/despesas inexistentes, relativos aos contratos simulados por meio das sucursais da CNO no exterior (na segunda etapa – geração de caixa 2), são os mesmos recursos utilizados no pagamento de propinas na quarta etapa, com exceção da comissão (fee) paga às empresas que simularam os contratos com as referidas sucursais.

Ou seja, os recursos utilizados pela CNO para o pagamento de propinas a agentes públicos e políticos, no Brasil e no exterior, tiveram origem no caixa 2 gerado na primeira etapa da simulação/lavagem de dinheiro, sendo certo que a CNO teve que pagar uma comissão (fee) para as empresas que participaram da fraude.

E por se tratarem de custos/despesas inexistentes, lastreados em contratos simulados, os pagamentos relativos a esses custos/despesas também são considerados SEM CAUSA, nos termos do disposto no artigo 674, § 1º, do RIR, abaixo transcrito:

(...)

Ou seja, o § 1º supracitado dispõe que estão sujeitos ao imposto os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

A forma como os referidos custos e/ou despesas foram contabilizados não tem qualquer relação com a operação realizada ou a sua causa.

A legislação determina que a pessoa jurídica que efetuar a entrega de recursos a terceiros ou a sócios, acionistas ou titulares, contabilizados ou não, cuja operação ou causa não comprove mediante documentos hábeis e idôneos, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento sem causa, nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o qual é o fundamento legal do art. 674 do RIR/99, reproduzidos a seguir (...)

Da leitura do ditame acima depreende-se que a norma tributária determina à pessoa jurídica responsável pelo pagamento identificar a quem paga, comprovar como paga, e por fim elucidar a causa do pagamento.

Tais condicionantes devem ser atendidas, pois caso o pagamento reste não identificado por estes caracteres básicos, determina a lei que deverá ocorrer a tributação no responsável tributário que fez o pagamento. Trata-se de fato gerador do imposto de renda imputado

não a quem auferiu a renda, mas, por força de determinação legal, a quem fez o pagamento de forma camuflada, sem identificar o beneficiário, ou sem esclarecer a verdadeira causa pela qual pagou (...)

Também restou devidamente comprovado que a responsável pelos pagamentos foi a fiscalizada (CNO), que era a titular dos recursos de caixa 2 gerados mediante a simulação de contratos por meio de suas sucursais.

Vejam que o fato de os recursos de caixa 2 terem sido gerados na primeira etapa do esquema fraudulento (mediante contratos simulados por meio de suas sucursais) não altera a responsabilidade da CNO (como fonte pagadora) que era a verdadeira titular desses recursos e a real beneficiária do esquema de fraudes.

*Conforme comprovamos, o fato de a CNO utilizar as suas sucursais no exterior para a geração do caixa dois da Companhia fazia parte do esquema fraudulento de sonegação e lavagem de dinheiro, conforme confessou o Sr. **MARCELO BAHIA ODEBRECHT**, foi o mentor do esquema de geração de caixa 2 na CNO. Vejamos:*

"Com relação à geração e distribuição do Caixa 2 da CNO, tenho a dizer o seguinte.

As operações de geração de Caixa 2 no Grupo eram totalmente descentralizadas e feitas diretamente nos projetos a partir de oportunidades reais que pudessem ser enquadradas como planejamento fiscal.

A geração de Caixa 2 era concentrada nos países em que a CNO apresentava projetos em melhores condições para criar e sustentar a operação, tais como Panamá, Venezuela, Angola, República Dominicana. Nestes países as margens eram superiores e as regras tributárias mais flexíveis. Um dos objetivos do projeto ao gerar Caixa 2, menor era o imposto de renda a ser pago, incrementando por consequência o resultado do projeto sobre o qual a equipe era avaliada."

*Notem que o Sr. **MARCELO ODEBRECHT** fala sobre a "geração e distribuição do caixa 2 da CNO" e menciona que "A geração de caixa 2 era concentrada nos países em que a CNO apresentava projetos em melhores condições para criar e sustentar a operação".*

Portanto, está claro que a utilização das sucursais da CNO 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).

Vejam que, caso a CNO tivesse utilizado outras empresas nesse esquema e não as suas sucursais, se trataria de interposição fraudulenta de pessoas e, mesmo assim, a titular dos pagamentos ilícitos seria a CNO.

Entendemos que não se tratou de interposição de pessoas por se tratarem da mesma empresa, pois, como se sabe, as sucursais no exterior são como filiais da Companhia, utilizam o mesmo CNPJ e os seus resultados são consolidados na matriz, conforme consta na DIPJ/2013 da CNO (folhas 5098 a 5227), relativa ao ano-calendário de 2012 (fichas 34, 35 e 9A), abaixo transcrita:

(...)

Cabe ressaltar, ainda, a redação do artigo 1º da Lei nº 9.532/97, que dispôs sobre o tratamento tributário dos lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, para determinação do lucro real relativo ao ano-calendário de 2012:

Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil:

a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;

b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior. (GRIFEI)

Notem que a Lei nº 9.532/97, ao colocar de um lado filiais e sucursais e de outro coligadas e controladas, para o fim de considerar a disponibilização da renda auferida por elas no exterior, pretendeu diferenciar aquilo que constitui uma relação entre pessoas jurídicas (controladora brasileira/controlada estrangeira e coligada brasileira/coligada estrangeira) e aquilo que constitui uma mera extensão de uma única pessoa jurídica (matriz brasileira e sua filial ou sucursal estrangeira).

No mesmo sentido, a doutrina empresarial diferencia a filial da sucursal apenas conceitualmente, mas ambas são consideradas subordinadas à matriz, da qual recebem ordens e diretrizes.

Ou seja, apesar de a doutrina empresarial diferenciar o conceito de filial e sucursal, é unânime o entendimento de que legalmente ambas possuem idêntica significação, ou seja, a de estabelecimento dependente ou ligado à matriz.

Portanto, mesmo que as despesas fictícias (resultantes dos contratos simulados) tenham sido pagas pelas sucursais da CNO, o foram por conta e ordem desta.

9.2. BASE DE CÁLCULO DOS PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO Com base nos documentos entregues pela CNO em atendimento aos Termos de Intimações descritos no tópico “7.1”, foi possível apurar as despesas/custos escriturados pelas Sucursais, relativos aos contratos simulados celebrados, bem como os

pagamentos efetuados aos supostos fornecedores, referentes ao ano-calendário de 2012, a seguir individualizados por Sucursal.

Cumprе ressaltar, como determina o § 3º do artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, o valor pago é considerado rendimento líquido do IRRF à alíquota de 35%, fazendo-se necessário apurar o rendimento bruto e a base de cálculo do imposto por meio da seguinte fórmula:

VB = VP/(1-0,35), onde VB = Valor da Base de Cálculo do IRRF Ajustada e VP = Valor do Pagamento.

Para o cálculo do IRRF, basta aplicar a alíquota de 35% sobre VB.

Tendo em vista o que dispõem o artigo 61, § 2º da Lei nº 8.981/95 combinado com o artigo 3º da Lei nº 9.816/99, para a conversão dos valores dos pagamentos em dólares para reais, foi utilizada a cotação do dólar PTAX - venda do dia do pagamento, obtida no site do Banco Central do Brasil.

Vale lembrar que a mesma conversão foi utilizada pela CNO conforme descrito no tópico 8.3 do presente Termo.

