



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16004.720355/2017-75
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.232 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de novembro de 2022
Recorrente CONSTRUTORA NORBERTO ODEBRECHT
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2012

IRRF SOBRE PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. PRINCÍPIO DA AUTONOMIA TRIBUTÁRIA DOS ESTABELECIMENTOS

O princípio tributário da autonomia dos estabelecimentos, cujo conteúdo normativo preceitua que estes devem ser considerados, na forma da legislação específica de cada tributo, unidades autônomas e independentes nas relações jurídico-tributárias travadas com a Administração Fiscal, é um instituto de direito material, ligado à questão do nascimento da obrigação tributária de cada imposto especificamente considerado.

A obrigação de que cada estabelecimento se inscreva com número próprio no CNPJ tem especial relevância para a atividade fiscalizatória da administração tributária, não afastando a unidade patrimonial da empresa, cabendo ressaltar que a inscrição da filial no CNPJ é derivada do CNPJ da matriz.

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.

O núcleo da hipótese legal é o pagamento e esse não se confunde com a remessa, pois pagamento é forma de extinção de uma obrigação e não se confunde com a entrega de dinheiro. A terminologia "retenção na fonte" ou "desconto na fonte" é expressiva da realidade de que o imposto somente se torna devido quando a fonte se desincumbe da sua obrigação de direito privado. Sendo assim, embora a remessa do dinheiro ao beneficiário tenha se realizado no exterior o mesmo não pode ser dito em relação ao pagamento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

QUALIFICAÇÃO DA MULTA NAS HIPÓTESES DE PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. INAPLICABILIDADE

Dentro dessa sistemática de tributação por responsabilidade tributária, a qualificação da multa é incabível, pois a conduta de não declarar (ou deixar de informar) o beneficiário já encontra-se tipificada no inciso I, do artigo 44, da Lei n. 9.430/96. Percebe-se, a partir desse dispositivo legal, que o não pagamento de tributo, assim como a falta ou inexatidão de declaração, são condutas típicas que ensejam a multa de ofício ao patamar de 75%, e não de 150%.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. PODERES DE GESTÃO/ADMINISTRAÇÃO. ADMINISTRADOR DE FATO.

O art. 135, III, do CTN não tem aplicação restrita aos sócios ou administradores que formalmente integram a pessoa.

São solidariamente responsáveis as pessoas que, embora não ocupem formalmente os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, exerçam essas funções diretamente ou determinando (ou estabelecendo diretrizes) para que os diretores de direito executem os atos infracionais, que resultam na exigência tributária.

Quando no processo resta demonstrado que o responsável solidário, embora não ocupe cargo formal na pessoa jurídica, exerceu de fato poderes de gestão específica em relação aos fatos geradores, objeto do lançamento de ofício, deve ser mantido no polo passivo da relação tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Acordam os membros do colegiado, (i) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário em relação à infração, mantendo os lançamentos; (ii) em face do empate no julgamento, conforme determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, dar provimento ao recurso voluntário para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao patamar de 75%, vencidos os conselheiros Marco Rogério Borges, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart e Paulo Mateus Ciccone, que negavam provimento; e, (iii) por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário do coobrigado, mantendo a imputação de responsabilidade solidária com fundamento no artigo 135, III, do CTN, vencidos os conselheiros Junia Roberta Gouveia Sampaio (relatora) e Antonio Paulo Machado Gomes, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor, em relação ao item (iii), o conselheiro Iágaro Jung Martins.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Iagaro Jung Martins, Jandir Jose Dalle Lucca, Antonio Paulo Machado Gomes, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

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 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 consequente 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 consequente 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, consequentemente, 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 licitavam 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 dispões 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.

Cumpramos 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) (Bolívars)	Pagamento				
			Valor (Bolívars)	Valor (USD)	Data Pgto	Dólar PTAX	Valor (R\$)
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	9.862.593,04
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	11.775.177,81

LIKAM

Data (Razão)	Histórico	Valor Contabilizado (Custo/Despesa) - (Bolívars)	Pagamento							
			Data da Medição	Nº Invoice	Data Invoice	Previsão de Pgto	Valor Invoice (USD)	Data Pgto	Dólar PTAX	Valor (R\$)
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	40.497.372,63
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	1.477.645,19

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):

TURCON

Data (Razão)	Conta	Descrição Conta	Histórico	Valor Contabilizado (Custo/Despesa)		Pagamento				
				Débito (Kwanza)	Débito (USD)	Valor (Kwanza)	Valor (USD)	Data Ppto	Dólar PTAX	Valor (R\$)
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 2012/025 USD 6.542.155,26	624.782.369,49	7.289.309,48		6.542.155,26	04/12/2012	2,1077	13.788.900,64
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	4.628.702,10
14/12/2012	07.75.01.0001.01.000504	CONSULTORIA AUDITORIA/ENGENHARIA	VALOR PROVISÃO 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	4.740.567,83
16/11/2012	07.75.01.0001.01.000505	OUTROS SERVIÇOS	DESPESAS 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	4.182.529,50
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	2.920.774,23
24/10/2012	07.75.02.0039.01.000591	REPASSE DESPESAS ADMINISTRATIVAS	VALOR CONFORME AL N. CNDS/CNBE-2198212/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	2.781.669,73
24/10/2012	07.75.02.0039.01.000591	REPASSE DESPESAS ADMINISTRATIVAS	VALOR CONFORME AL N. CNDS/CNKS-2198312/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	2.789.415,79

BOND STREET

Data (Razão)	Conta	Descrição Conta	Histórico	Valor Contabilizado (Custo/Despesa)		Pagamento				
				Débito (Kwanza)	Débito (USD)	Valor (Kwanza)	Valor (USD)	Data Ppto	Dólar PTAX	Valor (R\$)
03/10/2012	07.75.02.0039.01.000591	REPASSE DESPESAS ADMINISTRATIVAS	VALOR AL CNDS/CNSAN-20904/12/VALOR QUE LHES DEBITAMOS REFERENTE A PPTO 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	363.774,70
01/11/2012	07.75.02.0039.01.000591	REPASSE DESPESAS ADMINISTRATIVAS	VALOR AL CNDS/CNSAN-22590/12/VALOR QUE LHES DEBITAMOS REFERENTE A PAGO 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	364.600,40
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	378.278,30
11/12/2012	07.75.02.0039.01.000591	REPASSE DESPESAS ADMINISTRATIVAS	VALOR AL CNDS/CNSAN-25651/12/VALOR QUE LHES DEBITAMOS REFERENTE A PAGO 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	3.037.417,36

9.2.3. BASE DE CÁLCULO – SUCURSAIS REPÚBLICA DOMINICANA E PANAMÁ

Em relação ao ano-calendário de 2012 a Sucursal República Dominicana efetuou pagamentos indevidos 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 indevidos relativos a 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	Valor (R\$)
Rep. Dominicana	26/09/2012	4.1.3.03.2218.003220	VALOR PROVISION FACTURA NFF N. 10 F TURCO CONSULTING & ENGINE	256.176.726,40	17/10/2012	6.514.000,00	2,0336	13.246.870,40
Rep. Dominicana	22/10/2012	4.1.3.03.2218.003220	PAGO FACTURA 9612381 - PAGO A NORONHA CORRESP. A OCTUBRE 2012 FACTURA PRO-FORMA N. 701010	59.362.200,00	19/10/2012	1.500.000,00	2,0272	3.040.800,00
Rep. Dominicana	24/07/2012	4.1.3.03.2218.003220	PAGO DOC 9380891 - PAGO A NORONHA INTERNAT CONTRATO AHM-0030-112012 CORRESP. JULIO	19.579.250,00	13/07/2012	500.000,00	2,0338	1.016.900,00
Rep. Dominicana	29/08/2012	4.1.3.03.2218.003220	PAGO FACTURA 9450431 - PAGO A NORONHA INTERNAT FACT. PRO-FORMA N. 502012 AGOSTO/12	19.593.350,00	28/08/2012	500.000,00	2,0433	1.021.650,00
Panamá	04/07/2012	4.1.3.03.6481.413202	FEES IN ACCORDANCE WITH ITEM 5.1. CLAUSE 5 OF SERVICE AGREEMENT DATED JANUARY 10, 2011 - LIKAM BOND STREET INTERNATIONAL S.V.	1.750.000,00	04/07/2012	1.750.000,00	2,0201	3.535.175,00
Panamá	24/01/2012	4.1.3.03.6481.413202	VALOR REFERENTE BOLETIM DE MEDICION n.2 (JAN/2012), do Contrato CNO-CC-862-2011 - LIKAM BOND STREET INTERNATIONAL S.V.	8.307.551,67	25/01/2012	7.269.107,71	1,7632	12.816.890,71
Panamá	04/10/2012	4.1.3.03.6481.413202	VALOR REFERENTE BOLETIM DE MEDICION 5 NA DATA 04/10/2012, do contrato CNOX-PC-1008 - BOND STREET ENGENHARIA DE FUNDACOES LTDA	700.000,00	09/10/2012	612.500,00	2,0337	1.245.641,25
Panamá	05/09/2012	4.1.3.03.6481.413202	VALOR REFERENTE BOLETIM DE MEDICION 1 NA DATA 05/09/2012, do contrato CNOX-PC-1010	700.000,00	10/10/2012	612.500,00	2,0378	1.248.152,50

A Sucursal Panamá também celebrou contratos simulados de arrendamento de equipamentos junto à FINANDI. Os pagamentos indevidos 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	5.157.196,36
Panamá	FINANDI	SHERKSON	2.094.241	2.000.000	28/12/2012	2,0435	4.087.000,32
Panamá	FINANDI	SHERKSON	2.094.241	2.000.000	06/12/2012	2,0836	4.167.200,32
Panamá	FINANDI	SHERKSON	5.235.602	5.000.000	13/03/2012	1,8102	9.050.999,84
Panamá	FINANDI	SHERKSON	2.094.241	2.000.000	03/07/2012	1,9888	3.977.600,31
Panamá	FINANDI	SHERKSON	2.094.241	2.000.000	22/10/2012	2,0266	4.053.200,31
Panamá	FINANDI	SHERKSON	2.617.801	2.500.000	22/10/2012	2,0266	5.066.499,91
Panamá	FINANDI	SHERKSON	38.313	36.589	28/06/2012	2,0904	76.485,47
Panamá	FINANDI	SHERKSON	5.235.602	5.000.000	13/12/2012	2,0751	10.375.499,81
Panamá	FINANDI	SHERKSON	2.617.801	2.499.970			
Panamá	FINANDI	SHERKSON	4.712.042	4.499.970	18/07/2012	2,0258	9.116.039,23
Panamá	FINANDI	SHERKSON	7.853.403	7.499.974	30/08/2012	2,0513	15.384.696,67
Panamá	FINANDI	SHERKSON	2.156.176	2.000.000	08/02/2012	1,7195	3.439.000,00

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 indevidade 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 ano-calendário 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 HYGMF (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

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 IRRF 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 excluía 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 Assembleia 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 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:

- 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;

- 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

- Ao contrário do afirmado pela Recorrente, 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.

