ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16682.720944/2017-61

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

| | |
|---|---|
| **Processo nº** | 16682.720944/2017-61 |
| **Recurso nº** | Voluntário |
| **Acórdão nº** | **1401-003.094 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária** |
| **Sessão de** | 23 de janeiro de 2019 |
| **Matéria** | IRPJ |
| **Recorrente** | Construtora Norberto Odebrecht S/A e outros. |
| **Recorrida** | FAZENDA NACIONAL |

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

NULIDADE. SUPERAÇÃO. MÉRITO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE.

Nos termos do § 3º do artigo 59 do Decreto 70.235/1979, quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Para a configuração da responsabilidade solidária prevista no art. 135. III, do CTN, é imprescindível que o auto de infração descreva especificamente a conduta praticada em excesso de poder ou de infração de lei ou contrato social e identifique o seu agente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, superar a arguição de nulidade da decisão recorrida para, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário do Sr. Marcelo Bahia Odebrecht, ora apontado como responsável solidário pelo crédito tributário. Declarou-se impedido o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, substituído pelo Conselheiro Breno Do Carmo Moreira Vieira.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin- Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Abel Nunes de Oliveira Neto, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Carlos André Soares Nogueira, Letícia Domingues Costa Braga, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada para eventuais substituições), Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente) e Breno do Carmo Moreira Vieira (Suplente convocado para eventuais substituições).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do v. acórdão n. 03-078.497 - 8ª Turma da DRJ/BSB, que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo recorrente Marcelo Bahia Odebrecht e manteve sua responsabilidade solidária pelos tributos e multas apurados, na qualidade de responsável de fato, como administrador da pessoa jurídica Construtora Norberto Odebrecht S/A, ainda que seus poderes não constassem expressamente do estatuto ou contrato social.

Por bem descrever os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo em parte o Relatório DRJ, naquilo que interessa a solução da controvérsia:

> **I. Do Procedimento Fiscal**
>
> Do Relatório Fiscal de fls. 2719/2759, parte integrante dos autos de infração, lavrados contra a contribuinte CONSTRUTORA NORBERTO ODEBRECHT S.A., CNPJ: 15.102.102/0001-82, doravante denominada CNO, extraem-se as seguintes informações.
>
> No mencionado Relatório, consta o que presente procedimento fiscal decorreu da construtora Odebrecht estar envolvida na operação denominada "Lava Jato", deflagrada pelo Ministério Público Federal, Polícia Federal e Receita Federal do Brasil, que desbaratou um esquema de corrupção na Petrobras, envolvendo as maiores empreiteiras do país, conforme veremos a seguir.
>
> Diante da abrangência dos fatos, as ações fiscais foram encerradas parcialmente, já tendo sido constituídos créditos tributários formalizados nos processos (PAF) nº 13888.724224/2016-90 e nº 13888.724540/2016-61.
>
> A fiscalização iniciou-se em 21/05/2015, quando a ODEBRECHT foi comunicada que sua escrituração contábil, entregue via SPED, seria baixada para análise.
>
> Após as idas e vindas nas respostas obtidas ao longo de diversos Termos de Intimação fiscal, foram lavrados autos de infração, incluídos juros e multa, para exigência de: (1) IRPJ (2) CSLL e (3) IRRF, cumulados com multa de ofício qualificada (150%) e isolada em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais dos tributos relacionados no item (1) e (2), bem como juros de mora relativos aos fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2011, 2012, 2013 e 2014, no montante de R$ 763.862.713,98.
>
> **Da multa qualificada**
>
> Imputou a autoridade fiscal a multa de ofício qualificada de 150% (cento e cinqüenta por cento), com base no art. 44, I, c/c § 1º, da Lei n.º 9.430/96, com redação conferida pela Lei n.º 11.488, de 15/06/2007, em virtude das irregularidades apuradas pela fiscalização.
>
> Portanto, constatou aquela autoridade que o contribuinte incorreu em sonegação, fraude e conluio, uma vez que sonegação e fraude se caracterizam em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou de ocultação, e pressupõe

sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, pois os envolvidos tinham conhecimento da inidoneidade dos pagamentos realizados e da conseqüência tributária na apuração dos tributos devidos (Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e Imposto de Renda Retido na Fonte), mas preferiram agir de maneira evasiva, registrar os pagamentos com histórico contábil falso, utilizando-se de documentação inidônea. Dessa forma, tais pessoas praticaram atos que deliberada e sistematicamente demonstram a presença do DOLO, no sentido de ter a consciência e querer a conduta de sonegação e agir em conluio com outras empresas, descritas nos art. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502/64, justificando a aplicação de tal qualificação.

**Da sujeição passiva solidária**

Asseverou a autoridade fiscal que os depoimentos públicos 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.

O Sr. Marcelo Odebrecht, conforme se pode ver nas diversas denúncias anexadas ao processo, assim como nos depoimentos dos colaboradores, foi o líder do Grupo, pois traçava e coordenava as estratégias para alavancar os negócios por meio da institucionalização do pagamento de propina.

Dessa forma, aquela autoridade fiscal entendeu ter ocorrido infração à lei e arrolou o Sr. Marcelo Odebrecht como responsável tributário, de acordo com o art. 135, III do CTN.

A contribuinte Construtora Norberto Odebrecht S/A apresentou a petição de folhas 2776/ 2777, em 21 de junho de 2017, na qual, além de aceitar de forma plena e irretratável todas as condições estabelecidas no inciso I do parágrafo 3° do art. 1° da Medida Provisória n. 766/2017, formalizou a sua desistência integral à discussão administrativa, bem como sua renuncia a quaisquer alegações de direito referentes aos créditos tributários envolvidos nos presentes autos, uma vez que todos os valores em discussão foram incluídos no Programa Especial de Regularização Tributária (PERT).

Apreciada a impugnação do Recorrente Marcelo Odebrecht na qual suscitou a nulidade da imputação de sua responsabilidade tributária, por ausência de motivação, inaplicabilidade do art. 135, III, do CTN no caso concreto e falta de comprovação individualizada e direta das condutas previstas no art. 135, inciso III, do CTN.

O lançamento foi mantido, com a rejeição de todas as preliminares suscitadas e o reconhecimento de que o Sr. Marcelo Bahia Odebrecht era o diretor de fato, pois, ainda que não seja diretor de direito era ele quem traçava a estratégia da CNO e, portanto, era ele quem liderava o esquema de pagamentos de propinas, cuja forma de operacionalização de tais pagamentos deu origem às autuações objeto de discussão nos presentes autos.

Inconformado, Marcelo Odebrecht apresentou Recurso Voluntário, reprisando em suma os argumentos já apresentados na impugnação, acrescentando o preliminar de nulidade do julgamento, em razão de inovação pela DRJ dos fatos que fundamentaram a acusação fiscal.

É o breve relatório.

## Voto

Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin - Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isto dele conheço.

Conforme decisão DRJ, a imputação da responsabilidade solidária ao Recorrente Marcelo Odebrecht, restou mantida sob os seguintes fundamentos:

> O impugnante suscitou que não seria possível responsabilizá-lo no período autuado, pois ele não possuía qualquer poder de gestão, de mandato ou de representação daquela companhia, dado que não seria administrador da sociedade autuada.
>
> Afirmou ainda que ele não possuiria poder no grupo Odebrecht, sob o argumento de que não seria diretor de direito, conforme cópia da Ata de Assembléia Geral Extraordinária da CNO, realizada em 14.01.2010 (doc. 02), na qual haveria evidência de que naquela data o Sr. Marcelo Bahia Odebrecht teria deixado de fazer parte dos quadros de diretores da CNO.
>
> Previamente, saliente-se que é de conhecimento público que o Sr. Marcelo Bahia Odebrecht tornou-se presidente da holding ODEBRECHT S.A. desde 2008, a qual controla a CNO e também as demais empresas do grupo, conforme se pode confirmar no endereço do sitio do Grupo Odebrecht constante do Relatório Fiscal (fl. 2.720), bem como no ANEXO 12 do mesmo relatório (fls. 2.126 a 2.173), publicado em 2014, extraído do sitio da mencionada holding, cujo nome é "RA-Odebrecht-2014-FINAL_PDF_site_PT" , onde se encontra um panorama do grupo, bem como informações sobre seus administradores.
>
> Alem disso, no relatório fiscal, na folha 2.733, há menção ao Processo Penal nº 5019727-95.2016.404.700015, também de domínio público, no qual o Sr. Marcelo Odebrecht foi denunciado por manter o funcionamento do Setor de Operações Estruturadas na Odebrecht ("setor estruturado"), que seria destinado especificamente à operacionalização e coordenação dos pagamentos sistemáticos de propina, tanto no Brasil como no exterior, cuja efetivação de tais pagamentos, segundo os procuradores, ocorriam com o intuito de ocultar a origem dos valores, bem como seus destinatários, dissimulando sua natureza ilícita.
>
> Com efeito, constata-se que o Sr. Marcelo Bahia Odebrecht é o Diretor-Presidente da Holding, tendo sob sua supervisão os Líderes Empresariais (LE) e os Diretores Empresariais (DE), os quais administram as diversas unidades de negócios do Grupo, entre elas a CNO.
>
> Ademais, os depoimentos dos executivos e ex-executivos da ODEBRECHT, inclusive os de Marcelo Odebrecht, descrevem em detalhes o mecanismo de pagamento de propinas do Grupo e o envolvimento do próprio Sr. Marcelo no esquema de funcionamento do chamado "setor estruturado".
>
> Nesse sentido, o artigo 135 do CTN assim dispõe:
>
> *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.(grifado)*

No mesmo diapasão, o entendimento manifestado pela douta Procuradoria no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009 toma por base a jurisprudência do STJ e externa as seguintes conclusões:

*(...) c) 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;*

Na verdade, o Sr. Marcelo Bahia Odebrecht é o diretor de fato, pois, ainda que não seja diretor de direito era ele quem traçava a estratégia da CNO e, portanto, era ele quem liderava o esquema de pagamentos de propinas, cuja forma de operacionalização de tais pagamentos deu origem às autuações objeto de discussão nos presentes autos.

Quanto à alegação de que a fiscalização não teria apontado os fatos que demonstrassem a ação do Sr. Marcelo Bahia Odebrecht nos fatos geradores em litígio, parece inadmissível cogitar que todos esses serviços não prestados e todos esses pagamentos fraudulentos ocorressem sem que o real administrador, criador de políticas, incluindo ai a política da propina no chamado "setor estruturado", não soubesse de tudo. Na verdade, não só o Sr. Marcelo Bahia Odebrecht sabia de tudo, como tudo era feito sob suas ordens, uma vez que ele era o presidente da holding e mantinha o mencionado "setor estruturado".

Quanto à não juntada dos depoimentos citados pela impugnante, isso em nada macula a responsabilidade atribuída ao Sr. Marcelo Bahia Odebrecht, haja vista que tais depoimentos são públicos e de conhecimento de todos. Inclusive, tais depoimentos são desnecessários para o deslinde da questão da controvérsia no âmbito tributário, bem como em nenhum momento trouxeram prejuízo ou cerceamento ao seu direito de defesa.

Justamente, por essa argumentação é que o Recorrente aponta inovação da acusação fiscal, tendo em vista que conforme por ele defendido a decisão recorrida introduziu fundamentação jamais formulada pela fiscalização para justificar a responsabilidade solidária, qual seja, a de que o Recorrente seria o administrador "de fato" da sociedade enquanto que no Termo de Verificação Fiscal de fls. , a acusação fiscal limitou-se a apontar o Recorrente como responsável tributário com base no art. 135, III, do CTN, mediante a seguinte descrição:

a) Marcelo Bahia Odebrecht, CPF nº 487.956.235-15, administrador **vinculado** ao Grupo ODEBRECHT, com endereço à Rua Joaquim Cândido de Azevedo Marques, nº 750, Lote 19 Quadra3, Morumbi, CEP 05688-020, São Paulo (SP). (sem grifo no orginal).