9.2.1. BASE DE CÁLCULO – SUCURSAL VENEZUELA Conforme exaustivamente demonstrado, em relação ao ano-calendário de 2012 a Sucursal Venezuela efetuou pagamentos inidôneos às empresas LIKAM e TURCON (Termos de Intimações Fiscais nºs 36, 37 e 49):

TURCON:

Data (Razão)	Histórico	Valor Contab. (Custo/Despesa) - (Bolívares)	Pagamento				
			Valor (Bolívares)	Valor (USD)	Data Pgto	Dólar PTAX	Valor
29/10/2012	VALOR CERTIFICADO DE PAGO MES n.1 - (OCT/2012), del Contrato PT3-0457 - TURCON CONSULTING & ENGINEERING SERVICES	21.233.133,06	20.808.470,40	4.851.250,88	07/11/2012	2,0330	9.866,00
05/12/2012	VALOR CERTIFICADO DE PAGO MES n.2 (DEC/2012), del Contrato PT3-0457 - TURCON CONSULTING & ENGINEERING SERVICES.	24.776.708,23	24.281.174,07	5.660.871,02	12/12/2012	2,0801	11.777,00

LIKAM

Data (Razão)	Histórico	Valor Contabilizado (Custo/Despesa) - (Bolívares)	Pagamento							
			Data da Medição	Nº Invoice	Data Invoice	Previsão de Pgto	Valor Invoice (USD)	Data Pgto	Dólar PTAX	Valor
12/09/2012	VALOR CERTIFICADO DE PAGO MES n.1 (SEP/2012), del Contrato SCLM-EQP-2012-039 - LIKAM BOUWWERKEN INTERNATIONAL B.V..	28.229.476,77	12/09/2012	2012/008	20/09/2012	-	19.943.550,00	28/09/2012	2,0306	40.400,00
12/09/2012	VALOR CERTIFICADO DE PAGO MES n.1 (SEP/2012), del Contrato SCLM-EQP-2012-039 - LIKAM BOUWWERKEN INTERNATIONAL B.V..	57.314.392,25								
07/11/2012	VALOR CERTIFICADO DE PAGO MES n.2 (NOV/2012), del Contrato SCLM-EQP-2012-039 - LIKAM BOUWWERKEN INTERNATIONAL B.V..	3.007.527,54	07/11/2012	2012/013	09/11/2012	30/11/2012	701.169,78	30/11/2012	2,1074	1.400,00

9.2.2. BASE DE CÁLCULO – SUCURSAL ANGOLA Em relação ao ano-calendário de 2012 a Sucursal Angola efetuou pagamentos inidôneos às empresas LIKAM, TURCON e BOND STREET (Termos de Intimações Fiscais nºs 36, 37 e 49):

Processo nº 16004.720355/2017-75
Resolução nº 1402-000.893

S1-C4T2
Fl. 6.722

TURCON

Data (Razão)	Conta	Descrição Conta	Histórico	Valor Contabilizado (Custo/Despesa)		Pagamento				
				Débito (Kwanza)	Débito (USD)	Valor (Kwanza)	Valor (USD)	Data Pgto	Dólar PTAX	V
04/12/2012	07.75.01.0001.01.000504	CONSULTORIA/AUDITORIA/ENGENHARIA	VALOR REFERENTE CNDS/CNCA2-2474012/VALOR QUE LHES DEBITAMOS REFERENTE A PAGAMENTO FAT TURCON 2012/026 USD 6.542.155,26	624.782.369,49	7.289.309,48	6.542.155,26	04/12/2012	2,1077	13,3	
04/12/2012	07.75.01.0001.01.000504	CONSULTORIA/AUDITORIA/ENGENHARIA	VALOR REFERENTE CNDS/CNCA2-2473912/VALOR QUE LHES DEBITAMOS REFERENTE A PAGAMENTO FAT TURCON 2012/025 USD 2.196.091,52	209.728.936,25	2.446.898,63	2.196.091,52	04/12/2012	2,1077	4,0	
14/12/2012	07.75.01.0001.01.000504	CONSULTORIA/AUDITORIA/ENGENHARIA	VALOR PROVISAO FATURA N. 29 TURCON CONSULTING & ENG. SERVICES B.V CONSULTORIA ENGENHARIA E SERVIÇOS	242.195.040,11		2.274.744,64	14/12/2012	2,0840	4,0	
16/11/2012	07.75.01.0001.01.000505	OUTROS SERVIÇOS	DESPEAS DE EXPEDIENTE FATURA N. 22 TURCON CONSULTING & ENG. SERVICES B.V CONSULTORIA ENG E SERVIÇOS	214.398.000,00	2.250.000,00	192.422.205,00	2.019.375,00	16/11/2012	2,0712	4,0
28/11/2012	07.75.01.0001.01.000505	OUTROS SERVIÇOS	VALOR BOLETIM DE MEDICAO MES n. 1 (NOV/2012), do Contrato PRPEX-126-11 - TURCON CONSULTING & ENG. SERVICES B.V.	147.961.407,24	1.550.795,59	132.795.362,80	1.391.839,04	23/11/2012	2,0985	2,0
24/10/2012	07.75.02.0039.01.000591	REPASSE DESPESAS ADMINISTRATIVAS	VALOR CONFORME AL N. CNDS/CNIBE-21982/12/VALOR QUE LHES DEBITAMOS REFERENTE A PAGAMENTO FATURA TURCON 2012/013 USD 1.372.782,77	130.708.138,66			1.372.782,77	24/10/2012	2,0263	2,0
24/10/2012	07.75.02.0039.01.000591	REPASSE DESPESAS ADMINISTRATIVAS	VALOR CONFORME AL N. CNDS/CNIBKS-21983/12/VALOR QUE LHES DEBITAMOS REFERENTE A PAGAMENTO FATURA TURCON 2012/012 USD 1.376.605,53	131.072.118,93			1.376.605,53	24/10/2012	2,0263	2,0

BOND**STREET**

Data (Razão)	Conta	Descrição Conta	Histórico	Valor Contabilizado (Custo/Despesa)		Pagamento				
				Débito (Kwanza)	Débito (USD)	Valor (Kwanza)	Valor (USD)	Data Pgto	Dólar PTAX	V
03/10/2012	07.75.02.0039.01.000591	REPASSE DESPESAS ADMINISTRATIVAS	VALOR AL CNDS/CNSAN-20904/12/VALOR QUE LHES DEBITAMOS REFERENTE A PGTO FATURA BOND STREET - FATURA 03/2012 USD - 179.500,00	17.085.707,50	179.500,00	17.085.707,50	179.500,00	02/10/2012	2,0266	3,0
01/11/2012	07.75.02.0039.01.000591	REPASSE DESPESAS ADMINISTRATIVAS	VALOR AL CNDS/CNSAN-22590/12/VALOR QUE LHES DEBITAMOS REFERENTE A PAGTO FATURA04/2012 BOND STREET USD 179.500,00	17.094.144,00	179.500,00	17.094.144,00	179.500,00	01/11/2012	2,0312	3,0
30/11/2012	07.75.02.0039.01.000591	REPASSE DESPESAS ADMINISTRATIVAS	VALOR AL CNDS/CNSAN-24575/12/VALOR QUE LHES DEBITAMOS REFERENTE A PAGAMENTO FAT BOND STREET 05/2012 USD 179.500,00	17.137.403,50	179.500,00	17.137.403,50	179.500,00	30/11/2012	2,1074	3,0
11/12/2012	07.75.02.0039.01.000591	REPASSE DESPESAS ADMINISTRATIVAS	VALOR AL CNDS/CNSAN-25651/12/VALOR QUE LHES DEBITAMOS REFERENTE A PAGTO FATURABOND STREET N.006/12 USD 1.464.309,58	139.920.637,61	1.464.309,58	139.920.637,61	1.464.309,58	11/12/2012	2,0743	3,0