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.

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.

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.

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.

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.

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:

Alega que, 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.

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.

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, com 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.

1.6) DA DILIGÊNCIA

Diante da alegação da Recorrente no sentido de que os valores pagos pela empresa FINANDI à Serkson envolvia contratos reais e efetivos e de que apenas os valores do arrendamento dos equipamentos eram majorados, essa turma decidiu por converter o processo em diligência para que a autoridade fiscal discriminasse os valores efetivamente pagos à título de arrendamento e aqueles que se referem ao superfaturamento.

Isso porque, alegou a Recorrente que a fiscalização “*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*”

Em resposta, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – Coordenação de Fiscalização – COFIS – Operação Lava Jato elaborou o relatório de diligência de fls. 6740/6750, no qual conclui que a afirmação da Recorrente no sentido de que os parte dos valores autuados decorriam de operações reais não foram confirmadas conforme se verifica pela delação de Marco Grilo. Confira-se (fls. 6749):

Aliás, é bom repisar que o Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 50 deu oportunidade de a CNO contestar as informações e provas apresentadas pelo responsável da geração do caixa 2 na empresa – Marcos Grillo, apresentando elementos e provas em caso de desautorizar referidas informações.

Todavia, a CNO não só reconheceu que os contratos entre a FINANDI e as Sucursais Panamá e Venezuela eram simulados, como também aquiesceu em relação ao valor total do caixa 2 gerado nestas operações, que foi exatamente a base de cálculo do IRRF utilizada pela fiscalização no lançamento efetuado (conforme tópico 9.2 do Termo de Descrição dos Fatos de fls. 5389/5521).

Portanto, não há que se falar em segregar os valores pagos pela FINANDI à Sherkson, apontando para os montantes relativos ao pagamento de arrendamento mercantil e os

valores efetivamente superfaturados, pois a base de cálculo foi exatamente o valor superfaturado (caixa 2 gerado), conforme exaustivamente demonstrado no Termo de Descrição dos Fatos, bem como nesta Informação Fiscal.

Cientificada do resultado da diligência fiscal, a Recorrente apresentou a manifestação de fls. 6756, na qual concorda com o resultado da diligência nos seguintes termos:

CONSTRUTORA NOBERTO ODEBRECHT S.A, por seu advogado, tendo sido intimada do Termo de Ciência e Informação Fiscal de fls. 6740/6749, vem, tempestivamente, em **reiteração de sua boa-fé**, esclarecer que diante do teor do referido relatório de diligência houve por bem rever toda a documentação pertinente aos pagamentos efetuados pela FINANDI à SHERKSON, tendo agora constatado que embora os contratos pertinentes digam respeito a arrendamentos efetivamente ocorridos mas contratados com superfaturamento, os valores referentes ao exercício de 2012 lançados neste Auto de Infração de fato já correspondem exclusivamente ao valor do superfaturamento e não à totalidade do contrato. *(grifos no original)*.

É o relatório

Voto Vencido

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, Relatora.

O recurso preenche os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual, dele conheço.

2) DO MÉRITO

Conforme visto pelo extenso relatório, a linha de defesa adotada pela Recorrente se assenta, de um modo geral, em duas premissas básicas:

a) o fato de que a geração dos recursos e a efetivação do pagamento se davam no exterior, por meio de sucursais da CNO, o que, em sua óptica, retira da CNO a condição de fonte pagadora e torna inexigível o IRRF de 35% previsto no artigo 674 do RIR/99;

b) a tese de que a inexistência da prestação dos serviços contratados não torna o pagamento sem causa, mas apenas autoriza a glosa das despesas correspondentes

Analisaremos a seguir as duas alegações e, logo em seguida, as alegações suscitadas pelo responsável solidário.

2.1) DA APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA - IRRF - A PAGAMENTOS EFETUADOS NO EXTERIOR A BENEFICIÁRIO RESIDENTE NO EXTERIOR, POR SUCURSAL DOMICILIADA NO EXTERIOR

Como visto pelo relatório, a Recorrente não nega a prática de atos simulados e contratos superfaturados com objetivo de produção de caixa 2, fatos esses, de resto, constantes dos diversos acordos de delação premiada juntados aos autos. A sua defesa centra-se nos seguintes fatos:

a) As atividades de geração e pagamento 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;

b) A existência das sucursais não foi, em momento algum, desconsiderada pela fiscalização e encontram-se provadas pelas DIPJ's do ano-calendário 2012 juntadas às fls. 5614/5744;

c) 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.

d) 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

f) 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. 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.

Verifica-se, assim, que o pressuposto essencial da defesa reside na autonomia fiscal das sucursais. Isso porque, de fato, se assim consideradas, não haveria que se falar que o pagamento foi realizado pela CNO, uma vez que todos os depoimentos são convergentes em admitir que 93% dos pagamentos e contratos ocorriam no exterior com recursos no exterior.

O Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de renda – RIR/99 -, dispõe da seguinte forma sobre os contribuintes do imposto:

“Art. 146. São contribuintes do imposto e terão seus lucros apurados de acordo com este Decreto (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27):

I - as pessoas jurídicas (Capítulo I);

(...)

Art. 147. Consideram-se pessoas jurídicas, para efeito do disposto no inciso I do artigo anterior:

(...)

II - as filiais, sucursais, agências ou representações no País das pessoas jurídicas com sede no exterior (Lei nº 3.470, de 1958, art. 76, Lei nº 4.131, de 1962, art. 42, e Lei nº 6.264, de 1975, art. 1º);” *(grifou-se)*

O art. 42 da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, que serve de fundamento para o art. 147, II, do RIR/99, estabelece que:

“Art. 42. As pessoas jurídicas que tenham predominância de capital estrangeiro ou sejam filiais ou subsidiárias de empresas com sede no exterior ficam sujeitas às

normas e às alíquotas do imposto de renda estabelecidas na legislação deste tributo.” (grifou-se)

Percebe-se que a legislação do imposto de renda equipara as filiais de sociedades estrangeiras às pessoas jurídicas domiciliadas no País, sujeitando-as às normas estabelecidas por essa legislação. Ao analisar os mencionados artigos ALBERTO XAVIER conclui que:

Num sentido ou no outro é inegável o tratamento autônomo pelo Direito Fiscal da noção de personalidade jurídica, técnica instrumental, funcional e relativa que utiliza à luz das valorações que lhe são próprias: e daí aceitarmos plenamente, no que concerne às filiais de sociedades estrangeiras, o conceito de *personalidade tributária*, como a suscetibilidade de ser sujeito de relação jurídica tributária. (XAVIER, Alberto - Direito Tributário Internacional do Brasil, ed. Forense, 6ª edição, p. 646)

No entanto, a autonomia das filiais (que são espécie de estabelecimento) não se confunde com autonomia jurídica ou patrimonial. O estabelecimento é um bem que integra o patrimônio da sociedade empresária e não uma pessoa (contribuinte) distinta. Nesse sentido, relevantes as ponderações de FÁBIO ULHOA COELHO:

Ao se afirmar que o estabelecimento empresarial não é sujeito de direito, o que se pretende afastar é a noção de personalização desse complexo de bens, presente em algumas proposições da segunda metade do século XIX, principalmente na Alemanha, que procuravam criar um conceito legal capaz de justificar a relativa autonomia entre a empresa e o empresário. Falo aqui da tese da empresa em si (*Unternehmen an sich*), cujos precursores são Endemann e Wilhem. Procurou-se, na oportunidade, explorar a noção do estabelecimento como uma pessoa jurídica. **A tentativa de personalização do estabelecimento, contudo, não logrou êxito, inclusive no direito brasileiro, em que se mostra totalmente incompatível com as normas vigentes. Considerar o estabelecimento empresarial uma pessoa jurídica é errado, segundo o disposto na legislação brasileira. Sujeito de direito é a sociedade empresária, que, reunindo os bens necessários ou úteis ao desenvolvimento da empresa, organiza um complexo de características dinâmicas próprias. A ela, e não ao estabelecimento empresarial, imputam-se as obrigações e asseguram-se os direitos relacionados com a empresa** (Curso de Direito Comercial. 13ª ed., v. 1, p. 99). (grifamos)

O Superior Tribunal de Justiça analisou a questão da autonomia jurídica tributária das filiais no julgamento do Recurso Especial nº 1.355.812- RS, submetido à sistemática dos Recursos Repetitivos prevista no artigo 543-C do Código de Processo Civil de 1973.

Tratava-se de recurso interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que manteve decisão que indeferira, em execução fiscal, o bloqueio eletrônico de depósitos de titularidade de filiais da empresa Recorrida, em razão da autonomia jurídica tributária destas.

Conforme se verifica pela ementa abaixo transcrita, o STJ concluiu que "**princípio tributário da autonomia dos estabelecimentos**, cujo conteúdo normativo preceitua que estes devem ser considerados, na forma da legislação específica de cada tributo, unidades autônomas e independentes nas relações jurídico-tributárias travadas com a Administração Fiscal, é um instituto de direito material, ligado à questão do nascimento da obrigação tributária de cada imposto especificamente considerado e **não tem relação com a responsabilidade patrimonial dos devedores** prevista em um regramento de direito processual, ou com os limites da responsabilidade dos bens da empresa e dos sócios". Vejamos: ^

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS DA MATRIZ. PENHORA, PELO SISTEMA BACEN-JUD, DE VALORES DEPOSITADOS EM NOME DAS FILIAIS. POSSIBILIDADE. ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL COMO OBJETO DE DIREITOS E NÃO

COMO SUJEITO DE DIREITOS. CNPJ PRÓPRIO DAS FILIAIS. IRRELEVÂNCIA NO QUE DIZ RESPEITO À UNIDADE PATRIMONIAL DA DEVEDORA.