A falta de maiores esclarecimentos fáticos quanto a forma com que esta "vinculação" teria sido caracterizada é que segundo o Recorrente teria cerceado seu direito a plena defesa e causado-lhes prejuízos no exercício do contraditório pleno, posto que concentrou sua defesa na demonstração da inexistência da dita "vinculação" do recorrente à administração do Grupo ODEBRECHT, especificamente em relação à Construtora Norberto Odebrecht S/A.

Como se vê, o i. Relator da r. decisão recorrida introduziu pela primeira vez a "tese" de que o Recorrente seria, "na verdade" o "diretor de fato" ou o "real administrador" da

CNO, "tese" esta jamais sustentada pelo i. fiscal autuante, que não só jamais afirmou que responsabilização do Recorrente se justificava por ser ele administrador de fato, como também sequer fez referência ao mencionado Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009.

Assim, temos que o TVF sustenta a responsabilidade do Recorrente na acusação que ele seria administrador "vinculado" ao Grupo ODEBRECHT, sem descrever a maneira como acontecia essa vinculação, por outro lado, por sua vez a DRJ diz que o Sr. Marcelo Bahia Odebrecht é o diretor de fato, pois, ainda que não seja diretor de direito era ele quem traçava a estratégia da CNO e, portanto, era ele quem liderava o esquema de pagamentos de propinas, cuja forma de operacionalização de tais pagamentos deu origem às autuações objeto de discussão nos presentes autos o que não foi descrito pela acusação inicial, daí o prejuízo da defesa e o cerceamento configurado.

Evidente a divergência de premissa adotada na acusação fiscal e a utilizada pela DRJ para manter o lançamento.

Neste sentido:

> *AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN.*
>
> *Não se afigura possível à autoridade julgadora de primeira instância alterar o fundamento do lançamento, adotando-se um novo critério, diverso daquele apontado pela autoridade fiscal no auto de infração.*
>
> *Referida alteração configura mudança do critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN, caracterizando inovação e aperfeiçoamento do lançamento.*
>
> *Acórdão 9303-001.690*
>
> *DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE SANEAMENTO LANÇAMENTO. INOVAÇÃO. MUDANÇA CRITÉRIO JURÍDICO.*
>
> *É defeso à autoridade julgadora de primeira instância, em sua Decisão, complementar o Relatório Fiscal e/ou outro anexo da autuação, trazendo as normas legais e/ou novos elementos, critérios de apuração e/ou complementação da acusação fiscal, afora aqueles utilizados pela fiscalização na constituição do crédito tributário e que serviram como fundamento ao lançamento fiscal, sob pena de afronta ao disposto no artigo 146 do Códex Tributário.*
>
> *Recurso Voluntário Provido.*
>
> *Acórdão 2401-003.463*

O cerceamento de defesa está caracterizado, justamente porque à recorrente só cabe defender-se dos fatos imputados na acusação fiscal representada no TVF e no Auto de Infração, não podendo lhe serem exigidos esforços além disso.

Contudo, verifico que além da questão preliminar que implicaria na nulidade da decisão recorrida, por alteração de critério jurídico da respectiva decisão, verifico que no mérito, não há como manter o lançamento no que diz respeito à responsabilização do Recorrente Marcelo Bahia Odebrecht.

Neste caso, perfeitamente cabível a aplicação do §3o. do art. 59 do Decreto 70.235/72, segundo o qual:

> *Art. 59. São nulos:*
>
> *I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*
>
> *II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*
>
> *§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.*

De modo que, seguindo a disposição legal acima, entendo por bem, superar as preliminares para analisar o mérito por entender que é possível prover o recurso do Recorrente.