9.2.3. BASE DE CÁLCULO – SUCURSAIS REPÚBLICA DOMINICANA E PANAMÁ Em relação ao ano-calendário de 2012 a Sucursal República Dominicana efetuou pagamentos inidôneos às empresas NORONHA e TURCON (Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 51). Em relação ao ano-calendário de 2012 a Sucursal Panamá efetuou pagamentos inidôneos relativos à supostos serviços de consultorias contratados junto às empresas LIKAM, BOND STREET e FREZA (Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 51). Vejamos os pagamentos efetuados, com base nas respostas às intimações supra:

TURCON, NORONHA, LIKAM, BOND STREET e FREZA:

Sucursal	Data	Conta	Histórico	Valor (moeda local)	Pagamento			
				Débito	Data	Valor (USD)	Dólar PTAX	V
Rep. Dominicana	26/09/2012	4.1.3.03.2218.003220	VALOR PROVISION FACTURA NFF N. 10 F TURCO CONSULTING & ENGIE	256.176.726,40	17/10/2012	6.514.000,00	2,0336	13,3
Rep. Dominicana	22/10/2012	4.1.3.03.2218.003220	PAGO FATURA 9512391. - PAGO A NORONHA CORRESP. A OCTUBRE 2012 FACTURA PRO-FORMA N. 72012	59.362.200,00	19/10/2012	1.500.000,00	2,0272	3,0
Rep. Dominicana	24/07/2012	4.1.3.03.2218.003220	PAGO DOC 9390191. - PAGO A NORONHA INTERNAT CONTRATO AHM-0030-11/2012 CORRESP. JULIO12	19.579.250,00	13/07/2012	500.000,00	2,0338	1,0
Rep. Dominicana	29/08/2012	4.1.3.03.2218.003220	PAGO FATURA 94504311. - PAGO A NORONHA INTERNAT FACT. PRO-FORMA N.5/2012 AGOSTO12	19.593.350,00	28/08/2012	500.000,00	2,0433	1,0
Panamá	04/07/2012	4.1.3.03.6481.413202	FEE IN ACCORDANCE WITH ITEM 5.1 CLAUSE 9 OF SERVICE AGREEMENT DATED JANUARY 10, 2011 -ref NFF 2012004 de LIKAM BOUWVERKEN INTERNATIONAL B.V.	1.750.000,00	04/07/2012	1.750.000,00	2,0201	3,5
Panamá	24/01/2012	4.1.3.03.6481.413202	VALOR REFERENTE BOLETIM DE MEDICAO N.2 (JAN/2012), do Contrato CNO-CC-III-022-2011 - LIKAM BOUWVERKEN INTERNATIONAL B.V.	8.307.551,67	25/01/2012	7.269.107,71	1,7632	12,8
Panamá	04/10/2012	4.1.3.03.6481.413202	VALOR REFERENTE BOLETIM DE MEDICAO 5 NA DATA 04/10/2012, do contrato CNOX-PC-3030 - BOND STREET ENGENHARIA DE FUNDACIÖES LTDA	700.000,00	09/10/2012	612.500,00	2,0337	1,2
Panamá	05/09/2012	4.1.3.03.6481.413202	VALOR REFERENTE BOLETIM DE MEDICAO 4 NA DATA 05/09/2012, do contrato CNOX-PC-3030.	700.000,00	10/10/2012	612.500,00	2,0378	1,2

A Sucursal Panamá também celebrou contratos simulados de arrendamento de equipamentos junto à FINANDI. Os pagamentos inidôneos estão relacionados abaixo (Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 50 e documentos entregues pelo colaborador Marcos Grillo):

Sucursal	Origem	Beneficiário	Valor Bruto (USD)	Pagamento			
				Valor Líquido (USD)	Data	Dólar PTAX	Valor (R\$)
Panamá	FINANDI	SHERKSON	2.617.801	2.499.974	14/11/2012	2,0629	5.157.1
Panamá	FINANDI	SHERKSON	2.094.241	2.000.000	28/12/2012	2,0435	4.087.0
Panamá	FINANDI	SHERKSON	2.094.241	2.000.000	06/12/2012	2,0836	4.167.2
Panamá	FINANDI	SHERKSON	5.235.602	5.000.000	13/03/2012	1,8102	9.050.9
Panamá	FINANDI	SHERKSON	2.094.241	2.000.000	03/07/2012	1,9888	3.977.6
Panamá	FINANDI	SHERKSON	2.094.241	2.000.000	22/10/2012	2,0266	4.053.2
Panamá	FINANDI	SHERKSON	2.617.801	2.500.000	22/10/2012	2,0266	5.066.4
Panamá	FINANDI	SHERKSON	38.313	36.589	28/06/2012	2,0904	76.4
Panamá	FINANDI	SHERKSON	5.235.602	5.000.000	13/12/2012	2,0751	10.375.4
Panamá	FINANDI	SHERKSON	2.617.801	2.499.970			
Panamá	FINANDI	SHERKSON	4.712.042	4.499.970	18/07/2012	2,0258	9.116.0
Panamá	FINANDI	SHERKSON	7.853.403	7.499.974	30/08/2012	2,0513	15.384.6
Panamá	FINANDI	SHERKSON	2.156.176	2.000.000	08/02/2012	1,7195	3.439.0

10. DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO Qualificamos, nos termos do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14, da Lei nº 11.488/07, o percentual da multa de ofício aplicável aos tributos apurados em decorrência das infrações descritas neste termo, uma vez que constatamos a ocorrência da conduta prevista nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

A presente fiscalização também é um desdobramento do enorme esforço que está sendo desenvolvido pelo Ministério Público Federal, Polícia Federal, Receita Federal do Brasil e outros órgãos federais no âmbito da denominada Operação Lava Jato, a qual, nas palavras do Ministério Público Federal, “é a maior investigação de corrupção e lavagem de dinheiro que o Brasil já teve”.

A evasão tributária perpetrada pela **CNO** ao deixar de recolher os tributos descritos neste termo foi idealizada através de sofisticado esquema de geração de caixa 2 para posterior pagamento de propinas.

Os fatos relatados neste termo caracterizam as figuras da sonegação fiscal, da fraude e do conluio. Os envolvidos tinham conhecimento da inidoneidade dos pagamentos realizados e da consequência tributária na apuração dos tributos devidos, mas preferiram agir de maneira evasiva, registrar os pagamentos com histórico contábil falso, utilizando-se de documentação inidônea.

Desta forma, tais pessoas praticaram atos que deliberada e sistematicamente demonstram a presença do **DOLO**, no sentido de ter a consciência e querer o resultado das condutas da sonegação e da fraude, além de agirem em conluio, cujas condutas estão descritas nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, justificando a aplicação da multa qualificada de 150%. Vejamos:

(...)

Conforme restou devidamente comprovado, ao implementar o sofisticado esquema de geração de caixa 2 mencionado neste termo, a **CNO** tinha dois objetivos principais:

a) A redução do resultado das sucursais no exterior e, como consequência, a redução da tributação da **CNO** no Brasil;

b) *A geração de recursos para pagamentos de propinas a agentes públicos e políticos, no Brasil e no exterior.*

E para atingir os seus objetivos, a CNO (por meio de seus administradores, de direito e de fato), praticou a conduta descrita no artigo 71 acima transcrito, pois seus administradores agiram dolosamente para tentar impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Também foi praticada a conduta descrita no artigo 72, pois seus administradores agiram dolosamente para tentar modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto devido.