1. No âmbito do direito privado, cujos princípios gerais, à luz do art. 109 do CTN, são informadores para a definição dos institutos de direito tributário, a filial é uma espécie de estabelecimento empresarial, fazendo parte do acervo patrimonial de uma única pessoa jurídica, partilhando dos mesmos sócios, contrato social e firma ou denominação da matriz. Nessa condição, consiste, conforme doutrina majoritária, em uma universalidade de fato, não ostentando personalidade jurídica própria, não sendo sujeito de direitos, tampouco uma pessoa distinta da sociedade empresária. Cuida-se de um instrumento de que se utiliza o empresário ou sócio para exercer suas atividades.

2. A discriminação do patrimônio da empresa, mediante a criação de filiais, não afasta a unidade patrimonial da pessoa jurídica, que, na condição de devedora, deve responder com todo o ativo do patrimônio social por suas dívidas, à luz de regra de direito processual prevista no art. 591 do Código de Processo Civil, segundo a qual "*o devedor responde, para o cumprimento de suas obrigações, com todos os seus bens presentes e futuros, salvo as restrições estabelecidas em lei*".

3. **O princípio tributário da autonomia dos estabelecimentos, cujo conteúdo normativo preceitua que estes devem ser considerados, na forma da legislação específica de cada tributo, unidades autônomas e independentes nas relações jurídico-tributárias travadas com a Administração Fiscal, é um instituto de direito material, ligado à questão do nascimento da obrigação tributária de cada imposto especificamente considerado e não tem relação com a responsabilidade patrimonial dos devedores prevista em um regramento de direito processual, ou com os limites da responsabilidade dos bens da empresa e dos sócios definidos no direito empresarial.**

4. **A obrigação de que cada estabelecimento se inscreva com número próprio no CNPJ tem especial relevância para a atividade fiscalizatória da administração tributária, não afastando a unidade patrimonial da empresa, cabendo ressaltar que a inscrição da filial no CNPJ é derivada do CNPJ da matriz.**

5. Nessa toada, limitar a satisfação do crédito público, notadamente do crédito tributário, a somente o patrimônio do estabelecimento que participou da situação caracterizada como fato gerador é adotar interpretação absurda e odiosa. Absurda porque não se concilia, por exemplo, com a cobrança dos créditos em uma situação de falência, onde todos os bens da pessoa jurídica (todos os estabelecimentos) são arrecadados para pagamento de todos os credores, ou com a possibilidade de responsabilidade contratual subsidiária dos sócios pelas obrigações da sociedade como um todo (v.g. arts. 1.023, 1.024, 1.039, 1.045, 1.052, 1.088 do CC/2002), ou com a administração de todos os estabelecimentos da sociedade pelos mesmos órgãos de deliberação, direção, gerência e fiscalização. Odiosa porque, por princípio, o credor privado não pode ter mais privilégios que o credor público, salvo exceções legalmente expressas e justificáveis.

6. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08. (grifamos)

Em seu voto, o Ministro Mauro Campbell deixa claro que a filial, na condição de espécie de estabelecimento, é uma universalidade de fato que integra o patrimônio da sociedade empresária e não uma pessoa jurídica distinta desta e que essa realidade jurídica não é afastada pelo princípio tributário da autonomia dos estabelecimentos. Diante da clareza com que aborda a questão e da sua importância para a solução da controvérsia suscitada no presente processo, transcreve-se a seguinte passagem:

Verifica-se, portanto, que **a filial**, na condição de espécie de estabelecimento, **é um bem, um instrumento, uma universalidade de fato que integra o patrimônio da sociedade empresária e não uma pessoa distinta desta**. Destarte, a discriminação do patrimônio da empresa, mediante a criação de filiais, **não afasta a unidade**

patrimonial da pessoa jurídica, que, na condição de devedora, deve responder com todo o ativo do patrimônio social por suas dívidas, à luz de regra de direito processual prevista no art. 591 do Código de Processo Civil, segundo a qual "o devedor responde, para o cumprimento de suas obrigações, com todos os seus bens presentes e futuros, salvo as restrições estabelecidas em lei".

Essa constatação não é afastada pelo princípio tributário da autonomia dos estabelecimentos, cujo conteúdo normativo preceitua que estes devem ser considerados, na forma da legislação específica de cada tributo, unidades autônomas e independentes nas relações jurídico-tributárias travadas com a Administração Fiscal (nesse sentido, confira-se o REsp 1.128.139/MS, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe de 9.10.2009). Com efeito, o princípio em comento é um instituto de **direito material tributário**, ligado à questão do nascimento da obrigação tributária de cada imposto especificamente considerado e não tem relação com a responsabilidade patrimonial dos devedores prevista no regramento de **direito processual**, ou com os limites da responsabilidade dos bens da empresa e dos sócios definidos no **direito empresarial**.

O princípio da autonomia do estabelecimento está presente, à guisa de exemplo, na Lei Complementar 87/1996, art. 11, § 3º, II, em relação ao ICMS ("é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular"), no art. 51, parágrafo único do CTN em relação ao IPI ("Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante") e no art. 384 do RPI - Decreto n. 7.212/2010, segundo o qual: "cada estabelecimento, seja matriz, sucursal, filial, agência, depósito ou qualquer outro, manterá o seu próprio documentário, vedada, sob qualquer pretexto, a sua centralização, ainda que no estabelecimento matriz".

Decerto, como se vê, a previsão contida nesses artigos não afasta a regra geral de que o estabelecimento é um bem que integra o patrimônio da sociedade empresária e não uma pessoa (contribuinte) distinta. Deveras, inexistente previsão específica na legislação tributária que se preste a este desiderato.

Ainda que houvesse dispositivo expresso nesse sentido, tal norma, conforme determina o art. 110 do CTN, não seria apta a alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, segundo os quais estabelecimento integra o patrimônio da sociedade empresária, não podendo ser considerado como sujeito autônomo de direitos.

Há de se ressaltar, apenas a título de esclarecimento, tendo em vista que houve menção a respeito desta questão no acórdão recorrido (e-STJ, fls. 195/201), que o art. 127 do CTN não regulamenta a responsabilidade das filiais acerca das dívidas tributárias da matriz. **Trata, em verdade, da autonomia do domicílio tributário, conceito esse distinto do princípio da autonomia.**

Eis a dicção do aludido dispositivo:

Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

(...).

II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;

Conforme se observa, o artigo transcrito veicula preceitos que definem, como regra de exceção, na falta de eleição pelo contribuinte, cada estabelecimento como domicílio fiscal autônomo no que se refere aos atos e fatos que deram origem a suas obrigações, não tratando especificamente a respeito do nascimento da obrigação tributária, tal como se extrai do conteúdo normativo do princípio da autonomia dos estabelecimentos.

(...)

Independentemente desta diferenciação, **o fato de ser possível que matrizes e filiais tenham domicílios tributários diversos, conforme o art. 127 do CTN, para fins de fiscalização, com contabilidades separadas e inscrições individuais, não significa que devem ser consideradas como estanques quanto às suas obrigações tributárias e consectários.**

Em síntese, tanto a autonomia do estabelecimento, prevista em legislação específica, quanto a autonomia do domicílio tributário, trazida pelo art. 127 do CTN, não conduzem à cisão da unidade patrimonial da sociedade empresária, inexistindo, portanto, óbices à penhora, em face de dívidas tributárias da matriz, de valores depositados em nome das filiais.

Essa conclusão, aliás, independe da invocação da regra de solidariedade prevista no art. 124 do CTN, segundo a qual, *"são solidariamente obrigadas: as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal"*. Conforme exposto, **as filiais não são "pessoas" distintas de sua sede**, de sorte que, nesse contexto, **a obrigação tributária é da sociedade empresária como um todo, composta por suas matrizes e filiais.**

De igual modo, o fato das filiais possuírem número individual no CNPJ não conduz à conclusão diversa da que ora se propõe, sobretudo porquanto a legislação que disciplina o cadastro não dá respaldo a entendimento contrário.

(...)

Por fim, não se pode olvidar que, à luz da legislação comercial, **sequer se discute que as dívidas decorrentes de relações privadas do estabelecimento com credores privados, são dívidas da própria sociedade.** São relações jurídicas onde a sociedade participa como um todo e, nessa circunstância, todo o patrimônio da sociedade por elas responde, nos limites do contrato/estatuto social e do tipo societário escolhido, independente de esse patrimônio estar vinculado ao estabelecimento matriz ou filial.

Tal raciocínio aplica-se perfeitamente à hipótese dos autos. Isso porque, as empresas estrangeiras podem, quando autorizadas, funcionar por si mesmas. No entanto, se pretenderem agir mediante filiais e sucursais devem criar uma pessoa jurídica própria a qual, todavia, não deixa de ser uma extensão jurídica e patrimonial da matriz. Como bem observa ALBERTO XAVIER:

" (...)as filiais, agências ou sucursais de sociedades estrangeiras não têm personalidade distinta daquela de que são mero prolongamento, sendo o ponto pacificamente reconhecido na doutrina nacional (em contraposição às 'subsidiárias' ou 'sociedades filhas' que tem individualidade jurídica diversa da matriz).

(...)

Com efeito, importa distinguir neste caso a empresa, que é uma pessoa jurídica, e o estabelecimento que é um simples conjunto de coisas corpóreas e incorpóreas, de bens e serviços, organizado pelo comerciante com vista ao exercício de sua atividade mercantil. Cada empresa pode ter mais do que um estabelecimento representando cada um uma unidade econômica" (XAVIER, Alberto - "Problemas jurídicos das filiais de sociedades estrangeiras no Brasil e de sociedades brasileiras no exterior. in Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro, São Paulo: RT, 1980, XIX, nº 39, jul-set. p. 76)

A Recorrente desenvolve o seu raciocínio como se estivéssemos tratando de uma operação normal de tributação na fonte prevista nos artigos 682 e 683 do RIR/99. No entanto, a hipótese tratada no presente lançamento é a da tributação na fonte sobre pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado prevista no artigo 61 da Lei nº 8.981/95, o qual dispõe:

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

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

Conforme se vê pela leitura do dispositivo legal acima transcrito, o núcleo da hipótese legal é o pagamento e esse não se confunde com a remessa como faz crer a Recorrente. O pagamento é forma de extinção de uma obrigação e não se confunde com a entrega de dinheiro. Como bem esclarece RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA:

(...) o pagamento é o ato de entrega do dinheiro ou da coisa por meio da qual se extingue a obrigação de direito privado (como veremos mais em detalhe logo adiante), e não a simples entrega de dinheiro quando ainda não exista a obrigação (neste caso, não havendo pagamento, mas, sim, adiantamento ou antecipação, que acaba se traduzindo em obrigação para o recebedor, de devolver o que recebeu caso não cumpra sua obrigação)

A própria terminologia "retenção na fonte" ou "desconto na fonte" é expressiva da realidade de que o imposto somente se torna devido quando a fonte se desincumbe da sua obrigação de direito privado, mediante o pagamento da renda ou do provento ao respectivo titular, quando então ela retém ou desconta, do montante assim disponibilizado, o valor do imposto devido.