**Mérito.**

Recorrente defende-se da acusação de que seria pretenso "administrador vinculado ao Grupo ODEBRECHT", o que justificaria a sua responsabilização em relação aos créditos tributários objeto de lançamento dos presentes autos de infração lavrados contra a CNO, sob o argumento de que teria se desligado em 2010 da Construtora Norberto Odebrecht S.A. (sociedade autuada), não exercendo qualquer cargo diretivo ou de gerência, nem desempenhando o papel de representante dessa sociedade.

Neste contexto, relembro os argumentos do Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto na votação do Acórdão 1401003.046, de 12/12/2018, quando do julgamento da responsabilidade tributária dos solidários pelo pagamento dos crédito tributário lançado contra a empresa Galvão Engenharia S/A, também proferida em contexto essencialmente idêntico ao caso concreto, no qual em face de autuação contra empresa de construção civil (no caso Galvão Engenharia) efetuada em decorrência das investigações da Operação Lava Jato.

Anota o Conselheiro que:

> "Não se pode exigir algum documento escrito para que se possa realizar a imputação da responsabilidade solidária com base no art. 135, III, do CTN. Os ilícitos praticados são do tipo que as pessoas simplesmente tomam todos os cuidados para não deixar possibilidade de rastreamento. Por isso é impraticável se exigir a apresentação de atos formais para responsabilizar os administradores da empresa.
>
> O conhecimento deste tipo de ato é inerente à direção da empresa posto que são atos que atendem a interesses maiores de atuação da empresa como um todo. Veja-se, nenhum supervisor ou gerente de menor escalão da empresa poderia contratar e autorizar pagamentos vultosos sem o conhecimento da diretoria, isso simplesmente porque é incondizente com a realidade de controles que existem em grandes empresas que, por ter estrutura avantajada, detém processos de decisão e controles de modo a minorar as falhas, os desperdícios e evitar danos patrimoniais.

> Por isso, querer fazer crer que a diretoria da empresa não tinha nenhum, repito, NENHUM, conhecimento sobre as irregularidades praticadas parece ser um entendimento ingênuo demais para que se possa acreditar".

Concordo com o conselheiro, no que diz respeito à situação de que o excesso de exigências na produção da prova pode levar à sua inviabilidade, contudo, ainda que possa, a depender do contexto fático, ser dispensada a apresentação de atos formais para responsabilizar os administradores da empresa, era no mínimo necessária a descrição na acusação fiscal de quais atos, formais ou não, seriam suficientes a "vincular" a pessoa de Marcelo Odebrecht à ações caracterizadas como excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Ora, o artigo 135, III, do CTN, responsabiliza pessoalmente os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de **atos praticados** com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Trata-se de responsabilidade tributária que ocorrerá caso a pessoa que "presenta" a pessoa jurídica (Pontes de Miranda) **atue** para além de suas atribuições contratuais/estatutárias ou legais. Ou seja, para a configuração de tal responsabilidade, é imprescindível que o auto de infração descreva especificamente a conduta praticada em excesso de poder ou de infração de lei ou contrato social e identifique o agente, no que o auto de infração em questão foi falho.

A falha da acusação fiscal resta evidenciada pela própria decisão DRJ, que precisou socorrer-se em demais elementos de prova, documentos que ela classificou como *"depoimentos públicos e de conhecimento de todos*", disponibilizados pelo Ministério Público em canal aberto, através da internet, para sustentar a manutenção do Recorrente como responsável solidário.

Observo que a gravidade dos crimes e do esquema de pagamentos de propinas, cuja forma de operacionalização de tais pagamentos deu origem às autuações objeto de discussão nos presentes autos, escândalo que chocou o país, ainda que amplamente veiculado na mídia, com divulgação de documentos nos mais diversos canais, seja através de sites específicos na internet ou até em TV aberta de mais canais de imprensa, não podem ser interpretados como elementos suficientes a suplantar o requisito formal quanto à precisão que deve revestir a acusação fiscal.

Neste sentido, oriento meu voto para, superar a nulidade e no mérito dar provimento ao recurso voluntário para excluir a responsabilidade tributária do Recorrente.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin - Relatora.