Por fim, também restou configurado o disposto no artigo 73, pois as referidas condutas foram praticadas em conluio com os demais participantes do esquema fraudulento.

Assim, face a todo o exposto neste termo, aplica-se à fiscalizada a multa qualificada prevista no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei 11.488, de 15 de junho de 2007, que assim disciplina:

(...)

11. DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA Nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional - CTN, 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, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

"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:

(...)

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

*No ano-calendário de 2012 **MARCELO BAHIA ODEBRECHT** exercia o cargo de Diretor-Presidente da **ODEBRECHT S/A**, Holding controladora da **CNO**.*

*Conforme restou devidamente comprovado neste termo, mesmo não constando formalmente como administrador (de direito) da **CNO**, no ano-calendário de 2012, ele atuou como administrador de fato da referida empresa, já que tinha poder de mando sobre os administradores de direito da **CNO**.*

*Inclusive, restou comprovado que o Sr. **MARCELO BAHIA ODEBRECHT** foi o mentor do esquema de geração de caixa 2 na **CNO**, utilizando-se de suas sucursais no exterior, bem como foi ele quem idealizou, montou e liderou o "Setor de Operações Estruturadas" (**SOE**), responsável pelo pagamento de propinas.*

Portanto, praticou atos com infração de lei que resultaram nas obrigações tributárias tratadas no presente termo, sendo responsável, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional - CTN, pelo respectivo crédito tributário.

A responsabilidade do mencionado Sujeito Passivo - Responsável refere-se aos créditos tributários decorrentes das infrações descritas neste Relatório Fiscal.

1.2 - DAS IMPUGNAÇÕES

1.2.1 - IMPUGNAÇÃO DA CONSTRUTORA NORBERTO ODEBRECHT S/A (CNO)

a) Da impossibilidade da aplicação da legislação tributária brasileira - IRRF - a pagamentos efetuados no exterior a beneficiário residente no exterior, por sucursal domiciliada no exterior com recursos gerados no exterior

Alega a Recorrente que a autuação foi lastreada em depoimentos obtidos no âmbito da Operação Lava Jato a partir dos quais ficou demonstrado que a geração de caixa 2 era totalmente descentralizada e feita **integralmente no exterior** a partir de operações efetivas - projetos das sucursais Panamá, Venezuela, Angola, República Dominicana e Equador - que se situavam em países em que as margens eram maiores e o sistema tributário mais flexível, o que seria impossível realizar no Brasil, cujo sistema tributário é muito complexo e as empresas apresentaram por longo período situação de prejuízos fiscais.

Essas sucursais no exterior tinham atividade econômica intensa e eram as únicas geradoras dos recursos que deram origem ao caixa 2 a partir dos projetos e obras que desenvolviam nos países em que estavam sediadas, como demonstram as DIPJ's anocalendarário 2012 (fls. 5614/5744). Ou seja, os recursos eram integralmente gerados no exterior a partir de oportunidades reais de negócios.

Na primeira fase da operação tais sucursais (e não a Impugnante) contratavam empresas *offshores* domiciliadas no exterior, todas não relacionadas com o Grupo Odebrecht - Likam, Turcon, Freza, Noronha, Bond Street e outras (Apêndice I - pag. 78 do TVF) - as quais eram remuneradas por prestação de serviços que de fato não eram prestados.

Numa segunda fase, essas empresas ficavam com um percentual do valor recebido (fee) e mediante novos faturamentos do tipo "espelho" repassavam o restante para outras *offshores* também não relacionadas e também domiciliadas no exterior que igualmente ficavam apenas com um percentual (fee) (Apêndice 2 - pag. 79 do TVF).

A geração de caixa 2 também ocorria via majoração dos valores de contratos de arrendamento de equipamentos, com a participação das sucursais Panamá e Venezuela no exterior, da Finandi e da Sherkson, operação muito mais complexa do que a acima descrita porque envolvia vários contratos reais e efetivos sendo que apenas os valores do arrendamento dos equipamentos eram majorados, sendo o caixa 2 gerado pelo excedente. Em resumo a operação era assim estruturada: - aplicação financeira pela Sucursal (Panamá ou Venezuela) no Fundo de Investimento HYGFMF (Bahamas) que adquiria Nota Promissória da Sherkson International S.A (Uruguai), que emprestava os recursos à Finandi (Holanda), que adquiria os equipamentos dos fabricantes e os arrendava para a Sucursal recebendo aluguéis superfaturados pagando os empréstimos e remetendo o excedente (caixa 2) à Sherkson International fora do Uruguai (conforme quadro - pag. 89 do TVF).

Numa terceira fase os recursos (caixa 2) eram destinados pelas empresas offshores referidas na fases 2 e 3 a outras empresas/contas *offshores* no exterior controladas pelo Setor de Operações Estruturadas (pag. 79 do TVF) e lá permaneciam para pagamento por meio de colaboradores a destinatários no exterior ou para doleiros que providenciavam a compra de reais e a realização de pagamentos a destinatários no Brasil.

O "Setor de Operações Estruturadas" (SOE) situado no Brasil era responsável apenas pelo controle das operações finais, jamais tendo recebido recursos do caixa 2 ou efetuado qualquer pagamento no Brasil ou a partir do Brasil com recursos aqui gerados.

Embora adotado no Brasil o regime de Tributação em Bases Universais não afasta a territorialidade e tem sua aplicação restrita à tributação pelo IRPJ e CSL dos lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas no exterior, não havendo possibilidade de aplicação da legislação tributária brasileira - IRRF - a pagamentos efetuados no exterior a beneficiário residente no exterior, por sucursal domiciliada no exterior com recursos gerados no exterior sem que haja previsão legal expressa, tudo sob pena de violação, além da territorialidade, aos princípios da legalidade estrita e da tipicidade fechada, insertos nos artigos 5º, II e 150, I da Constituição Federal.

Para fins fiscais, a sucursal no exterior é considerada entidade autônoma em relação à Matriz, inteiramente sujeita à legislação do País em que está estabelecida; além disso, como se depreende do depoimento de Marcos de Queiroz Grillo (pag. 62 do TVF), o Grupo Odebrecht utilizava, dentre outros, o sistema de *"Descentralização Planejada através de Programas de Ação (PAs) pactuados entre líderes e liderados, com poder decisório emanado das áreas de atividade fim da Companhia (daí o conceito de Linha de Gestão DCs, DSs, LEs e DP) e de atividade meio (apoios — Responsáveis por Apoios Funcionais à Linha de Gestão);"* em razão do que as Sucursais atuavam com absoluta independência da Matriz.

O fato de os pagamentos serem controlados pelo Setor de Operações Estruturadas - SOE é irrelevante porque o elemento de conexão que legitimaria a aplicação da legislação tributária brasileira no caso concreto seria a origem dos recursos no País e a realização do pagamento com esses recursos, o que não ocorreu no caso concreto. Alternativamente, alegou a empresa que ainda que tais pagamentos tivessem sido feitos no País com recursos aqui gerados, seria inaplicável ao caso o artigo 674 do RIR/99 porque a inexistência da prestação dos serviços contratados é hipótese de glosa das despesas correspondentes o que afasta a aplicação do art. 674 do RIR/99.

b) Do tratamento jurídico dispensado às filiais

Alega a Recorrente que, para efeitos exclusivamente fiscais, independentemente de serem desprovidas de personalidade jurídica, as filiais, sucursais e agências tanto de empresas estrangeiras no Brasil quanto de empresas brasileiras no exterior sempre foram tratadas pelo legislador como se fossem pessoas jurídicas autônomas sendo este também o posicionamento adotado pela maioria das convenções contra a dupla tributação que assimilam as filiais a uma empresa independente, ao preconizarem a tributação independente e separação contábil.