(...) a alusão na lei ao termo jurídico "pagamento" importa em compreendê-lo exatamente por seu significado jurídico, isto é, como forma de extinção de obrigação (Código Civil, art. 304 e seguintes), o que, inclusive, é uma exigência do art. 109 do CTN. (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de - Fundamentos do Imposto de Renda, ed. Quatier Latin, p. 500/502) (grifamos)

Se pagamento é modo de se extinguir obrigação, só pode pagar quem tem poder para contrair a obrigação, o que, no caso dos autos, é a matriz por ser ela quem detém personalidade jurídica. Dessa forma, embora a remessa do dinheiro ao beneficiário tenha se realizado no exterior entendo que o mesmo não pode ser dito em relação ao pagamento.

Ao contrário do afirmado pela Recorrente, o fato dos pagamentos serem controlados pelo Setor de Operações Estruturadas da Recorrente não é irrelevante. Ao fazer essa afirmação a Recorrente está identificando a expressão "pagamento", utilizada pela norma, à "remessa de dinheiro". Como visto, o pagamento é meio mediante o qual se extingue a obrigação e não se confunde com a entrega de dinheiro. Conforme precisa lição de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA "a alusão da lei ao termo jurídico "pagamento" importa em compreendê-lo exatamente por seu significado jurídico, isto é, como forma de extinção de obrigação".

Alega ainda a Recorrente que o legislador sempre pretendeu denominar "fonte" o local onde se encontra o estabelecimento em que se dá a produção do rendimento e do qual emana materialmente o pagamento ao beneficiário. Cita como fundamento para tanto o disposto no parágrafo único do artigo 45 do Código Tributário Nacional abaixo transcrito:

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

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe cabam

No entanto, como conclui LUIZ EDUARDO SHOUERI, depois de apresentar um extenso e exemplificativo rol de critérios que poderiam ser utilizados para definição de "fonte" **"a definição da fonte de rendimento é algo que se deve buscar em cada ordenamento jurídico."** Logo em seguida, o autor afirma que o Brasil, ao contrário de países como Israel, Namíbia, Estados Unidos, não definiu o que entendia como fonte de produção de rendimentos. Vejamos:

Noutros casos, entretanto, incluindo o Brasil, **o legislador não cuidou de definir o que entendia por fonte de produção do rendimento.** Aqui duas possibilidades se abrem: considerar de Fonte nacional **o rendimento que, por qualquer razão,** possa ser considerado ligado ao país, ou buscar numa interpretação sistemática, **limites que não se encontrem expressos em qualquer texto legal.** (SHOUERI, Luiz Eduardo 'Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade' in "Princípios e Limites da Tributação. ed. Quartier Latin, p. 348/350) (grifamos)

Conclui-se, portanto, que não compete a este conselho reconhecer limites ao conceito de fonte que não se encontrem expressos em lei. Isso porque, diante da generalidade e universalidade que regem a tributação da renda, as eventuais exceções ao conceito de fonte (que sequer foi definido pelo legislador) deveriam ser expressas.

Da mesma forma, entendo improcedente a alegação de que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 71.758, concluiu que o que importa para definição de fonte não é o negócio jurídico-financeiro dentro do qual o autor se obrigou mas a remessa do dinheiro.

O referido julgamento referia-se ao questionamento sobre a constitucionalidade da incidência do imposto de renda na fonte sobre remessa de juros à pessoas residentes e domiciliadas no exterior, previsto no artigo 11 do Decreto-Lei nº 401, de 30 de dezembro de 1968, cuja redação era a seguinte:

Art. 11 - Está sujeito ao desconto do Imposto de renda na fonte o valor dos juros remetidos para o exterior, devidos em razão da compra de bens a prazo, ainda quando o beneficiário do rendimento for o próprio vendedor.

Parágrafo único - Para os efeitos deste artigo, **consideram-se fato gerador do tributo a remessa** para o exterior e contribuinte o remetente. (grifamos)

A alusão à irrelevância do negócio jurídico no voto do Ministro Antonio Nader se deu em virtude da alegação do Recorrente de que o negócio jurídico por ela firmado não estaria sujeito à tributação prevista no mencionado dispositivo legal, uma vez que era anterior à publicação da lei. Confira-se:

O respeitável acórdão impugnado julgou que o negócio financeiro noticiado neste processo é anterior à vigência do art. 11 do DL n 401/68, e que, por isso, tal norma não incide sobre o referido negócio.

Estou em que, no detalhe, o que importa não é o negócio jurídico-financeiro por força do qual se faz a remessa de juros para o credor que se encontra em país estrangeiro, mas, isto sim, o fato gerador do tributo.

É o que expressam o art. 105 e o art. 116, I, do Código Tributário Nacional.

É o que necessariamente decorre do princípio da legalidade tributária (nullum vectigal sine lege), princípio que, vedando a tributação prévia sem norma legal que a imponha, admite, de maneira correspondente, seja tributado fato definido em lei como gerador da obrigação tributária desde que tal fato se concretize na vigência da norma que impõe o tributo."

O que importa, pois, no assunto, não é o negócio jurídico-financeiro dentro do qual se obrigou o autor da remessa de juros, mas o fato mesmo da remessa, estrita e separadamente considerado, porque tal fato é que a lei define como gerador da

obrigação fiscal e, no caso versado nestes autos, o fato gerador, ou remessa, é posterior à norma tributária, ou melhor dizendo, se concretizou na vigência do art. 11 da DL n 401/68, norma que, por isto, incide no mencionado fato para legalizar a incidência do tributo.

Percebe-se que, para o Supremo Tribunal Federal, o que define o elemento de conexão é a lei e essa tomou como fato gerador, nessa hipótese, a remessa e não o negócio jurídico. Todavia, no caso dos autos, o legislador, ao tratar do pagamento sem causa ou à beneficiário não identificado, elegeu como fato gerador o pagamento, o qual, como já demonstrado, não se confunde com a remessa.

No caso analisado pelo STF discutia-se a impossibilidade do Brasil tributar remessa de juros quando o negócio jurídico e o beneficiário do pagamento estivessem localizados no exterior. Isso porque, quando da vigência da legislação anterior, o STF tinha se posicionado pela inconstitucionalidade da referida tributação, conforme se verifica pelo seguinte trecho do voto do Ministro Antonio Nader:

Trata-se de argumento impressionante, prestigiado pela jurisprudência do STF, que o adotou ao apreciar a matéria à luz do direito anterior ao do art. 11 do DL número 401/68;

Dá-se, todavia, que tal argumento provém de um raciocínio formado, não à base de premissas jurídico-tributárias, mas, isto sim, à base de pressupostos extrajurídicos e, mais ainda, formado à vista do direito revogado.

(...)

É que, editado o art. 11 do DL n 401/68, a remessa dos juros, no presente caso, passou a constituir o fato gerador do imposto, e o remetente dos juros passou a ser definido como devedor do tributo (ou sujeito passivo da obrigação tributária".

(...)

Em outras palavras, o legislador do direito novo, com o objetivo de revogar a jurisprudência construída pelo STF à luz do direito anterior, desprezou a substantividade jurídico-privada do negócio financeiro subjacente, e, emprestando aos juros uma substantividade própria, diversa da que lhe empresa aquele negócio, como lhe permite o princípio da legalidade tributária, que lhe confere o poder de definir os tipos de obrigação tributária, nomear o sujeito passivo de tal obrigação, o legislado do direito novo qualificou esses juros como rendimentos, e, firmado nisso, os tributou.

O voto do Ministro Relator Thompson Flores deixa claro que era irrelevante que o contrato tivesse sido firmado no exterior e o respectivo pagamento também, uma vez que seus efeitos se refletiam no Brasil. Confira-se

Tenho que não importa que o contrato se tenha realizado no estrangeiro e que uma das partes ali resida, nem que seu objeto dali promane.

O certo é que suas cláusulas refletem-se e, profundamente, no Brasil, onde se domicilia o comprador, parte da obrigação que vai ser cumprida, e, note-se, com recursos aqui existentes, e para cobrir juros, fruto do contrato de financiamento.

Não havia porque deixar de incidir a lei brasileira para os efeitos fiscais.

São do mestre Baleeiro as expressões que seguem comentando o art. 102 do C.T.N

*A legislação da União obviamente vigora em todo o território brasileiro, e, em certas circunstâncias, fora dele, na medida em que pode ter eficácia no estrangeiro, **por suas consequências no Brasil** " (grifei - Dr. Trib. Bras., 1970, p, 373)*

Por fim, é importante observar que, no referido julgamento, o Supremo Tribunal Federal afirmou que o princípio da residência (expressão do princípio da territorialidade) não se opõe ao critério da fonte, conforme se verifica das seguintes passagens do voto do Ministro Bilac Pinto:

Passemos agora ao exame das objeções de natureza jurídica que se levantam contra o art. 11 e seu parágrafo único do Decreto-lei 401/68.

A principal delas é a de que o imposto de renda não pode incidir sobre remessa de juros, pela compra de mercadoria a prazo, por isso que o vendedor tem sede no estrangeiro e não opera em nosso país, e ainda porque o contrato foi firmado no exterior, onde a obrigação é resgatável.

Tal impugnação é incidência do tributo, nas condições mencionadas, constitui aplicação do chamado **princípio da residência**, que afirma que o direito de tributar cabe ao Estado da residência do beneficiário do rendimento.

A esse critério de competência tributária se opõe o **princípio da fonte**, segundo o qual o poder de tributar cabe ao país em que a renda foi gerada.