O regime jurídico autônomo aplicável às filiais pode ser identificado nos seguintes regramentos: **a)** legislação aplicável à apuração dos lucros e a forma de conversão desses lucros para efeito de tributação no Brasil; **b)** a possibilidade de compensação dos seus

prejuízos com seus próprios lucros; e c) a vedação da compensação dos prejuízos apurados no exterior com o lucro da matriz.

Mesmo após o advento da legislação que introduziu o regime de tributação dos lucros em bases universais, o Fisco continua a afirmar que essas filiais são para efeitos fiscais consideradas empresas autônomas, como se verifica pela manifestação da Secretaria da Receita Federal Nota SRF nº 38/2000.

c) Da irrelevância dos pagamentos serem coordenados pelo Setor de Operações Estruturadas.

O fato de os pagamentos serem controlados pelo Setor de Operações Estruturadas - SOE é irrelevante porque o elemento de conexão que legitimaria a aplicação da legislação tributária brasileira seria a origem dos recursos no País e a realização do pagamento com esses recursos, o que não ocorreu;

Conforme depoimentos constantes dos autos, as operações que geravam caixa 2 estavam centralizadas nas Sucursais da Venezuela, Panamá, República Dominicana, Equador e Angola. Sendo assim, o Contrato de Conta Corrente e Gestão de Caixa Único pela sua amplitude nada tem a ver com tais operações, tendo sido firmado para atender às necessidades de transferências de recursos entre as empresas do grupo signatárias do Contrato e suas Sucursais quanto às operações relativas a seus objetos sociais. Tanto é assim que a fiscalização não logrou comprovar nenhuma transferência da Impugnante para essas Sucursais com o objetivo de alimentar eventual geração de caixa 2.

Quanto às apontadas transferências da Impugnante para a Sucursal Venezuela em 2012 (indicadas na pag. 111 do TVF como exemplo pela Fiscalização) decorreram de necessidades relativas às suas operações normais, não tendo a fiscalização apresentado qualquer prova de que poderiam tais recursos ter gerado caixa 2. As ilações da fiscalização nesse sentido, além de desprovidas de qualquer prova contrariam os depoimentos acima que são invocados como fundamento da autuação, no sentido de que o caixa 2 era gerado exclusivamente no exterior.

A atribuição pela fiscalização de responsabilidade de fonte pagadora à Impugnante quando não foi ela que realizou os pagamentos nem eram seus nem gerados no País os recursos utilizados para tanto viola o artigo 128 do CTN por força do qual somente a lei pode atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa desde que esta esteja vinculada de alguma forma ao fato gerador da respectiva obrigação, o que não ocorre no caso concreto.

E nem se alegue para tanto que tais pagamentos teriam sido feitos por sua ordem e em seu benefício, porque o artigo 61 da Lei 8.981/95 só contempla o pagamento direto não autorizando sua extensão a outras modalidades de pagamento nele não previstas. E não se subsumindo os fatos à norma legal invocada sua aplicação ao caso com exigência de IRRF à alíquota de 35% implica em exigir tributos como sanção de ato supostamente ilícito, verdadeira punição aplicada ao Impugnante, o que é vedado pelo artigo 3º do CTN.

d) Impossibilidade de Exigência de IRRF por falta de tipicidade

O primeiro pagamento rotulado de sem causa foi efetuado por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica perfeitamente identificada, não se subsumindo à norma do art. 674 acima

transcrito, o que poderia eventualmente quando muito dar causa à glosa da dedutibilidade do correspondente valor para fins de determinação da renda tributável, jamais à exigência do IRRF à alíquota de 35%.

Já quanto ao último pagamento considerado a beneficiário final não identificado, também não está ele albergado pelo dispositivo legal invocado, posto que o artigo 674 do RIR/99 não está fazendo referência ao destinatário final dos recursos mas ao destinatário imediato do pagamento, o que reconduz o raciocínio ao primeiro pagamento e às suas consequências acima referidas. A interpretação sistemática da legislação do Imposto de Renda conduz à conclusão de que as mesmas circunstâncias materiais que autorizariam o lançamento do IRPJ sobre despesas consideradas indedutíveis não permite que se exija o IRF sobre os mesmos valores, com fundamento artigo 61 da Lei nº 8.981/95, pois os valores glosados pela fiscalização são taxados pelo IRPJ, não cabendo sobre os mesmos a tributação na fonte.

O art. 61 Lei 8.981/95 veicula verdadeira presunção legal, ou seja, feito o pagamento a pessoas não identificadas ou sem causa, desencadeia-se a consequência jurídica para a fonte pagadora: incidência do IRRF à alíquota superior à usual (35%) com *gross up*. Se assim é, o fato indiciário há de ser cabalmente comprovado para que a consequência jurídica ocorra. Não poderá ele ser presumido, como está ocorrendo no caso concreto em que o Fisco presumiu que os pagamentos feitos pelas Sucursais teriam sido feitos pela Impugnante.

A aplicação do art. 61 da Lei 8.981/95 pressupõe a comprovação direta e inequívoca do pagamento pelo contribuinte autuado dos recursos aos beneficiários nas hipóteses de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado por aquele que vai sofrer a exigência do IRRF.

e) Nulidade do Auto de Infração na parte em que tributa pelo IRRF valores pagos pela FINANDI à SERKSON.

A geração de caixa 2 via majoração dos valores de contratos de arrendamento de equipamentos no caso pela Sucursal Panamá era uma operação complexa que envolvia vários contratos reais e efetivos. Nessa operação não havia contratos fictícios, apenas os valores do arrendamento dos equipamentos eram majorados, sendo o caixa 2 gerado pelo excedente.

Nesta operação o pagamento que gerava o caixa 2 era feito pela Sucursal Panamá para a Finandi por conta de contratos de arrendamento de equipamentos, de modo que esses pagamentos além de serem feitos a pessoa perfeitamente identificada tinham causa real e conhecida jamais podendo ser considerados sem causa.

Não bastasse isso, a fiscalização está exigindo IRRF sobre os valores pagos pela FINANDI à SERKSON, sendo certo que a FINANDI é pessoa jurídica absolutamente distinta da Impugnante e da Sucursal Panamá. E o que é pior está fazendo incidir o IRRF sobre o valor total pago pela FINANDI excluída apenas a sua comissão (fee de 4,5% -conforme quadros da pag. 96 do TVF) de modo que nos valores utilizados como base de cálculo do IRRF (pag. 129 do TVF e Auto de Infração - fls. 5525/5526 do PA) está incluído também o custo real dos arrendamentos, ou seja, os valores pagos pela FINANDI à Sherkson (Uruguai) para quitar o principal e juros do empréstimo (quadro de pag. 89 do TVF).

f) Impossibilidade de Aplicação da Multa Qualificada por presunção sem a prova da prática do ato doloso.

Pelas mesmas razões pelas quais não se pode admitir a exigência da Impugnante do IRRF à alíquota de 35% nem o reajuste da base de cálculo (*gross up*), a jurisprudência administrativa não admite que se aplique multa qualificada de 150% quando o tributo devido é apurado a partir da aplicação de uma presunção legal, por força da qual a infração é presumida pela lei, ficando a cargo do contribuinte o ônus de provar sua inocência

1.2.2 - IMPUGNAÇÃO DE MARCELO BAHIA ODEBRECHT

Alega o Recorrente que o i. Fiscal autuante limitou-se a transcrever os depoimentos prestados por colaboradores em acordos de delação premiada celebrados com o Ministério Público Federal, mas concretamente, na visão do patrono, não demonstrou que o Impugnante praticou atos com poder de mando e exerceu de fato a administração da CNO no ano-base de 2012, sendo certo que a documentação acostada aos autos tampouco comprova que ele participou efetivamente nos pagamentos realizados sem causa ou a beneficiários não identificados.

Além disso, esses depoimentos transcritos no Termo de Descrição dos Fatos são expressos no sentido de que os pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados eram realizados "*de forma descentralizada*", o que evidencia que foram eles efetuados por executivos da própria CNO, dentro do seu limite de atuação, e não a mando do Impugnante.

A análise do artigo 135, III, do CTN da norma legal revela que o seu campo de aplicação é restrito às situações em que as pessoas ali elencadas praticam atos com excesso de poderes ou com infração à lei, ao contrato social ou estatutos.

No caso dos autos, é incontroverso que no ano-base de 2012 o Impugnante já não mais fazia parte do quadro diretivo e administrativo da CNO, pois ele já havia renunciado ao cargo de Diretor Presidente em 14.01.2010, conforme se comprova pela Ata de Assembléia Geral Extraordinária da CNO realizada naquela data (fls. 11/16).

Não obstante, o i. Fiscal autuante pretende atribuir ao Impugnante a responsabilidade solidária pelos débitos lançados em face da CNO por entender que "*mesmo não constando formalmente como administrador de direito da CNO, no ano-calendário de 2012, ele atuou como administrador de fato da referida empresa, já que tinha poder de mando sobre os administradores de direito da CNO*".

Os pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados eram realizados "*de forma descentralizada*", e de forma institucionalizada na CNO, de modo que os eventuais "*atos com infração a lei*" foram em verdade realizados pela própria pessoa jurídica autuada, não podendo o Impugnante ser responsabilizado pelo crédito tributário deles decorrentes, conforme aliás decidiu, à unanimidade de votos, a C. 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF em recente julgado. (Acórdão nº 1402-002.783 - Rel. Cons. Leonardo de Andrade Couto -Sessão de 17.10.2017).

1.3) DA DECISÃO DA DRJ:

A ementa da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília (DF) é a seguinte:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Ano-calendário: 2012 Ementa: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.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, nas hipóteses tipificadas no art. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. *É cabível a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício, pois a teor do art. 161 do Código Tributário Nacional sobre o crédito tributário não pago correm juros de mora, como a multa de ofício também constitui o crédito tributário sobre ela também necessariamente incide os juros de mora na medida em que também não é paga no vencimento.*

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. Da análise da análise do voto condutor da decisão a quo, destacam-se os seguintes pontos:

Os fundamentos utilizados pela mencionada decisão foram os seguintes:

a) A alegação de que o art. 61 da Lei nº 8.981/95 não se aplicaria ao caso, haja vista que a lei Brasileira não as alcançaria, pois, na hipótese dos autos estamos diante não de uma tributação baseada em empresas estrangeiras, mas sim, de meros “departamentos” (para as operações guerreadas) da CONSTRUTORA NORBERTO ODEBRECHT S/A;

b) Quanto as alegações de que as filiais e sucursais de empresas brasileiras são tratadas na legislação pátria como entes autônomos, de direito, não se discorda dessa afirmação, por outro lado, também se afasta tal verdade jurídica, pois veremos que as operações aqui analisadas foram simuladas, ou seja, essas sucursais foram utilizadas como instrumento para operacionalização do planejamento tributário, empresarial, e sobretudo para gerar caixa 2 para poder cumprir com os compromissos escusos da CNO no exterior

c) Ao contrário do afirmado pela Impugnante, o fato do setor de operações estruturadas controlar todos os pagamentos não é irrelevante, uma vez que implantação desse esquema sofisticado de fraude fiscal tinha como objetivo proteger a CNO, ocultando o fato de que esta era a empresa que estava por trás do esquema e a real beneficiária do mesmo. Em resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 50 a CNO informou que mantinha junto ao Citibank um acesso "Master" chamado Construtora Norberto Odebrecht BRA, o qual consolidava diversas contas bancárias.

d) A CNO - Brasil tinha o controle e a administração sobre tais pagamentos. A CNO celebrou com as Sucursais um contrato de conta-corrente e caixa único, junto ao Citibank, utilizado nas transferências de recursos intracompany. Aliás, os responsáveis pela geração do caixa 2 e pelo SOE (Setor de Operações Estruturadas) também eram empregados na CNO.

e) A CNO não só enviava os recursos utilizados na compra dos equipamentos que dão sustentação à estrutura utilizada na geração do caixa 2, como também participava da operacionalização do pagamento simulado dos arrendamentos. Ou seja, a CNO participava efetivamente da geração do caixa 2, sendo que as Sucursais da Venezuela, Panamá, República Dominicana e Angola atuavam como *longa manus*, ou seja, executoras das ordens dadas pela CNO. Por isso, a CNO mantinha com as Sucursais no exterior um conta-corrente, por meio do qual enviava os recursos utilizados nas liquidações das obrigações das Sucursais - mormente as relativas à geração do caixa 2.

f) Devidamente demonstrado que de acordo com as considerações e cláusulas transcritas no TDF (fl. 5490), a CNO mantinha uma conta corrente em Nova Iorque a qual era utilizada pela mesma, pela Odebrecht Overseas LTD (OOL) e pelas sucursais no exterior. Dessa forma, diferentemente da relação existente entre as pessoas jurídicas independentes (controladora/coligada/controlada), as sucursais/filiais representam uma mera extensão da atuação de uma mesma pessoa jurídica.

g) O fato de os recursos de caixa 2 terem sido gerados na primeira etapa do esquema fraudulento (mediante contratos simulados por meio de suas sucursais) não altera a responsabilidade da CNO (como fonte pagadora) pois era a verdadeira titular desses recursos e a real beneficiária do esquema de fraudes. Incorreta a alegação da Impugnante no sentido de que as mesmas circunstâncias materiais que autorizam o lançamento do IRPJ sobre despesas consideradas indedutíveis não permite que se exija o IRF sobre os mesmos valores. Isso porque de acordo com o artigo 61 da Lei nº 8.981/95 não traz a referida restrição. Quanto às alegações periféricas como a de que os valores tributados sobre pagamentos da FINANDI à SERKSON, observa-se que de igual modo tudo foi orquestrado pela CNO não cabendo razão da mesma forma. No caso, tais pagamentos são no mínimo sem causa, pois tudo, conforme já explanado foram simulados.

h) Entende correta a aplicação da multa qualificada, imputando à CNO a prática das condutas descritas nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, uma vez que os administradores

agiram dolosamente para tentar impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, bem como modificar as suas características essenciais.

i) Em relação à responsabilidade solidária de Marcelo Bahia Odebrecht alega que os depoimentos dos executivos e ex-executivos da ODEBRECHT, inclusive os do próprio Marcelo Odebrecht, descrevem em detalhes o mecanismo de pagamento de propinas do Grupo e o envolvimento do Sr. Marcelo no esquema e que, nos termos do Parecer PGFN/ CRJ/CAT nº 55/2009 *"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 social."*