A primeira opção é geralmente adotada pelos países desenvolvidos e a segunda pelos países em desenvolvimento, que são importadores de capitais.

O choque entre essas duas concepções do poder de tributar vem perdendo intensidade, através da busca de soluções conciliatórias.

(...)

A questão subjacente essencial, que a decisão desta Corte deve enfrentar, está contida neste dilema: pode ou não o Estado brasileiro tributar a renda aqui produzida, nos termos definidos pelo art. 11 do Dec-Lei 401/68?

Os votos que optarem pela negativa estarão, implicitamente, afirmando que, na espécie, sendo o contrato celebrado no Canadá poderá fazer incidir o imposto de renda sobre esse fato gerador.

Acontece, porém, que o Canadá - que, na espécie, disputaria com o Brasil o direito de exercer o poder de tributar - como integrante que é da OCDE, ao lado dos Estados Unidos, do Japão, da Alemanha Ocidental, da Bélgica, da Suécia e de mais de uma dezena de países europeus, admite e reconhece **o princípio da fonte**, segundo o qual o país onde a renda foi gerada tem o direito de tributá-la.

Se o Canadá, como membro da OCDE, acolhe como legítimo o poder tributário exercido pelo Brasil, ao fazer incidir o imposto de renda sobre juros - que correspondem a renda aqui produzida - não seria compreensível que o Supremo Tribunal Federal sem qualquer fundamento constitucional, negasse ao Estado brasileiro o exercício daquela competência tributária que lhe é reconhecida pelo próprio Estado concorrente.

É preciso ressaltar que o Tratado para Evitar Bitributação firmado com a Venezuela (Decreto nº 8.336/2014), como, de resto, a maioria dos tratados, ao conceituar o estabelecimento permanente, deixa claro que ele é apenas o meio para concretização dos negócios por parte da empresa. É o que dispõe o artigo 5 abaixo transcrito:

"Artigo 5

Estabelecimento Permanente

1. Para os fins da presente Convenção, a expressão "estabelecimento permanente" significa uma instalação fixa de negócios por meio da qual uma empresa exerce toda ou parte de sua atividade;

A expressão "estabelecimento permanente" compreende especialmente:

- a) uma sede de direção;
- b) uma filial;

- c)um escritório;
- d)uma fábrica;
- e)uma oficina;
- f)um depósito em relação a uma pessoa que forneça armazenamento para terceiros;
- g)uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro local de exploração ou extração de recursos naturais;
- h)um canteiro de obra, construção, instalação ou montagem que perdure por um período superior a seis meses. (grifamos)

Por fim, é importante destacar que o principal motivo para o Brasil abandonar o princípio da territorialidade pura e adotar as regras de tributação universal foi o combate a elisão ou planejamento fiscal. Isso porque, como ressalta, LUIZ EDUARDO SHOUEIRI, *"considerando a diminuta parcela de empresas brasileiras com envergadura suficiente para atuar no exterior e o fato de ser o Brasil um país predominantemente importador de capital, não haveria, em tese, motivos para a adoção do princípio da Universalidade"*. O motivo para inserção de tais regras no ordenamento nacional pode ser aferido pela exposição de motivos da lei, abaixo transcrita

"14. Adota-se, com a tributação da renda auferida fora do País, medida tendente a combater a elisão e o planejamentos fiscais, uma vez que o sistema atual - baseado na territorialidade da renda propicia que as empresas passem a alocar lucros a filiais ou subsidiárias situadas em "paraísos fiscais". Intenta-se, ainda, harmonizar o tratamento tributário dos rendimentos, equalizando a tributação das pessoas jurídica à das pessoas física, cujos rendimentos externos já estão sujeitos ao imposto de renda na forma da legislação em vigor."

Se a adoção do princípio da tributação em bases universais foi inserida para coibir a elisão fiscal internacional, não é razoável entender que a universalidade teria sido excepcionada na hipótese em que a empresa utiliza de filiais no exterior para realização de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, especialmente nas hipóteses em que foi comprovada e reconhecida a simulação.

2.2) IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE IRRF POR FALTA DE TIPICIDADE

Alega a Recorrente que 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 Recorrente parte da premissa 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.

A incompatibilidade dos lançamentos por glosa de despesa e IRRF por pagamento sem causa já foi reconhecida em mais de uma ocasião pela Jurisprudência deste Conselho conforme se verifica pelas decisões abaixo transcritas:

Acórdão: 10322287

Ementa: IRPJ GLOSA DE CUSTOS É legítima a glosa de custos suportados por documentação inidônea.

IRRF PAGAMENTOS SEM CAUSA Mostra-se contraditória a tributação, como pagamentos sem causa, de pagamentos inexistentes. Recurso provido em parte.

Acórdão: 10708637

Ementa: IRPJ/CSLL GLOSA

DE CUSTOS INABILIDADE

DO COMPROVANTE DA ESCRITURAÇÃO AUSÊNCIA

DE PROVA CABAL DA INEXISTÊNCIA DOS DISPÊNDIOS Presentes os requisitos de necessidade, usualidade e normalidade dos dispêndios, e não sendo suficientes os indícios levantados pelo fisco para provar a inexistência das operações, só a inabilidade formal do comprovante, considerando tudo quanto consta dos autos, notadamente a natureza da atividade exercida pela empresa, é de se rejeitar a glosa de custos.

IRPJ/CSLL/IRF CUSTOS/ DESPESAS DOCUMENTOS FALSOS Correta a glosa de custos registrados com base em notas fiscais comprovadamente falsas, produzidas em nome de pessoa jurídica existente. Entretanto, os elementos constantes dos autos não permitem inferir que a falsidade tenha objetivado ou tenha permitido a distribuição de valores a sócios ou terceiros, por isso é indevida a exigência de imposto de renda na fonte.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais já se manifestou quanto à incompatibilidade da glosa de custos e despesas concomitante a exigência do IRRF, conforme se verifica pela ementa do Acórdão nº 9202-00.686 abaixo transcrita:

IRFONTE - PAGAMENTO SEM CAUSA - ART. 61 DA LEI Nº 8.981, DE 1995 - LUCRO REAL- REDUÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO - MESMA BASE DE CÁLCULO - INCOMPATIBILIDADE.

A aplicação do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, está reservada para aquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por redução do lucro líquido, tipicamente caracterizada por omissão de receita ou glosa de custos/despesas, situações próprias da tributação do IRPJ pelo lucro real. Precedente da CSRF. Acórdão nº CSRF/04 - 01. 094, jul. 03/11/2008, Rel. Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro.

Esclarecedoras as seguintes passagens do voto do Conselheiro relator Moisés Giacomelli Nunes da Silva:

Não se pode considerar o artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, como sendo algo isolado dentro do sistema tributário brasileiro, cuja tributação das pessoas jurídicas, em relação ao imposto de renda, obedece a três espécies ou regras:

- a) pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real;
- b) pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido;
- c) pessoas jurídicas tributadas com base no "SIMPLES".

Vamos nos ater às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, cujas despesas necessárias à obtenção da receita são dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica – IRPJ. Assim, quando se glosa determinada despesa aumenta-se o

lucro e, conseqüentemente, sobre este lucro majorado há incidência de IRPJ. Desta forma, em sendo glosada determinada despesa não se pode exigir imposto de renda pessoa jurídica em face do lucro majorado e, ao mesmo tempo, tributar o pagamento de tal 'despesa' com base no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1961. Nestes casos, tributa-se única e exclusivamente o IRPJ incidente sobre o lucro decorrente da receita glosada.

Exemplo de situação exposta no item anterior é caracterizada, com mais nitidez, nos casos em que se glosam despesas por 'notas frias', que não correspondem a um serviço efetivamente prestado. Glosada a despesa por não caracterizar um serviço efetivamente prestado ou transação realizada, não será pelo registro formal lançado na contabilidade da empresa, que irá se tributar pelo artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1961. Nos casos que as empresas valem-se de 'notas frias' para deduzir despesas elas, obrigatoriamente, em sua contabilidade, são obrigadas a registrar o respectivo pagamento. No entanto, sendo glosada a despesa por inexistência da transação ou falta de materialidade do pagamento, não se pode exigir imposto de renda com base na alegação de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, tributo este previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

(...)

Desse ensaio, dentre outras verdades, podemos extrair que é absolutamente vedada ao fisco a possibilidade de escolha, ou seja, se cabível a tributação pelo por redução do lucro líquido, não pode a autoridade lançadora simplesmente abandonar essa tributação para eleger a mais gravosa contida no art. 61 em comento e, muito menos e pelos mesmos motivos, lançar as duas exações. Isto porque e, por óbvio, a Lei n. 8.981/95 não revogou as normas que regem a tributação pelo lucro real.

Diante das mencionadas decisões a Coordenação Geral de Tributação - Cosit foi instada a se manifestar sobre a compatibilidade dos lançamentos simultâneos de IRRF e da glosa das despesas. Na resposta à na Solução Interna nº 11 - Cosit de 08 de maio de 2013, concluiu que o simples registro de despesa amparado em nota fiscal inidônea não autoriza a cobrança pelo fisco do IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado. Confira-se:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ementa: O registro contábil de despesa amparado em nota fiscal inidônea não autoriza, por si só, além da exigência do IRPJ (em face da glosa da despesa inexistente ou não comprovada), a cobrança pelo Fisco do IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

A glosa de custo ou despesa, baseada em nota fiscal inidônea é compatível com o lançamento reflexo do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) motivado pelo pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que haja a comprovação por parte da autoridade fiscal do efetivo pagamento.

Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza RIR/ 1999), arts. 217, 299 e 674. (grifamos)

Conforme se verifica pelas decisões acima transcritas e pelo posicionamento adotado pela COSIT, nas situações narradas, assim como na maior parte dos processos decorrentes da operação Lava Jato, a fiscalização promoveu, cumulativamente, a glosa das despesas e o lançamento do imposto de renda retido na fonte por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

Sendo assim, tais situações são distintas das tratadas nos presente autos, no qual a autuação **fundamenta-se, exclusivamente, no art. 61 da Lei nº 8.981/95.** Em momento algum a Recorrente demonstra a contabilização das despesas ou mesmo menciona a autuação reflexa de

IRPJ. Se limita a mencionar que o primeiro pagamento foi efetuado a pessoa jurídica perfeitamente identificada e que, no último, embora o destinatário final não seja identificado para correta aplicação do art. 674 do RIR deve ser considerado o primeiro pagamento.

Como afirmado pela própria Recorrente, as filiais no exterior possuem contabilidade própria, distinta da matriz e apuram lucros de acordo com as normas dos respectivos países de origem. Assim, não seria correta a glosa de despesa por parte da fiscalização brasileira, pois os critérios para sua contabilização e critérios de dedutibilidade estão previstos na legislação do país em que instaladas.

Por outro lado, a alegação de que o pagamento imediato teria sido feito à beneficiários identificados, parte do pressuposto de que esses foram realizados pelas filiais. Conforme já exposto no presente voto, o pagamento, visto como forma de extinção de obrigações e não como mera remessa de numerário, foi realizado pela matriz para geração de caixa 2 com vista a redução dos lucros no Brasil.

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

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. *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).*

Em resposta, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – Coordenação de Fiscalização – COFIS – Operação Lava Jato elaborou o relatório de diligência de fls. 6740/6750, no qual conclui que a afirmação da Recorrente no sentido de que os parte dos valores autuados decorriam de operações reais não foram confirmadas conforme se verifica pela delação de Marco Grilo. Confira-se (fls. 6749):

Aliás, é bom repisar que o Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 50 deu oportunidade de a CNO contestar as informações e provas apresentadas pelo responsável da geração do caixa 2 na empresa – Marcos Grillo, apresentando elementos e provas em caso de desautorizar referidas informações.

Todavia, a CNO não só reconheceu que os contratos entre a FINANDI e as Sucursais Panamá e Venezuela eram simulados, como também aquiesceu em relação ao valor total do caixa 2 gerado nestas operações, que foi exatamente a base de cálculo do IRRF utilizada pela fiscalização no lançamento efetuado (conforme tópico 9.2 do Termo de Descrição dos Fatos de fls. 5389/5521).

Portanto, não há que se falar em segregar os valores pagos pela FINANDI à Sherkson, apontando para os montantes relativos ao pagamento de arrendamento mercantil e os valores efetivamente superfaturados, pois a base de cálculo foi exatamente o valor superfaturado (caixa 2 gerado), conforme exaustivamente demonstrado no Termo de Descrição dos Fatos, bem como nesta Informação Fiscal.

Cientificada do resultado da diligência fiscal, a Recorrente apresentou a manifestação de fls. 6756, na qual concorda com o resultado da diligência nos seguintes termos:

CONSTRUTORA NOBERTO ODEBRECHT S.A, por seu advogado, tendo sido intimada do Termo de Ciência e Informação Fiscal de fls. 6740/6749, vem, tempestivamente, em **reiteração de sua boa-fé**, esclarecer que diante do teor do referido relatório de diligência houve por bem rever toda a documentação pertinente aos pagamentos efetuados pela FINANDI à SHERKSON, tendo agora constatado que embora os contratos pertinentes digam respeito a arrendamentos efetivamente ocorridos mas contratados com superfaturamento, os valores referentes ao exercício de 2012 lançados neste Auto de Infração de fato já correspondem exclusivamente ao valor do superfaturamento e não à totalidade do contrato. (*grifos no original*).

Comprovado, portanto, que todos os valores objeto da presente autuação referem-se à operações de caixa 2, motivo pelo qual, nego provimento à alegação de nulidade.

2.4- Da responsabilidade solidária de MARCELO BAHIA ODEBRECHT

Em relação do Recurso Voluntário de MARCELO BAHIA ODEBRECHT as alegações suscitadas são as seguintes:

a) 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 não demonstrou que o Impugnante praticou atos com poder de mando e exerceu de fato a administração da CNO no ano-base de 2012.

b) Os depoimentos 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.

c) A análise do artigo 135, III, do CTN 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.

d) 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 Assembleia Geral Extraordinária da CNO realizada naquela data (fls. 11/16).

e) Os pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados eram realizados "*de forma descentralizada*", e 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

De acordo com o Termo de Descrição dos Fatos (fls. 5519/5520) a responsabilidade solidária de MARCELO BAHIA ODEBRECHT se fundamentou nas seguintes circunstâncias fáticas e jurídicas:

"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)

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, "

Com efeito, os acordos de delação premiada mencionados no Termo de Descrição de Fatos (fls. 5389/5521) são convergentes quanto ao fato de que os atos que deram origem ao caixa 2 eram praticados de forma descentralizada. Nesse sentido confira-se

Depoimento de MARCELO ODEBRECHT (fls. 5432/5439)

"Com relação à 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 era aumentar sua base de resultados uma vez que a partir da geração de 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. (fls. 5432)

(...)

A geração de Caixa 2 no Brasil era muito baixa, principalmente porque as regras tributárias são complexas além do fato de que as Pessoas Jurídicas que operam no Brasil apresentavam no passado altos saldos de prejuízos fiscais acumulados que acabou por gerar estoques de prejuízos fiscais que foram compensados ao longo dos anos. Portanto, sempre buscávamos fazer planejamento fiscal nos países que tínhamos uma maior eficiência fiscal. (fls. 5435)

(...)

Quando assumi a CNO, em 2002, a lógica já era que o líder aprovasse o uso de recursos não contabilizados para pagamentos acertados e programados pelos seus respectivos liderados, quando não houvesse respaldo no caixa oficial. Logo passei a aprovar o uso de recursos não contabilizados de meus liderados, assim como já se fazia no passado, com a preocupação de que tivessem respaldo no caixa oficial no empresário junto a empresa. (...)

Ao ser provocado a aprovar o uso de recursos não contabilizados, eu sabia que era para pagamentos ilícitos, mas não procurava me informar até para não haver exposição das informações e me preocupava muito mais com o financeiro, ou seja, em que houvesse dinheiro no caixa oficial da CNO para neutralizar/compensar o pagamento não contabilizado. Algumas vezes, eu linha que entrar em detalhes e o empresário buscava me explicar o que estava tratando e quando o caixa seria normalizado. (fls. 5436)

Depoimento de HILBERTO MASCARENHAS (fls. 5437)

Importante ressaltar que, até 2009, aproximadamente, somente Marcelo aprovava os pagamentos a serem feitos, posteriormente os LE's foram autorizados por Marcelo a anuir esse tipo de despesa, desde que relacionado às suas obras, permanecendo aqueles pagamentos que não tinham relação com a obra sendo autorizados exclusivamente por Marcelo Odebrecht.

Depoimento de LUIZ EDUARDO DA ROCHA SOARES (fls. 5446)

Operação a partir de 2008: Em 2008, FERNANDO MIGLIACCIO e ANGELA PALMEIRA são também lotados no Setor. A chegada de FERNANDO MIGLIACCIO se deveu à doença de FULBERTO SILVA e ao crescimento do volume de operações do Setor. FERNANDO passou a ser responsável pela tesouraria do setor, anteriormente de minha responsabilidade, e tomou-se uma espécie de substituto de HILBERTO SILVA respondendo pela área. Nesse contexto, FERNANDO MIGLIACCIO se tomou responsável pela gestão de todas as contas correntes de Nível 02 e 03. A partir de então, eu só gerenciava essas contas em substituição à FERNANDO MIGLIACCIO em suas ausências (férias ou outras ausências). Com a chegada de FERNANDO MIGLIACCIO passei a desempenhar uma função de apoio operacional para o bom desenvolvimento das operações. Nesse apoio, englobavam-se as seguintes atividades: (i) apoio in loco aos LEs e DSs, principalmente no exterior para formatação e pagamentos ilícitos ou outros problemas específicos, como por exemplo, problemas de compliance. Nessa

atividade, usualmente eu visitava os países onde se localizavam os beneficiários finais e sugeria a eles abertura de contas, apresentando-os aos Bancos para abertura de contas, principalmente o AOB e o MEINL BANK ANTÍGUA; (ii) acompanhamento da funcionaria ANGELA PALMEIRA nos pagamentos diários. Sinteticamente, nessa atividade, eu procurava orientar a remessa de valores de empresas offshore com objetos sociais compatíveis, umas com as outras, para que não chamasse atenção aos mecanismos de compliance. Por exemplo, procurava que a remessa fosse feita de uma empresa de engenharia para uma empresa do ramo imobiliário ou de uma empresa de logística para uma empresa de fornecimento de materiais, etc; (iii) manutenção das operações para funcionamento do setor, por meio de prospecção de novos Bancos para abertura de novas contas correntes de nível 02 e 03; (iv) apoio ao LE Infraestrutura **BENEDICTO DA SILVA JUNIOR** no controle e pagamentos - lícitos e ilícitos - de contribuições eleitorais em períodos de eleições (que será detalhado em tópico específico, abaixo)

Depoimento de MARCOS DE QUEIROZ GRILLO.

A empresa utiliza o sistema de reconhecimento de receitas baseado no sistema **POC** (Pertcentage of Completion) que consiste em aplicar a margem de lucro orçada sobre os custos incorridos para fins de contabilização da receita, o que vai sendo ajustado em contas patrimoniais de ajuste, denominadas overbilling e underbilling.

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 - DC's, LE's e DP) e de atividade meio (apoios - Responsáveis por apoios funcionais à Linha de Gestão);

Diante do exposto no trabalho fiscal e nas delações é possível identificar os seguintes fatos relevantes:

- a) O recorrente era administrador da CNO até o exercício de 2009;
- b) os atos que deram origem ao caixa 2 eram descentralizados.

Sendo assim, a questão a ser solucionada é a seguinte: - estaria autorizada a imputação da responsabilidade solidária prevista no artigo 135, III, do CTN pelo fato do Recorrente exercer o cargo de Diretor Presidente da Odebrecht S/A, Holding do Grupo Odebrecht, por débitos devidos por outras sociedades desse grupo econômico?

Conforme já decidido por esta turma no julgamento do Acórdão nº 1402-002.783, para aplicação do artigo 135, III, do CTN é necessário que seja identificado qual o ato infracional que gerou o enquadramento e quem o praticou. Confira-se:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. ART. 135, DO CTN.