1.4) DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS

Cientificados (fls. 6580 e 6581) a CNO e o responsável solidário MARCELO BAHIA ODEBRECHT apresentaram, respectivamente, os recursos voluntários de fls. 6584/6641 e 6645/6665. Em particular, fazem as seguintes alegações adicionais:

a) Ainda que se admita a participação das sucursais em operação simulada de interesse da Recorrente, isso não permite que se conclua pela simulação da própria existência dessas sucursais, sobretudo no caso concreto em que sua efetiva existência jamais foi questionada pela fiscalização e no caso é patente, já que as sucursais em questão realmente executam obras contratadas no âmbito do Grupo Odebrecht nos países nos quais se situam, sendo notória a realização de obras pelo Grupo na Venezuela, em Angola, na República Dominicana e no Equador.

b) O contrato de conta corrente e gestão de caixa único pela sua amplitude nada tem a ver com as operações de caixa 2, tendo sido firmado para atender às necessidades de transferências de recursos entre as empresas do grupo signatárias do Contrato e suas Sucursais quanto às operações relativas a seus objetos sociais. Tanto é assim, que a fiscalização não logrou comprovar nenhuma transferência da Recorrente para essas sucursais.

c) Quanto às apontadas transferências da Recorrente para a Sucursal Venezuela em 2012 (indicadas na pag. 111 do TVF como exemplo pela Fiscalização) decorreram de necessidades relativas às suas operações normais, novamente não tendo a fiscalização apresentado qualquer prova de que poderiam tais recursos ter gerado caixa 2. As ilações da fiscalização e da r. decisão recorrida nesse sentido, além de desprovidas de qualquer prova contrariam os depoimentos acima que são invocados como fundamento da autuação, no sentido de que o caixa 2 era gerado exclusivamente no exterior

1.5) CONTRA RAZÕES DA PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL

A Procuradoria da Fazenda observa que, diferentemente de outros casos julgados por este CARF envolvendo a operação Lava Jato, nos recursos voluntários não se tenta demonstrar a origem lícita dos pagamentos feitos pelas sucursais da CNO no exterior. Pelo contrário, os recorrentes reconhecem que todos os pagamentos feitos e que foram objeto do presente lançamento tiveram lastro em contratos simulados, que nenhum dos serviços contratados foi efetivamente prestado e que tais pagamentos tinham por objetivo a redução do resultado tributável no Brasil e a geração de caixa 2 para o pagamento de propina no famoso esquema descoberto no âmbito da operação Lava Jato.

A alegação no sentido de que mesmo que se admitisse que os pagamentos foram pela CNO orquestrados, isso não faz dela a fonte pagadora, pois fonte é necessariamente quem remete os rendimentos para o beneficiário, o que foi feito pelas sucursais estabelecidas no exterior é falaciosa, pois procura aplicar a lógica do Imposto de Renda retido na fonte regular para operações confessadamente irregulares.

Os pagamentos feitos pelas sucursais ocorreram no intuito de diminuir o lucro da própria CNO no Brasil. É impossível admitir que eles se deram de maneira descentralizada e independente da ora recorrente, até porque filiais simplesmente não têm existência descentralizada e independente da matriz. Isso é verdade para filiais situadas no Brasil e para filiais situadas no exterior. O fato de sucursais situadas no exterior terem de cumprir certos regramentos de ordem formal previstos nas legislações dos países correspondentes não lhes atribui o caráter de entes autônomos com relação à matriz localizada no Brasil.

Não se pode perder de vista que a prática de ajuste das margens de lucro das sucursais no exterior por meio de criação de custos fictícios não é algo tenha sido criado e implementado pelas próprias sucursais, mas pela pessoa jurídica CNO. A CNO tinha controle e administração sobre os pagamentos feitos pelas sucursais, tendo a fiscalização detectado pagamentos para *offshores* integrantes do esquema intermediados por funcionário da CNO.

As sucursais, portanto, como não podia deixar de ser, tinham mero controle operacional, mas nenhum poder de mando no que diz respeito ao esquema engendrado pela CNO e por Marcelo Odebrecht. Desde a origem, conforme os diversos depoimentos colhidos pela Polícia Federal, a CNO era a grande beneficiária da operação, sendo confessada também a intenção de a proteger por meio da utilização das sucursais no exterior. As transferências feitas da CNO para a sucursal na Venezuela são incontestáveis. Em sua defesa, a recorrente se limita a dizer que não se cuidava de repasse de recursos para pagamento de propinas no esquema, mas de operações normais, sem, contudo, fazer nenhum tipo de prova a esse respeito.

Em última instância, como, por meio dos contratos espelhos firmados pelas empresas supostamente contratadas para a prestação de serviços para as sucursais, os recursos eram enviados a empresas controladas pelo SOE, é possível dizer que a CNO tinha sim, ainda que sem circulação direta do dinheiro em suas contas, controle sobre os recursos usados para os pagamentos sem causa feitos aos beneficiários não identificados.

Não procede a alegação recursal de que não poderia incidir o IRF porque apenas seria cabível a glosa das despesas referentes aos pagamentos feitos com esteio nos contratos simulados. Com a devida vênia, não há que se falar em dupla penalidade ou dupla tributação, pois se trata de fatos geradores distintos e independentes.

É o relatório.

Voto

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio - Relatora

1 - PRELIMINAR - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO NA PARTE EM QUE TRIBUTA PELO IRRF VALORES PAGOS PELA FINANDI À SERKSON

Preliminarmente, alega a Recorrente que a geração de caixa 2 via majoração dos valores de contratos de arrendamento de equipamentos no caso pela Sucursal Panamá era uma

operação complexa que envolvia vários contratos reais e efetivos. Nessa operação não havia contratos fictícios, apenas os valores do arrendamento dos equipamentos eram majorados, sendo o caixa 2 gerado pelo excedente.

Nesta operação o pagamento que gerava o caixa 2 era feito pela Sucursal Panamá para a Finandi por conta de contratos de arrendamento de equipamentos, de modo que esses pagamentos além de serem feitos a pessoa perfeitamente identificada tinham causa real e conhecida jamais podendo ser considerados sem causa.

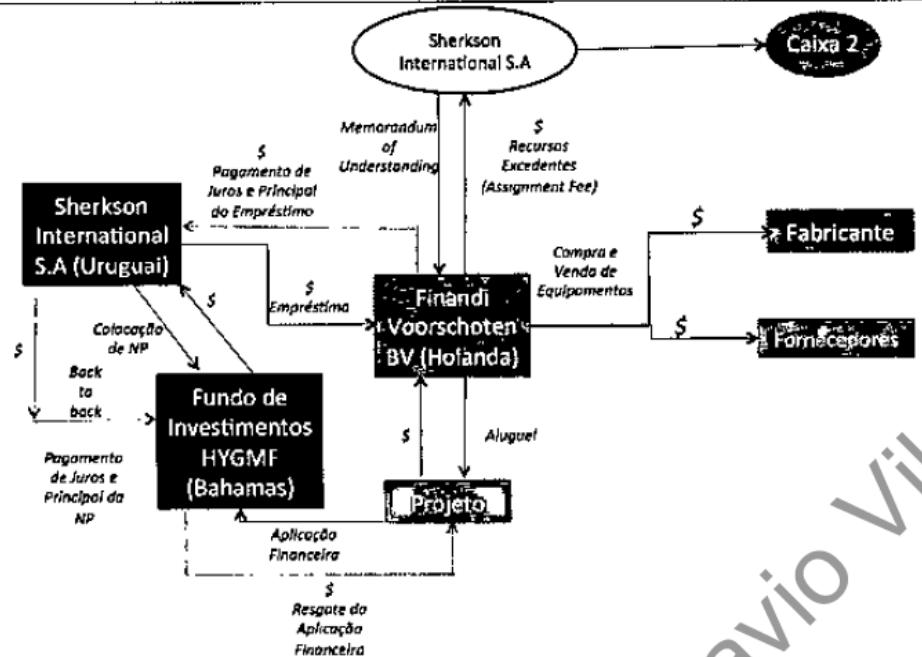
Não bastasse isso, a fiscalização está exigindo IRRF sobre os valores pagos pela FINANDI à SERKSON, sendo certo que a FINANDI é pessoa jurídica absolutamente distinta da Impugnante e da Sucursal Panamá. Além disso, está fazendo incidir o IRRF sobre o valor total pago pela FINANDI excluída apenas a sua comissão (fee de 4,5% -conforme quadros da pag. 96 do TVF) de modo que nos valores utilizados como base de cálculo do IRRF (pag. 129 do TVF e Auto de Infração - fls. 5525/5526 do PA) está incluído também o custo real dos arrendamentos, ou seja, os valores pagos pela FINANDI à Sherkson (Uruguai) para quitar o principal e juros do empréstimo (quadro de pag. 89 do TVF).