O artigo 135 só encontra aplicação quando o ato de infração à lei societária, contrato social ou estatuto cometido pelo **administrador for realizado à revelia da sociedade. Caso não o seja, a responsabilidade tributária será da pessoa jurídica**. Isto porque, se o ato do administrador não contrariar as normas societárias, contrato social ou

estatuto, quem está praticando o ato será a sociedade, e não o sócio, seja de direito ou de fato, devendo a pessoa jurídica responder pelo pagamento do tributo. (*grifamos*)

Do voto do Conselheiro Relator LEONARDO DE ANDRADE COUTO destacam-se os seguintes trechos:

"No que tange à responsabilidade dos sócios, o art. 135 estabelece hipóteses de responsabilização pela prática de atos infracionais ali descritos. Para aplicação desse dispositivo é necessário preliminarmente que seja identificado expressamente qual ato infracional gerou o enquadramento e quem o praticou. Mas não é só isso. O artigo 135 só encontra aplicação quando o ato de infração à lei societária, contrato social ou estatuto cometido pelo administrador for realizado à revelia da sociedade.

Caso não o seja, a responsabilidade tributária será da pessoa jurídica. Isto porque, se o ato do administrador não contrariar as normas societárias, contrato social ou estatuto, quem está praticando o ato será a sociedade, e não o sócio, devendo a pessoa jurídica responder pelo pagamento do tributo.

Importante destacar que a infração à lei capaz de gerar a responsabilidade do administrador é aquela de natureza societária. Afinal, o que objetiva este artigo é justamente responsabilizar o administrador que age à revelia dos interesses da sociedade, e a forma com a qual ele age de tal modo seria descumprindo as normas societárias que prescrevem que a sua atuação deve observar os interesses da empresa, dentro de determinados limites.

(...)

Vê-se que, no que se refere à matéria tributável a descrição das irregularidades envolve exclusivamente a omissão de receitas pela pessoa jurídica inclusive de forma a justificar a qualificação da multa, mas não trata da individualização de conduta dos sócios administradores voltada ao prejuízo da empresa, motivo pelo qual acato a exclusão dos coobrigados da relação jurídico-tributária.

Além disso, essa turma também já se posicionou no sentido de que a imputação prevista no artigo 135, III, do CTN exige que o administrador da entidade componha regularmente, seu quadro gerencial. Sendo, todavia, possível imputar a responsabilidade solidária prevista no artigo 124, I, à pessoa que continuava atuar como gestor de fato da entidade. Nesse sentido, confira-se o Acórdão nº 1402.003.014:

"RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

Demonstrado nos autos o interesse comum de outras pessoas jurídicas na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, entende-se que são solidariamente obrigadas com a atuada em relação à exigência correspondente, nos termos do inciso I, do art. 124, do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PESSOAS FÍSICAS. ADMINISTRADORES DE FATO E DE DIREITO. IMPUTAÇÃO. ARTIGOS. 124, I, E 135, III, DO CTN.

A imputação prevista no artigo 135, III, do CTN exige que o administrador da entidade componha, regularmente, seu quadro gerencial. Se, à época dos fatos apurados, ele já não figurava como diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica, inaplicável arrolá-lo como responsável com suporte neste dispositivo. Constatado, porém, que continuava a atuar, de fato, como gestor nos negócios da entidade, mesmo depois de formalmente excluído, é lícito à autoridade fiscal qualificá-lo como responsável solidário pelo crédito tributário constituído, nos termos do art. 124, I, do CTN."

Do voto do Conselheiro Relator PAULO MATEUS CICCONE destacam-se os seguintes trechos:

Ou seja, atos e fatos que convergem para, repita-se, a princípio, dar razão ao Fisco.

Cabe ver, todavia, se a tipificação legal assumida está em consonância com os fatos narrados.

No caso das duas pessoas físicas imputadas (Antônio e Sérgio), ficou claro nos autos que ambos não possuem status de dirigentes de “direito” da Equipe, mas, sim, comandam-na de forma paralela (ocultamente na forma, mas concretamente na essência), de modo que inadequado assumir-se os ditames do artigo 135, III, do CTN, endereçado a “*diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado*”, o que não é o caso.

De outro eito, indiscutível que os fatos elencados coadunam-se com a dicção do artigo 124, I.

De fato, ficou comprovado nos autos que Antônio e Sérgio, conquanto formalmente não presentes na direção da cooperativa, de fato permaneceram à sua frente no período objeto da ação fiscal.

Nessa senda, os atos por eles, Antônio e Sérgio, praticados, mostram, à abundância, a drenagem da cooperativa e sua utilização por ambos – de forma pessoal – no sentido de abocanhar recursos sob os títulos mais diversos, como honorários, prestação de serviços, consultoria, etc., estando, pois, em consonância com o “*interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*” de que fala o inciso I, supra.

Deste modo, em relação à responsabilização solidária de Antônio Carlos Cavalheiro de Oliveira – CPF nº 176.183.63072 e Sérgio Luiz da Silva Pereira – CPF nº 174.500.63034, mantenho a sujeição passiva com fulcro no artigo 124, I, do CTN e afasto a direcionada para o artigo 135, III, do Código Tributário.

Diante das premissas apontadas acima, não é possível manter a responsabilidade do Recorrente. Em primeiro lugar, porque os atos eram praticados de forma descentralizada e favoreciam a empresa e, em segundo lugar, porque à época do fato gerador (2012) ele não constava mais como administrador da CNO.

Como visto, o trabalho fiscal fundamentou a responsabilidade solidária exclusivamente no artigo 135, III, do CTN e, de acordo com decisão dessa turma acima transcrita e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a solidariedade dos administradores de fato deveria ser imputada com base no artigo 124, I do CTN, conforme se verifica pela decisão constante do Acórdão nº 9101003378, cuja ementa é a seguinte:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2007, 2008

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. ASPECTOS ECONÔMICO E JURÍDICO.

São solidariamente obrigadas aquelas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Pessoas atuando de maneira concorrente, valendo-se de construções artificiais e ardilosas para se esquivar de obrigações tributárias, são atraídas para o pólo passivo da obrigação tributária, vez que se caracteriza o interesse tanto econômico quanto jurídico, implicando na solidariedade prevista no art. 124, inciso I do CTN.

Em face do exposto, dou provimento ao Recurso do responsável solidário.

2.5) Da qualificação da multa nos lançamentos de IRRF

O artigo 61 ora analisado, prescreve o dever da fonte declarar individualmente para quem pagou, sob pena de, se assim não fizer, ela ser responsabilizada pela retenção do IR incidente sobre os pagamentos.

Trata-se, portanto, de presunção legal cuja consequência é o lançamento na fonte pagadora do imposto que deveria ter sido recolhido pelo beneficiário do pagamento. Trata-se de norma de responsabilidade tributária.

É, na verdade, o fato de não informar para quem pagou, e não a que título que pagou, a materialidade da responsabilidade tributária pela retenção do IR-Fonte.

No caso concreto, a fiscalização demonstrou que as partes, simulando contrato de prestação de serviço dissimularam pagamentos para destinatários que não foram especificados, razão pela qual corretamente exigiu o IR-Fonte da empresa pagadora.

Todavia, a controvérsia consiste no fato dessa cobrança de IR-Fonte ensejar ou não a multa qualificada e nesse ponto, entendo corretas as ponderações do Conselheiro LUIZ HENRIQUE MAROTTI TOSELLI, redator do voto vencedor do Acórdão 1201-002.975:

Segundo penso, dentro dessa sistemática de tributação por responsabilidade tributária, a qualificação da multa é incabível, pois a conduta de não declarar (ou deixar de informar) o beneficiário já encontra-se tipificada no inciso I, do artigo 44, da Lei n. 9.430/96, *in verbis*:

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

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

Percebe-se, a partir desse dispositivo legal, que o não pagamento de tributo, assim como a falta ou inexatidão de declaração, são condutas típicas que ensejam a multa de ofício ao patamar de 75%, e não de 150%.

Isso significa dizer que, considerando que o IR-Fonte é devido por quem paga, por não declarar para quem pagou, aplicável a multa de ofício de 75%.

Mas, não é só.

A conduta omissiva que dá azo à tributação na fonte (qual seja, a de não declarar o beneficiário do pagamento) tem por finalidade impedir que os tributos incidentes sobre a renda ocultada sejam sonegados pelo titular dos recursos.

Assim, se a pessoa jurídica que efetua o pagamento não declara o destinatário da renda, impedindo, com isso, que o fisco audite a regularidade do titular da renda, ela acaba sendo imputada como sujeito passivo por responsabilidade, como medida de transparência e combate à evasão fiscal.

Diferentemente ocorrem com as hipóteses de qualificação de multa, as quais, como se sabe, têm por materialidade a sonegação, fraude ou conluio por parte do sujeito passivo que busca esconder os fatos ou impedir o conhecimento do fato gerador.

Aqui, pelo contrário, foi justamente o ato da fiscalização ter identificado os pagamentos, somado à falta de identificação dos beneficiários, o que ensejou a cobrança do IR-Fonte sob a alíquota máxima prevista na legislação de regência.

Feitas essas considerações, resta incabível a qualificação da multa na cobrança de IR-Fonte previsto no artigo 61, da Lei nº 8.981/95.

Diante do exposto, entendo que o percentual da multa, na hipótese dos autos, deve ser reduzido para 75%.

3) CONCLUSÃO

Em face de todo exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário da contribuinte para reduzir o percentual da multa para 75% e dou provimento ao recurso voluntário do responsável solidário.

(Assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio

Voto Vencedor

Conselheiro Iágaro Jung Martins, redator designado,

Responsabilidade Solidária – Recorrente Marcelo Bahia Odebrecht

Em que pese os argumentos aduzidos pela i. Relatora para excluir do polo passivo da relação tributária o senhor Marcelo Bahia Odebrecht, prevaleceu o entendimento da Turma, por maioria de votos, de que resta configurada hipótese prevista no art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

Conforme consta no Termo de Descrição dos Fatos (fls. 5.519/5.520), reproduzidos no voto vencido, o responsável solidário exercia o cargo de de Diretor-Presidente da ODEBRECHT S/A, Holding e controladora da CNO.

Evidentemente, conforme se verifica nos depoimentos prestados à justiça e já referidos no voto vencido, Marcelo Bahia Odebrecht era o administrador de fato das empresas que compõem o Grupo Odebrecht e sob suas diretrizes os demais executivos atuavam no sentido de efetuar os pagamentos que resultaram na presente exigência fiscal.

Não restam dúvidas que o art. 135, III, do CTN não se restringe aos sócios ou administradores formalmente constituídos ou única e exclusivamente aqueles vinculados ao CNPJ que praticou a infração tributária. Seria por demais desarrazoada a hipótese de que, em situações análogas, o gestor que tencionasse descumprir a norma tributária pudesse se eximir a partir da interposição de terceira pessoa como administrador da pessoa jurídica onde as infrações fossem levadas a efeito.