Nesse ponto, concluiu essa turma julgadora pela necessidade de conversão do processo em diligência para que sejam discriminados os valores efetivamente pagos à título do arrendamento e aqueles que se referem ao superfaturamento.

Isso porque o trabalho fiscal não contesta a existência dos contratos da empresa FINANDI, bem como o fato de que os valores destinavam-se ao pagamento dos contratos de arrendamento. A simulação, nesse caso, se dava por meio do superfaturamento dos valores, conforme se verifica pelos trechos abaixo transcritos (fls. 5477)

" II. UTILIZAÇÃO DE CONTRATOS SIMULADOS DE ARRENDAMENTO DE EQUIPAMENTOS Marcos Grillo descreveu detalhadamente como se dava a geração de caixa 2 mediante a contratação de arrendamento simulado. Informou que se tratava de uma operação complexa, aplicável apenas se atendidas algumas premissas (permanência dos equipamentos por no mínimo 22 meses; Sucursal situada em país que permite a possibilidade de importação temporária com ou sem posterior nacionalização de equipamento; retenções de impostos sobre as remessas de aluguéis em patamares aceitáveis; que a compra financiada fosse dispensável), conforme infográfico abaixo

Modelo de Aluguel de Equipamentos (Panamá e Venezuela)



Vejamos o que foi delatado por Marcos Grillo:

a) Aplicação Financeira pelo Projeto (obra executada pela Sucursal):

Nesta fase, a Sucursal, ao invés de comprar diretamente os equipamentos, aplicava os recursos em um Fundo de Investimento Exclusivo (HYGMF – High Yield Global Markets Fund), mas não relacionado com a CNO, através de um Contrato de Subscrição (Subscription Agreement – fls. 523516 e 523517). Os valores enviados eram proporcionais ao valor do equipamento que seria adquirido pela **FINANDI** e arrendado ao Projeto. Abaixo, exemplo de aplicação feita pela Sucursal Venezuela:

(...)

b) Compra de commercial papers [Nota Promissória (NP) Internacional]:

O fundo de investimentos, a partir de instruções da CNO, comprava commercial papers emitidos pela offshore não relacionada Sherkson International S.A (**Sherkson**), que instrua o fundo a transferir os recursos diretamente para a Finandi Voorshoten B.V. (**FINANDI**), por conta e ordem da mesma.

c) Empréstimo à **FINANDI**:

Os recursos chegavam na **FINANDI** na forma de empréstimo outorgado pela Sherkson.

d) Compra de Equipamentos:

A **FINANDI**, disposta dos recursos, efetuava a compra dos equipamentos de diversos fabricantes internacionais, na condição CIF18 (cost, insurance and freight), e instrua os fabricantes a entregar os equipamentos diretamente aos Projetos, que cuidavam de suas

*importações temporárias no Panamá e Venezuela. Evidentemente, tudo isso era feito pela **FINANDI** com respaldo em contrato de arrendamento simulado, já firmado com o Projeto da Sucursal, no qual eram estabelecidas as condições de entrada em vigor do arrendamento, responsabilidade pelos transportes, seguros, manutenção, devolução dos bens etc.*

e) Pagamento de “arrendamentos mensais” e amortização dos “empréstimos”:

*Com a entrega do equipamento no Projeto, começavam os pagamentos simulados dos arrendamentos mensais em favor da **FINANDI** que, prioritariamente, utilizava estes recursos para amortizar os empréstimos (também simulados).*

*O Contrato de Arrendamento (simulado) entregue pelo delator (Subcontrato nº CNO/LCGG/205/2014) foi celebrado entre a **CNO - Brasil**, através da Sucursal na Venezuela e a **FINANDI**.*

f) Recompra dos commercial papers:

A Sherkson, após receber seus recursos de volta (amortização dos empréstimos)

recomprava seus papéis junto ao Fundo HYGMF.

g) Resgate das aplicações no Fundo:

O Projeto resgatava as aplicações do Fundo, que já dispunha dos recursos enviados pela Sherkson (recompra dos papéis). Dessa forma, à medida que os aluguéis fossem sendo pagos, ia sendo desmontada a estrutura inicial montada, que financiava a compra dos equipamentos e, a partir de um determinado momento, os aluguéis já não mais estavam comprometidos com o pagamento de dívidas (ou seja, a soma dos aluguéis pagos totalizava o valor do equipamento adquirido).

h) Geração do caixa 2:

*A partir deste momento, a **FINANDI** retinha sua comissão no negócio (fee), da ordem de 4,5%, respaldada em Transfer Pricing Report¹⁹, e repassava para a Sherkson, nos termos do Memorandum of Understanding (Memorando de Entendimentos – “MOU”) celebrado entre elas, a diferença de 95,5% recebida dos projetos pelos aluguéis (fls. 523520 e 507621).*

*A Sherkson, operando sempre fora do Uruguai, não tinha contabilidade e era instruída pela **CNO** a repassar estes recursos, já na forma de caixa 2, para empresas do **Setor de Operações Estruturadas – SOE**.*

De acordo com os trechos acima transcritos, em relação ao caixa 2 realizado por meio dos contratos de arrendamento, não é possível afirmar a ausência de causa, pois a compra de equipamentos foi efetuada para projetos reais. Da mesma forma, os beneficiários estão identificados. Sendo assim, o lançamento à título de pagamento sem causa deveria se utilizar como base de cálculo o valor superfaturado deduzido o montante do valor real do equipamento e não sobre o valor total pago pela FINANDI.

Processo nº 16004.720355/2017-75
Resolução nº **1402-000.893**

S1-C4T2
Fl. 6.737

Em face do exposto, proponho a conversão do julgamento em diligência para que a unidade de origem, observando o Parecer COSIT nº 02/2018, discrimine os valores pagos pela FINANDI à Sherkson, apontando para os montantes relativos ao pagamento de arrendamento mercantil e os valores efetivamente superfaturados. A Recorrente deverá ser intimada para apresentar a documentação e demais elementos necessários para tal trabalho fiscal, bem como quaisquer terceiros envolvidos.

Após, dê-se vista à contribuinte para querendo se manifestar.

(Assinado digitalmente)

Júnia Roberta Gouveia Sampaio.