Registre-se que os administradores de direito da CNO agiam sob as diretrizes do responsável tributário, que foi o mentor do esquema de geração e gestão do caixa dois do Grupo Odebrecht e, no caso, da CNO, utilizando-se de suas sucursais no exterior, bem como foi ele quem idealizou, montou e liderou o denominado “Setor de Operações Estruturadas”.

Os acordos de delação premiada mencionados no Termo de Descrição de Fatos (fls. 5.389/5.521) corroboram os fundamentos que ensejam a manutenção da responsabilidade tributária, conforme se observa nos seguintes excertos:

Depoimento de MARCELO ODEBRECHT (fls. 5.432/5.439)

"Com relação à 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 era aumentar sua base de resultados uma vez que a partir da geração de 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. (fls. 5432)

(...)

A geração de Caixa 2 no Brasil era muito baixa, principalmente porque as regras tributárias são complexas além do fato de que as Pessoas Jurídicas que operam no Brasil apresentavam no passado altos saldos de prejuízos fiscais acumulados que acabou por gerar estoques de prejuízos fiscais que foram compensados ao longo dos anos. Portanto, sempre buscávamos fazer planejamento fiscal nos países que tínhamos uma maior eficiência fiscal. (fls. 5435)

(...)

Quando assumi a CNO, em 2002, a lógica já era que o líder aprovasse o uso de recursos não contabilizados para pagamentos acertados e programados pelos seus respectivos liderados, quando não houvesse respaldo no caixa oficial. Logo passei a aprovar o uso de recursos não contabilizados de meus liderados, assim como já se fazia no passado, com a preocupação de que tivessem respaldo no caixa oficial no empresário junto a empresa. (...)

Ao ser provocado a aprovar o uso de recursos não contabilizados, eu sabia que era para pagamentos ilícitos, mas não procurava me informar até para não haver exposição das informações e me preocupava muito mais com o financeiro, ou seja, em que houvesse dinheiro no caixa oficial da CNO para neutralizar/compensar o pagamento não contabilizado. Algumas vezes, eu linha que entrar em detalhes e o empresário buscava me explicar o que estava tratando e quando o caixa seria normalizado. (fls. 5436)

Depoimento de HILBERTO MASCARENHAS (fls. 5437)

Importante ressaltar que, até 2009, aproximadamente, somente Marcelo aprovava os pagamentos a serem feitos, posteriormente os LE's foram autorizados por Marcelo a anuir esse tipo de despesa, desde que relacionado às suas obras, permanecendo aqueles pagamentos que não tinham relação com a obra sendo autorizados exclusivamente por Marcelo Odebrecht.

Depoimento de LUIZ EDUARDO DA ROCHA SOARES (fls. 5446)

Operação a partir de 2008: Em 2008, FERNANDO MIGLIACCIO e ANGELA PALMEIRA são também lotados no Setor. A chegada de FERNANDO MIGLIACCIO se deveu à doença de FULBERTO SILVA e ao crescimento do volume de operações do Setor. FERNANDO passou a ser responsável pela tesouraria do setor, anteriormente de minha responsabilidade, e tomou-se uma espécie de substituto de HILBERTO SILVA respondendo pela área. Nesse contexto, FERNANDO MIGLIACCIO se tomou responsável pela gestão de todas as contas

correntes de Nível 02 e 03. A partir de então, eu só gerenciava essas contas em substituição à FERNANDO MIGLIACCIO em suas ausências (férias ou outras ausências). Com a chegada de FERNANDO MIGLIACCIO passei a desempenhar uma função de apoio operacional para o bom desenvolvimento das operações. Nesse apoio, englobavam-se as seguintes atividades: (i) apoio in loco ao LEs e DSs, principalmente no exterior para formatação e pagamentos ilícitos ou outros problemas específicos, como por exemplo, problemas de compliance. Nessa atividade, usualmente eu visitava os países onde se localizavam os beneficiários finais e sugeria a eles abertura de contas, apresentando-os aos Bancos para abertura de contas, principalmente o AOB e o MEINL BANK ANTÍGUA; (ii) acompanhamento da funcionária ANGELA PALMEIRA nos pagamentos diários. Sinteticamente, nessa atividade, eu procurava orientar a remessa de valores de empresas offshore com objetos sociais compatíveis, umas com as outras, para que não chamasse atenção aos mecanismos de compliance. Por exemplo, procurava que a remessa fosse feita de uma empresa de engenharia para uma empresa do ramo imobiliário ou de uma empresa de logística para uma empresa de fornecimento de materiais, etc; (iii) manutenção das operações para funcionamento do setor, por meio de prospecção de novos Bancos para abertura de novas contas correntes de nível 02 e 03; (iv) apoio ao LE Infraestrutura **BENEDICTO DA SILVA JUNIOR** no controle e pagamentos - lícitos e ilícitos - de contribuições eleitorais em períodos de eleições (que será detalhado em tópico específico, abaixo)

Depoimento de MARCOS DE QUEIROZ GRILLO.

A empresa utiliza o sistema de reconhecimento de receitas baseado no sistema **POC** (Pertcentage of Completion) que consiste em aplicar a margem de lucro orçada sobre os custos incorridos para fins de contabilização da receita, o que vai sendo ajustado em contas patrimoniais de ajuste, denominadas overbilling e underbilling.

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 - DC's, LE's e DP) e de atividade meio (apoios - Responsáveis por apoios funcionais à Linha de Gestão);

Não restam dúvidas que as infrações que foram objeto de exigência no presente lançamento de ofício foram executadas a partir das diretrizes e determinadas pelo senhor Marcelo Bahia Odebrecht Diante, que, na condição de executivo máximo do Grupo Odebrecht, desenhou e determinou a formação do caixa dois e os respectivos pagamentos ilegítimos de forma descentralizada pelas empresas do grupo econômico.

No mesmo sentido, os seguintes precedentes da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIDO. FUNDAMENTO INATACADO.

O fundamento inatacado, que é suficiente para a manutenção da decisão recorrida, impede o conhecimento do recurso especial, nos termos das Súmulas nº 126 do STJ e 283 do STF. Considerando que não foi apresentado recurso especial de dois responsáveis a respeito do artigo 124, do CTN, a despeito do tema constar de lançamento tributário, termo de sujeição passiva e decisões administrativas, há fundamento autônomo e suficiente à manutenção de sua responsabilidade. Assim, não reconhecido o recurso especial.

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

Considerando a similitude entre acórdão recorrido e paradigma, ambos tratando da insuficiente apresentação de documentos e informações é conhecido o recurso especial da Procuradoria, que trata da multa agravada.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CTN, ART. 135, III.

Não se impõe responsabilidade tributária, com fundamento no artigo 135, III, se as pessoas indicadas apenas receberam procurações de empresas fretadoras estabelecidas no exterior.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. PODERES DE GESTÃO/ADMINISTRAÇÃO.

I - O art. 135 do CTN, ao dispor no caput, sobre os atos praticados, diz respeito aos atos de gestão para o adequado funcionamento da sociedade, exercidos por aquele que tem poderes de administração sobre a pessoa jurídica. A plena subsunção à norma que trata da sujeição passiva indireta demanda constatar se as obrigações tributárias, cujo surgimento ensejaram o lançamento de ofício e originaram o crédito tributário, foram resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Fala-se em conduta, aceção objetiva (de fazer), não basta apenas o atendimento de ordem subjetiva (quem ocupa o cargo). Ou seja, não recai sobre todos aqueles que ocupam os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas apenas sobre aqueles que incorreram em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

II - O fundamento da responsabilização tributária do art. 135 do CTN repousa sobre quem pratica atos de gerência, podendo o sujeito passivo indireto ser tanto de um “ sócio-gerente, quanto um diretor contratado, **ou ainda uma pessoa que não ocupa formalmente os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas que seja o sócio de fato da empresa.** Não basta a pessoa integrar o quadro societário, deve restar demonstrado que possui poderes de gestão, seja mediante atos de constituição da sociedade empresária (contratos sociais, estatutos, por exemplo), ou, quando se tratar de sócio de fato, em provas demonstrando a efetiva atuação em nome da empresa.

III - Demonstrada atuação conjunta de diferentes empresas, deve recair a responsabilidade tributária sobre os sócios ou

administradores com poderes de gestão das pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico.

AGRAVAMENTO DA MULTA. LEI 9.430/1996, ART. 44, §2º. O agravamento da multa é justificável quando não apresentadas informações essenciais à apuração dos fatos que podem ocasionar a exigência tributária. (g.n.)

(Acórdão nº 9101-004.654, relatora Cristiane Silva Costa, sessão em 16.01.2020)

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2004, 2005

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE.

Nos exatos termos do Parecer/PGFN/CRJ/CAT nº 55, de 2009, “ a responsabilidade dos administradores, de acordo com a jurisprudência do STJ, não pode ser entendida como exclusiva (responsabilidade substitutiva), porquanto se admite na Corte Superior que a ação de execução fiscal seja ajuizada, ao mesmo tempo, contra a pessoa jurídica e o administrador. **Ainda, “ 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.”** Se é perfeitamente possível promover a execução fiscal conjuntamente contra a pessoa jurídica e seus administradores, por óbvio que também é perfeitamente possível realizar o lançamento contra a pessoa jurídica (contribuinte) e contra os seus administradores (responsáveis tributários).

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2004, 2005

LANÇAMENTO REFLEXO DO IRPJ. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS E/OU SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU SUA CAUSA.

Procedente o lançamento que exige imposto de renda na fonte na situação em que o contribuinte, devidamente intimado, não logrou identificar os beneficiários de pagamentos e, cumulativamente, comprovar a operação correspondente e/ou sua causa. Não há qualquer incompatibilidade intrínseca entre o regime do lucro real e o lançamento de IR/Fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa. As bases jurídicas para a incidência do IRPJ/Lucro Real e do IR/Fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa são completamente distintas.

(Acórdão nº 9101-002.605, relator Rafael Vidal de Araujo, sessão em 15.03.2017)

Diante do exposto, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário do responsável solidário Marcelo Bahia Odebrecht para mantê-lo no polo passivo da relação tributária, com fundamento no art. 135, III, do CTN.

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins