



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16004.720126/2018-31
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-003.681 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2020
Recorrente CONSTRUTORA NORBERTO ODEBRECHT S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. PAGAMENTO. FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO.

À luz do entendimento manifestado pelo STJ no REsp nº 973.733, ocorrido o fato gerador, não confessado o débito, tem o Fisco o prazo decadencial de 5 anos para efetuar o lançamento, a contar da ocorrência do fato gerador, regra geral, em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, salvo na ausência de pagamento ou na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, hipótese em que o termo inicial se desloca para o primeiro dia do exercício àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 150, §4º c/c art. 173, I do CTN).

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

A responsabilidade tributária de dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, prevista no art. 135, III, do CTN, não se confunde com a responsabilidade do sócio. Afinal, não é a condição de ser sócio da pessoa jurídica que atrai a responsabilidade tributária, mas sim a atuação como gestor ou representante da pessoa jurídica e a prática de atos com excesso de poder, infração de lei, contrato social ou estatutos que resultaram em descumprimento de obrigação tributária. Com efeito, o administrador, ainda que de fato, que praticar alguma dessas condutas, com reflexo tributário, deverá figurar como sujeito passivo solidário.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2012, 2013, 2014, 2015

PRODUÇÃO DE PROVAS. DILIGÊNCIA.

Nos termos do arts. 18 e 28 do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, aplicável também ao julgamento em segunda instância, a autoridade julgadora determinará, de ofício ou a requerimento da defesa, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, e indeferirá, de forma fundamentada, as que considerar prescindíveis.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

LUCRO NO EXTERIOR. AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DE SUCURSAIS NO EXTERIOR. AUTORIZAÇÃO LEGAL.

Nos termos do art. 25, §2, incisos I e IV, da Lei 9.249, de 1995, a autoridade fiscal brasileira está autorizada a auditar as demonstrações financeiras levantadas pelas filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, que embasarem as demonstrações financeiras da pessoa jurídica no Brasil (controladora), e, no caso de apuração de irregularidades, tem o poder-dever de efetuar o lançamento de ofício, nos termos do art. 142 do CTN.

LUCRO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO. IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. CRÉDITO PRESUMIDO (9%). REQUISITOS.

A pessoa jurídica tem o direito de compensar o imposto de renda pago no exterior sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente no Brasil sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital. A adição ao lucro tributável de valor decorrente de fraude não confere ao contribuinte o direito de compensar créditos decorrentes de impostos pagos no exterior, vez que o valor adicionado não fora oferecido à tributação no exterior, trata-se de valor apurado pelo Fisco brasileiro até então duplamente não tributado.

Para fazer jus à dedutibilidade de até 9% de crédito presumido de IRPJ (art. 87, § 10, da Lei 12.973, de 2014), a base de cálculo deve ser a parcela positiva computada na determinação do lucro real, na proporção de participação, sobre a qual incidiu imposto de renda no exterior. É dizer, a renda incidente do crédito presumido, não se confunde com aquele decorrente de fraude apurada no Brasil e que foi adicionada ao lucro real da controladora, vez que se sequer foi oferecida à tributação no exterior. Afinal, o que se busca é evitar a bitributação. Tendo em vista que a renda incidente não foi tributada no exterior, não há falar-se em crédito presumido.

MULTA QUALIFICADA. REQUISITOS.

Para a qualificação da multa são necessários os seguintes requisitos: i) conduta qualificada por evidente intuito de fraude do sujeito passivo, tais como, documentos inidôneos, informações falsas, interposição de pessoas, declarações falsas, atos artificiosos, dentre outros; ii) conduta típica minuciosamente descrita no lançamento tributário (Termo de Verificação Fiscal); iii) conjunto probatório robusto da conduta praticada pelo sujeito passivo e demais envolvidos, se for o caso.

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

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. IMPUTAÇÃO DO PAGAMENTO A TERCEIRO. FRAUDE.

A imputação de pagamento a terceiro para fins de exigência de IRRF com fundamento no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, sob o argumento de fraude, exige que seja demonstrado que o pagamento tenha sido realizado com

recursos do terceiro imputado, além dos requisitos ordinários para a aplicação desse dispositivo legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer dos recursos voluntários e, no mérito, dar provimento parcial para: a) por voto de qualidade, manter a tributação de IRPJ/CSLL e a responsabilidade solidária do Sr. Marcelo Odebrecht; vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa, Alexandre Evaristo Pinto e Marcelo José Luz de Macedo (suplente convocado, em substituição à conselheira Bárbara Melo Carneiro, que declarou suspeição); b) por maioria, afastar a tributação de IRRF; vencidos os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Allan Marcel Warwar Teixeira e Efigênio de Freitas Júnior (Relator). Manifestaram intenção de apresentar declaração voto os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque.

Fizeram sustentação oral os patronos do contribuinte, os senhores Gustavo Lian Haddad, OAB 139470/SP, Douglas Guidini Odorizzi, OAB 207535/SP e o representante da Fazenda Nacional, o Sr. Rodrigo Moreira Lopes.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente). - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Relator

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Junior, Alexandre Evaristo Pinto, Marcelo José Luz de Macedo (suplente convocado, em substituição à conselheira Bárbara Melo Carneiro, que declarou suspeição) e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

CONSTRUTORA NORBERTO ODEBRECHT S/A (CNO), já qualificada nos autos, interpôs recurso voluntário em face do Acórdão nº 03-83.391, proferido pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Brasília/DF, em 13 de fevereiro de 2019.

2. Trata-se de lançamentos de ofício relativos ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) referentes aos anos-

calendário 2012 a 2015 e Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), referente aos anos-calendário 2013 a 2015, no montante total de R\$ 3.850.186.508,90, incluídos principal, juros de mora e multa de ofício de 150%. A ciência do auto de infração ocorreu em 17.10.2018.

3. Houve lavratura de Termo de Sujeição Passiva Solidária em nome de Marcelo Bahia Odebrecht, cuja ciência ocorreu em 18.10.2018.

Infrações apuradas

4. As infrações apuradas descritas nos Termo de Descrição dos Fatos (TDF) foram:

i) redução indevida da base de cálculo do **IRPJ** e da **CSLL** da **CNO** no Brasil em razão da dedução de despesas inexistentes (fictícias), as quais reduziram indevidamente o lucro tributável das sucursais na **Venezuela**, na **República Dominicana**, no **Panamá**, no **Equador** e em **Angola**.

ii) pagamentos a beneficiários não identificados e sem causa.

5. A seguir extraímos do TDF, em resumo, os principais pontos elencados pela fiscalização (fls. 9353).

Construtora Norberto Odebrecht (CNO)

6. A CNO é uma sociedade anônima de capital fechado dentre as que compõem o grupo Odebrecht. A forma de tributação em todos os períodos objeto da ação fiscal foi lucro real anual.

7. Trata-se da maior empreiteira do país, possuindo unidades de negócios em uma infinidade de países.

8. O Grupo Odebrecht foi fundado em 1944 por Norberto Odebrecht. Em 1981 foi criada a holding Odebrecht S.A. Em 1991, Norberto Odebrecht transfere a presidência da Holding para Emílio Odebrecht, o qual, em 2002, transfere a presidência para Pedro Novis. Finalmente, em 2008, Pedro Novis transfere a presidência da holding para Marcelo Bahia Odebrecht.

9. A holding Odebrecht S.A., CNPJ: 05.144.757/0001-72, controla CNO e as demais sociedades do Grupo.

Operação Lava Jato

10. O Ministério Público criou em sua página internet uma área exclusiva para a operação Lava Jato, onde constam informações públicas importantes acerca da operação, como as denúncias, ações penais e sentenças.

11. Além do acesso público à documentação probatória juntada às denúncias oferecidas pelo MPF, foi deferido o compartilhamento com a Receita Federal do Brasil dos acordos de colaboração premiada homologados pela Justiça Federal e pelo STF, além dos documentos bancários de todos os envolvidos na Operação Lava Jato.

12. Por decisão do Ministro do STF, Edson Fachin (Decisão PET 7093 – fls. 5228/5233) foram compartilhadas com a Receita Federal as peças informativas dos procedimentos de colaboração premiada de Marcos Queiroz Grillo (PET 6.504 – fl. 5235), Hilberto Mascarenhas Alves da Silva Filho (PET 6.485), Luiz Eduardo da Rocha Soares (PET 6.496) e Olívio Rodrigues Júnior (PET 6.509).

13. Por sua vez, o Ministério Público Federal encaminhou à Equipe Especial de Fiscalização da Receita Federal as cópias dos depoimentos (e seus anexos) prestados por Executivos da Odebrecht, no âmbito de seus acordos de colaboração premiada, remetidos pelo STF ao MPF/FT em razão de não possuírem envolvidos com prerrogativa de foro, por meio do ofício 10757.2017 PRPR-FT (fls. 5062/5064).

14. Cumpre registrar, conforme salientado pela fiscalização, que os acordos de colaboração já preveem o compartilhamento das informações com a Receita Federal do Brasil.

15. Segundo o MPF, a denúncia da CNO (Processo Penal nº 5019727-95.2016.404.7000¹), refere-se ao funcionamento do Setor de Operações Estruturadas na Odebrecht (SOE), destinado especificamente à operacionalização e coordenação dos pagamentos sistemáticos de propina, tanto no Brasil como no exterior. Aduz ainda que tais pagamentos eram feitos para ocultar a origem dos valores, bem como seus destinatários, dissimulando sua natureza ilícita. Marcelo Odebrecht foi denunciado por manter o funcionamento do referido setor (SOE). Foram denunciados, ainda, vários os executivos da Odebrecht.

Acordo de leniência do Grupo Odebrecht

16. O Grupo Odebrecht, por meio da holding Odebrecht SA, celebrou acordo de leniência com o MPF, o qual foi homologado pela 5ª Câmara de Coordenação e Revisão do MPF, em 15 de dezembro de 2016, e pela 13ª Vara Federal em Curitiba em 22 de maio de 2017.

17. Além do referido acordo de leniência, 77 (setenta e sete) executivos e ex-executivos do Grupo também celebraram acordos de colaboração premiada com o MPF, os quais foram homologados pelo STF em 28 de janeiro de 2017.

18. Por meio dos termos de colaboração, veio à tona a forma de geração e distribuição de propina do Grupo no Brasil e no exterior.

19. O Ministro do STF Luiz Edson Fachin levantou o sigilo dos processos nos quais

¹ Chave eletrônica de acesso ao processo é o nº 769128226316.

os envolvidos não possuíam prerrogativa de foro. Dessa forma, os vídeos com os depoimentos podem ser consultados na internet.

Detalhamento do esquema para geração de caixa 2 e depoimentos dos colaboradores

20. Neste tópico a fiscalização detalha o funcionamento do esquema implantado na CNO, para geração de caixa 2 visando o pagamento de propinas que beneficiou a fiscalizada e contou com um departamento criado especificamente para esse fim (pagamento de propinas), denominado Setor de Operações Estruturadas (SOE), o qual, após ser desvendado pela Operação Lava Jato, ficou conhecido como “Departamento de Propinas”.

21. Aponta a fiscalização que a maior parte dos recursos utilizados pelo SOE (93%) foram gerados no exterior, mediante a celebração de operações simuladas, por meio de um sofisticado esquema de sonegação fiscal.

22. Aponta ainda que a geração de caixa 2, mediante operações simuladas efetuadas por meio das sucursais da **CNO** no exterior, tinha dois objetivos principais:

- i) redução do resultado das sucursais no exterior e, como consequência, a redução da tributação da **CNO** no Brasil;
- ii) geração de recursos para pagamentos de propinas a agentes públicos e políticos, no Brasil e no exterior.

23. Dos setenta e sete executivos e ex-executivos do Grupo que celebraram acordos de colaboração premiada com o MPF, os quais foram homologados pelo STF em 28 de janeiro de 2017, a fiscalização selecionou quatro que retratam bem o *modus operandi* perpetrado e que interessam ao procedimento fiscal:

- i) Marcelo Bahia Odebrecht, Diretor-Presidente do Grupo Odebrecht;
- ii) Hilberto Mascarenhas Alves da Silva Filho, gerente do Setor de Operações Estruturadas (SOE);
- iii) Luiz Eduardo Da Rocha Soares, funcionário do Setor de Operações Estruturadas e
- iv) Marcos De Queiroz Grillo, responsável “planejamento tributário” (evasão fiscal) do grupo Odebrecht (geração do caixa 2).

Marcelo Bahia Odebrecht

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

As operações da 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.**

Também tinha conhecimento que, da mesma sorte que, alguns projetos da CNO necessitavam, repatriar recursos e realizar pagamentos em países de restrição cambial e em conflito, bem como eram demandados por terceiros subcontratados para recebimento em espécie.

Nesse contexto, tanto subsidiadas *offshore* da CNO (principalmente a OSEL - Odebrecht Serviços no Exterior Ltd.) como *offshores* não relacionadas à CNO (ou seja, que não constam do seu balanço e, portanto, não eram declaradas oficialmente), faturavam contra os Projetos ou contra as próprias Sucursais da CNO no exterior, através de vários tipos de contratos. Algumas das *offshores* não relacionadas à CNO eram administradas internamente pela equipe de Hilberto Silva e outras eram administradas por operadores que prestavam serviço à equipe de Hilberto Silva.

Na sequência, tanto as subsidiárias *offshores* da CNO quanto às *offshores* não relacionadas à CNO eram objeto de novos faturamentos equivalentes, do tipo espelho, feitos também por *offshores* não relacionadas à CNO, com tributação favorecida, na quais não havia contabilidade.

Os recursos gerados pelas operações de geração de Caixa 2 eram destinados à equipe de Hilberto Silva em contas *offshores*. Hilberto Silva contava com o apoio de prestadores de serviços para gestão dos recursos e representatividade junto as instituições financeiras.

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.

Os recursos eram solicitados à equipe de Hilberto Silva por empresários com autorização para usá-los em seus compromissos, reduzindo no momento do uso, o mesmo valor de sua base de resultados.

Aqueles empresários que não contribuíram para a geração em seus canteiros também tinham autorização, mas não a prioridade, para usar os recursos disponíveis mantidos nas contas *offshores* administradas pela equipe de Hilberto Silva/operadores, desde que sua base de resultados fosse reduzida no montante da utilização, acrescida do custo de geração equivalente entre 13% e 15% (custeada inicialmente pelo executivo que gerou os recursos em seus projetos).

Assim, o executivo que conseguia criar oportunidades para geração de Caixa 2 fazia jus ao benefício tributário em sua base de resultados e o empresário que usava era onerado pelo custo da geração.

Havia ainda a questão do repasse dos custos do Líder para o Liderado. Ao final, o valor total de Caixa 2 usado deveria virar custo do empresário da "pequena empresa" (contrato, obra, projeto). **Eu tinha a base de avaliação do meu liderado, que devia ser onerada por todos os custos que eu mesmo passava para ele.** Na minha visão empresarial, eu achava que todo o custo que o líder tinha, devia ser repassado ao

liderado, pois líderes não deviam subsidiar os liderados na medida que atuam para benefício destes liderados. **Eu tinha conhecimento de que alguns liderados meus repassavam para seus liderados B outros não.**

Quem mantinha os controles gerenciais das transações de geração de Caixa 2 eram os projetos de forma descentralizada. **Como os recursos gerados obrigatoriamente eram destinados às offshores administradas pela equipe de Hilberto Silva/operadores, Hilberto Silva tinha a informação do montante gerado e sacado por Líderes Empresariais.**

Inicialmente, **as destinações finais dos recursos de Caixa 2 visavam (i) pagamento de bônus livres de impostos a CNO; (ii) investimentos em negócios através de empresas subsidiárias de contrapartes estrangeiras da CNO ou de Fundos Exclusivos sempre e quando a CNO não desejasse figurar como real beneficiária econômica, ou não desejasse aparecer ostensivamente em uma operação; (iii) utilização pela CNO para despesas em países em conflito ou para remessa de recursos em países com restrição cambial; (iv) pagamento de custos e despesas operacionais para a viabilização do funcionamento das próprias estruturas de Caixa 2 e operações estruturadas para pagamentos finais a terceiros; e (v) pagamento de dívidas contraídas junto a parceiros externos que tenham feito contribuições oficiais de campanha a partidos políticos, a pedido e por conta e ordem da CNO.**

Posteriormente, houve um desvirtuamento das destinações, sendo que os recursos passaram a ser utilizados também **para pagamentos não oficiais a agentes públicos ou políticos no Brasil ou no exterior, além dos destinos mencionados acima.**

Quando foi estruturado na década de 90 o "modus operandi" da geração e distribuição de Caixa 2, **a ideia era ter um "chinese wall"** segregando a área corporativa da pessoa jurídica da equipe responsável pela distribuição. Do mesmo modo, a distribuição deveria ter seus **controles naturais pelo próprio sistema financeiro (checks and balances)**. Naquela época, acreditávamos que, ao fazer assim, **evitaríamos mais distorções do que deixar que cada obra/empresário fizesse sua própria geração e distribuição de Caixa 2 através de contratos fictícios contaminando inclusive a contabilidade oficial da empresa.** Por esse motivo, os executivos corporativos do Grupo não deveriam se relacionar funcionalmente com as pessoas responsáveis pela distribuição e os pagamentos via recursos não contabilizados eram de responsabilidade única das pessoas que os autorizavam. **Conforme verificamos depois, houve uma total indisciplina, por parte tanto de Hilberto Silva e equipe, quanto de alguns empresários, o que ensejou o descontrole, ao mesmo tempo em que, os "checks and balances" que imaginávamos que naturalmente fariam o papel de limitador das operações, também falhou, já que em nenhum momento o sistema bancário internacional apontou à Companhia pagamentos para PEPs ou pagamentos suspeitos que ensejassem a nossa atuação corretiva, o que acredito tenha ocorrido seguramente com a convivência dos officers de alguns Bancos estrangeiros.**

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.

Neste sentido, as operações da CNO no Brasil faziam muito pouca geração de Caixa 2, resultando em dificuldades de honrar os compromissos assumidos nas épocas de campanha eleitoral. Nestas ocasiões, eram necessários recursos de Caixa 2 no Brasil e nunca havia saldo suficiente.

Quando eu 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. **Lego 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 do empresário junto a empresa.** Após cerca de dois anos em que eu estava na liderança da CNO, resolvi colocar Isaías Ubiraci (Bira) para, basicamente: a) garantir que somente empresários cujos centros de resultados (CRs) tivessem saldo positivo de caixa pudessem fazer pagamentos se utilizando da área de distribuição (ou seja, fazer uso de recursos não contabilizados); b) evitar que muitas pessoas tivessem acesso diretamente ao pessoal de distribuição (ou seja, de Operações Estruturadas), limitando o risco relacionado à circulação dessas informações. **Com isso, busquei assegurar alguma disciplina e evitar que muita gente pudesse autorizar e se envolver nestes pagamentos via Caixa 2. O Bira era, portanto, uma mera peça numa engrenagem, e nada foi alterado por mim quanto ao "modus operandi" existente.**

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.

Existia, portanto, um procedimento pelo qual de alguma forma eu tomava conhecimento do fluxo de pagamentos, por meio do Bira e/ou Hilberto. **Sabia, também, que existia um sistema de comunicação "seguro" para tratar de assuntos que envolviam pagamentos ilícitos.**

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 eu sabia da ilicitude e que estava havendo pagamentos ilícitos, incluindo propina, sem conseguir na maior parte das vezes saber a razão específica de pagamento, nem aprofundar esta informação.** (Grifo nosso)

24. Ante o depoimento de Marcelo Odebrecht, concluiu a fiscalização que ele foi o mentor do esquema de geração e distribuição de caixa 2 na **CNO**.

25. Salientou ainda que a implantação do 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 na medida em que o pagamento de propinas rendeu-lhe lucros exorbitantes. Tanto 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.

Hilberto Mascarenhas Alves da Silva Filho, empregado da CNO

Fui funcionário da Odebrecht por 40 anos, tendo atuado na área administrativo-financeira em diversos projetos no Brasil e exterior. No ano de 2006, estava alocado na tesouraria da Odebrecht S.A sem programa específico, quando fui convidado por

Marcelo Odebrecht, que na época era o presidente da Construtora Norberto Odebrecht, para assumir a área de Operações Estruturadas, subordinada a ele.

Antes de existir a área de operações estruturadas, tinha conhecimento que existia uma área para realizar pagamentos de propinas. Os pagamentos realizados aconteciam em menor proporção e eram feitos através de doleiros (US\$ 60/70 milhões por ano). [...]

No segundo semestre de 2006, Marcelo Odebrecht, ainda como presidente da Construtora, tinha um plano de crescimento arrojado para a Organização com o consequente aumento significativo do volume de propina que a Odebrecht pagava até então. [...]

Dessa forma, Marcelo queria montar uma área que centralizasse e tivesse total controle desses pagamentos, bem como, operasse de forma segura, usando o menor número de pessoas possível e sem movimentação de recursos em contas bancárias no Brasil. As movimentações ocorreriam apenas no exterior, com a utilização de empresas offshores, que, por terem ações ao portador, possibilitavam ocultar o nome do seu proprietário, sem demonstrar que os referidos recursos c o controle das mesmas pertenciam à Odebrecht.

Marcelo Odebrecht me convidou para montar essa área, que foi balizada por ele de Operações Estruturadas, que passaria a fazer o controle total e organizado de forma estruturada dos pagamentos, em função do aumento do volume desses pagamentos que ele havia planejado. [...] no início não aceitei o convite para coordenar esta área, porém Marcelo insistiu muito [...]. Acabei aceitando o cargo, uma vez que houve um aumento significativo de benefícios e remunerações, bem como sabia que se não aceitasse seria colocado na "geladeira", ou seja, ficaria "escanteado", sem função específica e depois de um tempo seria demitido.

Comecei a estruturar a área, tendo em vista a expectativa de crescimento da empresa e por consequência **o aumento no volume de pagamentos de propina a serem realizados.**

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

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

Obviamente que apesar do meu desconhecimento da identidade das pessoas eu tinha plena consciência de que os pagamentos que fazíamos envolviam propina para agentes públicos em sua maioria. [...]

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

Entre os anos de 2006 e 2014 posso afirmar que foram movimentados pela área de operações estruturadas aproximadamente US\$ 3,37 bilhões, conforme demonstrativo na planilha abaixo, ano a ano: [...]

Minha área fazia basicamente duas espécies de pagamentos:

- i) dinheiro em espécie no Brasil, mediante a entrega de pacotes/mala de dinheiro em locais predeterminados. Utilizávamos para tanto o apoio de entregadores de recursos, que serão melhor descritos abaixo; ou
- ii) depósito bancário em contas no exterior: transferência bancárias feitas a partir de nossas offshores não declaradas, que geralmente eram controladas por Olívio Rodrigues.

Pelo gráfico abaixo é possível compreender melhor o fluxo do dinheiro dentro da minha área:



Todo o recurso de caixa 2 que abastecia a minha equipe se dava em moeda estrangeira, no exterior, em contas bancárias de offshores controladas por nós. A partir dessas contas nós transferíamos os recursos para as contas das empresas de Olívio Rodrigues, que era responsável por fazer os pagamentos por nossa conta e ordem. As contas das diversas offshores de Olívio para realizar referidos pagamentos ficavam predominantemente em Antígua e Panamá. [...]

Observe que pela estrutura mencionada acima minha equipe não recebia da geração dinheiro em espécie no Brasil. Para fazer os pagamentos de propina em território nacional era necessário comprar reais, pagando com nossos recursos em moeda estrangeira no exterior.

Para fazer o nosso trabalho, contávamos com o apoio de alguns terceirizados a saber: i) **Operadores**, que utilizam suas empresas para movimentar nossos recursos no exterior, por nossa conta e ordem; ii) **Doleiros**, nos vendiam reais em espécie no Brasil mediante o pagamento em dólares ou outras moedas, via depósito bancário feito no exterior a partir de nossas offshores; e iii) **Entregadores**: faziam entrega de dinheiro vivo no Brasil. (Grifo nosso)

26. Nas palavras da fiscalização, extrai-se do depoimento de Hilberto Mascarenhas, que o setor de distribuição de propinas, idealizado, montado e liderado por Marcelo Bahia Odebrecht, era abastecido por contas bancárias de empresas offshores controladas pelo esquema fraudulento, as quais, por terem ações ao portador, possibilitavam ocultar o nome do seu proprietário, sem demonstrar que os recursos e o controle dos mesmos pertenciam à Odebrecht.

Luiz Eduardo da Rocha Soares

Histórico profissional: [...] Em 2006 fui transferido para trabalhar com HILBERTO SILVA, onde fiquei lotado até meados de 2014, exercendo minhas atividades em São Paulo. **O motivo principal das viagens de trabalho ao exterior era de buscar alternativas (Bancos) para o prosseguimento do programa de pagamentos paralelos, criação de novas estruturas e apoio aos executivos** no exterior, sempre que precisavam fazer algum pagamento não oficial. [...]

Funcionamento do Setor de Operações Estruturadas: No início das atividades do SETOR DE OPERAÇÕES ESTRUTURADAS, **decidimos pela criação das etapas de trânsito dos numerários, passando por quatro níveis até chegar ao destinatário final, ou seja, estruturas formadas para distanciar a origem 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 as contas nível 04 (titularizadas em sua maioria por OLÍVIO RODRIGUES) e de lá eram efetuados os pagamentos aos destinatários finais. [...]

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 HILBERTO SILVA e ao crescimento do volume de operações do Setor. [...] 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 de 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; [...] (Grifo nosso)

27. Segundo a fiscalização o colaborador Luiz Eduardo da Rocha Soares confirmou a tese da "*Chínesa Wall*", ao mencionar a criação das etapas de trânsito do numerário (entre a origem e o destino do caixa 2), passando por quatro níveis até chegar ao destinatário final. Ou seja, estruturas formadas para distanciar a origem dos valores dos beneficiários finais. Esse esquema sofisticado de fraudes além de proteger a CNO, porquanto o caixa 2 era originado no exterior, dificultou também o conhecimento da fraude fiscal pela administração tributária brasileira.

Marcos de Queiroz Grillo

28. Segundo a autoridade fiscal nos depoimentos abaixo, dentre outros elencados no TDF, o colaborador Marcos de Queiroz Grillo confirmou e detalhou o funcionamento do esquema de caixa 2 da CNO oriundo de contratos simulados contratados no exterior por meio das sucursais da Companhia.

29. Nas palavras de Marcos Grillo, em algumas Sucursais da CNO existiam significativos resultados tributáveis, mormente na Venezuela, Equador, República Dominicana, Panamá e Angola. Com o objetivo de reduzir o lucro apurado por estas Sucursais no exterior e, como corolário, reduzir a tributação nas controladoras do Grupo Odebrecht situadas no Brasil, principalmente a CNO, foram celebrados contratos fictícios e/ou majorados os preços (ou as quantidades) em contratos existentes firmados pelas Sucursais (contratos superfaturados).

30. Tais contratos, fictícios e/ou superfaturados, eram celebrados entre as próprias Sucursais da CNO e subsidiárias offshore do próprio grupo² [OSEL - Odebrecht Serviços no Exterior Ltd., Tenenge Overseas Corporation (TOC) e Odebrecht Overseas Ltd. (OOL)] ou com empresas não relacionadas³ à CNO (relacionadas por Marcos Grillo no Apêndice 1).

31. Na sequência, as offshore da CNO ou as empresas não relacionadas (Apêndice 1) eram objeto de novos faturamentos equivalentes, do tipo "espelho", feitos com empresas não relacionadas (também controladas pela CNO), domiciliadas no exterior, em países com tributação favorecida (Apêndice 2) ou, alternativamente, com empresas controladas pelo Setor de Operações Estruturadas (SOE) - Apêndice 3.

32. Informou ainda Marcos Grillo que as offshores ao portador (empresas relacionadas no Apêndice 1) existem somente no papel, não têm nenhuma atividade operacional, e recebiam apenas uma comissão (*fee*) pelos "serviços" prestados.

33. Documentos entregues pelo colaborador Luiz Eduardo da Rocha Soares, que trabalhava no SOE, demonstram o *fee* cobrado pelas empresas offshores não relacionadas (Anexo Temático 1; Anexo 1 A) (fls. 9458). Veja-se o depoimento de Marcos Grillo:

Programa de Apoio ao "Planejamento Fiscal"/Apoio à Geração de Caixa 2

Período janeiro/2010 a agosto/2015

2. Histórico Profissional na Odebrecht

Em janeiro de 2010, a partir de convocação de Marcelo Odebrecht, ingressei no programa de apoio ora em foco, em substituição a Jorge Alonso. Pelo que sei, ele já respondia pelo mesmo programa há pelo menos 10 anos. O convite-convocação foi feito por Paulo Cesena então Diretor Financeiro da Odebrecht, a pedido de Marcelo Odebrecht, enfatizando tratar-se de uma missão, para a qual eu contava com a confiança do acionista.

² Offshores controladas pela CNO, mas constituídas por interpostas pessoas, que eram remuneradas por tal fim.

³ Offshore localizadas nas Ilhas Cayman.

Senti-me muito desconfortável, mas, me vi obrigado a corresponder com as expectativas depositadas em mim. De fato, meu sentimento era de que uma eventual recusa poderia prejudicar a minha carreira no Grupo. Permaneci no Programa até agosto/2015, atendendo às demandas dos Diretores de Contrato e dos Diretores Superintendentes dos países (DSs) e lotado em centro de custo existente na estrutura do CFO de plantão da Odebrecht. **O Programa era de Evasão Fiscal, com o principal objetivo de redução do resultado tributável dos Projetos no exterior e no Brasil, com consequente geração de caixa 2.** [...]

3. Contextualização do apoio à Geração de Caixa 2 na Companhia

É importante ter em conta a inserção do Programa na forma de funcionamento da Odebrecht: [...]

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); [...]

Conceito de pequena empresa (Contrato de Obra) liderada por Diretor de Contrato (DC) subordinado a Diretor Superintendente (DS), por sua vez, subordinado a um Líder Empresarial (LE) de Unidade (Presidente de empresa) que, por seu turno, era subordinado ao Marcelo Odebrecht, Diretor Presidente (DP) do Grupo.

Nesse contexto, todos os anos, os DCs negociavam PAs com seus DSs e estes com seus LEs que, por seu turno, culminavam a negociação com o DP. Este processo sempre foi pautado por intensa negociação de metas, desafios e resultados, existindo um efetivo processo de negociação com vistas à majoração dos resultados.

O contexto era claro. De um lado, existência de descentralização no processo de tomada de decisão. De outro, desejo por resultados que não dependiam somente da eficácia e eficiência nos canteiros e da excelência na administração contratual e produtividade, **mas, também, de evasão fiscal, para o próprio benefício das equipes e dos negócios do Grupo.**

O "drive" pela maximização dos resultados gerenciais era tão significativo que ocasionava um descompasso entre o que a empresa precisava de resultados para garantir um EBITDA e os resultados entregues pelos DSs e LEs (Linha de Gestão), muitas vezes inferiores aos requeridos, existindo a necessidade de recomposição do EBITDA que figuraria nas Demonstrações financeiras oficiais. Era, portanto, necessário "destruir" parte do planejamento fiscal realizado, para preservar resultados efetivamente alcançados, indispensáveis para apresentação ao mercado. [...] **Dessa busca por resultados, surgiu a necessidade de se sistematizar o que era chamado "Programa de Planejamento Fiscal", com prestação de apoio presencial e a distância aos empresários que necessitassem implementar seus "planejamentos fiscais" com alguma segurança empresarial. Tais práticas eram consideradas plenamente normais, fazendo parte das regras do jogo. Falava-se em "Planejamento Fiscal", mas na verdade as atividades realizadas constituíam a criação de custos fictícios para maximização dos resultados gerenciais que, em consequência, resultava na geração de caixa 2.** [...]

4. Descrição do Programa

Em alguns contratos da Companhia, predominantemente no exterior (**Angola, Venezuela, Equador, Republica Dominicana e Panamá**), existiam significativos resultados tributáveis.

Como margem de lucro real, em alguns casos, principalmente no exterior acabava sendo superior à margem de lucro reconhecida pela empresa no POC⁴, **era necessário promover ajustes de margens mediante criação de custos através de operações fictícias**. Essa prática já vem de longa data e foi sendo cada vez mais generalizada nas empresas de engenharia e construção do grupo. [...]

Nesse contexto, de apoio a iniciativas de geração de Caixa 2, tanto subsidiárias offshore do próprio Grupo (principalmente a OSEL – Odebrecht Serviços no Exterior Ltd.) como empresas não relacionadas à Companhia (Apêndice 1), faturavam contra os Projetos ou contra as próprias Sucursais da Companhia os seguintes serviços, quer seja através de contratos fictícios ou de contratos existentes com valores majorados:

Taxa de administração central; Serviços de procura; Honorários de apoio à elaboração de propostas e conquistas de contratos; Fornecimentos de bens e materiais; Serviços de engenharia consultiva e execução de obras; Aluguéis de equipamentos; Serviços financeiros, dentre outros.

Na sequência, tanto as offshore como as empresas não relacionadas à Companhia, antes referidas, eram objeto de novos faturamentos equivalentes, do tipo “espelho”, na maior parte dos casos, feitos por empresas não relacionadas, domiciliadas em países no exterior, com tributação favorecida, nas quais não havia contabilidade (Apêndice 2) ou, alternativamente, em alguns casos, pelas próprias empresas controladas pelo setor de operações estruturadas.

Os recursos objeto das operações fiscais antes descritas, já na forma de caixa 2 (fontes geradas nos projetos e empreendimentos) eram, então, destinados a empresas controladas pela equipe de operações estruturadas (distribuição), onde ficavam mantidos até suas destinações finais e cujas informações eram tratadas com estrita reserva e confidencialidade. (Apêndice 3)

5. Setor de Operações Estruturadas e as destinações finais de Caixa 2

Pelo que tinha conhecimento, as decisões sobre as destinações finais dos recursos eram tomadas pelos DS e LEs e por vezes pelo próprio DP. Elas não eram do conhecimento dos Projetos, nem tampouco dos apoios (eu inclusive). **Havia uma clara separação e estanqueidade entre as áreas, existindo, de fato, um verdadeiro *chinese Wall* entre a geração do Caixa 2 e sua posterior distribuição.**

Desde que ingressei neste programa até a presente data nunca tive qualquer informação sobre tipos, montantes e beneficiários das destinações. Arrisco-me a elencar abaixo possíveis destinações finais:

- Pagamento de bônus livres de impostos a executivos da Companhia;
- Distribuição de dividendos livres de impostos;
- Investimentos em negócios no Brasil e no Exterior através de empresas subsidiárias de contrapartes estrangeiras da Companhia ou de Fundos Exclusivos sempre e quando a Companhia não desejasse figurar como real beneficiária econômica;
- Pagamento de dívidas contraídas junto a parceiros externos que tenham feito pagamentos, a pedido e por conta e ordem da Companhia;

⁴ Consta do depoimento que a CNO utiliza o sistema de reconhecimento de receitas baseado no sistema POC (Percentage 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.

Pagamento dos custos e despesas operacionais para a viabilização do funcionamento do Setor de Operações Estruturadas;

-Pagamentos de propinas ou contribuições de campanhas a agentes públicos ou políticos no Brasil ou no exterior.

6. Funcionamento do programa

(i) Obtenção de informações sobre as legislações Fiscais dos países (Ilha da Madeira, Holanda, Uruguai, etc.);

(ii) Aproveitamento dos acordos internacionais para evitar bitributação, enfatizando utilização de jurisdições beneficiadas por tais acordos;

(iii) Ênfase, sempre que possível, para fins da interface contábil com a Companhia, de contrapartes localizadas em jurisdições fiscalmente não favorecidas (apêndice 1) e das próprias subsidiárias offshore da Odebrecht (por exemplo, OSEL), gerando os custos e as despesas fiscalmente deduzidas, com resultante evasão fiscal e geração de caixa 2;

(iv) Utilização das empresas constantes do Apêndice 2 para a neutralização das receitas originadas no item (iii) acima, minorando os impactos fiscais no funcionamento da estrutura;

(v) Envio para as contas bancárias das empresas indicadas pela equipe de operações estruturadas (indicadas no Apêndice 3) que recebiam os recursos parquoados nas empresas do Apêndice 2, para as posteriores destinações finais.

(vi) As empresas indicadas nos apêndices 1 e 2 foram constituídas por agentes fiduciários da Holanda (Pan Invest BV), do Uruguai (BGL Asesores), do Panamá (CASTRO & BERGUIDO), da Ilha da Madeira (Dixcart Management Lda), dentre outros. Sempre que factível, tais empresas eram constituídas com ações ao portador.

(vii) Para a abertura de contas bancárias eram identificados procuradores que atuavam como *beneficial owners das empresas, sendo remunerados pelo exercício dessas funções*. O advogado e consultor Jose Américo Spínola recomendava os BOs e centralizava os contatos. Além disso, apoiava a revisão dos contratos que eram concebidos pela Linha de Gestão.

Tipologia das Operações

Na tabela abaixo é resumida a tipologia dos contratos utilizados: [...] (Grifo nosso)

34. O Apêndice 1 (lista de empresas não relacionadas à Companhia, utilizadas para a geração de caixa 2, mediante contratos fictícios ou superfaturados), Apêndice 2 (lista de empresas utilizadas para neutralizar as receitas originadas por meio dos contratos fictícios/superfaturados) e Apêndice 3 (lista de empresas que recebiam os recursos originados pelo caixa 2 para posterior destinação aos beneficiários finais) constam do TDF às fls. 9449-9450.

35. As informações acima, dentre outras, foram juntadas aos autos no anexo denominado “Anexo Completo_MG.pdf” (fl. 52357), documento recebido do STF pela Receita Federal, conforme decisão do Ministro Edson Fachin (fls. 5228/5233).

36. Ante a relevância do depoimento prestado por Marcos de Queiroz Grillo, ele foi intimado pela equipe de fiscalização da Receita Federal e prestou os seguintes esclarecimentos (fls. 5065/5075).

Perguntado sobre os percentuais dos recursos do caixa 2 gerados na Venezuela, Angola, Equador, República Dominicana e Panamá (entre os anos de 2010 a 2015 foram cerca de 550 milhões de dólares por ano - cerca de 520 milhões de dólares líquidos por ano) respondeu o seguinte:

Cerca de 60%, considerando somente operações diretas das sucursais no exterior, isto é, excetuadas as subsidiárias offshore,

Qual o percentual aproximado em cada país?

Aproximadamente, Equador 5%, Venezuela 25%, Panamá 25%, Angola 35% e República Dominicana 10%.

Em seguida, foi-lhe perguntado:

3) Quando o Sr. se refere a empresa offshore ao portador, quer dizer que são empresas existentes somente no papel, sem contabilidade e que não tem nenhuma atividade operacional, se resumindo a uma conta bancária no exterior?

Sim. Que observa que as empresas do Apêndice 1 tinham o faturamento somente do fee que recebiam por cada operação. Que recebiam todo o pagamento da operação e ato contínuo faziam operações espelhadas, gerando custos fictícios, os quais neutralizavam as receitas anteriormente recebidas - exceto o fee.

4) Quais as tipologias foram utilizadas pelas empresas do Apêndice 1?

Que as tipologias envolvendo arrendamento foram utilizadas pelas empresas FINANDI, Erie Providers (excessão [sic]), PW Trading PV e Biki Trading. Que a empresa mais utilizada foi a FINANDI, que era de uso exclusivo da ODEBRECHT.

Que perguntado como **segregar a parte gerada de caixa 2 após a amortização dos equipamentos**, disse que **a ODEBRECHT deve ter tal informação. Que aliás, a própria ODEBRECHT forneceu informações apresentadas pelo depoente em sua colaboração premiada.**

Que com relação aos contratos de consultoria e engenharia fictícios foram utilizadas as offshore: ADVANCED, FREZA, TURCON, LIKAM, PICTON, Bond Street, Noronha International Consulting (NICE), YANSK, Strategic.

5) A empresa holandesa LIKAM BOURWWERKEM INTERNACIONAL BV, cujo beneficiário/procurador é o Sr. Hendrik Andries Van Wijer, consta do Apêndice 1 e foi pelo Sr. descrita como sendo uma empresa que servia para evasão fiscal, tendo como receita somente o fee recebido pela operação, isto é, faturava contra as empresas do grupo ODEBRECHT e depois efetuava um contrato espelho para neutralizar os efeitos tributários, repassando os valores para empresas offshore dos Apêndices 2 ou 3. A mesma efetuou o contrato "SCLM-EQP-2012-039" com a sucursal da ODEBRECHT na Venezuela, tendo recebido entre 2012 e 2013 cerca de 161 milhões de bolívares.

Com base no contrato ora apresentado, o Sr. confirma que se trata de geração de caixa 2?

O depoente afirma que o contrato é fictício. Que a LIKAM não era uma empresa operacional. **Que a documentação apresentada se trata de evidências**

preparadas pela empresa para tentar comprovar a suposta prestação de serviço. Como já declarado pelo depoente, a LIKAM somente recebia um fee pela operação.

6) Da mesma forma, conforme documentação ora apresentada, a **LIKAM** prestou supostos serviços de consultoria à sucursal em Angola - Construtora Norberto Odebrecht S/A Suc - Angola. Com base no contrato ora apresentado, o Sr. confirma que se trata de evasão fiscal?

O depoente afirma que como descrito no item anterior, não houve a prestação de serviços.

7) A empresa holandesa **TURCON Consulting & Engineering Serv. BV**, também tem como beneficiário/procurador o Sr. Hendrik Andries Van Wijen. A mesma também consta do Apêndice 1 e, a princípio, foi criada com o mesmo objetivo da LIKAM.

Com base nos contratos ora apresentados, a mesma faturou contra as seguintes empresas do Grupo Odebrecht: 1) **Sucursal na Venezuela**; 2) **Sucursal em Angola** - Construtora Norberto Odebrecht S/A Suc - Angola; 3) **Subsidiária em Angola** - Odebrecht Angola Projects e Serviços Ltda. **Os serviços acima foram efetivamente prestados, ou se tratou da geração de caixa?**

O depoente afirma que os serviços não foram prestados. A TURCON também somente recebia um fee por operação simulada.

10) Foram efetuados na Sucursal da Odebrecht em Angola os seguintes lançamentos

2012

VALOR AL CNDS/CNSAN-20904/12 VALOR QUE LHES DEBITAMOS REFERENTE A PGTO FATURA BOND STREET FATURA 03/2012 USD - 179.500,00

VALOR AL CNDS/CNSAN-22590/12 VALOR QUE LHES DEBITAMOS REFERENTE A PAGTO FATURA 04/2012 BONO STREET USD 179.500,00

VALOR AL CNDS/CNSAN- 24575/12 VALOR QUE LHES DEBITAMOS REFERENTE A PAGAMENTO FAT BOND STREET 05/2012 USD 179.500,00

VALOR AL CNDS/CNSAN-25651/12 VALOR QUE LHES DEBITAMOS REFERENTE A PAGTO FATURA BOND STREET N.006/12 USD 1.4G4.309.58

2013

25/02 VALOR REF PROVISAO FATURA 03/1 BOND STREET 389 M 00076/CNSAN 7420 1.005. 039.00 LDAC-P7511128495

25/02 VALOR REF PROVISAOFATURA 03/1 BOND STREET 389 M 00076/CNSAN 7420 957 180,00 LDAC-P7511128495

25/02 VALOR REF PROVISAOFATURA 04/1 BOND STREET 389 M 00076/CNSAN 7420 1.005 039,00 LDAC-P7511128495

25/02 VALOR REF PROVISAO FATURA 04/1 BOND STREET 389 M 00076/CNSAN 7420 957.180.00 LDAC-P7511128495

25/02 VALOR REF PROVISAO FATURA 05/1 BOND STREET 389 M 00076/CNSAN 7420 1.005 039.00 LDAC-P7511128495

25/02 VALOR REF PROVISAO FATURA 05/1 BOND STREET 389 M 00076/CNSAN 7420 957. 180.00 LDAC-P7511128495

25/02 VALOR REF PROVISAO FATURA 06/1 BOND STREET 389 M 00076/CNSAN 7420 8.198 820,00 LDAC-P7511128495

25/22 VALOR REF PROVISAO FATURA 06/1 BOND STREET 389 M 00076/CNSAN 7420 7.808 400.69 LDAC-P7511128495

O que o Sr. sabe a respeito?

Trata-se de contratos de consultoria e engenharia fictícios. (Grifo nosso)

Tipologias utilizadas pela CNO para geração de caixa 2

37. Neste tópico a fiscalização discorre sobre as diversas tipologias utilizadas pela CNO para geração de caixa 2.

Utilização de contratos simulados de consultoria

38. Conforme descrito por Marcos Grillo, a sucursal da CNO em Angola contratou a LIKAM, mediante contrato fictício, e esta subcontratou a Sterling (offshore do Apêndice 2), também por contrato fictício "espelhado", e daí o caixa 2 gerado foi entregue ao SOE, para pagamento de propina a agentes públicos (fls. 9463).

39. Foram colacionados aos autos contrato de prestação de serviços de consultoria em engenharia (fl. 5076), cujas partes são CNO – Brasil x Likam Bouwwerken International B.V. (LIKAM); invoices encaminhada pela LIKAM à CNO Angola (5076); pagamentos efetuados pela sucursal Angola, contrato simulado celebrado entre a LIKAM e a Sterling Consulting Corp (STERLING).

40. Observa a fiscalização que os pagamentos destinados à LIKAM foram efetuados por intermédio de Diego da Silva Motta (Diego), funcionário da CNO desde fev/2008.

41. Em resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 51 a CNO confirmou as informações:

a) Em relação a declarações e documentos apresentados por Marcos Grillo, relativos as offshores FREZA, NORONHA, TURCON, LIKAM, BOND STREET e ADVANCED, utilizados na geração de caixa 2, manifestar-se, por escrito, confirmando ou não as informações prestadas descritas neste termo; Em caso da não confirmação, apresentar documentação comprobatória ilidindo as declarações e demais elementos trazidos aos autos pelo colaborador.

A CNO confirma que a declaração prestada pelo colaborador Marcos Grillo esta em consonância com o que foi relatado na leniência da intimada. (Grifo nosso. fls. 5030)

Utilização de contratos simulados de arrendamento

42. Acerca da contratação de arrendamento simulado para fins de geração de caixa 2, Marcos Grillo informou que se tratava de uma operação complexa, aplicável apenas se atendidas algumas premissas (permanência dos equipamentos por no mínimo 22 meses; sucursal situada em país que permite a possibilidade de importação temporária com ou sem posterior nacionalização de equipamento; retenções de impostos sobre as remessas de aluguéis em patamares aceitáveis; que a compra financiada fosse dispensável).

43. Segundo Marcos Grillo, essa operação envolvia várias fases, quais sejam: a) Aplicação Financeira pelo Projeto (obra executada pela sucursal); b) Compra de *commercial papers* [Nota Promissória (NP) Internacional]; c) Empréstimo à FINANDI; d) Compra de Equipamentos; e) Pagamento de “arrendamentos mensais” e amortização dos “empréstimos”; f) Recompra dos *commercial papers*; g) Resgate das aplicações no Fundo; h) Geração do caixa 2.

44. Na fase de aplicação financeira (a), a sucursal, em vez de comprar diretamente os equipamentos, simulava a aplicação dos recursos em um Fundo de Investimento Exclusivo (HYGMF – High Yield Global Markets Fund), mas não relacionado com a CNO, através de um Contrato de Subscrição (*Subscription Agreement* – fls. 523514 e 523515). Os valores enviados eram proporcionais ao valor do equipamento que seria adquirido pela FINANDI (junto ao fabricante/fornecedor) e arrendado ao Projeto. Vejam, abaixo, um exemplo de aplicação feita pela sucursal Venezuela.

45. As demais fases foram resumidas pela fiscalização nos seguintes termos:

Vejam (nos itens “a” a “h”, acima descritos) que toda a operação foi simulada. Vamos demonstrar abaixo, de forma resumida, toda a simulação:

- Os recursos saíam da Sucursal para o fundo HYGMF – primeira operação simulada, tendo em vista que a intenção da Sucursal não era aplicar os recursos em um fundo de investimentos, mas sim adquirir os equipamentos e gerar Caixa 2;

- Seguindo as instruções da CNO o fundo HYGMF enviava os recursos para a **Sherkson** (a título de compra de *commercial papers*) – segunda operação simulada, tendo em vista que a **Sherkson** é uma *offshore* que foi usada pela CNO na fraude (interposição de pessoas);

- Em seguida a **Sherkson** enviava os recursos para a FINANDI (em forma de empréstimo) – terceira operação simulada, tendo em vista que a FINANDI é uma “*offshore ao portador*” que foi usada pela CNO na fraude (conforme relatou o colaborador Marcos Grilo, a FINANDI é “uma empresa existente somente no papel”, sem nenhuma atividade operacional, de uso exclusivo da CNO);

- Ao receber os recursos enviados pela **Sherkson**, a FINANDI comprava os equipamentos e pedia ao fabricante que enviasse diretamente para o Projeto (Sucursal) – quarta operação simulada, tendo em vista que os equipamentos foram adquiridos com os recursos enviados pelas próprias Sucursais. Ou seja, tanto a **Sherkson** quanto a FINANDI foram usadas como interpostas pessoas;

A FINANDI simulava o arrendamento dos equipamentos para as Sucursais da CNO na Venezuela e no Panamá – quinta operação simulada, tendo em vista que os equipamentos foram adquiridos pelas próprias Sucursais, por meio de pessoas interpostas (**Sherkson** e FINANDI) e, portanto, as Sucursais jamais poderiam arrendar equipamentos que lhe pertenciam;

- A FINANDI, conforme ia recebendo os recursos das Sucursais (a título de arrendamento), ia devolvendo os recursos para a **Sherkson** (a título de amortização do empréstimo) – sexta operação simulada, visando o pagamento do empréstimo fictício;

- A **Sherkson**, após receber os recursos da FINANDI, enviava de volta ao fundo (HYGMF), a título de recompra dos *commercial papers* – sétima operação simulada, visando desfazer a simulação anterior (compra de *commercial papers*);

- Em seguida o Projeto resgatava as aplicações do Fundo, que já dispunha dos recursos enviados pela **Sherkson** – oitava operação simulada, visando desfazer a simulação anterior (aplicação financeira);
- A partir desse momento o valor do equipamento adquirido pela Sucursal (mediante simulação) já estava pago. Aqui começa a segunda fase da operação: a geração de caixa 2 para o pagamento de propinas. A partir de então a **FINANDI** retinha sua comissão no negócio (*fee*), da ordem de 4,5% e repassava para a **Sherkson** a diferença de 95,5% recebida dos projetos a título de “aluguéis dos equipamentos”.
- Em seguida a Sherkson (seguindo as instruções da **CNO**) repassava esses recursos (na forma de caixa 2) ao **SOE** (Departamento de Propinas).

46. Observou a fiscalização que a Finandi Voorschoten B.V consta entre as offshores ao portador (existentes somente no papel) relacionadas no Apêndice 1. Por sua vez, a Sherkson International AS figura no Apêndice 2⁵.

47. Com efeito, ao amparo dos documentos apresentados e das declarações de Marco Grillo no sentido de que as offshores do Apêndice 1 faturavam somente o *fee* por operação e que as tipologias envolvendo arrendamento utilizavam, dentre outras empresas, a FINANDI, que era de uso exclusivo da CNO, afirma a fiscalização que as offshores FINANDI e SHERKSON foram utilizadas pela **CNO** (por meio de suas sucursais na Venezuela e no Panamá) para a geração de caixa 2 visando o pagamento de propinas.

48. Nesse sentido, concluiu que as despesas das Sucursais da CNO na Venezuela e no Panamá, contabilizadas como "arrendamento/aluguel de equipamentos" foram simuladas, tendo em vista que a FINANDI nunca foi proprietária dos referidos equipamentos, pois, conforme restou comprovado, trata-se de uma "offshore de papel" utilizada no esquema fraudulento.

49. A tipologia acima descrita pelo colaborador Marcos Grillo consta do documento intitulado "Anexo Completo_MG.pdf (fls. 5235).

50. Em resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 50, a CNO confirmou as informações:

a) Em relação a declarações e documentos apresentados por Marcos Grillo, relativos a FINANDI, utilizados na geração de caixa 2, manifestar-se, por escrito, confirmando ou não as informações prestadas descritas neste termo; Em caso da não confirmação, apresentar documentação comprobatória ilidindo as declarações e demais elementos trazidos aos autos pelo colaborador.

A CNO confirma que a declaração prestada pelo colaborador Marcos Grillo esta em consonância com o que foi relatado na leniência da intimada. (Grifo nosso, fls. 4965)

51. Por fim, a fiscalização afirma que os recursos utilizados nos pagamentos efetuados à

⁵ Apêndice 1: lista de empresas não relacionadas à Companhia, utilizadas para a geração de caixa 2, mediante contratos fictícios ou superfaturados; Apêndice 2: lista de empresas utilizadas para neutralizar as receitas originadas por meio dos contratos fictícios/superfaturados.

FINANDI (pela sucursal da CNO na Venezuela) foram supridos por um "Caixa Único", gerido e administrado pela CNO, conforme será visto mais adiante.

52. Em resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal (TCIF) nº 57 a CNO confirmou as informações acerca da tipologia de geração de caixa 2, utilizando as Offshores FINANDI e BIKI TRADING, PW TRADING e ERIE PROVIDERS:

a) Em relação as declarações e documentos apresentados por Marcos Grillo, relativos a FINANDI e BIKI TRADING, utilizados na geração de caixa 2, manifestar-se, por escrito, confirmando ou não as informações prestadas descritas neste termo; em caso da não confirmação, apresentar documentação comprobatória ilidindo as declarações e demais elementos trazidos aos autos pelo colaborador;

Em resposta aos questionamentos acima, a CNO confirma que a declaração prestada pelo colaborador Marcos Grillo esta em consonância com o que foi relatado na leniência da intimada.

[...]

a) Em relação as declarações e documentos apresentados por Marcos Grillo, relativos a PW TRADING e ERIE PROVIDERS, utilizados na geração de caixa 2, manifestar-se, por escrito, confirmando ou não as informações prestadas descritas neste termo; Em caso da não confirmação, apresentar documentação comprobatória ilidindo as declarações e demais elementos trazidos aos autos pelo colaborador;

Em resposta aos questionamentos acima, a CNO confirma que a declaração prestada pelo colaborador Marcos Grillo esta em consonância com o que foi relatado na leniência da intimada. (Grifo nosso; fls. 6847)

53. Portanto, o que foi descrito neste tópico a respeito da fraude envolvendo a FINANDI, o se aplica também em relação à BIKI TRADING, assentou a fiscalização.

Utilização de contratos de fornecimento e engenharia superfaturados

54. De acordo com as informações prestadas pelo colaborador Marcos Grillo, foram celebrados contratos fictícios e/ou majorados os preços (ou as quantidades) em contratos existentes firmados pela sucursal no Panamá (contratos superfaturados).

55. O colaborador Marcos Grillo relacionou algumas das fornecedoras que foram utilizadas na geração de caixa 2, mediante a celebração de contratos superfaturados (parte do fornecimento é ilícito, com preços ou quantidades majoradas) e posterior devolução do sobrepreço para o SOE:

Que com relação aos contratos de fornecimento e engenharia superfaturados foram utilizadas as offshore: PW Trading, **Entremares, Equitransa, Libertone, Sarawak, American Steel Building, Geobrain Desarrollo, Pellizare Mexico, Railway**. Que o fee recebido era de cerca de 4% a 6%, e que recomendava um sobrepreço de no máximo de 30%. No caso específico da PW o sobre preço foi da ordem de 30%. (Grifo nosso)

56. Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 55, a CNO confirmou as

informações:

1. Em relação às declarações e documentos apresentados por Marcos Grillo, relativos às offshores LIMBERTONI, SARAWAK, EQUITRANSA e ENTREMARES, utilizados na geração de caixa 2:

1.1. Manifestar-se, por escrito, confirmando ou não as informações prestadas por ele;

1.2. Em caso de não confirmação, apresentar documentação comprobatória ilidindo as declarações e demais elementos trazidos aos autos pelo colaborador;

Em resposta aos questionamentos acima, a CNO confirma que a declaração prestada pelo colaborador Marcos Grillo está em consonância com o que foi relatado na leniência da intimada. (Grifo nosso, fls. 6394)

57. De igual forma, por meio do TCIF 61, a CNO foi intimada a se manifestar sobre os documentos e declarações apresentados pelo colaborador Marcos Grillo acerca da utilização das offshores GEOBRAING, PELLIZZARI e EATHISA para fins de geração de caixa 2, bem como a informar as datas e segregar (se fosse o caso) os valores contabilizados como custos/despesas e os pagamentos (superfaturados) efetuados a tais offshores (fls. 6909).

58. Em resposta, a CNO confirmou as declarações nos seguintes termos (fls. 8497):

a) Em relação às declarações e documentos apresentados por Marcos Grillo, relativos a **GEOBRAING e PELLIZZARI**, utilizados na geração de caixa 2, manifestar-se, por escrito, confirmando ou não as informações prestadas descritas neste termo; Em caso de não confirmação, apresentar documentação comprobatória ilidindo as declarações e demais elementos trazidos aos autos pelo colaborador;

Em resposta aos questionamentos acima, a CNO confirma que a declaração prestada pelo colaborador Marcos Grillo está em consonância com o que foi relatado na leniência da intimada. (Grifo nosso)

a) Em relação às declarações e documentos apresentados por Marcos Grillo, relativos a **EATHISA**, utilizados na geração de caixa 2, manifestar-se, por escrito, confirmando ou não as informações prestadas descritas neste termo; Em caso de não confirmação, apresentar documentação comprobatória ilidindo as declarações e demais elementos trazidos aos autos pelo colaborador;

Em resposta aos questionamentos acima, a CNO confirma que a declaração prestada pelo colaborador Marcos Grillo está em consonância com o que foi relatado na leniência da intimada. (Grifo nosso, fls. 8497)

59. Em complemento, informou ainda que *não possui subsídios para segregar os custos/despesas dos valores superfaturados pagos às empresas Geobraing e Pellizzari, conforme solicitado no item "c" da presente intimação e que a impossibilidade de prestar os esclarecimentos solicitados reside no fato de que não há histórico das operações com seus respectivos benchmarkings que possibilitem a precisa segregação dos valores* (fls. 8611).

60. Em relação à EATHISA, informou que *quando do levantamento das operações/valores a serem regularizados, devido à falta de informações e documentos de suporte que subsidiassem as transações com a mesma, a opção conservadora da ora intimada foi no sentido de*

regularizar 100% dos valores transacionados (fls. 8611).

Utilização de *trading companies* para compras de equipamentos e materiais superfaturados

61. Conforme detalhado por Marcos Grillo, para fins de geração de caixa 2, nesta tipologia, as Tradings celebraram contratos com Sucursais da CNO por preços superiores aos que comprava dos fornecedores, retendo um *fee* pela sua participação no esquema fraudulento e destinando a diferença para as empresas não relacionadas da CNO (Apêndice 2).

62. Portanto, segundo a fiscalização, o caixa 2 gerado nesta tipologia era destinado às offshores não relacionadas da CNO (Erie Providers, Sterling Consulting Corporation, Drumilam Engineering & Overseas Construcion Inc. etc.) e daí os recursos ilícitos migravam para as offshores controladas pelo SOE – Setor de Operações Estruturadas.

63. Conforme visto acima tais informações foram confirmadas pela CNO em resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 57 (fls. 6847).

64. Intimada a informar as datas e segregar (se fosse o caso) os valores contabilizados como custos/despesas e os pagamentos (superfaturados) efetuados às offshores PW TRADING e ERIE PROVIDERS (destinados à geração do caixa 2), a CNO não apresentou quaisquer esclarecimentos e/ou documentos a esse respeito.

Utilização de contratos simulados de opção de compra futura de equipamentos a preços pré-determinados (put options)

65. Conforme Marcos Grillo, nesta tipologia a sucursal da Odebrecht em Angola (OAL) simulou contrato de compra futura de equipamentos a preços pré-determinados (Put Option) com a offshore Erie Providers; a opção de não foi exercida e o projeto perdeu o *fee* pago.

66. Segundo a fiscalização, além da sucursal OAL (Odebrecht Angola), a sucursal da Venezuela também gerou caixa 2 com a tipologia “PUT OPTION”, conforme consta na sua contabilidade.

67. Em resposta ao TCIF 57 a CNO confirmou as informações:

a) Em relação as declarações e documentos apresentados por Marcos Grillo, relativos à tipologia utilizada na geração de caixa 2 – PUT OPTION, manifestar-se, por escrito, confirmando ou não as informações prestadas descritas neste termo; em caso da não confirmação, apresentar documentação comprobatória ilidindo as declarações e demais elementos trazidos aos autos pelo colaborador;

Em resposta aos questionamentos acima, a CNO confirma que a declaração prestada pelo colaborador Marcos Grillo está em consonância com o que foi relatado na leniência da intimada. (Grifo nosso, fls. 6849)

Utilização de contratos simulados de garantia de proteção de riscos políticos e comerciais

68. Conforme Marcos Grillo, essa tipologia de geração de caixa 2 foi aplicada em países em que as Sucursais da CNO apresentavam nível de risco elevado (Países Africanos, Venezuela etc.) e (supostamente) deveria proteger os recebíveis dos contratos em andamento, até um limite global contratado, contra incumprimentos contratuais dos clientes (falta de pagamento, moratória, falência, expropriação etc.).

69. Segundo a fiscalização além de ter sido utilizada nas sucursais da CNO (Venezuela e Angola), também foi muito utilizada pelas offshores relacionadas da CNO (OSEL, OOL e TOC) para a redução do lucro destas offshores. Neste caso, essas offshores (OSEL, OOL e TOC), baseadas num “mandato” da CNO, efetuavam um contrato fictício de garantia para proteção de risco políticos e comerciais com os Bancos Winter Bank e Meindl Bank Áustria (GARANTIE FACILITY AGREEMENT). Depois celebravam outro contrato simulado (denominado GARANTIE TRANSFER AND AGENCY AGREEMENT) e transferiam o suposto risco para outras offshores não relacionadas com a CNO (Klienfeld, Kingstall/Northern etc.).

70. Em resposta ao TCIF 57 a CNO confirmou as informações:

a) Em relação as declarações e documentos apresentados por Marcos Grillo, relativos à tipologia utilizada na geração de caixa 2 – “**contrato de garantia de proteção de risco políticos e comerciais**”, manifestar-se, por escrito, confirmando ou não as informações prestadas descritas neste termo; em caso da não confirmação, apresentar documentação comprobatória ilidindo as declarações e demais elementos trazidos aos autos pelo colaborador;

Em resposta aos questionamentos acima, a CNO confirma que a declaração prestada pelo colaborador Marcos Grillo está em consonância com o que foi relatado na leniência da intimada. (Grifo nosso, fls. 6850)

Utilização de contratos simulados de linha de crédito do tipo *stand by*

71. Segundo Marcos Grillo, os lançamentos apurados pela fiscalização relativos ao histórico “PAGTO STANDBY – MEINL BANK”, são despesas inidôneas utilizadas na geração do caixa 2. Ao detalhar o *modus operandi* afirmou que “*O Banco, para a disponibilização da linha de crédito, cobrava uma taxa de compromisso (commitment fee). A CNO Angola não utilizava o crédito e pedia reembolso parcial do commitment fee pago.*”

72. Em resposta ao TCIF 61 a CNO confirmou as informações:

a) Em relação as declarações e documentos apresentados por Marcos Grillo, relativos à tipologia utilizada na geração de caixa 2 – **simulação de linha de crédito do tipo *stand by***, manifestar-se, por escrito, confirmando ou não as informações prestadas descritas neste termo; em caso da não confirmação, apresentar documentação comprobatória ilidindo as declarações e demais elementos trazidos aos autos pelo colaborador;

Em resposta aos questionamentos acima, a CNO confirma que a declaração prestada pelo colaborador Marcos Grillo está em consonância com o que foi relatado na leniência da intimada. (Grifo nosso, fls. 8501)

Caixa único e sistema de contas correntes

73. Segundo a fiscalização o caixa único da CNO é composto de várias contas bancárias no exterior, todas de titularidade da CNO.

74. Para as autoridades fiscais, de acordo com a contabilidade da **CNO**, documentos apresentados e Contrato/Aditivo de Contas-Correntes e de Caixa único, restou evidente que os pagamentos das obrigações das sucursais no exterior eram comandados pela CNO (fls. 9494).

75. Nos termos do referido contrato (itens 2.4, 2.4.1 e 2.4.4), apesar de as partes terem liberdade para realizar saques e depósitos na conta NY sem prévia autorização das demais partes, a CNO era a responsável pelo controle dos saques e depósitos realizados nessa conta sendo que, quando não existisse saldo suficiente para determinado saque a ser realizado por determinada parte, esta deveria notificar a **CNO** que ficaria responsável pela alocação de novos recursos na conta. Segundo a fiscalização tais itens demonstram expressamente que todos os atos efetuados perante a conta NY eram comandados pela **CNO**.

76. Ademais, continua a fiscalização, todos os procuradores outorgados pelas correntistas são funcionários da própria CNO. O que configura mais uma demonstração de que a CNO não só gerenciava e era titular das contas que compõem o Caixa Único, como também detinha o comando para realizar as operações entre as demais correntistas (e também não correntistas), de acordo com a sua conveniência e oportunidade.

77. Pontou ainda que, em resposta ao TCIF nº 68 a **CNO** admitiu o uso do Caixa Único de acordo com a sua conveniência e oportunidade (fls. 9507).

78. Após elencar a participação da **CNO** nas operações financeiras envolvendo o Caixa Único, as sucursais utilizadas na geração do Caixa 2 e demais empresas do grupo Odebrecht - com exemplos de operações sequenciais e estruturadas, transferências para cobertura de saldo bancário, realização de operações financeiras pela sucursal Odebrecht Overseas Ltd.(OOL) não mais não participante do Caixa Único, pagamentos operacionalizados por Diego da Silva Motta, funcionário da CNO desde fev/2008, responsável por movimentação de contas no exterior, - pontuou a fiscalização ser o Caixa Único uma ferramenta utilizada na geração do caixa 2, um artifício para impedir o conhecimento, por parte das autoridades tributárias brasileiras, de um esquema fraudulento de pagamento de propinas gerido pela CNO que operacionalizava os pagamentos às offshores. Veja-se:

Por todo o exposto ao longo desse tópico restou comprovado o seguinte:

Todas as contas bancárias que compõem o Caixa Único são de titularidade da **CNO**;

A **CNO**, além de ser a gestora destas contas bancárias, também movimenta os recursos de acordo com a sua conveniência e oportunidade;

As operações realizadas nas Sucursais da **CNO** são feitas a mando e por ordem da matriz, que detém todo o domínio das operações realizadas;

Diversas correntistas do Contrato de Contas Correntes e de Caixa Único outorgaram procurações à **CNO**, por meio de seus funcionários, para movimentarem suas contas bancárias;

Pagamentos aplicados na liquidação de obrigações junto a *offshores* utilizadas na Geração do Caixa 2 foram operacionalizados por funcionários da **CNO**;

Não só o responsável pela geração do Caixa 2 (Marcos Grillo), como também os responsáveis pelo setor de distribuição da propina (Setor de Operações Estruturadas - **SOE**), eram funcionários da **CNO**;

O Caixa Único é uma massa indivisível, alimentada por dezenas de empresas, sob o comando da **CNO**;

A **CNO** obteve recursos junto a OOL [Odebrecht Overseas Ltd.] que foram transferidos para as suas Sucursais, utilizados na liquidação de suas obrigações, inclusive no pagamento de *offshores* utilizadas na geração do Caixa 2;

A OOL, apesar de não mais constar expressamente em Contrato, atua como correntista do Caixa Único nos mesmos moldes que as demais sucursais da **CNO** no exterior.

As Sucursais não tem autonomia. Agem sob as diretrizes e comando da **CNO**, executando as suas ordens;

De acordo com o Contrato de Contas Correntes e de Caixa Único a **CNO** é hierarquicamente superior às demais correntistas, inclusive em relação às suas Sucursais;

Marcelo Bahia Odebrecht, presidente da **CNO**, confessou (em sua delação) que foi o criador de toda a estrutura que era responsável pela geração, administração e pelo pagamento de recursos de caixa 2.

Marcelo Bahia Odebrecht determinava aos seus **LE** (Líderes Empresariais) que realizassem operações para a geração de caixa 2 nos países em que os mesmos atuavam.

O Caixa Único é uma ferramenta utilizada na geração do caixa 2, um artifício para impedir o conhecimento, por parte das autoridades tributárias brasileiras, de um esquema fraudulento de pagamento de propinas. Para tanto, a **CNO** geria o Caixa Único e operacionalizava os pagamentos a offshore.

79. Diante do exposto, concluiu a fiscalização que a **CNO** é a responsável pelos pagamentos a beneficiários não identificados e sem causa, decorrentes de operações não comprovadas efetuadas pelas sucursais no exterior, as quais apenas serviram de meio para que a **CNO**, sob a tutela do acionista/administrador Marcelo Odebrecht, atingisse seus objetivos (redução do lucro tributável e geração de caixa 2 para pagamento de propinas a agentes públicos).

Infrações identificadas pela fiscalização

Fraudes identificadas no resultado das sucursais da CNO na Venezuela, República Dominicana, Panamá, Equador e Angola

80. Em decorrência da geração de caixa 2, mediante contratos simulados que resultaram em despesas fictícias, as quais reduziram o lucro tributável das sucursais no exterior e,

consequentemente, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL da CNO aqui no Brasil, tendo em vista a adição obrigatória dos lucros disponibilizados no exterior (fichas 09A e 17 da DIPJ para os anos-calendário de 2012 e 2013 e fichas M300 e M350 da ECF para os anos-calendário de 2014 e 2015), a fiscalização reconstitui o resultado tributável das sucursais da CNO na Venezuela, República Dominicana, Panamá, Equador e Angola para apurar os respectivos lucros efetivos nos anos-calendário de 2012 a 2015, bem como para tributar o lucro não declarado pela CNO no Brasil.

81. Veja-se, o “Demonstrativo de Despesas Fictícias Venezuela” (fls. 9248):

OFFSHORE / TIPOLOGIA	PERÍODO				TOTAL GLOSADO (moeda local)
	2012	2013	2014	2015	
FINANDI	16.076.296,40	124.115.390,60	198.028.835,26	108.242.278,29	446.462.800,55
BIKI TRADING	0,00	14.435.762,55	1.312.342,05	0,00	15.748.104,60
TURCON	24.776.708,23	117.367.822,78	0,00	0,00	142.144.531,01
LIKAM	67.330.954,99	65.562.909,35	0,00	0,00	132.893.864,34
PELLIZZARI	2.025.922,18	107.819.160,88	265.241.911,09	332.009.891,03	707.096.885,18
GEOBRAING	0,00	0,00	78.012.252,96	3.590.761,63	81.603.014,59
PUT OPTION	45.343.501,00	88.572.420,61	31.166.886,04	55.632.359,69	220.715.167,34
TOTAL	155.553.382,80	517.873.466,77	573.762.227,40	499.475.290,64	1.746.664.367,61

82. A seguir a reconstituição do resultado da sucursal na Venezuela (fls. 9567):

RESULTADOS RECONSTITUÍDOS DA SUCURSAL NA VENEZUELA				
RESULTADO TRIBUTÁVEL DO PERÍODO DE APURAÇÃO	AC 2012	AC 2013	AC 2014	AC 2015
LUCRO TRIBUTÁVEL DO PERÍODO (EM BOLÍVARES)	1.300.688.306,00	3.189.072.755,00	996.426.000,00	368.153.035,00
LUCRO TRIBUTÁVEL DO PERÍODO (EM REAIS)	619.647.908,98	1.188.886.323,07	421.189.270,20	228.770.295,95
(+) DESPESAS FICTÍCIAS (EM BOLÍVARES)	155.553.382,80	517.873.466,77	573.762.227,40	499.475.290,64
(+) DESPESAS FICTÍCIAS (EM REAIS)	74.105.631,57	193.063.228,41	242.529.293,52	310.373.945,61
(=) LUCRO TRIBUTÁVEL DO PERÍODO RECONSTITUÍDO (EM BOLÍVARES)	1.456.241.688,80	3.706.946.221,77	1.570.188.227,40	867.628.325,64
(=) LUCRO TRIBUTÁVEL DO PERÍODO RECONSTITUÍDO (EM REAIS)	693.753.540,55	1.381.949.551,48	663.718.563,72	539.144.241,56
(-) PREJUÍZOS COMPENSÁVEIS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (EM BOLÍVARES)	0,00	0,00	0,00	0,00
(=) LUCRO TRIBUTÁVEL APÓS A COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS (EM BOLÍVARES)	1.456.241.688,80	3.706.946.221,77	1.570.188.227,40	867.628.325,64
PARTICIPAÇÃO DA FISCALIZADA NA SUCURSAL	100%	100%	100%	100%
(=) LUCRO A SER DISPONIBILIZADO PELA FISCALIZADA (EM BOLÍVARES)	1.456.241.688,80	3.706.946.221,77	1.570.188.227,40	867.628.325,64
TAXA DE CONVERSÃO	0,4764	0,3728	0,4227	0,6214
(=) LUCRO A SER DISPONIBILIZADO PELA FISCALIZADA (EM REAIS)	693.753.540,55	1.381.949.551,48	663.718.563,72	539.144.241,55
(-) VALOR DISPONIBILIZADO PELA FISCALIZADA NA DIPJ/ECF (EM REAIS)	619.647.908,98	1.188.886.323,07	421.189.270,20	228.770.295,95
(=) VALOR A SER TRIBUTADO PELO PRESENTE LANÇAMENTO DE OFÍCIO	74.105.631,57	193.063.228,41	242.529.293,52	310.373.945,60

83. O procedimento acima foi adotado em relação às demais sucursais da CNO na República Dominicana, no Panamá, no Equador e em Angola, conforme demonstrativo abaixo (9567-9578):

SUCURSAL	AC 2012	AC 2013	AC 2014	AC 2015
VENEZUELA	74.105.631,57	193.063.228,41	242.529.293,52	310.373.945,60
REPÚBLICA DOMINICANA	14.950.325,42	22.063.268,51	113.942.381,45	0,00
PANAMÁ	82.207.426,02	150.099.537,33	132.171.964,74	81.157.565,94
EQUADOR	0,00	61.982.220,85	47.945.102,39	32.565.927,38
ANGOLA	58.418.159,53	105.624.177,21	50.086.899,85	0,00
TOTAL	229.681.542,54	532.832.432,31	586.675.641,95	424.097.438,92

Pagamentos a beneficiários não identificados/sem causa

84. Aduz a fiscalização 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, com etapas de trânsito dos numerários (lavagem de dinheiro), passando por quatro níveis, para os recursos gerados do caixa 2 chegarem ao destinatário final, conforme informou o colaborador Luiz Eduardo da Rocha Soares.

85. Observa ainda que os recursos utilizados para pagamentos de custos/despesas inexistentes, relativos aos contratos simulados por meio das sucursais da CNO no exterior (na primeira etapa – geração de caixa 2, tópico 5.2 do TDF) 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.

86. Com efeito, concluiu que o *modus operandi* implementado pela CNO - fonte pagadora, verdadeira titular desses recursos e a real beneficiária do esquema de fraudes - serviu para não identificar os beneficiários das propinas pagas.

87. Para comprovar o alegado, a fiscalização colaciona ainda depoimentos de executivos de sucursais da CNO no exterior para demonstrar que estas somente cumpriam as determinações da matriz, bem como salienta que tais sucursais sequer tinham conhecimento da destinação dos recursos gerados mediante fraude.

88. Por fim, também considerou sem causa os pagamentos relativos a esses custos/despesas por se tratarem de custos e/ou despesas inexistentes (lastreados em contratos simulados).

89. O contribuinte apresentou impugnação em que contestou os lançamentos, bem como houve impugnação individual acerca da sujeição passiva solidária.

90. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade, julgou improcedentes as impugnações da recorrente e do sujeito passivo solidário, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

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.

Sujeita-se 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.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

LUCROS APURADOS

Os lucros apurados baseados em informações colhidas no Brasil, notadamente, pelo próprio contribuinte, não podem ser considerados como apurados com ampliação de poderes pela fiscalização (fiscalização além mar).

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

91. A recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 18.02.2019 e o sujeito passivo solidário em 21.02.2019 e interpuseram recurso voluntário em 19.03.2019 e 25.03.2019, respectivamente, em que aduzem, em síntese, os seguintes argumentos:

Preliminares de nulidade

i) Nulidade da decisão de primeira instância

- a) omissão em relação às questões de nulidade dos autos de infração;
- b) desconconsideração dos argumentos e informações apresentados pela recorrente em relação à tributação de lucros no exterior;
- c) a decisão recorrida apenas transcreveu as razões proferidas nos autos do Processo Administrativo nº 16004.720355/2017-75, relativo ao ano-calendário de 2012, em relação ao IRF sobre os pagamentos realizados pelas sucursais;
- d) a decisão recorrida desconconsiderou o fato de a exigência de IRF não poder ser aplicada conjuntamente com a multa de ofício;
- e) a DRJ desconconsiderou na íntegra determinados tópicos da defesa;
- f) inovação do lançamento tributário pela DRJ.

ii) Nulidades dos autos de infração

- a) vícios de cálculos referente aos pagamentos considerados excessivos e à reapuração do suposto lucro auferido pelas sucursais no exterior.
- b) o lançamento de IRPJ não está fundamentado para os fatos geradores de 2014 e 2015, e o de CSLL não traz qualquer dispositivo que trate da inclusão do lucro auferido no exterior por sucursais em sua base de cálculo.

iii) Decadência

Não é exigível o recolhimento de IRPJ e CSLL relativo ao ano-calendário de 2012 e de IRF de janeiro a outubro de 2013, diante do decurso do prazo decadencial previsto no §4º do artigo 150 do CTN.

iv) Impossibilidade de exigência de IRF sobre os pagamentos realizados pelas sucursais

A exigência fiscal do IRF está fundamentada em duas premissas principais: i) os pagamentos indevidos ou excessivos foram efetuados por fonte brasileira; ii) os pagamentos foram efetuados a beneficiários não identificados e a sua causa não foi comprovada.

v) Improcedência da primeira premissa: os desembolsos foram efetuados por uma fonte pagadora brasileira

- a) O lançamento de IRF deve ser examinado sob a premissa de que os pagamentos foram efetuados por sucursais com existência efetiva, independência financeira e autonomia operacional;
- b) a recorrente não decidia, controlava, direcionava ou operacionalizava os pagamentos indevidos ou excessivos no exterior;
- c) o detalhamento da mecânica do Caixa Único demonstra que este instrumento era utilizado tão somente para centralização e otimização na gestão do caixa do Grupo Odebrecht;
- d) ainda em relação ao Caixa Único, as Autoridades Fiscais tiraram algumas palavras isoladas de contexto para afirmar que a CNO agia de acordo com a sua “conveniência e oportunidade” e que os pagamentos teriam sido realizados “por conta e ordem”;
- e) os pagamentos indevidos ou excessivos beneficiavam as sucursais no exterior, sob qualquer perspectiva que se examine: (i) os pagamentos são decididos, contratados e operacionalizados pelas sucursais, de forma independente; (ii) os pagamentos geravam uma massa de recursos que beneficiava as próprias sucursais

e os respectivos projetos; e (iii) os pagamentos de vantagens indevidas geravam benefícios tributários nas próprias jurisdições de domicílio das sucursais. Os benefícios tributários para a recorrente, quando existiam, eram em caráter reflexo e secundário.

f) as Autoridades Fiscais brasileiras apenas possuem competência para cobrar o IRF quando a fonte pagadora for residente ou domiciliada no Brasil; logo, a comprovação de que os pagamentos foram liquidados pelas sucursais é suficiente para o integral cancelamento dos Autos de Infração.

vi) Improcedência da segunda premissa: existência de beneficiário identificado e de causa para as operações

a) Pode-se dizer que os pagamentos feitos pelas Sucursais foram irregulares e ilícitos, mas certamente não se pode dizer que foram pagamentos para beneficiários não identificados ou sem causa;

b) os pagamentos feitos pelas Sucursais tiveram beneficiários diretos e indiretos e causa perfeitamente identificados na colaboração Sr. Marcos Grillo. Aliás, se não houvesse essa identificação, com os nomes das empresas, tipos de contratos, valores, lançamentos contábeis e comprovantes de movimentação bancária, as Autoridades Fiscais não teriam sequer base de cálculo para realização desse lançamento fiscal. Ademais, em diversos casos a Receita Federal vem tributando tais beneficiários, inclusive aqueles beneficiados por empresas do Grupo Odebrecht⁶;

c) independentemente da natureza dos pagamentos e da sua ilicitude, a cobrança de imposto de renda em valor superior à própria base fere princípios de capacidade contributiva, sendo verdadeiro confisco.

d) o fato de a causa do pagamento ser lícita ou ilícita não importa para fins tributários, sendo que, conhecidos o beneficiário e a causa, afasta-se a aplicação do artigo 674 do RIR/99;

e) mesmo que adotada a premissa equivocada das Autoridades Fiscais de que operações ilícitas seriam tidas como “sem causa”, o que se admite apenas para argumentar, dever-se-á reconhecer que parcela relevante do pagamento estava baseado, de fato, em transações reais realizadas entre as sucursais e empresas terceiras, sendo que somente o “excedente” de preço pago com o objetivo de geração do dito “caixa 2” deverá ser tido como “sem causa”.

f) a tributação do IRF à alíquota de 35%, por ser uma sanção por ato ilícito, não pode ser exigida cumulativamente com a multa de ofício aplicada sobre potencial IRPJ e CSLL pagos a menor, por se tratar de dupla penalização por um mesmo fato.

⁶ A recorrente cita reportagem do Jornal Valor Econômico: <https://www.valor.com.br/politica/4914726/receita-cobra-tributo-sobre-propina-mesmo-dedinheiro-devolvido>

vii) Lucros no exterior

- a) A Autoridade Fiscal não está autorizada a promover ajustes sobre o resultado contábil de sucursais estrangeiras para fins de apuração de tributação em bases universais, ainda que os pagamentos sejam indevidos ou excessivos e efetuados no contexto de um “esquema” de corrupção;
- b) os ajustes no resultado contábil das sucursais foram realizados sem nenhuma análise dos princípios e dos procedimentos contábeis vigentes em cada uma das jurisdições e as sucursais possuem substância econômica, significativa capacidade operacional e capacidade financeira para realizar os pagamentos indevidos ou excessivos de forma autônoma;
- c) as normas aplicáveis à tributação dos resultados das sucursais pela recorrente - exercícios de 2012 e 2014, Lei 9.249/95 e legislação correlata; exercícios de 2014 e 2015, Lei 12.973/14 - estabelecem que os lucros devem ser apurados em conformidade com as normas contábeis aplicadas no país de domicílio das Sucursais. Somente serão utilizada as regras contábeis do Brasil na hipótese de a legislação do país de domicílio não possuir regras contábeis, o que não é o caso, uma vez que as sucursais procederam à apuração do lucro contábil nos períodos autuados de acordo com as normas da legislação comercial dos respectivos países de domicílio;
- d) para corroborar sua tese a junta aos autos Parecer Técnico Contábil elaborado pelos Professores Eduardo Flores, Fernando Murcia e Guillermo Braunbeck, do Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo; bem como cita decisões do CARF em seu favor;
- e) não seria possível permitir que o Brasil tributasse os lucros auferidos pelas sucursais na Venezuela e Equador, por força do item 1 do artigo 7º dos Tratados Internacionais com esses países;

viii) Diferença de critério jurídico entre o tratamento conferido pela fiscalização na suposta infração nº 1 (exigência de IRF) e na suposta infração nº 2 (IRPJ e CSLL sobre lucros provenientes do exterior)

Um mesmo fato não pode ser interpretado com dois critérios jurídicos: ou os pagamentos foram efetuados por conta e ordem e as despesas foram incorridas pela própria recorrente; ou os pagamentos foram efetuados pela própria recorrente e as despesas deveriam impactar o seu próprio resultado contábil (e não o das sucursais no exterior).

ix) Exigência de IRPJ, CSLL e IRF – evidente *bis in idem*

A exigência concomitante de IRPJ, CSLL e IRF representa flagrante *bis in idem*, uma vez que incidem sobre uma mesma base, qual seja, a receita auferida pela pessoa jurídica no exterior, que foi utilizada para pagar por serviços não

praticados ou serviços e bens supervalorizados.

x) Erros na apuração da base de cálculo

a) Os Autos de Infração glosaram a totalidade das despesas relacionadas a pagamentos excessivos quando, na verdade, tal questionamento poderia, no máximo, recair sobre o montante equivalente à diferença entre (i) o valor total da despesa questionada, e (ii) o efetivo valor de mercado dos bens ou serviços superfaturados;

b) demonstra as diversas alternativas que a Autoridade Fiscal poderia ter adotado para promover a reconstituição dos resultados contábeis das sucursais em relação às operações em que o TVF alegou ocorrer a prática de contratação com valores superfaturados (contratos de arrendamento, contratos de fornecimento e engenharia superfaturados e compras de equipamentos e materiais superfaturados através de *trading companies*).

xi) Equívoco apuração do IRPJ e da CSLL devidos nos termos da legislação de tributação em bases universais de lucros no exterior

A Fiscalização equivocou-se ao desconsiderar os impactos que o aumento do valor de IRPJ e de CSLL apurado sobre o lucro das Sucursais no exterior resultam no valor de: (A) créditos de imposto de renda pagos no exterior passíveis de dedução; (B) créditos presumidos de 9% para os anos-calendário de 2014 e 2015, conforme estabeleceu o artigo 87 da Lei 12.973/14; e (C) eventuais prejuízos acumulados das Sucursais passíveis de compensação. (Demonstrativo de cálculo – Anexo II)

xii) Impossibilidade de aplicação da multa qualificada

a) As Autoridades Fiscais não poderiam utilizar as informações compartilhadas no âmbito dos acordos de leniência e colaboração premiada para impor sanções ou penalidades não previstas naqueles instrumentos;

b) eventuais ilicitudes nos procedimentos da recorrente e suas sucursais não tiveram efeitos tributários no Brasil nem o objetivo de fraudar o Fisco brasileiro; o fato de as operações serem irregulares não pode ser suficiente para suportar a aplicação da multa qualificada de 150%.

xiii) Impossibilidade de exigência de multa no caso de dúvida

No caso de manutenção dos lançamentos que deram origem a este processo, por meio de julgamento em que houver empate de votos, deverá ao menos cancelar a exigência de multas, em razão da existência de dúvida quanto à suposta infração nos termos do artigo 112 do Código Tributário Nacional.

xiv) Diligência

Requer seja realizada diligência fiscal para, em síntese:

- a) confirmar se os pagamentos indevidos ou excessivos autuados foram, de fato, realizados a partir de contas bancárias das sucursais, conforme aplicável, ao invés da Conta Máster gerida pela CNO;
- b) apurar o montante da parcela de sobrepreço nos casos de pagamentos excessivos autuados;
- c) confirmar os montantes de créditos fiscais decorrentes de tributos recolhidos no exterior, compensação de prejuízos fiscais entre as entidades no exterior, reconhecimento do crédito presumido de 9%.

xv) Pedido

- a) Em primeiro lugar, requer seja reconhecida a nulidade da decisão recorrida; em segundo lugar, em preliminar, que os autos de infração sejam declarados nulos, por vício material.
- b) no mérito, seja reconhecida a total improcedência dos autos de infração de IRF, IRPJ e CSLL.
- c) mantidos os autos de infração, requer a conversão do julgamento em diligência, para a adequada apuração das bases de cálculo do IRPJ, CSLL e IRF, na forma dos quesitos já indicados acima, e sem prejuízo da apresentação de quesitos complementares.

Subsidiariamente, requer ainda seja determinado:

- (i) o cancelamento das multas de ofício com relação ao IRPJ, CSLL e IRF (ou, pelo menos, a requalificação das penalidades para multas de ofício de 75%) e, conseqüentemente, o reconhecimento acerca da decadência.

Recurso Voluntário do sujeito passivo solidário

92. O sujeito passivo solidário, por sua vez, apresentou recurso voluntário em que aduz, em resumo, as seguintes alegações:

- i) Nulidade do acórdão recorrido por falta de motivação/fundamentação, não apreciação de fundamentos da defesa e cerceamento do direito de defesa;
- ii) impossibilidade de utilização de prova emprestada do processo criminal, em substituição aos procedimentos de fiscalização;
- iii) inexistência de prova da prática de atos pelo recorrente (conduta) a ensejar a sua responsabilidade solidária;
- iv) inaplicabilidade do art. 135, III, do CTN, por não contemplar administrador de

fato da pessoa jurídica autuada.

v) improcedência da acusação de ser o mentor do esquema fraudulento, porque a fraude se iniciou antes de ter ingressado no corpo diretivo da Odebrecht;

vi) inexistência de poder de mando, porquanto os executivos da Odebrecht possuíam autonomia para geração e distribuição de recursos do “caixa 2”;

vii) inexistência de fraude fiscal, mas sim ilícitos criminais;

viii) Por fim, requer o cancelamento da responsabilidade tributária solidária ou que seja acolhida a nulidade da decisão recorrida com determinação de um novo julgamento.

93. Em contrarrazões, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresenta seus argumentos e requer seja negado *in totum* o recurso voluntário da recorrente e do sujeito passivo solidário.

94. É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

95. Os recursos voluntários são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deles conheço.

96. Trata-se de i) lançamento de IRPJ e da CSLL em que a fiscalização considerou redução indevida da base de cálculo do lucro real da recorrente no Brasil em razão da dedução de despesas inexistentes (fictícias), as quais reduziram indevidamente o lucro no exterior das sucursais na Venezuela, na República Dominicana, no Panamá, no Equador e em Angola, e ii) lançamento de IRF decorrentes de pagamentos considerados a beneficiários não identificados e/ou sem causa.

Preliminares

97. A recorrente, preliminarmente, postula a nulidade da decisão de primeira instância e do auto de infração. Vejamos.

Nulidade da decisão de primeira instância

98. Alega a recorrente que o auto de infração é nulo por conter erro na capitulação legal das supostas infrações relativas ao IRPJ e CSLL, dado que as Autoridades Fiscais basearam o lançamento desses tributos em dispositivos genéricos que não tratam, especificamente, da incidência dessas exações sobre os lucros apurados por sucursais no exterior, o que configura insanável vício material por fundamentação legal incorreta. A esse respeito a decisão de piso se manifestou nos seguintes termos:

Dessa forma, a legislação citada no auto de infração (os tais dispositivos genéricos segundo o impugnante) foram suficientes, e mesmo que não fosse, ou seja, mesmo que houvesse alguma falha na capitulação legal, esse fato seria irrelevante, pois, a descrição está cristalina.

Ademais, o impugnante se defendeu de forma integral demonstrando que não há mácula nos referidos autos de infração. Alias, a Lei nº 12.973/2014 apontada pelo impugnante como ausente no auto de infração foi citada no TDF (que faz parte do auto de infração) item 6.1.1, conforme o próprio impugnante lembra em sua impugnação.

99. Segundo a recorrente o fato de a DRJ citar que o erro na capitulação legal no auto de infração seria “irrelevante”, uma vez que a descrição dos fatos estaria clara no TVF, é causa de nulidade do acórdão recorrido, por se tratar de indicação de dispositivos legais que fundamentam a infração.

100. Sem razão a recorrente. O fato de o acórdão recorrido ter citado que na hipótese de alguma falha na capitulação legal esse fato seria “irrelevante” foi utilizado de forma subsidiária. As razões de decidir foram que a legislação citada no auto de infração é suficiente. Tanto que no parágrafo seguinte o acórdão menciona que a potencial omissão apontada pela recorrente – Lei nº 12.973, de 2014 – fora citada no TDF que é parte integrante e inseparável do auto de infração, conforme consta na descrição dos fatos do próprio auto. Tem-se, portanto, um conjunto, peças complementares, auto de infração e TDF.

101. Ademais, conforme se verifica no TDF, e salientado no acórdão recorrido, os fatos foram descritos com riqueza de detalhe, o que permitiu a recorrente entender e defender-se plenamente em face da infração que lhe fora imputada, com todos os dispositivos legais pertinentes.

102. Portanto, não há falar-se em nulidade por vício de fundamentação legal.

103. Sustenta ainda que além da nulidade por erro na capitulação legal, também foi demonstrada a existência de erros na apuração do IRPJ, CSLL e IRF, dentre os quais se destacam a apuração incorreta dos supostos lucros tributáveis auferidos pelas sucursais no exterior e a indevida glosa da totalidade das despesas superfaturadas, sem identificação do montante que efetivamente correspondia à remuneração por prestações efetivas.

104. Nesse último item, a Recorrente demonstrou no capítulo XI da sua Impugnação que o erro de cálculo consiste na exigência de tributos sobre a totalidade das despesas relacionadas a pagamentos excessivos (i.e. contratos superfaturados) quando, na verdade, tal questionamento poderia, no máximo, recair sobre o montante equivalente à diferença entre (i) o valor total da despesa questionada, e (ii) o efetivo valor de mercado dos bens ou serviços superfaturados.

105. No ponto, a irresignação da recorrente refere-se ao fato de ter apresentado argumentos, informações, esclarecimentos e documentos comprobatórios, os quais demonstraram equívocos cometidos na apuração dos valores supostamente devidos, e a Decisão

Recorrida ter afirmado que “a fiscalizada não apresentou quaisquer esclarecimentos e/ou documentos a esse respeito, sendo impossível, portanto, segregar os valores relativos a eventuais despesas que pudessem ser consideradas idôneas”.

106. Como se vê, a alegada nulidade não existe, uma vez que a própria recorrente cita a razão de decidir da decisão de piso. O pano de fundo da alegação de nulidade confunde-se com o mérito que será analisado mais adiante.

107. Alega ainda a recorrente que a decisão recorrida, além de indeferir o pedido de conversão do julgamento em diligência, o qual é reiterado neste recurso voluntário, deixou de analisar vários argumentos e informações apresentados pela recorrente em relação à tributação de lucros no exterior, o que está em desacordo art. 489, §1º do Código de Processo Civil, bem como acarreta vício de motivação e violação ao contraditório e ampla defesa.

108. No tocante à diligência, os arts. 18 e 28 do Decreto nº 70.235⁷, de 1972, com redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, aplicável também ao julgamento em segunda instância, a autoridade julgadora determinará, de ofício ou a requerimento da defesa, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, e indeferirá, de forma fundamentada, as que considerar prescindíveis.

109. É o caso. O feito está bem instruído com os elementos necessários para o julgamento. Portanto, na mesma linha do acórdão recorrido, por entender prescindível, indefiro o pedido de diligência.

110. Em relação à alegação de a decisão recorrida não ter analisado todos os argumentos carreados aos autos pela recorrente, a jurisprudência sedimentada no Superior Tribunal de Justiça, já na vigência do CPC/2015, é no sentido de que o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão, é dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida. Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço.

2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador

⁷ Cf. Decreto nº 70.235, de 1972.

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993). [...] Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).

apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

3. No caso, entendeu-se pela ocorrência de litispendência entre o presente mandamus e a ação ordinária n. 0027812-80.2013.4.01.3400, com base em jurisprudência desta Corte Superior acerca da possibilidade de litispendência entre Mandado de Segurança e Ação Ordinária, na ocasião em que as ações intentadas objetivam, ao final, o mesmo resultado, ainda que o polo passivo seja constituído de pessoas distintas.

4. Percebe-se, pois, que o embargante maneja os presentes aclaratórios em virtude, tão somente, de seu inconformismo com a decisão ora atacada, não se divisando, na hipótese, quaisquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil, a inquinar tal decisum.

5. Embargos de declaração rejeitados.

(EDMS - Embargos de Declaração no Mandado de Segurança - 21315 2014.02.57056-9, Diva Malerbi (Desembargadora convocada TRF 3ª Região), STJ - Primeira seção, DJE:15/06/2016) (Grifo nosso)

111. No mesmo sentido já se pronunciou este CARF:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DEFESA DO CONTRIBUINTE - APRECIACÃO - Conforme cediço no Superior Tribunal de Justiça - STJ, a autoridade julgadora não fica obrigada a se manifestar sobre todas as alegações do Recorrente, nem quanto a todos os fundamentos indicados por ele, ou a responder, um a um, seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão. (REsp 874793/CE, julgado em 28/11/2006). (Acórdão 165.430, de 18.09.2008)

112. No caso dos autos, o julgador proferiu decisão motivada e explicitou as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. O inconformismo com o resultado do acórdão, contrário aos interesses da recorrente, não significa haver falta de motivação ou cerceamento do direito à ampla defesa.

113. A recorrente alega ainda que a decisão recorrida apenas transcreveu as razões proferido nos autos do Processo Administrativo nº 16004.720355/2017-75, que discute fatos geradores distintos dos analisados nestes autos, relativos ao ano-calendário de 2012, em relação ao IRF sobre os pagamentos realizados pelas sucursais.

114. Para melhor entendimento, veja-se como se pronunciou a fiscalização acerca desse tópico (fls.9355; 9560):

A presente ação fiscal foi aberta para **os anos-calendário de 2011, 2012 e 2013, sendo posteriormente estendida para os anos-calendário de 2014 e 2015.**

[...]

Diante da abrangência dos fatos, **as ações fiscais estão sendo encerradas parcialmente, tendo já sido constituídos créditos tributários formalizados em diversos processos.**

Esclarecemos que o presente processo se refere aos seguintes tributos: IRPJ e CSLL relativos aos **anos-calendário de 2012 a 2015** e IRRF relativo aos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015.

[...]

DAS INFRAÇÕES IDENTIFICADAS PELA FISCALIZAÇÃO

Conforme já mencionamos no início deste termo, o presente processo (nº **16004.720126/2018-31**) se refere aos tributos **IRPJ**, **CSLL** relativos aos **anos-calendário de 2012 a 2015** e ao **IRRF** relativo aos **anos-calendário de 2013 a 2015**, tendo em vista que o IRRF relativo ao ano-calendário de 2012 já foi objeto de lançamento, conforme PAF nº **16004.720355/2017-75**.

115. O acórdão recorrido por sua vez, se manifestou nos seguintes termos (fls. 17373):

Conforme informado no TDF, o auto de infração de IRRF foi para os anos-calendário de 2013, 2014 e 2015. Esse assunto já foi objeto de outro lançamento PAF 16004.720355/2017-75. Naquele PAF que teve acórdão nº 03-081607, foi lavrado o auto de infração de IRRF para o ano-calendário de 2012.

Naquele acórdão que enfrentou praticamente os mesmos fatos teve como razões de decidir:

[...]

Adota-se neste julgamento as razões apresentadas no acórdão transcrito.

Adicionalmente, observa-se que os beneficiários dos pagamentos foram as pessoas físicas ou jurídicas que receberam as propinas, e estas não foram identificadas.

116. Verifica-se, pois, que a fiscalização objeto deste feito abrange os anos-calendário 2011 a 2015. Entretanto, em decorrência da abrangência dos fatos houve encerramento parcial para evitar o decurso do prazo decadencial. Assim, o IR referente ao ano-calendário 2012 foi objeto de lançamento nos autos do processo nº 16004.720355/2017-75.

117. O voto condutor do acórdão, por sua vez, ao analisar os fatos referentes ao presente processo (anos-calendário 2013 a 2015), entendeu serem praticamente os mesmos referentes ao ano-calendário 2012 (16004.720355/2017-75). Por conseguinte adotou como razões de decidir as apresentadas naquele processo. Adicionalmente, observou que os beneficiários dos pagamentos foram as pessoas físicas ou jurídicas que receberam as propinas, e estas não foram identificadas.

118. Portanto, não há vício de nulidade na decisão recorrida.

119. Ainda em relação as nulidade do IRF sobre os pagamentos realizados pelas sucursais, a recorrente alega que a decisão recorrida desconsiderou o “*fato de que a exigência de IRF nos termos do artigo 61 da Lei 8.981/95, por se tratar de norma com natureza sancionatória (alíquota superior à usual), não pode ser aplicada conjuntamente com a multa de ofício por representar dupla penalização sobre o mesmo fato (pagamentos considerados sem causa/beneficiário).*” A recorrente elenca ainda vários pontos que no seu entendimento foram desconsiderados pela decisão recorrida.

120. Ora, novamente, o que se vê é inconformismo da recorrente com o acórdão recorrido o que deve ser analisado no mérito e não em sede de nulidade.

121. Alega a recorrente inovação do lançamento tributário pela decisão recorrida ao

abandonar o argumento de falta de tributação de lucros auferidos no exterior para adotar uma linha distinta de tributação direta de lucros da empresa brasileira.

122. Por entender que as autoridades fiscais brasileiras não poderiam alterar o resultado contábil das sucursais estrangeiras, sustenta não haver fundamento para a manutenção do lançamento fiscal tal como realizado.

123. Nesse cenário, aduz que a decisão ora recorrida “parece ter modificado de forma relevante a acusação fiscal, dando a entender que a fiscalização teve como objetivo a reapuração do lucro da Recorrente e não das sucursais”. Transcreve os seguintes trechos da decisão recorrida:

Os lucros apurados baseados em informações colhidas no Brasil, notadamente, pelo próprio contribuinte, não podem ser considerados como apurados com ampliação de poderes pela fiscalização (fiscalização além mar).

Destarte, não se vislumbra que a fiscalização tenha ampliado seus poderes ou coisa que o valha. Simplesmente cumpriu sua obrigação legal de apurar o verdadeiro lucro da CNO. Isso com base nas informações colhidas em todo o processo, que não implicou em fiscalização além mar.

Quanto a segunda parte da diligência, uma nova apuração de prejuízos compensáveis e créditos presumíveis, observa-se que estes autos não se prestaram a uma fiscalização no exterior, pois se a fiscalização apurasse tais prejuízos ou desse tais créditos presumidos, estaria fazendo uma fiscalização além mar, coisa que, nestes autos, não se trata.

124. Em arremate, pontua que “a DRJ, tentando salvar o lançamento, o inovou abandonando o argumento de falta de tributação de lucros auferidos no exterior para adotar uma linha absolutamente distinta de tributação direta de lucros da empresa brasileira.”

125. A discussão em pauta é sobre a possibilidade de a fiscalização tributar na recorrente lucros auferidos por suas sucursais no exterior em decorrência de despesas consideradas fictícias. Ao se posicionar de forma contrária à pretensão da recorrente não significa inovação. Como se vê, trata-se de questão eminentemente de mérito que será analisada mais adiante.

126. Ante o exposto, rejeito todas as nulidades referentes à decisão primeira instância.

Nulidade do auto de infração

127. Em relação aos autos de infração propriamente ditos, a recorrente alega nulidade em razão de vício de cálculo referente aos pagamentos excessivos (i.e. superfaturados), que foram considerados integralmente indevidos; e vício de cálculo se refere à reapuração do suposto lucro auferido pelas Sucursais no exterior.

128. Veja-se, novamente, que tais alegações confundem-se com o mérito; portanto,

serão analisadas mais adiante.

129. Alega ainda que o lançamento de IRPJ não está fundamentado para os supostos fatos geradores de 2014 e 2015, e o de CSLL não traz qualquer dispositivo que trate da inclusão do lucro auferido no exterior por sucursais em sua base de cálculo.

130. Em relação à apuração nos anos-calendário 2014 e 2015, como dito na preliminar anterior, a Lei nº 12.973, de 2014, foi elencada no TDF e os fatos foram descritos detalhadamente. A propósito, veja-se o seguinte trecho do TDF, em que a autoridade fiscal trata dos resultados obtidos no exterior pela CNO (fls. 9562 - 9563):

Por sua vez, a Lei nº 12.973/2014 alterou a legislação tributária federal relativa ao IRPJ e à CSLL, revogou o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941/2009 e dispôs sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas. O artigo 87 da Lei nº 12.973/2014 (citado pela fiscalizada) dispõe: [...]

Cabe esclarecer que pelas demonstrações financeiras e memórias de cálculo apresentadas pela fiscalizada constata-se que ela fez a opção pela tributação do IRPJ e da CSLL com base na Lei nº 12.973/2014 já a partir do ano-calendário de 2014.

Com relação aos resultados obtidos no exterior, relativos aos anos-calendário de 2014 e 2015, constatamos que foram tributados pela fiscalizada no Brasil, conforme consta nas suas ECF (fls. 5522, 5523 e 9250).

Cabe esclarecer que os resultados obtidos no exterior são apurados individualmente (em relação a cada Sucursal/Coligada/Controlada) na Ficha X350 (Participações no Exterior – Resultado do Período de Apuração) e consolidados nas Ficha M300 (Demonstração do lucro Real) para o cálculo do IRPJ e na Ficha M350 (Demonstração da Base de cálculo da CSLL) para o cálculo da CSLL. (Grifo nosso)

131. Importante acrescentar ainda que o art. 21 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 estabelece que os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL. Veja-se:

Art. 21. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.

Parágrafo único. O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência dessa adição.

132. Nesse sentido, também rejeito as preliminares em relação aos autos de infração.

133. Rejeitada todas as preliminares, passo a análise do mérito.

Mérito

Lucros no exterior

134. Conforme detalhado no Relatório deste voto, em decorrência da geração de caixa 2, mediante contratos simulados que resultaram em despesas fictícias, as quais reduziram o lucro tributável das sucursais no exterior e, conseqüentemente, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL da CNO no Brasil, a fiscalização reconstitui o resultado tributável das sucursais da CNO na Venezuela, República Dominicana, Panamá, Equador e Angola, para apurar os respectivos lucros efetivos nos anos-calendário de 2012 a 2015, bem como para tributar o lucro não declarado pela CNO no Brasil. Veja-se o caso da sucursal na Venezuela:

Conforme devidamente comprovado neste termo, a Sucursal da Venezuela foi utilizada pela CNO no esquema fraudulento para geração de caixa 2, mediante contratos simulados que resultaram em despesas fictícias, as quais impactaram diretamente no resultado da sucursal e indiretamente no resultado da matriz (CNO).

Ou seja, o resultado (lucro tributável) da Sucursal na Venezuela está contaminado pelas referidas despesas fictícias, as quais reduziram o seu lucro tributável e (conseqüentemente) a base de cálculo do IRPJ e da CSLL da CNO aqui no Brasil, tendo em vista a adição obrigatória dos lucros disponibilizados no exterior (fichas 09A e 17 da DIPJ para os anos-calendário de 2012 e 2013 e fichas M300 e M350 da ECF para os anos-calendário de 2014 e 2015).

Portanto, faz-se necessária a reconstituição do resultado tributável da Sucursal da CNO na Venezuela (adicionando-se o valor das despesas fictícias) para a correta tributação do IRPJ e da CSLL aqui no Brasil.

Destarte, adicionaremos o valor das despesas fictícias (relativas aos contratos simulados) ao resultado da Sucursal da CNO na Venezuela (conforme demonstrativo abaixo) para apurar o seu lucro efetivo nos anos-calendário de 2012 a 2015, bem como para tributar o lucro não declarado pela CNO no Brasil: [...]
(Grifo nosso)

135. O procedimento acima foi adotado em relação às demais sucursais da CNO na República Dominicana, no Panamá, no Equador e em Angola.

136. A recorrente, por sua vez, sustenta que a “**Autoridade Fiscal não está autorizada a promover ajustes sobre o resultado contábil de sucursais estrangeiras para fins de apuração de tributação em bases universais**, considerando que o resultado dessas entidades foi apurado de acordo com as regras contábeis de seu domicílio fiscal. **Essa impossibilidade existe ainda que os pagamentos sejam indevidos ou excessivos e efetuados no contexto de um “esquema de corrupção”**”. (Grifo nosso)

137. Inicialmente, cumpre destacar que a recorrente não contesta o esquema de corrupção apurado pela fiscalização, com pagamentos indevidos ou excessivos em benefício de terceiros com motivação ilícita, fato corroborado no trecho acima e no excerto a seguir, dentre

outros ao longo da peça recursal, (fls. 17.466):

Ocorre que os pagamentos indevidos ou excessivos saíram da esfera patrimonial das Sucursais e constituem efetivo desembolso de recursos em benefício de terceiros. Muito embora os pagamentos tenham uma motivação ilícita, os valores efetivamente representaram uma despesa/perda para as Sucursais estrangeiras, afetando seu resultado. (Grifo nosso)

138. Dito isso, a recorrente, aponta as seguintes premissas para sustentar suas alegações:

i) as sucursais efetivamente incorreram em despesas com relação aos pagamentos indevidos ou excessivos, tendo uma redução patrimonial com a entrega de recursos financeiros a terceiros;

ii) a tributação (ou não) dessa despesa depende de uma análise subjetiva quanto à dedutibilidade destes valores;

iii) os ajustes no resultado contábil das sucursais foram realizados em razão da existência de pagamentos indevidos ou excessivos, sem nenhuma análise dos princípios e dos procedimentos contábeis vigentes em cada uma das jurisdições. O caso não trata da glosa de despesas incorridas pela recorrente, mas sim de ajustes no resultado contábil apurado pelas sucursais estrangeiras em razão de pagamentos indevidos ou excessivos;

iv) as sucursais possuem substância econômica, significativa capacidade operacional e capacidade financeira para realizar os pagamentos indevidos ou excessivos de forma autônoma. Não existe nenhuma alegação de que as sucursais usaram recursos financeiros de titularidade da recorrente para a realização dos referidos pagamentos.

139. Com base em tais premissas, assenta que as normas aplicáveis à tributação dos resultados das sucursais - exercícios de 2012 e 2014, Lei 9.249/95 e legislação correlata; exercícios de 2014 e 2015, Lei 12.973/14 - estabelecem que os lucros devem ser apurados em conformidade com as normas contábeis aplicadas no país de domicílio das sucursais. Somente serão utilizadas as regras contábeis do Brasil na hipótese de a legislação do país de domicílio não possuir regras contábeis, o que não é o caso, uma vez que as sucursais procederam à apuração do seu lucro contábil nos períodos autuados de acordo com as normas da legislação comercial dos respectivos países de domicílio.

140. Nesse sentido, continua, na sistemática legal vigente no Brasil a competência tributária primária para a cobrança de Imposto de Renda sobre os lucros auferidos no exterior pertence à autoridade fiscal da jurisdição de domicílio da sucursal. A autoridade fiscal brasileira apenas arrecadará o IRPJ e a CSLL que excederem o imposto pago no exterior.

141. Invoca a teoria da substância sobre a forma, em que se discute a natureza dos fatos, para então se determinar a norma jurídica aplicável (subsunção do fato à norma), e salienta que no caso em análise não há nenhuma modificação na regra tributária, que permanece fixa e

imutável. Entretanto, apesar de existir perfeita clareza quanto aos fatos e ao direito aplicável no caso concreto, as autoridades fiscais pretenderam modificar as regras de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, para que elas se adequassem aos fatos ocorridos. É dizer, em vez de tributar o resultado contábil das sucursais, pretende-se exigir os tributos sobre o resultado ajustado pelos pagamentos indevidos ou excessivos.

142. De forma incisiva assenta:

Sob o pretexto de que os pagamentos foram realizados pelas Sucursais com propósitos ilícitos (o que é inquestionável), a Autoridade Fiscal pretende modificar a legislação tributária que trata da quantificação de lucros auferidos no exterior.
Não se trata da subsunção do fato à norma – e sim a subsunção da norma ao fato! (Grifo nosso)

143. Para corroborar sua tese colacionou aos autos Parecer Técnico Contábil elaborado pelos Professores Eduardo Flores, Fernando Murcia e Guillermo Braunbeck, do Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, cuja conclusão confirma que a natureza inidônea das operações realizadas pelas sucursais não altera a sua classificação contábil como despesas, uma vez que o desembolso de caixa efetivamente impactou o resultado líquido das sucursais e não trouxe ativos ou benefícios econômicos identificados de forma individualizada para as entidades.

144. Por fim, após citar trechos de decisões do CARF em seu favor, arremata que “*não existe previsão que permita ao fisco brasileiro promover ajustes sobre o lucro contábil reconhecido pelas Sucursais, uma vez que apurados de acordo com os métodos e critérios da legislação comercial do país de situação das Sucursais. Aliás, esse procedimento é vedado pela IN 213/2002*”.

145. A decisão de piso, por sua vez, em síntese, assentou que a fiscalização “*simplesmente cumpriu sua obrigação legal de apurar o verdadeiro lucro da CNO. Isso com base nas informações colhidas em todo o processo, que não implicou em fiscalização além mar*”.

146. Minhas palavras.

147. Conforme observado pela recorrente, embora a Lei nº 12.973, de 2014, tenha alterado alguns dispositivos em relação à tributação em bases universais, as regras aplicáveis à tributação de sociedades controladas, sucursais e filiais no exterior permanecem, de uma forma geral, bastante similares às regras anteriores (Lei nº 9.249, de 1995) no que interessa ao caso em análise. Embora a recorrente tenha citado trechos da Lei nº 9.249, de 1995 e da IN nº 213, de 2002, olvidou-se dos pontos principais que elucidam a controvérsia.

148. A Lei nº 9.249, de 1995, mesmo após as alterações promovidas pela Lei nº 12.973, de 2014, manteve intactos os dispositivos que determinam às filiais, sucursais e controladas, no exterior, a demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira; e que tais demonstrações devem ser mantidas no Brasil pelo prazo decadencial de cinco anos, conforme previsto no art. 173 do CTN. Veja-se:

LEI Nº 9.249, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1995.

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

[...]

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;

IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasarem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. (Grifo nosso)

149. A Instrução Normativa (IN) nº 213, de 2002, mesmo após as alterações promovidas pela IN nº 1520, de 2014, que refletiu as alterações decorrentes da Lei nº 12.973, de 2014, manteve o mesmo racional; veja-se:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 213, DE 07 DE OUTUBRO DE 2002

Art. 6º As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio.

§ 2º As contas e subcontas constantes das demonstrações financeiras elaboradas pela filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, depois de traduzidas em idioma nacional e convertidos os seus valores em Reais, deverão ser classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira, nas demonstrações financeiras elaboradas para serem utilizadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

[...]

§ 5º As demonstrações financeiras levantadas pelas filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, que embasarem as demonstrações financeiras em Reais, no Brasil, deverão ser mantidas em boa guarda, à disposição da Secretaria da Receita Federal, até o transcurso do prazo de decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir crédito tributário com base nessas demonstrações.

§ 6º As demonstrações financeiras em Reais das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, deverão ser transcritas ou copiadas no livro Diário da pessoa jurídica no Brasil. (Grifo nosso)

150. Ao obrigar as filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, a elaborar suas demonstrações financeiras segundo as normas da legislação brasileira, transcrevê-las para o Livro Diário da pessoa jurídica no Brasil e mantê-las em boa guarda até o transcurso do prazo decadencial do direito de a Fazenda Nacional constituir eventual crédito tributário com base

nessas demonstrações, a legislação garante ao Fisco o seu poder-dever de verificar se tais demonstrações refletem corretamente o lucro apurado no exterior.

151. Nesse sentido, não há falar-se em fiscalização da entidade no exterior, mas sim no reflexo do lucro dessa entidade na pessoa jurídica no Brasil. O mandamento legal acima simplesmente atribuiu competência ao Fisco brasileiro para verificar eventuais irregularidades no lucro apurado no exterior informado na demonstração contábil da pessoa jurídica no Brasil. Frise-se que no caso em análise, como visto acima, tais irregularidades foram consideradas inequívocas pela recorrente.

152. A meu ver, entender de forma diversa seria desconsiderar os dispositivos que determinam a elaboração das demonstrações financeiras das entidades no exterior segundo as normas da legislação brasileira e transcrevê-las para o Livro Diário. A propósito, se o Fisco brasileiro não pudesse auditar tais demonstrações e promover eventual lançamento ao apurar irregularidades, qual a finalidade de transcrever tais demonstrações para o Livro Diário da pessoa jurídica no Brasil, bem como de se aguardar o prazo decadencial? Não faria sentido.

153. Na espécie, ao detectar irregularidades nos lucros apurados no exterior informados nas demonstrações financeiras, mediante auditoria realizada no Brasil, tal qual no caso em análise, é obrigação do Fisco efetuar o lançamento, sob pena de descumprimento do art. 142 do CTN⁸.

154. Nessa mesma linha, este colegiado já se pronunciou, por unanimidade em relação à matéria, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

[...]

LUCROS NO EXTERIOR. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DA APURAÇÃO DO RESULTADO, MEDIANTE DOCUMENTOS DE SUPORTE ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS ESTRANGEIRAS.

A autoridade fiscal pode solicitar ao sujeito passivo no Brasil os documentos de suporte aos demonstrativos financeiros utilizados para a apuração do lucro no exterior.

[...]

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício. Acordam, ainda, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Luis Fabiano, que dava parcial provimento ao Recurso Voluntário apenas para afastar a tributação do resultado em Portugal e os Conselheiros Luis Toselli e Gustavo Guimarães, que davam parcial provimento ao Recurso Voluntário, em maior extensão, para afastar a tributação do resultado em Portugal e reconhecer a compensação do prejuízo apurado na Colômbia até o valor de 10.665.483.000,00, em pesos colombianos. (Acórdão CARF nº 1201-001-690, de 17 de maio de 2017, Relator Roberto Caparroz de Almeida)

⁸ CTN. Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

155. Para melhor esclarecimento, transcrevo trecho do voto condutor do acórdão do acórdão que analisou a matéria:

Da sucursal em Angola

Este ponto da atuação foi mantido pela decisão de piso.

De plano, a Recorrente contesta os procedimentos fiscais, por considerar que estes extrapolaram os limites de sua atuação (destaques no original):

A despeito da boa-fé da Recorrente em colaborar ao máximo com a fiscalização, inclusive no levantamento dos documentos comerciais, contábeis e fiscais junto às suas Sucursais e Controladas no exterior, fato é que a legislação nacional não autoriza este tipo de "auditoria", e muito menos a realização de "ajustes" e glosas nas demonstrações financeiras das entidades estrangeiras, tal como, aliás, ocorreu no específico caso da Sucursal de Angola (glosa de despesas incorridas com desapropriações em Angola, com a consequente apuração de suposto lucro no exterior a ser tributado aqui no Brasil).

Aduz a Recorrente que nos termos do inciso IV do §2º do artigo 25, da Lei nº 9.249/95, a fiscalização dos lucros auferidos no exterior implica para o contribuinte nacional apenas a guarda e conservação das demonstrações financeiras das entidades estrangeiras, dentro do prazo decadencial previsto no CTN.

Com a devida vênia, não procede a interpretação restritiva trazida pela Recorrente, pois o citado dispositivo deve ser analisado integralmente, e não apenas em função do IV do §2º.

Vejamos:

Lei n. 9.249/95, Artigo 25:

(...)

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I- as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

II – os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;

III – se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;

IV – as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Nota-se, à evidência, que o inciso I determina que as entidades no exterior devem demonstrar a apuração dos lucros de acordo com as normas da legislação brasileira, o que, por via de decorrência, permite à autoridade fiscal perquirir e investigar todos os fatos e documentos de suporte a essa obrigação.

Qualquer entendimento em sentido diverso tornaria os trabalhos de auditoria inúteis e desprovidos de sentido, pois não permitiria que as autoridades questionassem os valores contidos nas demonstrações. Não há direito sem provas e a validade, fundamento e origem do conjunto probatório podem ser questionados pelas autoridades competentes, dentro do que se costuma denominar **transparência fiscal internacional.**

Caso assim não fosse, qual seria a razão de o Brasil celebrar acordos com outros países para troca de informações e investigações conjuntas? Basta lembrar, apenas a título de

exemplo, que o Brasil é signatário da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, ratificada pelo Congresso Nacional em 2016 (Decreto Legislativo nº 105/2016) e promulgada no mesmo ano pelo Decreto nº 8.842. Ressalte-se que o alcance do Acordo Multilateral é muito mais amplo do que a simples troca de informações, pois engloba a possibilidade de (a) fiscalizações tributárias simultâneas e a participação em fiscalizações tributárias levadas a efeito no estrangeiro; (b) a cobrança de créditos tributários, incluindo as medidas cautelares; (c) a notificação de documentos.

Some-se a isso os vários acordos bilaterais para troca de informações já celebrados, há tempos, com outros países, e a conclusão inafastável é no sentido de que **não prospera a interpretação restritiva proposta pela interessada nem tampouco o argumento de que a fiscalização agiu com excesso.**

Aliás, nem o dispositivo citado (inciso IV do §2º do artigo 25) corrobora tal entendimento, posto que apenas determina a guarda das demonstrações financeiras durante o transcurso do prazo previsto pelo CTN, mas **em nada restringe as atividades de fiscalização, sendo evidente que o dever do sujeito passivo permanece o mesmo: comprovar, de acordo com a legislação brasileira, a apuração dos lucros no exterior.**

Ademais, no caso concreto, não se percebe que a autoridade fiscal simplesmente desconsiderou os documentos apresentados pela Recorrente, como bem destacou a decisão de primeira instância:

[...]

A análise empreendida pela decisão recorrida, pela minúcia e clareza de raciocínio, não merece qualquer reparo. Entendo que não há como acolher os diversos argumentos da Recorrente quanto a este ponto, de sorte que deve ser mantida a autuação fiscal, até porque os documentos acostados aos autos não comprova a natureza dos pagamentos efetuados. (Grifo nosso)

156. Portanto, nos termos do art. 25, §2, incisos I e IV, da Lei 9.249, de 1995, a autoridade fiscal brasileira está autorizada a auditar as demonstrações financeiras levantadas pelas filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, que embasarem as demonstrações financeiras da pessoa jurídica no Brasil (controladora), e, no caso de apuração de irregularidades, tem o poder-dever de efetuar o lançamento de ofício, nos termos do art. 142 do CTN, tal qual como ocorreu.

Tratados internacionais para evitar dupla tributação

157. Alega a recorrente que a autoridade fiscal ignorou a existência de Convenções Internacionais para Evitar a Dupla Tributação (“Tratados Internacionais”) celebradas pelo Brasil com a Venezuela e o Equador.

158. Assim, não seria possível permitir que o Fisco brasileiro tributasse os lucros auferidos pelas Sucursais no exterior, por força do artigo 7º dos Tratados Internacionais Brasil-Venezuela e Brasil-Equador.

159. Ora, em primeiro lugar os tratados internacionais são para evitar dupla tributação; no caso em análise, os valores apurados pelo Fisco brasileiro, até então não haviam sido tributados na Venezuela nem no Equador, caso o fossem teriam sido incluídos nos lucros declarados pela CNO no Brasil. O que prevalecia até em então era uma dupla não tributação.

160. Também não procede o argumento de que os valores apurados nesses países não estão sujeitos à tributação no Brasil, por força do art. 7º dos respectivos tratados; tanto que a própria recorrente ofereceu à tributação os lucros apurados no período fiscalizado por essas sucursais, os quais foram ajustados pela fiscalização em razão das irregularidades reconhecidas pela própria recorrente.

161. Ante exposto, nego provimento ao recurso voluntário em relação ao IRPJ e à CSLL.

IR-Fonte: pagamento a beneficiários não identificados/sem causa

162. O que se verifica dos autos é um esquema fraudulento extremamente sofisticado e “profissional” engendrado pela recorrente com vistas a dificultar o conhecimento dos procedimentos ilícitos por parte do Fisco (geração de caixa 2 e pagamentos de propinas), o qual contou com quatro etapas de trânsito até que os recursos chegassem ao destinatário final.

163. Conforme noticiado pela fiscalização, os recursos utilizados para pagamentos de custos/despesas inexistentes, relativos aos contratos simulados por meio das sucursais da CNO no exterior (na primeira etapa – geração de caixa 2, tópico 5.2 do TDF) 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.

164. Forçoso concluir que o *modus operandi* foi implementado pela CNO, verdadeira fonte pagadora, titular dos recursos e beneficiária do esquema fraudulento que impedia a não identificação dos reais beneficiários, inclusive por parte dos seus funcionários, os quais efetuavam os pagamentos.

165. A fiscalização considerou ainda tais pagamentos como sem causa uma vez que decorrente de pagamentos ilícitos, ou seja, custos e/ou despesas inexistentes (lastreados em contratos simulados). Veja-se como se pronunciou a fiscalização:

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

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. [...]

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 de 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 5.2 deste termo (DA ESTRUTURA UTILIZADA NA GERAÇÃO DE CAIXA 2 – MODUS OPERANDI – TIPOLOGIA DAS OPERAÇÕES).

Conforme devidamente comprovado, **esse modus operandi implementado pela CNO (sonegação/lavagem de dinheiro/pagamento de propinas) serviu para não identificar os beneficiários das propinas pagas pelo esquema criminoso**. [...]

E justamente por se tratarem de filiais, elas foram usadas pela matriz (CNO) por uma questão de conveniência e oportunidade desta, como bem ressaltou o próprio Marcelo Odebrecht, quando afirmou que **“as operações de caixa 2 eram feitas diretamente nos projetos a partir de oportunidades reais que pudessem ser enquadradas como planejamento fiscal”**. [...]

Aliás, conforme comprovamos no presente processo, esse esquema fraudulento implementado pela CNO reduziu o resultado tributável das suas sucursais no exterior e (consequentemente) o lucro tributável da CNO aqui no Brasil.

Com efeito, nunca é demais lembrar **que as sucursais da CNO no exterior sequer tinham conhecimento da destinação dos recursos gerados mediante fraude**.

Portanto, está claro que os pagamentos foram efetuados pela CNO de forma subreptícia, mediante um esquema sofisticado de fraude fiscal e lavagem de dinheiro.

Destarte, tratam-se de pagamentos a beneficiários não identificados e devem ser tributados nos termos do artigo 674 do RIR [...].

Conforme demonstramos no tópico anterior, a CNO 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 se tratarem de custos e/ou 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 [...].
(Grifo nosso)

166. A recorrente por sua vez, com a finalidade de infirmar o apurado pela fiscalização em relação ao IR-Fonte aduz que o lançamento está fundamentado em duas premissas improcedentes, quais sejam,: i) os pagamentos indevidos ou excessivos foram efetuados por fonte brasileira; ii) os pagamentos foram efetuados a beneficiários não identificados e a sua causa não foi comprovada.

167. Em relação à improcedência da primeira premissa, sustenta que os pagamentos foram efetuados por sucursais, as quais gozavam de elevada autonomia operacional e financeira, e desenvolviam atividades relevantes nos respectivos mercados de atuação, com receitas próprias, balanços auditados, contratos e milhares de empregados.

168. Ainda sobre a autonomia das sucursais cita novamente Parecer elaborado pelo Professor Eduardo Flores:

Sendo as sucursais, portanto, entidades autônomas, são tratadas como investidas (e controladas) da CNO (investidora). Seus registros e demonstrações contábeis são independentes ainda que interligados, pois existe naturalmente o interesse econômico da investidora (CNO) nas suas investidas (as sucursais). Esse interesse se refletirá na CNO por meio do método de equivalência patrimonial, onde as sucursais são tratadas como um investimento da CNO cujo valor é proporcional à participação no patrimônio da empresa investida e os resultados das controladas são reconhecidos no resultado da controladora também de forma equivalente (ou proporcional) à participação detida pela investidora. Tanto a CNO como suas sucursais apuram seus resultados de forma autônoma, devendo a CNO, na condição de investidora, refletir o resultado de suas 'filhas' nas suas Demonstrações Financeiras por meio do método da equivalência patrimonial preconizado pela legislação societária brasileira.

169. Portanto, a *“Recorrente não decidia, controlava, direcionava ou operacionalizava os pagamentos indevidos ou excessivos no exterior. Os desembolsos eram efetuados por cada uma das Sucursais, entidades dotadas de substância econômica e autonomia operacional”*. (Grifos do original)

170. Em relação ao caixa único, o qual considera como elemento central da tese construída pela fiscalização, detalha a mecânica deste instrumento com a finalidade de demonstrar sua utilização tão somente para centralização e otimização na gestão do caixa do Grupo Odebrecht, mantendo a autonomia de cada uma das sucursais na gestão e liquidação dos pagamentos efetuados a partir das “contas de saldo zerado”.

171. Informa que as autoridades fiscais utilizaram algumas palavras isoladas do contexto para afirmar que a recorrente (CNO) agia de acordo com a sua “conveniência e oportunidade” e que os pagamentos teriam sido realizados “por conta e ordem”.

172. Aduz que os *“pagamentos autuados foram efetivamente desembolsados pelas próprias Sucursais, a partir de contas bancárias titularidade própria e movimentadas pelos seus empregados. Não há direcionamento, decisão e gestão da Recorrente sobre os pagamentos efetuados pelas Sucursais, como amplamente demonstrado”*. (Destaque nosso)

173. Ademais, continua, *“verifica-se que os pagamentos indevidos ou excessivos acabam por beneficiar as Sucursais no exterior, sob qualquer perspectiva que se examine:*

(i) os pagamentos são decididos, contratados e operacionalizados pelas Sucursais, de forma independente;

(ii) os pagamentos acabam por gerar uma massa de recursos que beneficiará as próprias Sucursais e os respectivos projetos; e

(iii) os pagamentos reduzem o lucro tributário (e melhoram a rentabilidade) de cada uma das respectivas Sucursais”.

174. Por fim, ainda em relação à primeira premissa, argumenta que as autoridades fiscais brasileiras apenas possuem competência para cobrar o IRF quando a fonte pagadora for residente ou domiciliada no Brasil; logo, a comprovação de que os pagamentos foram liquidados

pelas sucursais é suficiente para o integral cancelamento dos autos de infração.

175. Em relação à segunda premissa aduz que as “Sucursais faziam pagamentos indevidos ou excessivos para empresas do Apêndice 1, que, então, faziam pagamentos “espelho” para empresas do Apêndice 2 ou 3. Com isso, era gerado o dito “caixa 2” que era, depois, utilizado (por terceiros não relacionados à Recorrente ou às Sucursais) no pagamento de vantagens indevidas para agentes públicos e políticos que, igualmente já são de conhecimento das autoridades policiais e fiscais, com base na investigação da Operação Lava Jato”.

176. Assim, “pode-se dizer que os pagamentos feitos pelas Sucursais foram irregulares e ilícitos, mas certamente não se pode dizer que foram pagamentos para beneficiários não identificados ou sem causa”. (Destaque do original)

177. Pontua ainda que “os pagamentos feitos pelas Sucursais tiveram beneficiários diretos e indiretos e causa perfeitamente identificados na colaboração Sr. Marcos Grillo. Aliás, se não houvesse essa identificação, com os nomes das empresas, tipos de contratos, valores, lançamentos contábeis e comprovantes de movimentação bancária, as Autoridades Fiscais não teriam sequer base de cálculo para realização desse lançamento fiscal. Ademais, em diversos casos a Receita Federal vem tributando tais beneficiários, inclusive aqueles beneficiados por empresas do Grupo Odebrecht”⁹.

178. Por conseguinte, independentemente da natureza dos pagamentos e da sua ilicitude, a cobrança de imposto de renda em valor superior à própria base fere princípios de capacidade contributiva, sendo verdadeiro confisco.

179. Por outro lado, o fato de a causa do pagamento ser lícita ou ilícita não importa para fins tributários, sendo que, conhecidos o beneficiário e a causa, afasta-se a aplicação do artigo 674 do RIR/99. Em prol do princípio do legislador coerente que assevera que não há palavras inúteis em normas jurídicas, é preciso identificar que “sem causa” é diferente de “sem causa lícita”. “Causa”, no referido dispositivo, deve ser interpretada como finalidade econômica, isto é, voltada a um benefício. O objetivo do referido dispositivo seria tributar operações que implicariam transferência de recursos de pessoas jurídicas a outras entidades sem que houvesse qualquer finalidade econômica que a beneficiasse.

180. Neste cenário, continua a recorrente, mesmo que adotada a premissa equivocada das autoridades fiscais de que operações ilícitas seriam tidas como “sem causa”, o que se admite apenas para argumentar, dever-se-á reconhecer que parcela relevante do pagamento estava baseada, de fato, em transações reais realizadas entre as sucursais e empresas terceiras, sendo que somente o “excedente” de preço pago com o objetivo de geração do dito “caixa 2” deverá ser tido como “sem causa”.

181. Por conseguinte, tratando-se a tributação do IRF à alíquota de 35% de uma sanção por ato ilícito, não se pode exigir-lhe cumulativamente com a multa de ofício aplicada sobre potencial IRPJ e CSLL pagos a menor, por se tratar de dupla penalização por um mesmo fato (efetuar pagamentos considerados sem causa), o que é vedado pelo nosso ordenamento jurídico.

⁹ A recorrente cita reportagem do Jornal Valor Econômico: <https://www.valor.com.br/politica/4914726/receita-cobra-tributo-sobre-propina-mesmo-dedinheiro-devolvido>

182. Minhas palavras.

183. Para melhor entendimento da matéria, vejamos o *modus operandi* utilizado pela recorrente para fins de gerar caixa 2 e qual o seu destino. Começamos com trechos do depoimento de **Marcelo Odebrecht**.

i) Detalhamento do *modus operandi* e o **gerenciamento dos recursos pela equipe de Hilberto Silva**:

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. [...]

Nesse contexto, tanto subsidiadas *offshore* da CNO (principalmente a OSEL - Odebrecht Serviços no Exterior Ltd.) como *offshores* não relacionadas à CNO (ou seja, que não constam do seu balanço e, portanto, não eram declaradas oficialmente), faturavam contra os Projetos ou contra as próprias Sucursais da CNO no exterior, através de vários tipos de contratos. **Algumas das *offshores* não relacionadas à CNO eram administradas internamente pela equipe de Hilberto Silva e outras eram administradas por operadores que prestavam serviço à equipe de Hilberto Silva.**

Na sequência, **tanto as subsidiárias *offshores* da CNO** quanto às ***offshores* não relacionadas à CNO** eram objeto de novos faturamentos equivalentes, do tipo espelho, feitos também por *offshores* não relacionadas à CNO, com tributação favorecida, **nas quais não havia contabilidade.**

Os recursos gerados pelas operações de geração de Caixa 2 eram destinados à equipe de Hilberto Silva em contas *offshores*. Hilberto Silva contava com o apoio de prestadores de serviços para gestão dos recursos e representatividade junto às instituições financeiras.

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. (Grifo nosso)

ii) Destinação dos recursos por conta e ordem da CNO:

Inicialmente, as destinações finais dos recursos de Caixa 2 visavam (i) pagamento de **bônus** livres de impostos a CNO; (ii) **investimentos** em negócios através de empresas subsidiárias de contrapartes estrangeiras da CNO ou de Fundos Exclusivos sempre e quando a CNO não desejasse figurar como real beneficiária econômica, ou não desejasse aparecer ostensivamente em uma operação; (iii) **utilização pela CNO** para despesas em países em conflito ou para remessa de recursos em países com restrição cambial; (iv) **pagamento de custos e despesas operacionais para a viabilização do funcionamento das próprias estruturas de Caixa 2 e operações estruturadas para pagamentos finais a terceiros**; e (v) pagamento de dívidas contraídas junto a parceiros externos que tenham feito contribuições oficiais de campanha a partidos políticos, **a pedido e por conta e ordem da CNO.**

Posteriormente, houve um desvirtuamento das destinações, sendo que os recursos passaram a ser utilizados também para pagamentos não oficiais a agentes públicos ou políticos no Brasil ou no exterior, além dos destinos mencionados acima. (Grifo nosso)

iii) A estruturação de uma “*chinese Wall*” com segregação de funções da área corporativa da área de distribuição e o controle (*checks and balances*); indisciplina de Hilberto Silva e sua equipe, e a falha do *checks and balances*:

Quando foi estruturado na década de 90 o “modus operandi” da geração e distribuição de Caixa 2, a ideia era ter um “chinese wall” segregando a área corporativa da pessoa jurídica da equipe responsável pela distribuição. Do mesmo modo, a distribuição deveria ter seus controles naturais pelo próprio sistema financeiro (*checks and balances*). Naquela época, acreditávamos que, ao fazer assim, evitaríamos mais distorções do que deixar que cada obra/empresário fizesse sua própria geração e distribuição de Caixa 2 através de contratos fictícios contaminando inclusive a contabilidade oficial da empresa. Por esse motivo, os executivos corporativos do Grupo não deveriam se relacionar funcionalmente com as pessoas responsáveis pela distribuição e os pagamentos via recursos não contabilizados eram de responsabilidade única das pessoas que os autorizavam. Conforme verificamos depois, houve uma total indisciplina, por parte tanto de Hilberto Silva e equipe, quanto de alguns empresários, o que ensejou o descontrole, ao mesmo tempo em que, os “checks and balances” que imaginávamos que naturalmente fariam o papel de limitador das operações, também falhou, já que em nenhum momento o sistema bancário internacional apontou à Companhia pagamentos para PEPs ou pagamentos suspeitos que ensejassem a nossa atuação corretiva, o que acredito tenha ocorrido seguramente com a convivência dos officers de alguns Bancos estrangeiros. (Grifo nosso)

iv) A geração de caixa 2 ocorria no exterior porque no Brasil não era rentável em razão da complexidade das regras tributárias, além do fato de que as pessoas jurídicas apresentavam muito saldo de prejuízos fiscais acumulados:

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.

Neste sentido, as operações da CNO no Brasil faziam muito pouca geração de Caixa 2, resultando em dificuldades de honrar os compromissos assumidos nas épocas de campanha eleitoral. Nestas ocasiões, eram necessários recursos de Caixa 2 no Brasil e nunca havia saldo suficiente. (Grifo nosso)

v) A implementação de novas medidas com vistas a assegurar disciplina, eficiência, maior restrição de acesso às operações estruturadas, mantido, porém, o mesmo *modus operandi*:

Quando eu 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 do empresário junto a empresa. Após cerca de dois anos em que eu estava na liderança da CNO, resolvi colocar Isaías Ubiraci (Bira) para, basicamente: a) garantir que somente empresários cujos centros de resultados (CRs) tivessem saldo positivo de caixa pudessem fazer pagamentos se utilizando da área de distribuição (ou seja, fazer uso de recursos não contabilizados); b) evitar que muitas pessoas tivessem acesso diretamente ao pessoal de distribuição (ou seja, de Operações Estruturadas), limitando o risco relacionado à circulação dessas informações. Com isso, busquei assegurar alguma disciplina e evitar que muita gente pudesse autorizar e se envolver nestes pagamentos via Caixa 2. O Bira era, portanto, uma mera peça numa engrenagem, e nada foi alterado por mim quanto ao "modus operandi" existente. (Grifo nosso)

vi) Montada toda estrutura, Marcelo ficava ciente do fluxo de pagamentos ilícitos por meio de sua equipe; no caso de algum problema havia um canal “seguro” de comunicação. A confirmação da “*Chinese Wall*”: somente os empresários mantinham relação direta com os destinatários dos pagamentos ilícitos, os quais eram identificados por codinome:

Existia, portanto, um procedimento pelo qual de alguma forma eu tomava conhecimento do fluxo de pagamentos, por meio do Bira e/ou Hilberto. Sabia, também, que existia um sistema de comunicação "seguro" para tratar de assuntos que envolviam pagamentos ilícitos.

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 eu sabia da ilicitude e que estava havendo pagamentos ilícitos, incluindo propina, sem conseguir na maior parte das vezes saber a razão específica de pagamento, nem aprofundar esta informação. (Grifo nosso)

184. Como visto acima, os recursos gerados pelas operações de caixa 2 eram destinados à equipe de Hilberto Silva, funcionário da CNO, em contas *offshores*, que contava com o apoio de prestadores de serviços, e os destinatários finais desses recursos não eram do conhecimento dos projetos que fizeram a geração do referido caixa 2, tampouco de sua equipe de apoio.

185. Veja-se o que declarou Hilberto Silva:

i) Centralização e total controle dos pagamentos ilícitos por parte da CNO; movimentação de recursos no exterior, com a utilização de empresas offshores, com ações ao portador para ocultar o nome do seu proprietário.

No segundo semestre de 2006, Marcelo Odebrecht, ainda como presidente da Construtora, tinha um plano de crescimento arrojado para a Organização com o consequente aumento significativo do volume de propina que a Odebrecht pagava até então. [...]

Dessa forma, Marcelo queria montar uma área que centralizasse e tivesse total controle desses pagamentos, bem como, operasse de forma segura, usando o menor

número de pessoas possível e sem movimentação de recursos em contas bancárias no Brasil. As movimentações ocorreriam apenas no exterior, com a utilização de empresas offshores, que, por terem ações ao portador, possibilitavam ocultar o nome do seu proprietário, sem demonstrar que os referidos recursos e o controle das mesmas pertenciam à Odebrecht.

Marcelo Odebrecht me convidou para montar essa área, que foi balizada por ele de Operações Estruturadas, que passaria a fazer o controle total e organizado de forma estruturada dos pagamentos, em função do aumento do volume desses pagamentos que ele havia planejado. [...] (Grifo nosso)

i) Confirmação da “Chinese Wall” e a confirmação da movimentação dos recursos por conta e ordem da CNO:

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

Obviamente que apesar do meu desconhecimento da identidade das pessoas eu tinha plena consciência de que os pagamentos que fazíamos envolviam propina para agentes públicos em sua maioria.

[...]

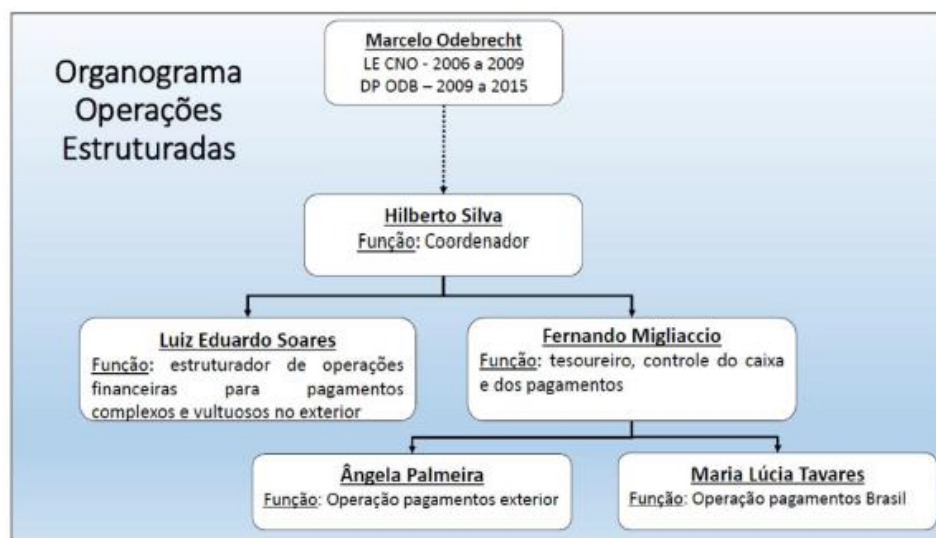
Todo o recurso de caixa 2 que abastecia a minha equipe se dava em moeda estrangeira, no exterior, em contas bancárias de offshores controladas por nós. A partir dessas contas nós transferíamos os recursos para as contas das empresas de Olívio Rodrigues, que era responsável por fazer os pagamentos por nossa conta e ordem. As contas das diversas offshores de Olívio para realizar referidos pagamentos ficavam predominantemente em Antígua e Panamá. [...]

Para fazer o nosso trabalho, contávamos com o apoio de alguns terceirizados a saber: i) **Operadores**, que utilizam suas empresas para movimentar nossos recursos no exterior, por nossa conta e ordem; ii) **Doleiros**, nos vendiam reais em espécie no Brasil mediante o pagamento em dólares ou outras moedas, via depósito bancário feito no exterior a partir de nossas offshores; e iii) **Entregadores**: faziam entrega de dinheiro vivo no Brasil. (Grifo nosso)

ii) O comando total dos pagamentos por Marcelo e a movimentação de recursos ilícitos de aproximadamente US\$ 3,37 bilhões entre 2006 e 2014.

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

Estruturei minha equipe ao longo de 2007 e 2008 na forma do organograma abaixo:



Entre os anos de 2006 e 2014 posso afirmar que foram movimentados pela área do operações estruturadas aproximadamente US\$ 3,37 bilhões, conforme demonstrativo na planilha abaixo, ano a ano: [...](Grifo nosso)

186. À toda evidência, não há como refutar que os pagamentos foram efetuados por conta e ordem da CNO, bem como que os beneficiários dos pagamentos não eram identificados, anonimato garantido pela “Chinesa wall” e pelos codinomes.

187. Para garantir a ocultação dos beneficiários dos pagamentos, bem como dificultar o rastreamento dos recursos, Luiz Eduardo Rocha Soares detalha a estrutura da “Chinesa Wall” com a criação de etapas de trânsito do numerário (entre a origem e o destino do caixa 2), passando por quatro níveis até chegar ao destinatário final. Tudo isso com vistas a distanciar a origem dos recursos dos beneficiários finais:

Funcionamento do Setor de Operações Estruturadas: No início das atividades do SETOR DE OPERAÇÕES ESTRUTURADAS, decidimos pela criação das 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 as 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. [...]

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 HILBERTO SILVA e ao crescimento do volume de operações do Setor. [...] 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 de 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; [...]

188. A meu ver, é cristalino que se trata de esquema extremamente sofisticado de fraude o qual além de proteger a CNO, porquanto o caixa 2 era originado no exterior, dificultou também o conhecimento da fraude fiscal pelo Fisco brasileiro.

189. Nesse contexto, não há como prosperar a tese no sentido de que a recorrente “*não decidia, controlava, direcionava ou operacionalizava os pagamentos indevidos ou excessivos no exterior. Os desembolsos eram efetuados por cada uma das Sucursais, entidades dotadas de substância econômica e autonomia operacional*”. É evidente que tudo era controlado pela CNO, em especial por Marcelo Odebrecht.

190. A tese defendida pela recorrente não se aplica aos pagamentos objeto desses autos, mas sim àqueles movimentados lícitamente e declarados ao Fisco. Afinal, como já dito acima, trata-se da maior empreiteira do país, possuindo unidades de negócios em vários países.

191. Não se desconhece a autonomia das sucursais, as quais mesclavam atividades lícitas e ilícitas. O que se discute nesses autos são exatamente essas atividades ilícitas, situação em que tais sucursais foram utilizadas pela CNO como pessoas jurídicas de “passagem”, “veículos”, meros instrumentos para dar cumprimento às etapas da “*Chinese Wall*” e não deixar rastros dos recursos ilícitos da origem até o beneficiário final. Afinal, como declarou o próprio Marcelo Odebrecht, não era rentável adotar o “esquema” de geração de caixa 2 no Brasil em razão da complexidade das regras tributárias e do excesso de prejuízo fiscal acumulado pelas pessoas jurídicas.

192. Os depoimentos de executivos de sucursais da CNO no exterior demonstram de forma explícita que estas somente cumpriam as determinações da matriz e que não tinham conhecimento da destinação dos recursos gerados mediante fraude. Veja-se:

i) Diretor superintendente da sucursal na Venezuela, Alessandro César Dias Gomes:

Havia uma determinação área financeira da Companhia no Brasil para a diminuição da base de cálculo de impostos, através da geração de caixa 2. [...] Era a área financeira do Brasil (trabalho coordenado por Marcos Grillo) que se encarregava de estruturar toda a operação, ou seja, indicar as empresas com as quais seriam celebrados os contratos fictícios, preparar os contratos, providenciar a formalização dos mesmos (assinaturas) e gerir os recursos obtidos através de tais contratos. Tais recursos não ficavam na Venezuela nem eram administrados pela equipe da Venezuela. Como exemplos de tais operações: aluguel de equipamentos por preço superfaturado e prestação de serviços (preparação de estudos e relatórios técnicos) que já haviam sido realizados pelas equipes das obras. (Grifo nosso, fls. 9585)

ii) Diretor superintendente da sucursal em Angola, Antônio Carlos Daiha Blando:

A estratégia para o aumento artificial dos custos se dava através do superfaturamento de alguns contratos de fornecimento ou de prestação de serviços existentes, ou mesmo pela criação de contratos fictícios, com serviços ou fornecimentos que jamais seriam realizados. Para tal **contávamos com a atuação de Marcos Grillo, que visitava Angola esporadicamente**, se reunia inicialmente comigo, e definíamos em quais projetos em execução ele poderia trabalhar na geração de custos artificiais. [...] Esses contratos eram assinados pelos responsáveis pelas obras com **fornecedores que se comprometiam a devolver o valor excedente à Companhia em contas offshore que eram definidas pela equipe de Hilberto Silva**. Assim sendo, com essa operação, além de reduzirmos o valor de impostos a ser pago, **realizávamos geração de caixa 2, alimentando as contas offshore com esses recursos, que ficam disponibilizados para uso da companhia**. (Grifo nosso, fls. 9586).

iii) Diretor superintendente e líder empresarial da sucursal na Venezuela, Euzenando Prazeres de Azevedo:

Havia uma determinação de Marcelo Odebrecht, líder do colaborador, para a diminuição da base de cálculo de impostos, através da geração de caixa 2. **Para a geração de caixa 2, eram feitos contratos fictícios entre as obras da Companhia na Venezuela e empresas indicadas pela área financeira da Companhia no Brasil. Era a área financeira no Brasil (trabalho coordenado por Marcos Grillo) que se encarregava de estruturar toda operação**, ou seja, indicar as empresas com as quais seriam celebrados os contratos fictícios, preparar os contratos, providenciar a formalização dos mesmos (assinaturas) e gerir os recursos obtidos através de tais contratos. **Tais recursos não ficavam na Venezuela nem eram administrados pela equipe da Venezuela. Como exemplo de tais operações: aluguel de equipamentos superfaturados**. (Grifo nosso, fls. 9589)

iii) Diretor superintendente da sucursal no Panamá, André Luiz Campos Rabello:

A matriz da Companhia estabelecia metas dos valores anuais a serem gerados pelo Panamá a título de Caixa dois. Para tanto, **havia uma estrutura da Companhia, capitaneada por Marcos Grillo, que se encarregava de elaborar contratos para respaldar a geração de tais valores**. A geração de Caixa 2 tinha como finalidade reduzir o pagamento de impostos, bem como gerar dinheiro para **atender os compromissos que deveriam ser pagos de forma não contabilizada pela Companhia**. (Grifo nosso, fls. 9584)

193. Veja-se que os depoimentos acima estão em total consonância com o depoimento de Marcos Grillo no ponto em que afirma que os recursos oriundos de caixa 2 levantado pelas sucursais eram encaminhados para a CNO (SOE), para posterior destinação final:

4. Descrição do Programa

Em alguns contratos da Companhia, predominantemente no exterior (Angola, Venezuela, Equador, Republica Dominicana e Panamá), existiam significativos resultados tributáveis. [...]

Na sequência, tanto as offshore como as empresas não relacionadas à Companhia, antes referidas, eram objeto de novos faturamentos equivalentes, do tipo “espelho”, na maior parte dos casos, feitos por empresas não relacionadas, domiciliadas em países no exterior, com tributação favorecida, nas quais não havia contabilidade (Apêndice 2) ou, alternativamente, em alguns casos, pelas próprias empresas controladas pelo setor de operações estruturadas.

Os recursos objeto das operações fiscais antes descritas, já na forma de caixa 2 (fontes geradas nos projetos e empreendimentos) eram, então, destinados a empresas controladas pela equipe de operações estruturadas (distribuição), onde ficavam mantidos até suas destinações finais e cujas informações eram tratadas com estrita reserva e confidencialidade. (Apêndice 3) (Grifo nosso)

194. Portanto, em relação aos pagamentos ilícitos discutidos nestes autos, os depoimentos acima, homologados judicialmente, demonstram que é totalmente inverossímil afirmar que a *“Recorrente não decidia, controlava, direcionava ou operacionalizava os pagamentos indevidos ou excessivos no exterior. Os desembolsos eram efetuados por cada uma das Sucursais, entidades dotadas de substância econômica e autonomia operacional”*.

195. Quanto à utilização do caixa único, o qual a recorrente aduz ser elemento central da tese construída pela fiscalização, não se desconsidera a utilização deste instrumento como otimização na gestão do caixa do Grupo Odebrecht; afinal, como dito antes, trata-se de uma das maiores construtoras do mundo. O que se afirma é que dentre as operações lícitas do caixa único também transitaram recursos ilícitos por conta e ordem da CNO, e a fiscalização apenas demonstrou alguns exemplos dentre as infinidades que ocorreram.

196. Ademais, o elemento central da tese na tributação do IR-Fonte não é o caixa único, como pretende fazer crer a recorrente para, posteriormente, com base nas operações lícitas, as quais não são objeto dos autos, desconstruir o apurado pela fiscalização. A essência, o âmago da discussão, é o esquema fraudulento engendrado pela CNO que permitiu o pagamento de recursos ilícitos a terceiros, fato inequívoco, diga-se de passagem, cuja atenção a recorrente tenta deslocar para outro ponto.

197. Quanto à alegação de que os pagamentos foram liquidados pelas sucursais e que as autoridades fiscais brasileiras não possuem competência para cobrar o IRF, o exposto acima, demonstra novamente não ter razão a recorrente. São várias as passagens em que se registra que os pagamentos eram feitos por conta e ordem, quando não diretamente, pela CNO.

198. Quanto à segunda tese, no sentido de que *“os pagamentos feitos pelas Sucursais tiveram beneficiários diretos e indiretos e causa perfeitamente identificados na colaboração Sr. Marcos Grillo”*. Ora, se o argumento anterior não merece prosperar, este mais ainda. Restou evidente que toda estrutura montada visava distanciar a origem dos recursos do beneficiário final.

199. Ademais, montar toda essa estrutura e afirmar que os destinatários eram as empresas *offshores* é fazer *tabula rasa* do esquema extremamente sofisticado de fraude perpetrado pela CNO.

200. A recorrente cita ainda que a Receita Federal tributou alguns dos beneficiários

desses pagamentos o que elidiria o pagamento nessa parte. Novamente não lhe assiste razão. Primeiro, não consta dos autos a identificação desses beneficiários, afinal, esta era uma das premissas principais da “*Chinese Wall*”, qual seja, impedir o rastreamento do recurso e não identificar o beneficiário final. Segundo, ainda que houvesse identificação desses beneficiários, o que não é o caso, frise-se, se a operação/causa não for lícita, a tributação é devida, conforme veremos mais adiante.

201. Como se vê, mediante esquema fraudulento de geração de caixa 2, a recorrente efetuava os pagamentos mediante caixa único localizado no exterior, bem como utilizava-se de suas sucursais, também no exterior, exatamente para não ficar ao alcance do Fisco brasileiro. Ocorre que tais pagamentos eram gerenciados/executados pela CNO no Brasil. Aliás, tudo era arquitetado e comandado no Brasil. Aceitar que uma fraude dessa envergadura, confessada e comprovada, não permita a incidência do IR-Fonte sobre pagamentos a beneficiários não identificados e sem causa ao argumento de que as operações ocorreram no exterior é simplesmente permitir à recorrente abrigar-se sob o manto da legislação de tributação em bases universais (TBU) para ocultar suas fraudes. Mais, é permitir que a própria legislação de TBU seja fraudada.

202. Em relação à tributação do IR-Fonte, o art. 61 da Lei 8.981, de 1995, matriz legal do art. 674, do RIR/1999, estabelece:

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

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

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

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

203. Extraí-se do diploma legal três hipóteses distintas sujeitas à incidência do IR-Fonte, todas cumulativas com o pagamento: i) beneficiário não identificado; ii) quando não comprovada a operação e iii) quando não comprovada a causa.

204. Caso o beneficiário do pagamento não seja identificado é devido o lançamento; caso o seja, necessário verificar se a operação e a causa do pagamento foram comprovadas. Operação é o negócio jurídico (prestação de serviço, venda, entre outros) que ensejou o pagamento. Causa é o motivo, a razão, o fundamento do pagamento. Com efeito, não comprovada a efetividade do negócio jurídico ou a causa do pagamento o lançamento também é devido. Note-se que há uma relação entre a operação ensejadora do pagamento e a causa desse pagamento, porquanto não comprovada a primeira o pagamento também poderá ser considerado sem causa. Pode-se dizer que a norma objetiva, dentre outros pontos, transparência fiscal do contribuinte.

205. Ao tratar da transparência fiscal, Ricardo Lobo Torres¹⁰ observa que o dever de transparência incumbe ao Estado e à Sociedade. Enquanto o Estado “deve revestir a sua atividade financeira da maior clareza e abertura, tanto na legislação instituidora de impostos, taxas e contribuições e empréstimos, como na feitura do orçamento e no controle de sua execução”, a Sociedade, por seu turno, “deve agir de tal forma transparente, que no seu relacionamento com o Estado desapareça a opacidade dos segredos e da conduta abusiva”.

206. Nesse sentido, para comprovar tanto a operação quanto a causa não basta uma roupagem jurídica, registro contábil, tampouco a apresentação da nota fiscal, contrato etc., é indispensável que o contribuinte comprove de forma inequívoca, com documentos hábeis e idôneos, a efetividade da operação e a causa do pagamento. E mais, a operação e a causa devem ser lícitas, é dizer, não há falar-se que atividade ilícita, tal qual “propina”, possa figurar como causa de pagamento e, com efeito, elidir o IR-Fonte.

207. A argumentação da recorrente no sentido de que “*o fato de a causa do pagamento ser lícita ou ilícita não importa para fins tributários, sendo que, conhecidos o beneficiário e a causa, afasta-se a aplicação do artigo 674 do RIR/99*”, vai de encontro aos requisitos de validade do negócio jurídico que exigem, dentre outros, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei¹¹. Pagamento ilícito é conduta que não tem acolhimento em nosso ordenamento jurídico. E não há argumentar-se em tributação de ato ilícito, porquanto, como veremos mais adiante, o que se tributa na fonte é o pagamento efetuado pela fonte pagadora recebido por terceiro, e não o ato ilícito praticado.

208. Em relação à concomitância do IR-Fonte e IRPJ/CSLL, têm-se infrações distintas. No IRPJ/CSLL, a sociedade pratica o fato gerador, tais como, contabilização de custos/despesas indedutíveis, omissão de receita etc.. Ela é contribuinte e responde por fato gerador próprio. No IR-Fonte, essa mesma sociedade atua como fonte pagadora, ou seja, como responsável pelo recolhimento do imposto devido pelo beneficiário do pagamento¹². Tanto que a base de cálculo deve ser reajustada considerando a alíquota de 35%, vez que o pagamento efetuado é considerado líquido. Portanto, é possível uma convivência harmônica entre ambas as infrações.

209. No caso dos autos, não há identificação dos destinatários dos pagamentos, mas ainda que houvesse, a tributação seria devida, pois, conforme dito, tais pagamentos revelaram-se sem causa lícita o que atrai a incidência do IR-Fonte.

210. Em relação a eventuais autos de infração em face dos contribuintes destinatários desses pagamentos, o que poderia configurar *bis in idem*, cumpre esclarecer que este feito refere-se tão somente às infrações apuradas pela recorrente. É dizer, a discussão nestes autos versa

¹⁰ LOBO TORRES, Ricardo. Sigilos bancário e fiscal. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 148.

¹¹ Lei nº 10.406, de 2002. Código Civil. Art. 104. A validade do negócio jurídico requer: I - agente capaz; II - objeto lícito, possível, determinado ou determinável; III - forma prescrita ou não defesa em lei.

¹² CTN. Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

sobre a tributação na fonte pagadora em relação a pagamento a beneficiário não identificado, operação ou causa não comprovada. Portanto, eventual tributação nas pessoas físicas (*bis in idem*) e compensação com o valor aqui tributado é matéria que deve ser discutida naqueles autos e não nestes, e por ocasião da liquidação.

211. Quanto ao suposto antagonismo do IR-Fonte seja com multa ofício ou qualificada e o seu caráter punitivo, o argumento ganha força em face da onerosidade da alíquota de 35%, a qual se agrava com o reajustamento da base de cálculo. Concorde que se trata de uma tributação pesada. No entanto, esta era a alíquota máxima do imposto de renda pessoa física vigente à época da publicação da Lei nº 9.8981, de 1995, prevista em seu art. 8º. O fato desta última alíquota ter sido revogada posteriormente pela Lei nº 9.250, de 1995 e aquela permanecido no mesmo patamar é opção legislativa.

212. Por mais onerosa que seja a alíquota, a análise deve ser feita à luz do Código Tributário Nacional no sentido de que tributo¹³ não constitui sanção de ato ilícito, ou seja, tributo não é penalidade, sanção. Assim, uma vez comprovado que houve simulação, fraude ou conluio, no pagamento de algumas das hipóteses prevista no art. 61 da Lei 8.981, de 1995, a multa qualificada deve ser aplicada. O que atrai a incidência dessa espécie de multa é a conduta praticada pelo sujeito passivo ao efetuar o referido pagamento. Deixar de aplicá-la à hipótese vertente, ao argumento de dupla penalidade, significa considerar tributo como sanção, ou, de outro modo, negar vigência ao texto legal por considerá-lo inconstitucional, o que é vedado a este CARF.

213. Por fim, quanto à alegação de que a cobrança de imposto de renda em valor superior à própria base fere princípios de capacidade contributiva, ou seja, verdadeiro confisco, trata-se de alegação indireta de constitucionalidade de lei, matéria já pacificada neste CARF nos termos da Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

214. Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário em relação à tributação do IR-Fonte.

Diferença de critério jurídico

215. A recorrente alega diferença de critério jurídico entre o tratamento conferido pela fiscalização na suposta infração no 1 (exigência de IRF) e na suposta infração no 2 (IRPJ e CSL sobre lucros provenientes do exterior), nos seguintes termos:

¹³ CTN. Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

(i) **No caso da exigência de IRF**, são trazidos diversos elementos para sustentar que as Sucursais realizaram pagamentos por conta e ordem da Recorrente. Utiliza-se o critério jurídico de qualificar que os pagamentos foram realizados pela própria Recorrente, que utilizou as Sucursais para pagamento de obrigações de seu interesse;

(ii) **No caso da exigência de IRPJ e CSL**, por outro lado, interpretou-se que as próprias Sucursais teriam realizado os pagamentos indevidos ou excessivos, de forma que o seu resultado contábil deveria ser ajustado. Ou seja, neste caso, interpreta-se que os pagamentos constituem obrigações próprias das Sucursais, que devem ser “glosadas” do seu resultado contábil. (Grifo nosso)

216. Sustenta que um mesmo fato não pode ser interpretado com dois critérios jurídicos: ou os pagamentos foram efetuados por conta e ordem e as despesas foram incorridas pela própria recorrente; ou os pagamentos foram efetuados pela própria recorrente e as despesas deveriam impactar o seu próprio resultado contábil (e não o das sucursais no exterior).

217. Como visto antes, a geração de caixa 2 era concentrada nos países em que a CNO apresentava projetos em melhores condições para criar e sustentar a operação. Nesse contexto, tanto offshore relacionadas quanto não relacionadas à CNO faturavam contra os Projetos ou contra as próprias Sucursais da CNO no exterior através de vários tipos de contratos. Em seguida, essas entidades eram objeto de novos faturamentos equivalentes, do tipo espelho, feitos também por offshores não relacionadas à CNO, com tributação favorecida, nas quais não havia contabilidade.

218. Na sequência, os recursos gerados pelas operações de geração de Caixa 2 eram destinados à equipe de Hilberto Silva que fazia a gestão dos recursos mediante etapas segregadas com vistas a não identificar o beneficiário final dos pagamentos.

219. Conforme sobejamente demonstrado nos autos, a CNO arquitetou todo o planejamento e efetuava os pagamentos diretamente ou por sua conta e ordem; razão da tributação do IR-Fonte.

220. Por outro lado, ao ajustar o lucro das sucursais que geraram despesas fictícias para permitir os pagamentos, a autoridade fiscal simplesmente ajustou o lucro da CNO, via sucursal, as quais foram utilizadas como mero instrumento de passagem.

221. São fatos correlacionados, portanto, não há falar-se em diferença de critério jurídico. A operação deve ser vista como um todo, e não de forma estanque, como pretende fazer crer a recorrente.

222. Na espécie, como dito acima, o que pretende a recorrente é valer-se da legislação de lucros no exterior como um manto para proteger-se da repercussão tributária decorrente do esquema fraudulento implementado pela CNO, com utilização das sucursais, para gerar caixa 2 e cooptar agentes públicos e privados.

Erros na apuração da base de cálculo

223. Alega a recorrente que os autos de infração glosaram a totalidade das despesas

relacionadas a pagamentos excessivos (i.e. contratos superfaturados) quando, na verdade, tal questionamento poderia, no máximo, recair sobre o montante equivalente à diferença entre (i) o valor total da despesa questionada, e (ii) o efetivo valor de mercado dos bens ou serviços superfaturados.

224. Sustenta que “a falta de apresentação das informações sobre o valor efetivamente superfaturado em cada operação, durante o procedimento de fiscalização, **não** afasta a responsabilidade de a Autoridade Fiscal buscar a verdade material a respeito dos fatos analisados, ainda mais quando a própria Autoridade Fiscal reconhece que apenas parcela do valor das despesas contabilmente reconhecidas estão relacionadas com pagamentos excessivos”. (Grifos do original)

225. É dizer, “mesmo não sendo informado valor específico a respeito do superfaturamento de cada uma das operações individualizadas, os relatos prestados pelos colaboradores ao MPF sobre a mecânica de geração do chamado “caixa 2”, posteriormente compartilhado com as Autoridades Fiscais, forneceram diversos fatos e elementos que permitiriam a determinação de qual seria a parcela superfaturada nas contratações aplicáveis”.

226. Cita, a título de exemplo, procedimento fiscal adotado pelo Fisco do Equador.

227. Em seguida demonstra as diversas alternativas que o Fisco poderia ter adotado para promover a reconstituição dos resultados contábeis das sucursais em relação às operações em que o TDF alegou ocorrer contratação com valores superfaturados (contratos de arrendamento, contratos de fornecimento e engenharia superfaturados e compras de equipamentos e materiais superfaturados através de *trading companies*).

228. Para melhor elucidação dos fatos, oportuno discorrer sobre essas transações a partir do depoimento do colaborador Marcos Grillo e o apurado pela fiscalização.

229. Veja-se o que declarou Marcos Grillo:

4. Descrição do Programa

Em alguns contratos da Companhia, predominantemente no exterior (Angola, Venezuela, Equador, Republica Dominicana e Panamá), existiam significativos resultados tributáveis.

Como margem de lucro real, em alguns casos, principalmente no exterior acabava sendo superior à margem de lucro reconhecida pela empresa no POC¹⁴, era necessário promover ajustes de margens mediante criação de custos através de operações fictícias. Essa prática já vem de longa data e foi sendo cada vez mais generalizada nas empresas de engenharia e construção do grupo. [...]

Nesse contexto, de apoio a iniciativas de geração de Caixa 2, tanto subsidiárias offshore do próprio Grupo (principalmente a OSEL – Odebrecht Serviços no Exterior Ltd.) **como empresas não relacionadas à Companhia (Apêndice 1)**, faturavam contra os Projetos ou contra as próprias Sucursais da Companhia os seguintes serviços, quer seja através de contratos fictícios ou de contratos existentes com valores majorados:

¹⁴ Consta do depoimento que a CNO utiliza o sistema de reconhecimento de receitas baseado no sistema POC (Percentage 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.

engenharia consultiva e execução de obras; Aluguéis de equipamentos; Serviços financeiros, dentre outros.

Na sequência, tanto as offshore como as empresas não relacionadas à Companhia, antes referidas, eram objeto de novos faturamentos equivalentes, do tipo “espelho”, na maior parte dos casos, feitos por empresas não relacionadas, domiciliadas em países no exterior, com tributação favorecida, nas quais não havia contabilidade (Apêndice 2) ou, alternativamente, em alguns casos, pelas próprias empresas controladas pelo setor de operações estruturadas.

Os recursos objeto das operações fiscais antes descritas, já na forma de caixa 2 (fontes geradas nos projetos e empreendimentos) eram, então, destinados a empresas controladas pela equipe de operações estruturadas (distribuição), onde ficavam mantidos até suas destinações finais e cujas informações eram tratadas com estrita reserva e confidencialidade. (Apêndice 3) [...]

6. Funcionamento do programa

(i) Obtenção de informações sobre as legislações Fiscais dos países (Ilha da Madeira, Holanda, Uruguai, etc.);

(ii) Aproveitamento dos acordos internacionais para evitar bitributação, enfatizando utilização de jurisdições beneficiadas por tais acordos;

(iii) Ênfase, sempre que possível, para fins da interface contábil com a Companhia, de contrapartes localizadas em jurisdições fiscalmente não favorecidas (apêndice 1) e das próprias subsidiárias offshore da Odebrecht (por exemplo, OSEL), gerando os custos e as despesas fiscalmente deduzidas, com resultante evasão fiscal e geração de caixa 2;

(iv) Utilização das empresas constantes do Apêndice 2 para a neutralização das receitas originadas no item (iii) acima, minorando os impactos fiscais no funcionamento da estrutura;

(v) Envio para as contas bancárias das empresas indicadas pela equipe de operações estruturadas (indicadas no Apêndice 3) que recebiam os recursos parquados nas empresas do Apêndice 2, para as posteriores destinações finais.

(vi) **As empresas indicadas nos apêndices 1 e 2** foram constituídas por agentes fiduciários da Holanda (Pan Invest BV), do Uruguai (BGL Asesores), do Panamá (CASTRO & BERGUIDO), da Ilha da Madeira (Dixcart Management Lda), dentre outros. **Sempre que factível, tais empresas eram constituídas com ações ao portador.**

(vii) Para a abertura de contas bancárias eram identificados procuradores que atuavam como **beneficial owners das empresas, sendo remunerados pelo exercício dessas funções**. O advogado e consultor Jose Américo Spínola recomendava os BOs e centralizava os contatos. Além disso, apoiava a revisão dos contratos que eram concebidos pela Linha de Gestão.

Tipologia das Operações

Na tabela abaixo é resumida a tipologia dos contratos utilizados: [...] (Grifo nosso)

230. O **Apêndice 1** (lista de empresas não relacionadas à Companhia, utilizadas para a geração de caixa 2, mediante contratos fictícios ou superfaturados), **Apêndice 2** (lista de empresas utilizadas para neutralizar as receitas originadas por meio dos contratos fictícios/superfaturados) e **Apêndice 3** (lista de empresas que recebiam os recursos originados

pelo caixa 2 para posterior destinação aos beneficiários finais) constam do TDF às fls. 9449-9450.

231. Em complemento à colaboração premiada, intimado pela equipe de fiscalização da Receita Federal, Marcos Grillo informou o que segue (fls. 5065/5075):

Perguntado sobre os percentuais dos recursos do caixa 2 gerados na Venezuela, Angola, Equador, República Dominicana e Panamá (entre os anos de 2010 a 2015 foram cerca de 550 milhões de dólares por ano - cerca de 520 milhões de dólares líquidos por ano) respondeu o seguinte:

Cerca de 60%, considerando somente operações diretas das sucursais no exterior, isto é, excetuadas as subsidiárias offshore,

Qual o percentual aproximado em cada país?

Aproximadamente, Equador 5%, Venezuela 25%, Panamá 25%, Angola 35% e República Dominicana 10%.

Em seguida, foi-lhe perguntado:

3) Quando o Sr. se refere a empresa offshore ao portador, quer dizer que são empresas existentes somente no papel, sem contabilidade e que não tem nenhuma atividade operacional, se resumindo a uma conta bancária no exterior?

Sim. Que observa que as empresas do Apêndice 1 tinham o faturamento somente do fee que recebiam por cada operação. Que recebiam todo o pagamento da operação e ato contínuo faziam operações espelhadas, gerando custos fictícios, os quais neutralizavam as receitas anteriormente recebidas - exceto o fee.

4) Quais as tipologias foram utilizadas pelas empresas do Apêndice 1?

Que as tipologias envolvendo arrendamento foram utilizadas pelas empresas FINANDI, Erie Providers (excessão [sic]), PW Trading PV e Biki Trading. Que a empresa mais utilizada foi a FINANDI, que era de uso exclusivo da ODEBRECHT.

Que perguntado como **segregar a parte gerada de caixa 2 após a amortização dos equipamentos**, disse que **a ODEBRECHT deve ter tal informação. Que aliás, a própria ODEBRECHT forneceu informações apresentadas pelo depoente em sua colaboração premiada.** (Grifo nosso)

232. A fiscalização, por sua vez, ante depoimentos e documentos apresentados pelos colaboradores e pela CNO detalhou, conforme consta do Relatório deste voto, o *modus operandi* das sete tipologias operacionais para geração de caixa 2, quais sejam:

- i) utilização de contratos simulados de consultoria;
- ii) utilização de contratos simulados de arrendamento;
- iii) utilização de contratos de fornecimento e engenharia superfaturados;
- iv) utilização de *trading companies* para compras de equipamentos e materiais superfaturados;

- v) utilização de contratos simulados de opção de compra futura de equipamentos a preços pré-determinados (*put options*);
- vi) utilização de contratos simulados de garantia de proteção de riscos políticos e comerciais;
- vii) utilização de contratos simulados de linha de crédito do tipo *stand by*.

233. A recorrente contesta inicialmente a utilização de contratos simulados de arrendamento (tipologia 2). Aduz que a geração de “caixa 2” por meio dos contratos de arrendamento mercantil pode ser descrita conforme a sequência das operações abaixo, conforme relato do colaborador Sr. Marcos Grillo:

Operação nº 1 – Aplicação Financeira: as Sucursais realizavam investimento financeiro em cotas de fundo de investimento sediado em Bahamas (High Yield Global Markets Fund – “HYGMF”);

Operação nº 2 – Emissão de Commercial Papers: HYGMF utilizava os recursos aportados pelas Sucursais para adquirir títulos de crédito (commercial papers) emitidos por sociedade com domicílio fiscal no Uruguai (Sherkson International S.A. – “Sherkson”);

Operação nº 3 - Empréstimo: com os recursos recebidos da emissão dos commercial papers, Sherkson celebrava contrato de empréstimo com sociedade domiciliada na Holanda (Finandi Voorschoten BV – “Finandi”);

Operação nº 4 – Aquisição de Equipamentos: Finandi realizava a aquisição dos equipamentos de fabricantes internacionais, partes não relacionadas ao grupo econômico da Recorrente conforme termos de mercado;

Operação nº 5 – Arrendamento dos Equipamentos: como forma de formalizar a transferência dos equipamentos adquiridos pela Finandi para as Sucursais, era celebrado contrato de arrendamento mercantil pelo qual Finandi transferia a posse dos equipamentos para a Sucursal;

Operação nº 6 – Despesas de Arrendamento: em contraprestação do arrendamento dos equipamentos, as Sucursais realizavam o pagamento de aluguel para a Finandi. Ao longo de todo o prazo do arrendamento, o total de desembolsos efetuados pelas Sucursais em benefício da Finandi poderiam vir a ser superiores ao valor de mercado do bem, sendo apenas este excesso a parcela superfaturada;

Operação nº 7 – Pagamento do Empréstimo: conforme recebia as parcelas pagas pelas sucursais, a Finandi realizava a amortização do empréstimo concedido pela Sherkson (Operação nº 3);

Operação nº 8 – Pagamento do Commercial Papers: com os recursos recebidos com a liquidação do empréstimo, a Sherkson transferia os recursos para o HYGMF como forma de adimplir sua dívida dos commercial papers emitidos (Operação nº 2);

Operação nº 9 – Resgate da Aplicação Financeira: as Sucursais realizavam o resgate de suas cotas do HYGMF, de forma que os recursos originalmente utilizados para financiar a aquisição de equipamentos pela Finandi (Operação nº 4) retornavam para a sucursal.

234. Por fim, conclui que o valor de “caixa 2” efetivamente gerado na estrutura compreendia apenas a diferença entre (i) o valor total da contraprestação do contrato de arrendamento mercantil pago pela sucursal para a Finandi (Operação nº 6 – despesas superfaturadas que eram transferidas em caráter definitivo das sucursais), e (ii) o valor total do

resgate da aplicação financeira realizada da sucursal no fundo de investimento HYGMF (Operação nº 9 – valores que retornavam para a sucursal como retorno de capital investido e rendimentos da aplicação financeira).

235. Sem razão. Na verdade, a recorrente distorce por completo o depoimento do colaborador Marcos Grillo. A despeito de ser uma operação complexa, os fatos foram resumidos de forma didática pela fiscalização, nos seguintes termos:

i) Primeira saída de recursos da sucursal - aplicação fictícia:

- Os recursos saíam da Sucursal para o fundo HYGMF – primeira operação simulada, tendo em vista que a intenção da Sucursal não era aplicar os recursos em um fundo de investimentos, mas sim adquirir os equipamentos e gerar Caixa 2;
 - Seguindo as instruções da CNO o fundo HYGMF enviava os recursos para a Sherkson (a título de compra de *commercial papers*) – segunda operação simulada, tendo em vista que a Sherkson é uma *offshore* que foi usada pela CNO na fraude (interposição de pessoas);
 - Em seguida a Sherkson enviava os recursos para a FINANDI (em forma de empréstimo) – terceira operação simulada, tendo em vista que a FINANDI é uma “*offshore ao portador*” que foi usada pela CNO na fraude (conforme relatou o colaborador Marcos Grilo, a FINANDI é “*uma empresa existente somente no papel*”, sem nenhuma atividade operacional, de uso exclusivo da CNO);
 - Ao receber os recursos enviados pela Sherkson, a FINANDI comprava os equipamentos e pedia ao fabricante que enviasse diretamente para o Projeto (Sucursal) – quarta operação simulada, tendo em vista que os equipamentos foram adquiridos com os recursos enviados pelas próprias Sucursais. Ou seja, tanto a Sherkson quanto a FINANDI foram usadas como interpostas pessoas;
- A FINANDI simulava o arrendamento dos equipamentos para as Sucursais da CNO na Venezuela e no Panamá – quinta operação simulada, tendo em vista que os equipamentos foram adquiridos pelas próprias Sucursais, por meio de pessoas interpostas (Sherkson e FINANDI) e, portanto, as Sucursais jamais poderiam arrendar equipamentos que lhe pertenciam; (Grifo nosso)

ii) Segunda saída de recursos da sucursal - pagamento de arrendamento fictício:

- A FINANDI, conforme ia recebendo os recursos das Sucursais (a título de arrendamento), ia devolvendo os recursos para a Sherkson (a título de amortização do empréstimo) – sexta operação simulada, visando o pagamento do empréstimo fictício;
- A Sherkson, após receber os recursos da FINANDI, enviava de volta ao fundo (HYGMF), a título de recompra dos *commercial papers* – sétima operação simulada, visando desfazer a simulação anterior (compra de *commercial papers*);
- Em seguida o Projeto resgatava as aplicações do Fundo, que já dispunha dos recursos enviados pela Sherkson – oitava operação simulada, visando desfazer a simulação anterior (aplicação financeira); (Grifo nosso)

iii) Desfazimento da operação:

- A partir desse momento o valor do equipamento adquirido pela Sucursal (mediante simulação) já estava pago. Aqui começa a segunda fase da operação: a geração de caixa 2 para o pagamento de propinas. A partir de então a FINANDI retinha sua comissão no negócio (*fee*), da ordem de 4,5% e repassava para a Sherkson a diferença de 95,5% recebida dos projetos a título de “aluguéis dos equipamentos”.

· Em seguida a Sherkson (seguindo as instruções da CNO) repassava esses recursos (na forma de caixa 2) ao SOE (Departamento de Propinas). (Grifo nosso)

236. A operação narrada acima, é apenas um dos exemplos citados em detalhe pelo colaborador Marcos Grillo (fls. 5235):

Apêndice 4 - Exemplos de Estruturas Utilizadas

4.1. Arrendamento de Equipamentos

(i) Premissas Básicas:

a) Aplicável somente a projetos nos quais a permanência dos equipamentos fosse significativamente superior a 22 meses, considerando-se um arrendamento mensal equivalente a 4,5% do valor do equipamento.

b) Aplicável somente a países / situações onde:

- Existisse a possibilidade de importação temporária com ou sem posterior nacionalização dos equipamentos;

- As retenções de impostos sobre as remessas de alugueis se situassem em patamares aceitáveis, com ou sem aproveitamento de ADTs (Acordos para evitar Dupla Tributação);

- Não fosse indispensável a compra financiada dos equipamentos.

(ii) Passo a Passo:

a) Start up

Definição pelo Projeto, com apoio da área de equipamentos, dos bens, fornecedores, condições de pagamento, etc. Nesta fase, já deverá ser prevista a compra do equipamento pela empresa Arrendadora.

b) Disponibilização dos Recursos para a compra dos Equipamentos (Aplicações Financeiras)

O Projeto, com as devidas antecedências, efetuava as aplicações financeiras que respaldavam as compras dos equipamentos em consonância com os respectivos cronogramas de pagamentos pactuados com os fornecedores.

c) Empréstimo Back-to-Back

A instituição bancária, ou o Fundo Exclusivo, de posse dos recursos nela aplicados pelo Projeto, disponibilizava empréstimos para a Arrendadora, em contas separadas por Projeto. Tais empréstimos podiam ser pré-pagos a qualquer tempo sem penalidades e eram garantidos pelas próprias aplicações financeiras feitas pelo Projeto.

d) Cronograma de Investimentos

De posse dos recursos, a Arrendadora efetuava os pagamentos em favor dos fabricantes/fornecedores nos termos dos contratos de compra e venda já celebrados. Tais pagamentos eram feitos tanto para viabilizar a pronta entrega como a fabricação dos equipamentos.

e) Arrendamento dos Equipamentos

A Arrendadora e o Projeto, apoiados pela área de equipamentos, no tocante a definição dos valores normais e excepcionais para utilização dos bens, celebravam o contrato de arrendamento dos equipamentos. Paralelamente, já era firmado o contrato de opção de compra por valor residual contábil estimado.

O Projeto ficava responsável pela disponibilização de fluxo de caixa e do acompanhamento das medições. O fluxo de caixa era projetado até o final do contrato de arrendamento.

f) Embarque dos Equipamentos

Os fornecedores, cujas vendas eram normalmente na condição CIF ou C&F, eram instruídos pela Arrendadora a promover a entrega dos equipamentos diretamente para os Projetos, na condição logística back to back.

g) Arrendamento x Amortização dos Empréstimos x Resgate das Aplicações

A renda de aluguéis era prioritariamente destinada a amortização dos empréstimos, com consequente resgate das aplicações financeiras.

h) Destinação do Equipamento ao término de sua utilização pelo Projeto

- O equipamento podia ser nacionalizado e, após o exercício da opção de compra, ser incorporado ao parque de equipamentos da empresa, respeitando-se as normas de cada país sobre nacionalização de equipamentos em regime de importação temporária.

- Alternativamente, o equipamento podia ser vendido de volta ao fabricante (condição de buy back), vendido a terceiros ou a outro Projeto da empresa.

(iii) Memorando de Entendimentos entre a Arrendadora e a sua Sponsor

Por força do MoU existente, a Arrendadora, com base em Price Transfer Study, pagava imposto sobre uma proxy de lucro presumido, destinando os recursos excedentes para a empresa sponsor, a título de assignment fees. Estes recursos já em poder da empresa sponsor não eram contabilizados e eram transferidos a empresa indicada pelo Setor de Operações Estruturadas.

A totalidade dos US\$ 82,6 milhões transferidos da Sherkson para a Klienfeld, detectados pela Força Tarefa Lava Jato, e incluídos na denúncia e na condenação de Marcelo Odebrecht e outros, foram gerados pelo mecanismo aqui descrito, sendo que a geração total neste desenho, desde 2012, foi da ordem US\$ 128 milhões.

[...]

Descrição do Fluxograma:

- o Projeto, ao invés de comprar diretamente os equipamentos, aplicava recursos em Fundo de Investimento Exclusivo, mas não relacionado a Companhia, através de Subscription Agreement (no caso era o High Yield Global Markets Fund, que tinha conta no Royal Bank of Canada);

- o Fundo, a partir de instruções da Companhia, comprava commercial papers emitidos pela Sherkson International S.A. (SHERKSON) que instruía o Fundo a transferir os recursos diretamente para a Finandi Voorshoten B.V. (FINANDI), por conta e ordem da mesma;

- assim, os recursos chegavam na FINANDI na forma de empréstimo outorgado ela SHERKSON;

- a FINANDI, dispondo dos recursos, efetuava a compra dos equipamentos de diversos fabricantes internacionais, na condição CIF, abrindo cartas de crédito para aqueles ainda por fabricar ou pagando a vista aqueles para pronta entrega e instruía os fabricantes a entregar os bens diretamente aos Projetos, que cuidavam de suas importações temporárias no Panamá e Venezuela;

- evidentemente, tudo isso era feito pela FINANDI com respaldo em contrato de arrendamento já firmado com o Projeto, no qual eram estabelecidas as condições de entrada em vigor do arrendamento, responsabilidade pelos transportes, seguros, manutenção, devolução dos bens, etc.

- com a chegada do equipamento no Projeto, começavam os pagamentos dos arrendamentos mensais em favor da FINANDI que, prioritariamente utilizava estes recursos para amortizar os empréstimos;

- a SHERKSON, após receber seus recursos de volta, recomprava seus papeis;

- o Projeto, resgatava aplicações do Fundo, que já dispunha dos recursos enviados pela SHERKSON para recompra de seus papéis;

- dessa forma, a medida que os alugueis fossem sendo pagos, ia sendo **desmontada a estrutura inicial**, que financiava a compra dos equipamentos e, a partir de um determinado momento, os alugueis já não mais estavam comprometidos com o pagamento de dívidas;

- a partir desse momento, a **FINANDI retinha sua comissão no negócio, da ordem de 4,5%**, respaldada em *Transfer Pricing Report* para fins fiscais, e repassava para a **SHERKSON, nos termos do Memorandum of Understanding celebrado entre elas, a diferença de 95,5% recebida dos projetos pelos alugueis.**

- a SHERKSON, operando sempre fora do Uruguai, não tinha contabilidade e era instruída a repassar estes recursos, já na forma de caixa 2, para empresas do Setor de Operações Estruturadas.

- geramos neste modelo, na Venezuela e no Panamá recursos de caixa 2 da ordem de **USD 128 milhões**, como resumido a seguir: [...] (Grifo nosso)

237. Oportuno salientar que a Finandi Voorschoten B.V figura entre as offshores ao portador (existentes somente no papel) relacionadas no Apêndice 1, e a Sherkson International AS figura no Apêndice 2¹⁵.

238. Com efeito, a fiscalização concluiu pela simulação das despesas das sucursais da CNO na Venezuela e no Panamá, contabilizadas como "arrendamento/aluguel de equipamentos" tendo em vista que a FINANDI nunca foi proprietária dos referidos equipamentos, pois, conforme restou comprovado, trata-se de uma "offshore de papel" utilizada no esquema fraudulento.

239. Uma vez que essa mesma tipologia foi utilizada em relação à offshore Biki Trading, em resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 50 e 57 (fls. 4963; 6159) a CNO confirmou as declarações prestadas nos seguintes termos:

a) Em relação a declarações e documentos apresentados por Marcos Grillo, relativos a FINANDI, utilizados na geração de caixa 2, manifestar-se, por escrito, confirmando ou não as informações prestadas descritas neste termo; Em caso da não confirmação, apresentar documentação comprobatória ilidindo as declarações e demais elementos trazidos aos autos pelo colaborador.

A CNO confirma que a declaração prestada pelo colaborador Marcos Grillo esta em consonância com o que foi relatado na leniência da intimada. (Grifo nosso, fls. 4965)

[...]

a) Em relação as declarações e documentos apresentados por Marcos Grillo, relativos a FINANDI e BIKI TRADING, utilizados na geração de caixa 2, manifestar-se, por escrito, confirmando ou não as informações prestadas descritas neste termo; em caso da não confirmação, apresentar documentação comprobatória ilidindo as declarações e demais elementos trazidos aos autos pelo colaborador;

¹⁵ Apêndice 1: lista de empresas não relacionadas à Companhia, utilizadas para a geração de caixa 2, mediante contratos fictícios ou superfaturados; Apêndice 2: lista de empresas utilizadas para neutralizar as receitas originadas por meio dos contratos fictícios/superfaturados.

Em resposta aos questionamentos acima, a CNO confirma que a declaração prestada pelo colaborador Marcos Grillo está em consonância com o que foi relatado na leniência da intimada. (Grifo nosso, fls. 6848)

240. Portanto, conforme exposto acima sem razão a recorrente.

241. Em relação ao superfaturamento dos contratos de fornecimento e engenharia (tipologia iii) e dos contratos de compra de equipamentos de *trading companies* (tipologia iv), alega a recorrente que se fiscalização reconhece que as sociedades fornecedoras efetivamente prestaram serviços em benefício das sucursais, não é correto que os valores pagos sejam integralmente considerados como indevidos. Nesse sentido, ao menos a parcela dos pagamentos que correspondam a contraprestação justa por tais serviços ou equipamentos deve ser considerada para determinação do montante a ser ajustado dos lucros contábeis das sucursais.

242. Sustenta que nestas tipologias o colaborador Marcos Grillo relacionou algumas das fornecedoras que foram utilizadas na geração de caixa 2, mediante a celebração de contratos superfaturados (parte do fornecimento é ilícito, com preços ou quantidades majoradas) e posterior devolução do sobrepreço para o SOE. Veja-se:

Que com relação aos contratos de fornecimento e engenharia superfaturados foram utilizadas as offshore: PW Trading, Entremares, Equitransa, Liberton, Sarawak, American Steel Building, Geobrain Desarrollo, Pellizare Mexico, Railway. Que o fee recebido era de cerca de 4% a 6%, e que recomendava um sobrepreço de no máximo de 30%. No caso específico da PW o sobre preço foi da ordem de 30%.

243. Intimada a se manifestar sobre as declarações do colaborador, bem como informar as datas e segregar os valores contabilizados como custos/despesas e os pagamentos (superfaturados) efetuados a tais offshore (fls. 6909), a recorrente confirmou as declarações do colaborador e informou não possuir subsídios para segregar os valores. Veja-se:

a) Em relação às declarações e documentos apresentados por Marcos Grillo, relativos a **GEOBRAING** e **PELLIZZARI**, utilizados na geração de caixa 2, manifestar-se, por escrito, confirmando ou não as informações prestadas descritas neste termo; Em caso de não confirmação, apresentar documentação comprobatória ilidindo as declarações e demais elementos trazidos aos autos pelo colaborador;

Em resposta aos questionamentos acima, a CNO confirma que a declaração prestada pelo colaborador Marcos Grillo está em consonância com o que foi relatado na leniência da intimada. (Grifo nosso)

a) Em relação às declarações e documentos apresentados por Marcos Grillo, relativos a **EATHISA**, utilizados na geração de caixa 2, manifestar-se, por escrito, confirmando ou não as informações prestadas descritas neste termo; Em caso de não confirmação, apresentar documentação comprobatória ilidindo as declarações e demais elementos trazidos aos autos pelo colaborador;

Em resposta aos questionamentos acima, a CNO confirma que a declaração prestada pelo colaborador Marcos Grillo está em consonância com o que foi relatado na leniência da intimada. (Grifo nosso, fls. 8497)

244. Observe-se que em relação a determinadas offshores a recorrente informou não possuir histórico das operações com seus respectivos benchmarkings que possibilitem a precisa segregação dos valores. Em outro caso, optou por regularizar 100% dos valores transacionados. Veja-se:

[...] vem, por seu procurador, perante V.Sa, informar **que não possui subsídios para segregar os custos/despesas dos valores superfaturados pagos às empresas Geobraing e Pellizzari, conforme solicitado no item "c" da presente intimação.**

A impossibilidade de prestar os esclarecimentos solicitados reside no fato de que **não há histórico das operações com seus respectivos benchmarkings que possibilitem a precisa segregação dos valores.**

Por sua vez, **em relação aos questionamentos realizados sobre a empresa Eathisa, quando do levantamento das operações/valores a serem regularizados, devido à falta de informações e documentos de suporte que subsidiassem as transações com a mesma, a opção conservadora da ora intimada foi no sentido de regularizar 100% dos valores transacionados.** (Grifo nosso, fls. 8611)

245. Veja-se que o Fisco tentou obter informações que pudessem elidir uma parcela do valor a ser tributado, mas a própria recorrente não ofereceu subsídios para tal. Frise-se que no caso da Eathisa, por exemplo, ante a falta de documentação de suporte, a própria recorrente optou por regularizar 100% dos valores.

246. O mesmo procedimento foi adotado em relação à utilização de *trading companies*.

247. Em resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 57 (fls. 6159) a CNO confirmou as declarações prestadas nos seguintes termos:

a) Em relação as declarações e documentos apresentados por Marcos Grillo, relativos a PW TRADING e ERIE PROVIDERS, utilizados na geração de caixa 2, manifestar-se, por escrito, confirmando ou não as informações prestadas descritas neste termo; em caso da não confirmação, apresentar documentação comprobatória ilidindo as declarações e demais elementos trazidos aos autos pelo colaborador;

Em resposta aos questionamentos acima, a CNO confirma que a declaração prestada pelo colaborador Marcos Grillo está em consonância com o que foi relatado na leniência da intimada.

248. Intimada a informar as datas e segregar os valores contabilizados como custos/despesas e os pagamentos (superfaturados) efetuados às offshores PW TRADING e ERIE PROVIDERS (destinados à geração do caixa 2), a CNO não apresentou quaisquer esclarecimentos e/ou documentos a esse respeito.

249. Verifica-se, portanto, que não restou outra alternativa para o Fisco senão tributar 100% dos valores apurados. Novamente, sem razão a recorrente.

Apuração do IRPJ e da CSLL devidos nos termos da legislação de tributação em bases universais de lucros no exterior

250. Aduz a recorrente que a fiscalização equivocou-se ao desconsiderar os impactos que o aumento do valor de IRPJ e de CSLL apurado sobre o lucro das sucursais no exterior provocam no valor de:

- i) créditos de imposto de renda pagos no exterior passíveis de dedução;
- ii) créditos presumidos de 9% para os anos-calendário de 2014 e 2015, conforme estabeleceu o artigo 87 da Lei 12.973/14; e
- iii) eventuais prejuízos acumulados das sucursais passíveis de compensação.

251. Dessa forma, defende que além de poder “deduzir o **imposto sobre a renda pago para as autoridades fiscais estrangeiras relacionado com o lucro reconhecido no exterior**, a própria legislação fiscal autorizou a dedução adicional de um crédito equivalente a 9% de lucro no exterior tributável pelo Brasil.” (Grifo nosso).

252. Em memória de cálculo colacionada aos autos aduz fazer jus aos seguintes créditos:

- i) sucursal Angola: crédito presumido de 9% (fls. 17.556);
- ii) sucursal Equador: crédito presumido de 9% e crédito de imposto (fls. 17.558);
- iii) sucursal Panamá: crédito presumido de 9% (fls. 17.561);
- iv) sucursal República Dominicana: crédito presumido de 9%; duplicidade no montante de 998.995.076,62 (moeda local) no ano-calendário 2014;
- v) sucursal Equador: crédito presumido de 9% e crédito de imposto (fls. 17.566)

253. Minhas palavras.

254. Cumpre esclarecer que todos os cálculos apresentados pela recorrente durante o procedimento fiscal foram acatados na íntegra pela fiscalização, inclusive valores equivocados apresentados inicialmente e posteriormente retificados.

255. Com efeito, todos os valores de impostos pagos no exterior, compensação de prejuízos e créditos presumidos (2014 e 2015) foram deduzidos pela fiscalização (fls. 9563 e ss).

256. Isso posto, temos que, regra geral, nos termos do art. 26 da Lei 9.249, de 1995, a pessoa jurídica tem o direito de **compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real**, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital. (Grifo nosso)

257. O art. 87 da Lei 12.973, de 2014, por sua vez, com uma redação mais precisa, manteve a espinha dorsal da norma no sentido de que “a pessoa jurídica **poderá deduzir, na proporção de sua participação, o imposto sobre a renda pago no exterior pela controlada direta ou indireta, incidente sobre as parcelas positivas computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil**”. (Grifo nosso)

258. Verifica-se, portanto, que o imposto de renda passível de dedução na apuração do lucro da CNO no Brasil, e sujeito a limites de compensação, refere-se ao lucro tributado no exterior e que já foi levado em consideração pela fiscalização. Os valores adicionados ao lucro real, decorrentes de despesas fictícias, sobre os quais a recorrente pretende seja reajustado o limite de compensação não foram oferecidos à tributação no exterior, portanto, não há falar-se em eventual alteração do limite para fins de compensação de crédito de imposto.

259. Em relação à potencial duplicidade de valor no montante de 998.995.076,62 (moeda local), no ano-calendário 2014, na sucursal na República Dominicana, a recorrente limita-se a alegar que houve duplicidade sem, no entanto, especificar sua origem. Frise-se que a recorrente foi intimada a prestar informações acerca dos valores apurados por essa sucursal exatamente em relação ao ano-calendário 2014 e os novos valores apresentados foram aceitos integralmente pela fiscalização (fls. 9569). Portanto, não há falar-se em ajuste em relação à suposta duplicidade.

260. Acerca do crédito presumido de IRPJ, oportuno analisar brevemente sua finalidade. Vejamos.

261. Heleno Torres¹⁶ ao tratar das medidas para solucionar problemas causados pela pluritributação internacional dispõe que os Estados, levando em consideração fatores como política econômica, fiscal, relações internacionais, mercado mundial etc., adotam medidas unilaterais, “mediante legislação interna, em forma de autolimitação de competência, com a finalidade de atenuar ou evitar a bitributação internacional”, as quais considera de “capital importância; em verdade, o âmago das possibilidades de resolução do problema em tela”. (Grifo nosso)

262. Nessa linha salienta que

a doutrina tem procurado identificar os Estados exportadores de capital e os que, ao invés, são importadores de capital, para definição dos respectivos princípios de conexão, postos para uma realização congruente dos seus interesses econômicos e políticos com a forma de **neutralidade fiscal mais compatível**, para efeito de construir uma teoria sobre as espécies e a **escolha dos métodos unilaterais para evitar a bitributação internacional**. (Grifo nosso)

263. Como medidas unilaterais para a eliminação da bitributação internacional mais importantes o autor elenca: a isenção, o **crédito de imposto**, o crédito de imposto societário e a dedução do imposto como despesa.

264. Como se vê, pode-se dizer que uma das finalidades precípuas do crédito de imposto é evitar bitributação internacional.

265. Nessa linha, o § 10 do art. 87 da Lei 12.973, de 2014, com o intuito de reduzir o imposto de renda sobre o lucro no exterior, permite a dedução do crédito presumido de 9% sobre “**a renda incidente sobre a parcela positiva computada no lucro real**” até o ano-calendário 2022, para determinadas atividades, dentre elas a de construção de edifícios e obras de

infraestrutura, nos seguintes termos:

Art. 87. A pessoa jurídica poderá deduzir, na proporção de sua participação, o imposto sobre a renda pago no exterior pela controlada direta ou indireta, incidente sobre as parcelas positivas computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil, até o limite dos tributos sobre a renda incidentes no Brasil sobre as referidas parcelas. (Vigência)

[...]

§ 10. Até o ano-calendário de 2022, a controladora no Brasil poderá deduzir até 9% (nove por cento), a título de crédito presumido sobre a renda incidente sobre a parcela positiva computada no lucro real, observados o disposto no § 2º deste artigo e as condições previstas nos incisos I e IV do art. 91 desta Lei, relativo a investimento em pessoas jurídicas no exterior que realizem as atividades de fabricação de bebidas, de fabricação de produtos alimentícios e de **construção de edifícios** e de obras de infraestrutura, além das demais indústrias em geral. (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

266. Veja-se que para usufruir o benefício do crédito presumido, a norma condicionou a pessoa jurídica, nos termos do incisos I e IV do art. 91, do mesmo mandamento legal, a não estar sujeita a regime de subtributação, bem como que tenha renda ativa própria igual ou superior a 80% da sua renda total. Veja-se:

Art. 91. A opção pelo pagamento do imposto sobre a renda e da CSLL, na forma do art. 90, poderá ser realizada somente em relação à parcela dos lucros decorrentes dos resultados considerados na apuração da pessoa jurídica domiciliada no Brasil de controlada, direta ou indireta, no exterior: (Vigência)

I - não sujeita a regime de subtributação;

[...]

IV - que tenha renda ativa própria igual ou superior a 80% (oitenta por cento) da sua renda total, conforme definido no art. 84. (Grifo nosso)

267. Nesse sentido, a meu ver, a norma inserta no §10 deve ser interpretada em harmonia com o caput do art. 87, ou seja, para fazer jus à dedutibilidade de até 9% de crédito presumido de IRPJ, a base de cálculo deve ser a parcela positiva computada na determinação do lucro real, na proporção de participação, sobre a qual incidiu imposto de renda no exterior. É dizer, a renda incidente do crédito presumido, não se confunde com aquele decorrente de fraude apurada no Brasil e que foi adicionada ao lucro real da controladora, vez que se sequer foi oferecida à tributação no exterior. Afinal, como visto acima, o que se busca é evitar a bitributação. Tendo em vista que a renda incidente não foi tributada no exterior, não há falar-se em crédito presumido.

268. Saliente-se que o fato de haver lavratura de eventual auto de infração no exterior não se confunde com o pagamento do tributo.

269. Por fim, cumpre observar ainda que o caso em análise não trata propriamente da discussão habitual de lucros auferidos no exterior, o que temos é uma fraude extremamente

¹⁶ TÔRRES, Heleno. Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas. 2ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p.424-425.

sofisticada e altamente profissional, envolvendo vários países e confessada de forma inequívoca pela recorrente e vários colaboradores. Nesse sentido, não cabe à recorrente invocar a legislação de TBU em seu benefício no tocante à tributação dos pagamentos decorrentes de tal fraude. O tratamento desejado está reservado aos pagamentos que foram corretamente oferecidos à tributação no exterior. Quisesse a recorrente usufruir de todos os benefícios da legislação ofertasse os valores corretamente à tributação.

Multa qualificada

270. Defende a recorrente que ante o acordo de leniência, a autoridades fiscais não poderiam, utilizar as informações compartilhadas no âmbito dos acordos de leniência e colaboração premiada para impor sanções ou penalidades não previstas naqueles instrumentos. Tal vedação aplica-se à multa qualificada (e se aplicaria igualmente à multa de ofício de 75%) e à exigência do IRF à alíquota de 35%, por tratar-se claramente em uma penalidade, arcada exclusivamente pela fonte pagadora, por realizar pagamento sem beneficiário e/ou causa identificada, dificultando a atividade fiscalizadora.

271. Sustenta que eventuais ilicitudes nos procedimentos da recorrente e suas sucursais não tiveram efeitos tributários no Brasil e, mais, não tiveram como objetivo fraudar o Fisco brasileiro; o fato de as operações em exame serem irregulares não pode ser suficiente para suportar a aplicação da multa qualificada de 150%.

272. Acerca da proibição de utilização de informações compartilhadas no âmbito dos acordos de leniência e colaboração premiada para impor sanções ou penalidades não previstas naqueles instrumentos, novamente equivocava-se a recorrente. Veja-se a seguir, trecho da decisão proferida pelo então Juiz Sérgio Moro, nos autos da Petição nº 5054741-77.2015.4.04.7000/PR, em que figura como requerente o Ministério Público Federal (fls. 9235):

Requer o MPF na esteira da manifestação que seja permitido à Receita Federal a utilização das provas sem ressalvas.

Decido.

Entendo que assiste razão, porém, às ponderações realizadas pela Receita Federal e secundadas pelo MPF no evento 21.

Em primeiro lugar, a Receita Federal tem auxiliado significativamente os trabalhos de investigação no âmbito da Operação Lava Jato, atendendo a requisições específicas do MPF ou do Juízo ou realizando um trabalho paralelo, nos lançamentos fiscais, de investigação. Isso deve ser levado em consideração.

Em segundo lugar, os acordos de colaboração ou de leniência têm por objetivo principalmente a recuperação do produto dos crimes e, ainda que por estimativa, reparar danos decorrentes dos crimes.

Não abrange, portanto, qualquer estimativa relativa a tributos que foram sonegados pelos colaboradores ou empresas lenientes.

Se lançados definitivamente tributos contra colaboradores ou empresas lenientes, devem eles ser recolhidos, não havendo motivo para isentá-los.

Por outro lado, nas decisões de compartilhamento foi sempre consignado que eventuais representações fiscais por crimes tributários deveriam ser direcionadas a este Juízo, com o que resguardadas as consequências penais das sonegações tributárias apuradas a partir do compartilhamento de prova.

Informa ainda o MPF que sempre alertou aos colaboradores e empresas lenientes de que o acordo não gerava benefícios na área tributária.

Então deve ser permitida a utilização da prova pela Receita Federal para fins de lançamento e cobrança de tributos, mesmo contra colaboradores e empresas lenientes.

É de se cogitar se a utilização deve também ser permitida para lançamento de multas punitivas pela Receita Federal, já que aqui não se trata propriamente de mera cobrança de tributo ou dos juros de mora e da multa de mora.

Ocorre que o colaborador e a empresa leniente têm condições de, por iniciativa própria, prevenir o lançamento das multas fiscais punitivas se buscar a Receita Federal antes do início do procedimento fiscal ou de minorá-las se pagar ou parcelar o tributo logo após a notificação.

E se o próprio MPF entende que não deve ser feita essa restrição do uso para multas fiscais punitivas, penso que não seria apropriado ao Juízo impô-la de ofício. (Grifo nosso)

273. Como se vê o acordo de leniência não gera nenhum benefício tributário, bem como não impõe nenhum óbice quanto ao lançamento de multas punitivas. Ademais, como frisou o juízo, além de o MPF sempre ter alertado aos colaboradores e empresas lenientes de que o acordo não gerava benefícios na área tributária, eles tinham condições prevenir o lançamento de multas fiscais por iniciativa própria antes do início do procedimento fiscal.

274. Em relação à multa qualificada de 150%, a despeito das várias alterações do art. 44 da Lei 9.430, de 1996, na essência, sempre prevaleceu a redação no sentido de que tal percentual aplica-se nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, é dizer, nos casos de sonegação, fraude e conluio.

LEI Nº 4.502, DE 30 DE NOVEMBRO DE 1964.

Art . 71. **Sonegação** é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o **conhecimento por parte da autoridade fazendária**:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. **Fraude** é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a **ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal**, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. **Conluio** é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

275. Como se vê, tanto na sonegação quanto na fraude há uma ação ou omissão dolosa por parte do contribuinte vinculada ao fato gerador da obrigação principal. Tal conduta visa impedir ou retardar, total ou parcialmente, o **conhecimento** por parte da autoridade fazendária, no caso da **sonegação**, ou da **ocorrência** do próprio fato gerador, no caso da **fraude**. No conluio tem-se a prática tanto da fraude ou de sonegação mediante ajuste entre duas ou mais pessoas.

276. Importante observar, porém, que para a caracterização da sonegação, não basta uma simples conduta para impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Faz-se necessária uma conduta qualificada por evidente intuito de fraude. Ademais, os fatos devem estar minuciosamente descritos no lançamento tributário (Termo de Verificação Fiscal) e acompanhado de robusto lastro probatório. Em resumo, para a qualificação multa são necessários os seguintes requisitos:

- i) conduta qualificada por evidente intuito de fraude do sujeito passivo, tais como, documentos inidôneos, informações falsas, interposição de pessoas, declarações falsas, atos artificiosos, dentre outros;
- ii) conduta típica minuciosamente descrita no lançamento tributário (Termo de Verificação Fiscal);
- iii) conjunto probatório robusto da conduta praticada pelo sujeito passivo e demais envolvidos, se for o caso.

277. No caso em análise, a farta documentação colacionada aos autos e os depoimentos dos colaboradores demonstram em detalhe a conduta típica perpetrada pela recorrente perante o Fisco, o que atrai a incidência da multa qualificada. Ademais, os fatos foram bem descritos no TDF, veja-se:

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

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

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

278. Ao implementar o sofisticado esquema de geração de caixa 2 para posterior pagamento de ilícitos a beneficiários não identificados, de forma totalmente consciente e voluntária, a recorrente incorreu em fraude, sonegação e conluio, conforme definido acima, o que atrai a incidência da multa qualificada, prevista no art. 44, § 1º, da Lei 9.430, de 1996 c/c arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Decadência

279. Segundo a recorrente não é exigível o recolhimento de IRPJ e CSLL relativo ao ano-calendário 2012 e de IR-Fonte de janeiro a outubro de 2013, ante o decurso do prazo decadencial previsto no §4º do artigo 150 do CTN, nos termos da jurisprudência consolidada do Superior Tribunal Justiça nos autos do REsp nº 973.733.

280. Inicialmente, cumpre esclarecer que o Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso especial representativo da controvérsia (art. 543C, do Código de Processo Civil de 1973 - CPC) nos autos do REsp nº 973.733, de 2009, apreciou a matéria correspondente ao termo inicial do prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir créditos tributários referentes aos tributos sujeitos a lançamento por homologação. Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL. **RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE**

CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. **O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte,** inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005) [REsp nº 973.733, Rel. Ministro Luiz Fux, DJe 18.09.2009] (Grifo nosso)

281. Importante destacar que as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos recursos repetitivos, devem ser observadas por este colegiado, nos termos do art. 62, §2º do Regimento Interno do CARF (RICARF)¹⁷.

282. À luz do entendimento manifestado pelo STJ no REsp nº 973.733, ocorrido o fato gerador, não confessado o débito, tem o Fisco o prazo decadencial de cinco anos para efetuar o lançamento, a contar da ocorrência do fato gerador, regra geral, em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, salvo na ausência de pagamento ou na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, hipótese em que o termo inicial se desloca para o primeiro dia do exercício àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 150, §4º c/c art. 173, I do CTN¹⁸).

¹⁷ Portaria nº 343, de 2015. Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF)

Ar. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. [...] § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

¹⁸ CTN. Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato

283. *In casu*, conforme visto acima, restou caracterizada a ocorrência de dolo, fraude e simulação, o que desloca o termo inicial da contagem do prazo decadencial do IRPJ/CSLL para o primeiro dia do exercício àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

284. O IR-Fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem comprovação da operação/causa, por sua vez, independente de dolo, fraude ou simulação, submete-se ao prazo do art. 173, I, conforme Súmula CARF nº 114¹⁹.

285. Nos lançamentos de IRPJ e CSLL, o fato gerador mais antigo ocorreu em 31.12.2012 (fato gerador anual). Assim, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que lançamento poderia ter sido efetuado, termo inicial da contagem do prazo decadencial, é 01.01.2014 e o termo final 31.12.2018.

286. No lançamento de IR-Fonte, o fato gerador mais antigo é 03.01.2013 (fato gerador mensal), como nesse caso o lançamento já poderia ocorrer em 2013, porquanto o lançamento é mensal, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que lançamento poderia ter sido efetuado, termo inicial da contagem do prazo decadencial, é também 01/01/2014 e o termo final 31.12.2018.

287. Considerando que a ciência do auto de infração ocorreu em outubro de 2018, não há falar-se em decadência.

Diligência

288. A recorrente postula a conversão do feito em julgamento para, em síntese,:

(i) confirmar se os pagamentos indevidos ou excessivos autuados foram, de fato, realizados a partir de contas bancárias das Sucursais, conforme aplicável, ao invés da Conta Máster gerida pela Recorrente (CNO);

(ii) apurar o montante da parcela de sobrepreço nos casos de pagamentos excessivos autuados;

(iii) confirmar os montantes de créditos fiscais decorrentes de tributos recolhidos no exterior, compensação de prejuízos fiscais entre as entidades no exterior, reconhecimento do crédito presumido de 9% (previsto no artigo 87, §10, da Lei 12.973/14).

289. Conforme já me manifestei nas preliminares, bem como nas questões de mérito, entendo que o feito está bem instruído com os elementos necessários para o julgamento. Portanto, indefiro o pedido de diligência.

gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

CTN. Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; [...].

¹⁹ Súmula CARF nº 114: O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 2/04/2019).

Aplicação de multa no caso de dúvida – art. 112 do CTN

290. No caso de manutenção do lançamento por voto de qualidade, requer a recorrente ao menos o cancelamento da exigência da multa, “*em razão da existência de dúvida quanto à suposta infração*”, nos termos do art. 112 do CTN.

291. Segundo o art. 112 do CTN a lei tributária que definir infrações ou lhe cominar penalidades deve ser interpretada de maneira mais favorável ao acusado, em caso de **dúvida** quanto: i) à capitulação legal do fato; ii) à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; iii) à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; v) à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

292. No caso em análise, conforme reconhecido pela própria recorrente ao longo da peça recursal e sobejamente demonstrado nos autos não há dúvidas quanto ao ilícito praticado, o que atrai a incidência da multa qualificada.

293. Quanto ao fato de haver empate na votação, o que conduz ao voto de qualidade²⁰, também não me parece motivo razoável para invocar o art. 112 do CTN, porquanto além de não haver previsão legal nesse sentido, no caso de decisão administrativa definitiva desfavorável o sujeito passivo ainda pode recorrer ao Poder Judiciário, regra que não se aplica ao Fisco.

Recurso voluntário do Sujeito Passivo Solidário

Preliminar

294. Sustenta o sujeito passivo solidário nulidade do acórdão recorrido em razão de falta de motivação/fundamentação, não apreciação de fundamentos autônomos capazes de cancelar a atribuição de responsabilidade solidária, o que configura cerceamento do direito de defesa.

295. Como já destacado neste voto, o julgador não está obrigado a enfrentar todos os argumentos da defesa, desde que aponte elementos suficientes para motivar/fundamentar sua decisão.

296. É o caso. O acórdão recorrido, ao contrário do alegado pelo sujeito passivo solidário, motivou e fundamentou a responsabilidade solidária, veja-se:

O artigo 135 do CTN 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)

²⁰ Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. Art. 54. As turmas só deliberarão quando presente a maioria de seus membros, e suas deliberações serão tomadas por maioria simples, cabendo ao presidente, além do voto ordinário, o de qualidade.

O impugnante tenta passar como se não houvesse por parte do Sr. Marcelo Bahia Odebrecht poder no grupo Odebrecht, haja vista que o referido senhor não era diretor de direito.

Primeiramente, consta que em 2008 o Sr. Marcelo Bahia Odebrecht tornou-se presidente da holding ODEBRECHT S. A. Essa holding controla a CNO e controla, também, as demais empresas do grupo.

[...]

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.

O entendimento manifestado pela d. 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 um diretor de fato, pois, ainda que não seja diretor de direito era ele que traçava a estratégia da CNO, e no que interessa nos autos, era ele que liderava o esquema de propinas que geraram os tributos destes autos, em particular o Imposto de Renda Retido na Fonte que era justamente a forma de operacionalizar o pagamento de propinas.

[...]

Irrelevante, ele estar preso durante algum período dos fatos geradores destes autos, pois tudo se passava sob suas ordens.

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.

297. Como se vê, a decisão de piso aponta fundamento e motivação para manutenção da sujeição passiva, o que ilide o alegado cerceamento de direito de defesa. Portanto, não há falar-se em nulidade do acórdão recorrido em relação à atribuição de responsabilidade solidária.

298. Rejeito a preliminar suscitada.

Mérito da sujeição passiva solidária

299. A fiscalização fundamentou a responsabilidade tributária nos seguintes termos (fls. 9602):

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 período objeto do presente processo (anos-calendário de 2012 a 2015) **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**, 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.

As constatações acima estão amparadas no depoimento de **HILBERTO MASCARENHAS ALVES DA SILVA FILHO**, gerente do setor de operações estruturadas, que detalha como funcionava o esquema criado para centralizar o pagamento de propinas, bem como nas demais provas colacionadas aos autos.

Transcreveremos, na sequência, trechos do **ANEXO TEMÁTICO 1 – INÍCIO E ENCERRAMENTO DO SETOR DE OPERAÇÕES ESTRUTURADAS**, documento anexo à delação de **HILBERTO MASCARENHAS ALVES DA SILVA**, cuja cópia segue anexada no presente processo. [...] (Grifos do original)

300. O sujeito passivo solidário, por sua vez, sustenta que a utilização de prova emprestada do processo criminal não pode substituir os procedimentos de fiscalização sob pena de violação ao princípio constitucional do devido processo legal.

301. Aduz que a fiscalização amparou-se exclusivamente em acordos de leniência e colaboração premiada para imputar responsabilidade tributária, o que configura nulidade do feito.

302. Rechaça a acusação de ser o criador e mentor do esquema criminoso, porquanto os fatos narrados demonstram que tal esquema iniciou-se antes de integrar o quadro diretivo da CNO, bem como alega inexistir poder de mando ou instruções de repasse de recursos, uma vez que os executivos da Odebrecht possuíam autonomia para geração e distribuição de recursos do caixa 2.

303. Alega ainda que à época dos fatos não o integrava os quadros da CNO, mas sim da Odebrecht S.A. (holding), e com sua prisão em junho de 2015, a cobrança de débitos relacionados a fatos supostamente ocorridos a partir dessa data é totalmente descabida.

304. Sem razão o sujeito passivo solidário. Explico.

305. Acerca do compartilhamento de informações de delações envolvendo a utilização de caixa 2 pelo Grupo Odebrecht, nos autos da Petição 7093/DF, o Ministro do STF, Edson Fachin, ao deferir o compartilhamento de informações com o Fisco Federal assentou inexistir previsão legal de “*remissão tributária de provas e fatos confessados pelos colaboradores*”:

Por meio de ofícios protocolizados nesta Suprema Corte sob os ns. 0068161/2017 (fls. 32- 34) e 0068170/2017 (fls. 39-50), a **Receita Federal do Brasil reitera pretensão de compartilhamento das peças de informação de delações envolvendo a utilização de "Caixa 2" pelas sociedades empresárias do Grupo Empresarial Odebrecht.**

Enfatizando a necessidade de subsidiar apurações de ilícitos tributários veiculados em procedimentos fiscais que tramitam no órgão e, se for o caso, deflagrar outros [...]

Oportunizei vista ao **Ministério Público Federal** para, em cinco dias, manifestar-se a respeito (fl. 54).

2. Ao retorno, assim oficia a Procuradora-Geral da República:

[...]

Além das repercussões, no âmbito criminal, os fatos narrados nos depoimentos possuem também repercussão no âmbito fiscal, de modo que revela-se pertinente o requerimento formulado.

[...]

Registre-se que, **diferente de outros órgão (sic.), a Receita Federal do Brasil, para acossar os documentos, não precisa aderir ao acordo de leniência.**

3. No que tange ao compartilhamento das peças informativas, a pretensão da Receita Federal do Brasil, com a qual anuiu o Ministério Público, está amparada em trechos de depoimentos de colaboradores extraídos de processos **sem restrição de publicidade**, obtidos pela "Equipe Especial de Fiscalização Operação Lava Jato" junto à Secretaria Judiciária desta Corte Suprema.

Com efeito, são citados, pelas autoridades solicitantes, excertos de declarações sobre a movimentação de recursos não contabilizados para o pagamento de propina, prestadas pelos integrantes e ex-integrantes do Grupo Empresarial Odebrecht Luiz Eduardo da Rocha Soares, Hilberto Silva e Marcos de Queiroz Grilo [...]

A esse respeito, **é assente na jurisprudência desta Corte a admissibilidade, em procedimentos administrativos, de prova emprestada do processo penal** (RE 810.906, Rel. Min. ROBERTO BARROSO, julgado em 25.5.2015, DJe de 28.5.2015), assim como já se decidiu pela admissibilidade da prova emprestada para o fim de subsidiar apurações de outra natureza (Inq-QO 2.725, Rel. Min. CARLOS BRITO, julgado em 23.6.2008, publicado em 26.09.2008, Tribunal Pleno).

[...]

Essa noção de transferência da confidencialidade dos documentos às autoridades tributárias pode, *mutatis mutandis*, ser aplicada aos autos epigrafados, nos quais se pretende compartilhamento de documentação acobertada pelo sigilo previsto na Lei 12.850/2013, porquanto, como bem ressaltam os solicitantes, **inexiste previsão legal de "remissão tributária de provas e fatos confessados pelos colaboradores"** (fl. 44).

4. Diante do exposto,

(i) **Defiro o pedido de compartilhamento** das peças informativas dos procedimentos de colaboração premiada de Marcos Queiroz Grillo (PET 6.504); Hilberto Mascarenhas Alves da Silva Filho (PET 6.485); Luiz Eduardo da Rocha Soares (PET 6.496) e Obvio Rodrigues Júnior (PET 6.509) com a Receita Federal, incumbindo à autoridade responsável, indicada à fl. 33, diligenciar, por seus próprios meios e recursos, a obtenção do material pretendido. (Grifo nosso)

306. As provas apresentadas pelos colaboradores, bem como as colacionadas aos autos pela fiscalização, tais como contratos, notas fiscais, comprovantes de pagamentos etc., demonstram de forma inequívoca os ilícitos fiscais praticados pela CNO, a comando do sujeito passivo solidário. Portanto, não se trata de imputação de responsabilidade somente com base em depoimento de colaboração premiada. Aliás, foi com base nessas provas que a fiscalização apurou a base de cálculo dos tributos lançados.

307. Em relação ao comando do sujeito passivo solidário sobre o esquema fraudulento de geração de caixa 2, oportuno revisitar alguns trechos do seu depoimento em que discorre sobre a implementação de novas medidas para assegurar disciplina, eficiência, maior restrição de

acesso às operações estruturadas, mantido, porém, o mesmo *modus operandi*, qual seja, geração de caixa 2 mediante despesas fictícias:

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.**

[...]

Quando foi estruturada na década de 90 o "modus operandi" da geração e distribuição de Caixa 2, a ideia era ter um "**chinese wall**" **segregando a área corporativa** da pessoa jurídica da equipe responsável pela **distribuição**. [...] Conforme verificamos depois, houve uma **total indisciplina**, por parte tanto de **Hilberto Silva e equipe**, quanto de **alguns empresários**, o que ensejou o descontrole, ao mesmo tempo em que, os "checks and balances" que imaginávamos que naturalmente fariam o papel de limitador das operações, também falhou, já que em nenhum momento o sistema bancário internacional apontou à Companhia pagamentos para PEPs ou pagamentos suspeitos que ensejassem a nossa atuação corretiva, o que acredito tenha ocorrido seguramente com a convivência dos officers de alguns Bancos estrangeiros [...]

Quando eu 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** do empresário junto a empresa. Após cerca de dois anos em que eu estava na liderança da CNO, resolvi colocar Isaias Ubiraci (Bira) para, basicamente: a) garantir que somente empresários cujos centros de resultados (CRs) tivessem saldo positivo de caixa pudessem fazer pagamentos se utilizando da área de distribuição (ou seja, **fazer uso de recursos não contabilizados**); b) **evitar que muitas pessoas tivessem acesso** diretamente ao pessoal de distribuição (ou seja, de **Operações Estruturadas**), limitando o risco relacionado à circulação dessas informações. **Com isso, busquei assegurar alguma disciplina e evitar que muita gente pudesse autorizar e se envolver nestes pagamentos via Caixa 2.** O Bira era, portanto, uma mera peça numa engrenagem, e nada foi alterado por mim quanto ao "modus operandi" existente.

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. (Grifo nosso)

308. Verifica-se, pois, que o recorrente tinha total conhecimento, ingerência e poder de mando sobre as operações, tanto que avocava determinadas funções, delegava outras, enfim, tudo para que a situação ocorresse da forma que melhor lhe aprouvesse.

309. No último trecho Marcelo Odebrecht deixa claro que sabia dos pagamentos ilícitos, mas sua preocupação maior era o financeiro. É dizer, com a estrutura de geração de caixa 2 montada – Setor de Operações Estruturadas (SOE) – e em perfeito andamento, frise-se ao seu modo, o sujeito passivo solidário se preocupava muito mais com a questão que lhe era mais cara,

qual seja, manter o caixa oficial da CNO em ordem para neutralizar os pagamentos não contabilizados. Não resta dúvida, portanto, do comando total do esquema fraudulento pelo sujeito passivo solidário.

310. O depoimento de Hilberto Silva deixa mais claro ainda que o recorrente, como presidente do Grupo, decidiu criar o Setor de Operações Estruturadas para fins de centralizar e manter o controle total dos pagamentos ilícitos efetuados pela CNO:

No segundo semestre de 2006, Marcelo Odebrecht, ainda como presidente da Construtora, tinha um plano de crescimento arrojado para a Organização **com o consequente aumento significativo do volume de propina que a Odebrecht pagava até então.** [...]

Dessa forma, Marcelo queria montar **uma área que centralizasse e tivesse total controle desses pagamentos**, bem como, operasse de forma segura, usando o menor número de pessoas possível e sem movimentação de recursos em contas bancárias no Brasil. **As movimentações ocorreriam apenas no exterior, com a utilização de empresas offshores, que, por terem ações ao portador, possibilitavam ocultar o nome do seu proprietário, sem demonstrar que os referidos recursos e o controle das mesmas pertenciam à Odebrecht.**

Marcelo Odebrecht me convidou para montar essa área, que foi balizada por ele de Operações Estruturadas, que passaria a fazer o controle total e organizado de forma estruturada dos pagamentos, em função do aumento do volume desses pagamentos que ele havia planejado. [...]

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

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

[...]

Importante ressaltar que, **até 2009, aproximadamente, somente Marcelo aprovava os pagamentos a serem feitos, posteriormente os LEs foram autorizados por Marcelo a anuir esse tipo de despesa**, desde que relacionados às suas obras, **permanecendo aqueles pagamentos que não tinham relação com obra sendo autorizados exclusivamente por Marcelo Odebrecht.** [...] (Grifo nosso)

311. Argumentar que o recorrente, por não integrar os quadros da CNO, mas sim o da holding que a controlava, não possuía poder de mando e que os executivos da Odebrecht possuíam autonomia para geração e distribuição de recursos do caixa 2 é, novamente, fazer *tabula rasa* dos depoimentos dos colaboradores, do próprio recorrente e das provas colacionadas aos autos. Mais, é praticamente desdizer tudo que foi dito em sede de colaboração premiada, as

quais foram homologadas judicialmente.

312. Para eliminar qualquer dúvida, revisitemos alguns depoimentos dos executivos das sucursais da CNO no exterior:

ii) Diretor superintendente e líder empresarial da sucursal na Venezuela, Euzenando Prazeres de Azevedo:

Havia uma determinação de Marcelo Odebrecht; líder do colaborador, para a diminuição da base de cálculo de impostos, através da geração de caixa 2. **Para a geração de caixa 2, eram feitos contratos fictícios entre as obras da Companhia na Venezuela e empresas indicadas pela área financeira da Companhia no Brasil. Era a área financeira no Brasil (trabalho coordenado por Marcos Grillo) que se encarregava de estruturar toda operação**, ou seja, indicar as empresas com as quais seriam celebrados os contratos fictícios, preparar os contratos, providenciar a formalização dos mesmos (assinaturas) e gerir os recursos obtidos através de tais contratos. **Tais recursos não ficavam na Venezuela nem eram administrados pela equipe da Venezuela. Como exemplo de tais operações: aluguel de equipamentos superfaturados.** (Grifo nosso, fls. 9589)

ii) Diretor superintendente da sucursal na Venezuela, Alessandro César Dias Gomes:

Havia uma determinação área financeira da Companhia no Brasil para a diminuição da base de cálculo de impostos, através da geração de caixa 2. [...] Era a área financeira do Brasil (trabalho coordenado por Marcos Grillo) que se encarregava de estruturar toda a operação, ou seja, indicar as empresas com as quais seriam celebrados os contratos fictícios, preparar os contratos, providenciar a formalização dos mesmos (assinaturas) e gerir os recursos obtidos através de tais contratos. **Tais recursos não ficavam na Venezuela nem eram administrados pela equipe da Venezuela.** Como exemplos de tais operações: aluguel de equipamentos por preço superfaturado e prestação de serviços (preparação de estudos e relatórios técnicos) que já haviam sido realizados pelas equipes das obras. (Grifo nosso, fls. 9585)

313. Argumenta ainda o sujeito passivo solidário que o art. 135, III, do CTN, não se aplica ao caso em análise, porquanto a regra contempla apenas pessoas naturais que integram o quadro social e não terceiros supostamente administradores de fato da pessoa jurídica autuada.

314. Sustenta que “*não foram apontadas quaisquer condutas praticadas ou atos concretos que justifiquem a imputação de responsabilidade ora combatida quanto aos fatos geradores de 2012 a 2015*”

315. Por fim, defende a inexistência de fraude fiscal por ausência do elemento subjetivo da conduta. Ainda que presentes as ilicitudes aventadas, elas estão relacionadas a ilícitos criminais os quais não se confundem fraudes fiscais.

316. Minhas palavras.

317. A responsabilidade tributária de dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, prevista no art. 135, III, do CTN, não se confunde com a responsabilidade do sócio. Afinal, não é a condição de ser sócio da pessoa jurídica que atrai a responsabilidade tributária, mas sim a atuação como gestor ou representante da pessoa jurídica e a prática de atos com excesso de poder, **infração de lei**, contrato social ou estatutos que

resultaram em descumprimento de obrigação tributária²¹. Com efeito, o administrador, ainda que de fato, que praticar alguma dessas condutas, com reflexo tributário, deverá figurar como sujeito passivo solidário.

318. Embora o CTN estabeleça que a responsabilidade prevista no art. 135, III seja de caráter pessoal – entenda-se, exclusiva do administrador – a meu ver, trata-se de responsabilidade solidária²² pois se o art. 128 do CTN exige lei expressa para atribuir responsabilidade a terceiro, de igual modo a exclusão da responsabilidade do contribuinte deve estar prevista em lei. Outro ponto a reforçar esse posicionamento é a própria súmula 430²³ do STJ, que ao tratar especificamente da matéria enuncia responsabilidade solidária do sócio-gerente e não responsabilidade pessoal.

319. Assim, constatado que o recorrente efetivamente comandou todo o esquema de geração de caixa 2 na CNO, utilizando-se de suas sucursais no exterior; reorganizou o sistema até então existente, implementou e comandou o Setor de Operações Estruturadas, responsável por pagamentos ilícitos; e tendo em vista que tais condutas configuram ilícitos penais tributários, quais sejam, fraude, sonegação e conluio, nos termos dos art. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, conforme dito acima, resta claro a infração à lei, o que atrai a incidência do art. 135, III do CTN.

320. Nessa mesma trilha, oportuno observar na decisão do STF elencada acima um trecho em que o Min. Fachin transcreve o posicionamento da Procuradoria Geral da República MPF no sentido de que *“além das repercussões, no âmbito criminal, os fatos narrados nos depoimentos possuem também repercussão no âmbito fiscal, de modo que revela-se pertinente o requerimento formulado”* pela Receita Federal. O que vai de encontro às palavras do recorrente.

321. Quanto à alegação de sujeito passivo solidário estar preso durante os últimos seis meses do período a que se refere o período autuado (2012 a 2015), em hipótese alguma tal argumento tem o condão de elidir sua responsabilidade, afinal um esquema tão sofisticado de geração de caixa como o implementado na CNO, com todas as tarefas e etapas definidas, funcionários alocados, líderes orientados, poderia ser comando até mesmo de dentro do presídio. Portanto, tal argumento também não lhe socorre.

322. Como dito acima, as provas constante dos autos, os depoimentos e a narrativa da fiscalização demonstram de forma inequívoca que Marcelo Odebrecht comandou todo o esquema fraudulento de geração de caixa 2 mediante despesas fictícias geradas nas sucursais da CNO no exterior, as quais funcionavam como “pessoas jurídicas de passagem”.

²¹ “A regra matriz de responsabilidade do art. 135, III, do CTN responsabiliza aquele que esteja na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica. Daí a jurisprudência no sentido de que apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito – má gestão ou representação por prática de atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos – e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade” RE 562.276/PR, página 432.

²² MACHADO, Hugo de Brito; Curso de direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 189. TÔRRES, Heleno Taveira; Responsabilidade de terceiros e desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. São Paulo: Dialética, v. 16, 2012. p. p. 125, 127. No mesmo sentido o Ac. CARF 9101-002.954, de 03 de julho de 2017.

²³ Súmula 430 (STJ): O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

323. Nesses termos correta a imputação de responsabilidade solidária passiva, a qual deve ser mantida.

Conclusão

324. Ante o exposto, voto no sentido de conhecer dos recursos voluntários da recorrente e do sujeito passivo solidário e, no mérito, negar-lhes provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior

Voto Vencedor

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, redator designado.

O ilustre relator trouxe ao colegiado uma valiosa descrição do cenário fático e do cenário jurídico atinentes ao presente processo. O substancial voto inicial levou ao entendimento majoritário no colegiado da necessidade dos lançamentos tributários de IRPJ e CSLL sobre os lucros auferidos no exterior, os quais tiveram a sua base corrompida pelas práticas apontadas na acusação fiscal, bem como pela qualificação da multa de ofício e pela manutenção da imputação de responsabilidade tributária. Todavia, o mesmo não ocorreu em relação ao lançamento tributário de IRRF sobre os pagamentos realizados pelas empresas estrangeiras, ligadas à empresa autuada, tidos como pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado, conforme a acusação fiscal. Diante desse fato, coube a mim redigir o correspondente voto vencedor, aqui apresentado.

Conforme evidenciado nos autos, a empresa autuada exercia atividades econômicas em países estrangeiros por meio de empresas estrangeiras, suas controladas. É incontroverso o fato de que essas empresas estrangeiras fizeram compras superfaturadas e firmaram contratos fictícios. Os seguintes fatos também são incontroversos: os pagamentos efetuados não possuíam uma operação econômica correspondente ao valor pago, serviram para dar aparência de legalidade aos recursos utilizados para o pagamento de propina a agentes públicos, foram realizados sob o comando dos administradores da empresa autuada, foram utilizados recursos de um caixa único do grupo econômico e foram formalmente registrados pelas controladas estrangeiras.

A fiscalização entendeu que os valores dissimulados nos referidos contratos fictícios e compras superfaturas contribuíram negativamente no resultado das empresas estrangeiras, o que teria causado a redução indevida da tributação dos lucros no exterior da empresa autuada. Para reparar a irregular tributação a menor, foram lavrados autos de infração para exigir IRPJ e CSLL, gravados com multa de ofício qualificada, e também foi imputada

responsabilidade tributária ao seu administrador. Essas medidas foram ratificadas na presente decisão.

A fiscalização também entendeu que os pagamentos dos mesmos contratos fictícios e compras superfaturadas foram feitos a pessoas não identificadas, uma vez que os seus reais destinatários, os agentes públicos corrompidos, não foram identificados no momento dos pagamentos. No mesmo viés, os pagamentos foram considerados sem causa, pois desbordaram da finalidade econômica das empresas pagadoras. A partir desse entendimento, foi lavrado auto de infração para exigir IRRF com fundamento no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995. A fiscalização aponta os pagamentos formalmente realizados pelas empresas estrangeiras, mas atribui esses pagamentos à empresa autuada, sua controladora, com fundamento na existência de fraude.

Em princípio, um evento realizado no exterior por pessoa estrangeira residente no exterior não pode produzir fato gerador de uma obrigação tributária no Brasil, salvo expressa previsão legal. Uma exceção a essa regra é a tributação dos lucros no exterior de empresa coligada ou controlada por empresa nacional, nos termos do artigo 1º da Lei nº 9.532/1997, o qual fundamenta os presentes lançamentos de IRPJ e CSLL sobre os mesmos fatos que também deram ensejo ao lançamento do IRRF. Todavia, não existe previsão legal no nosso ordenamento jurídico para exigir IRRF das empresas estrangeiras. É importante trazer esse fato à superfície apenas por razões de clareza, uma vez o lançamento em tela está exigindo o tributo da empresa nacional que controla as estrangeiras.

A acusação fiscal afirma que os referidos pagamentos foram realizados pela empresa autuada, que é brasileira e residente no Brasil. Para tanto, desconsidera os registros formais das empresas estrangeiras pagadoras por entender que o quadro fático demonstrado configura uma fraude que autoriza a atribuição dos pagamentos à empresa que capitaneava o grupo econômico e de onde partiram os comandos para os pagamentos.

O artigo 149, VII, do CTN determina o lançamento tributário no caso de fraude, *verbis*:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

A aplicação desse dispositivo exige um mínimo de esforço interpretativo do termo *fraude*. Entendo que a fraude autorizadora do lançamento tributário é aquela que corrompe a base tributável ou dissimula os fatos que a corrompem. Assim, apenas por clareza, deve-se salientar que a fraude em processos licitatórios não dá ensejo, isoladamente, a um lançamento tributário.

A fraude apontada pela fiscalização parte inicialmente dos pagamentos de compras superfaturadas e de contratos fictícios por parte das empresas estrangeiras. Embora tais fatos configurem uma fraude tributária em relação à tributação dos lucros no exterior da matriz brasileira, conforme bem demonstrado no voto inicial, tais fatos, por si só, não são suficientes para dar ensejo ao lançamento de IRRF, uma vez que essas empresas, por serem estrangeiras e residentes no exterior, não estão sujeitas a essa tributação, conforme já apontado acima.

A acusação fiscal acrescenta um outro fato ao seu fundamento: os pagamentos seriam de titularidade da empresa autuada e apenas dissimulados pelos pagamentos das suas sucursais. Todavia, esse último fato é controverso, carecendo de uma maior atenção. Transcrevo o correspondente trecho do Termo de Descrição dos Fatos (fls. 9578), um tanto extenso, pois a complexidade das operações investigadas exige um considerável esforço descritivo:

Conforme restou devidamente comprovado neste termo: a CNO 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 tributável das suas Sucursais no exterior e (consequentemente) a redução do lucro tributável da CNO aqui 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 (relativos a contratos simulados), 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:

[...]

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:

[...]

Com efeito, o colaborador Marcos Grillo (responsável pela geração de Caixa 2 na CNO) também afirmou que as decisões sobre a destinação final do Caixa 2 gerado nas Sucursais da CNO no exterior não era de conhecimento das mesmas. Vejam:

[...]

O gerente do "Departamento de Propinas", HILBERTO MASCARENHAS (ou Huberto 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 designava 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:

[...]

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 de dinheiro), passando por quatro níveis, para os recursos gerados do caixa 2 chegarem ao destinatário final, conforme informou o colaborador LUIZ EDUARDO DA ROCHA SOARES:

[...]

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 de 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 5.2 deste termo (DA ESTRUTURA UTILIZADA NA GERAÇÃO DE CAIXA 2 - MODUS OPERANDI- TIPOLOGIA DAS OPERAÇÕES).

Conforme devidamente comprovado, esse modus operandi implementado pela CNO (sonação/lavagem de dinheiro/pagamento de propinas) serviu para não identificar os beneficiários das propinas pagas pelo esquema criminoso.

Portanto, os recursos utilizados para pagamentos de custos/despesas inexistentes, relativos aos contratos simulados por meio das sucursais da CNO no exterior (na primeira 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.

Com efeito, 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, que foi o mentor do esquema de geração de caixa 2 na CNO. Vejamos:

[...]

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 suas sucursais no exterior, para a geração do caixa 2, fazia parte do esquema fraudulento implementado pela CNO.

Ou seja, 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.

A título de exemplo, vamos imaginar que a CNO tivesse utilizado outras empresas nesse esquema fraudulento e não as suas próprias sucursais. Nesse caso, 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 são filiais da Companhia no exterior.

E justamente por se tratarem de filiais, elas foram usadas pela matriz (CNO) por uma questão de conveniência e oportunidade desta, como bem ressaltou o próprio Marcelo Odebrecht quando afirmou que "as operações de caixa 2 eram feitas diretamente nos projetos a partir de oportunidades reais que pudessem ser enquadradas como planejamento fiscal".

Além disso, quem precisava de caixa 2 para pagar propinas era a CNO e não as suas sucursais, como também foi afirmado pelo Sr. Marcelo Odebrecht. Vejamos:

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.

Neste sentido, as operações da CNO no Brasil faziam muito pouca geração de Caixa 2, resultando em dificuldades de honrar os compromissos assumidos nas épocas de campanha eleitoral. Nestas ocasiões, eram necessários recursos do Caixa 2 no Brasil e nunca havia saldo suficiente.

A partir da descrição dos fatos contida nos autos, muito bem representada no trecho acima transcrito, cheguei ao entendimento de que a fraude de que se está tratando não foi perpetrada sob o comando da CNO, mas sim sob o comando de uma entidade criminosa cujos objetivos não estavam adstritos à elisão tributária e que se apoderou da estrutura empresarial capitaneada pela CNO para se desenvolver. Assim, entendo que a CNO foi capturada por essa entidade criminosa e não pode ser totalmente responsabilizada tributariamente por todos os atos praticados pela entidade criminosa que a controlava. Com isso, quero dizer que a autoria do comando para a realização dos pagamentos em tela não pode ser atribuída simplesmente à CNO. Todavia, não há dúvida de que a CNO participou objetivamente da fraude e é mister verificar a sua parcela de responsabilidade, sempre sob o aspecto tributário.

Entendo que é possível desconsiderar o registro formal de pagamento por parte de uma empresa e imputar esse pagamento a outra empresa quando ficar demonstrado que o efetivo pagamento ocorreu com recursos da empresa imputada sem que exista um efetivo fundamento econômico para que ele fosse registrado pela outra empresa. Isso ocorre, por exemplo, quando a empresa que registrou o pagamento é pessoa interposta, incapaz de gerar os recursos utilizados no pagamento, evidenciando que os recursos teriam origem em quem a interpôs.

Na espécie, isso não ocorreu, nem mesmo algo semelhante. A origem dos recursos utilizados nos pagamentos em tela foi atribuída pela fiscalização a um “caixa único”, o qual era suprido por várias empresas do grupo econômico, principalmente pelas suas empresas estrangeiras. A empresa autuada pouco contribuía para esse caixa único. Em outras palavras, a fiscalização não demonstrou que os recursos utilizados nos pagamentos em tela pertenciam à empresa autuada. O fundamento da acusação seria o fato de a empresa autuada possuir o poder de comando sobre esses recursos. Todavia, entendo que esse poder de comando não estava com a CNO, mas com a entidade criminosa estruturada sobre ela. Uma evidência disso é que sequer os administradores da CNO possuíam total controle sobre esses pagamentos, ou seja, havia uma gestão horizontal dos recursos do caixa único. Dentro desse quadro, é possível que os recursos utilizados nos pagamentos em tela tenham origem até mesmo nas próprias empresas que registraram os pagamentos, uma vez que são empresas operacionais e lucrativas.

Em conclusão, diante dessas considerações, o colegiado entendeu que a fraude demonstrada pela fiscalização não é especificamente suficiente para que os pagamentos em tela sejam atribuídos à empresa autuada, de forma que o lançamento de IRRF deve ser exonerado. Quanto aos demais itens discutidos, o colegiado acompanhou o voto do ilustre relator.

(documento assinado digitalmente)
Neudson Cavalcante Albuquerque

Declaração de Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

1. Em que pese o brilhantismo do voto apresentado pelo Ilustre Relator Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, manifestei interesse de apresentar a presente declaração de voto por divergir da sua conclusão pela improcedência dos recursos voluntários.

Introdução

2. De início, cumpre registrar que o presente Julgador é daqueles que entendem que a corrupção é um “câncer” que deve ser combatido em nosso País com o máximo de empenho possível e sem qualquer medida de tolerância. Exemplo de operação contra a corrupção digna de aplausos e admiração é a própria operação Lava-Jato, operação esta que, além de constituir um importante marco contra o *colarinho branco*, tem tudo para demonstrar que a cultura do “jeitinho brasileiro” nem sempre prevalece em face do império da lei para todos.

3. Que o Direito Penal, cumprindo seus preceitos, prenda os corruptos e nos livre da vergonhosa sensação de impunidade aos poderosos. É este o remédio jurídico apto a sancionar aqueles que se valem do combatido método de pagar e receber propina em um autêntico Estado de Direito: privação da liberdade após o devido processo penal.

4. Também na seara fiscal devem as autoridades competentes tributar a renda daqueles que se beneficiaram de todo o esquema deflagrado pela Lava-Jato, lembrando, aqui, do princípio do *non olet*, o qual permite que a tributação no Brasil atinja qualquer capacidade contributiva, inclusive aquela obtida como fruto de crime.

5. Tributo, porém, não pode ser revestido de sanção, na linha do que dispõe o artigo 3º²⁴ do CTN. Não compete ao Estado, pois, punir corruptos ou empresas a ele ligadas com Autos de Infração bilionários, mas lavrados sem base na lei tributária, como me parece ter ocorrido nessa situação concreta.

6. Questões políticas, juízo pessoal em nome de uma justiça ou o impacto financeiro decorrente de uma decisão jamais poderiam servir, a nosso ver, de argumento ou até mesmo influência para, sob o rótulo de tributo, confiscar indevidamente um patrimônio. Como diria Eros Grau, “*vamos à Faculdade de Direito aprender direito, não justiça. Justiça é como a religião, a filosofia, a história.*”²⁵

7. Por mais preconceito que se possa ter de uma estrutura empresarial criada no exterior para pagar propina (e gerar caixa 2), isto, por si só, não é fato gerador de tributo aqui no Brasil. Que prendam os operadores e mentores do esquema nos estritos termos do Direito Penal, mas daí a dissimular uma punição pecuniária revestida de tributos arbitrários entendendo existir uma enorme distância.

8. Como observa o professor Roque Antonio Carrazza²⁶:

Na apreciação de cada caso concreto deve ser levado em conta o que previamente se encontra na lei. O Fisco deve limitar-se a subsumir o fato à norma, sem nenhum tipo de valoração.

(...)

Em nosso ordenamento jurídico, o Executivo, no exercício de sua faculdade regulamentar, não pode, em nenhum caso, invadir a esfera de atribuições do Legislativo.

²⁴ “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

²⁵ cf. EROS GRAU. “Por que tenho medo dos juízes”. São Paulo: Malheiros. 2013. Página 19.

²⁶ Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros. 28ª edição. P. 286 e 403.

9. E como já havia proclamado Alexis de Tocqueville²⁷, “*a intervenção da Justiça na Administração não prejudica senão ao andamento normal dos trabalhos, enquanto que a intervenção da Administração na Justiça corrompe os homens e os torna, a um só tempo, revolucionários e servís*”.

10. Nesse estado de coisas, e longe de querer entrar em qualquer debate ideológico inerente ao problema da atividade jurisdicional, é preciso nunca esquecer que tributo é norma jurídica que decorre da incidência da hipótese tributária ao caso concreto. Na linha do que dispõe o artigo 114 do CTN, *fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*.

11. De acordo com o artigo 142 do CTN, “*compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível*”.

12. Sobressai desse dispositivo legal a imposição à Administração Tributária (atividade vinculada e obrigatória) de averiguar o efetivo enquadramento da descrição dos fatos relatados à norma geral e abstrata, individualizando-a e tipificando-a.

13. O ônus da prova quanto à subsunção da situação fática à aplicação da norma tributária é do fisco, a quem compete a tarefa de comprovar e motivar, de forma explícita, clara e congruente, a existência de todos os elementos essenciais da obrigação tributária.

14. Para que a autoridade fiscalizatória, então, possa proceder ao lançamento tributário deve antes confirmar a ocorrência dos aspectos (pessoal, material, temporal, espacial e quantitativo) que teriam deflagrado a incidência tributária, afinal a oneração do patrimônio do contribuinte com o tributo somente pode decorrer de situações suficientemente descritas em lei e perfeitamente identificadas no mundo dos fatos, sob pena de improcedência da cobrança.

15. Trata-se do consagrado princípio da legalidade no direito tributário, o qual, assim como no Direito Penal, possui enorme importância, a ponto do artigo 150, I, da Carta Magna, expressamente prever a impossibilidade das pessoas políticas exigirem ou aumentarem tributo sem que seja mediante lei. É a estrita legalidade (ou *tipicidade cerrada*) enquanto garantia de todos os contribuintes contra uma tributação arbitrária.

16. E com a *devida vênia* ao Relator, a quem tenho um profundo respeito e admiração, quer me parecer que os tributos ora exigidos foram constituídos sem base em lei. Simulando-se obrigações tributárias inexistentes, dissimulou-se uma tentativa de punir e “quebrar” a empresa (Recorrente) por esta integrar um grupo empresarial que, além de prestar serviços, participava de uma extensa e complexa organização criminosa no Brasil e no exterior, que contava com dezenas de sociedades espalhadas mundo a fora e centenas de operadores.

17. Com base, todavia, nos fatos e elementos probatórios trazidos para esse caso específico, não há que se falar em tributos devidos no Brasil pela Recorrente. Senão, vejamos:

Dos fatos

²⁷ El antiguo régimen y La revolución. Guadarrama: Madrid. 1969. P. 90.

18. Da análise do extenso TVF, nota-se, de plano, ao menos uma grave contradição e um tremendo erro jurídico, “equivocos” estes que acabaram levando a essa tributação indevida, tanto a título de IRPJ e CSLL quanto de IRRF.

19. A contradição diz respeito à qualificação jurídica das despesas incorridas com os pagamentos ilícitos: em algumas passagens do TVF, a fiscalização se vale do termo “despesas fictícias” (ou inexistentes), parecendo indicar que tais pagamentos não teriam sido feitos pelas Sucursais. Em outras passagens, porém, a fiscalização faz referência aos pagamentos como se fossem despesas simuladas.

20. Ora, ou a despesa é fictícia ou inexistente ou ela existe, mas de forma diferente à causa declarada. Ou é uma coisa, ou outra. Jamais as duas!

21. De uma análise mais atenta dos autos e seus elementos probatórios, porém, há demonstração cabal (e que, inclusive, foi confirmada nas delações premiadas mencionadas ao longo do TVF) **de que foram sim as Subsidiárias que se valeram de contratos simulados tanto para pagar propinas quanto para gerar Caixa 2.**

22. Ou seja, restou confirmado que, simulando-se serviços tomados e executados, as Sucursais, por conta e ordem de vários operadores e por intermédio de outras empresas também localizadas no exterior, dissimulavam-se propinas.

23. É inconteste nos autos que a diminuição patrimonial causada pelos pagamentos indevidos em questão foram suportados pelas Sucursais situadas em Angola, Equador, Venezuela, Panamá ou República Dominicana, empresas estas inclusive operacionais e existentes há dezenas de anos.

24. A propósito, cito algumas passagens aleatórias do próprio auditor responsável pelos lançamentos que atestam essa afirmativa (página 230 do TVF):

Notem que (não obstante esse processo sofisticado de simulação e lavagem de 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 5.2** deste termo (DA ESTRUTURA UTILIZADA NA GERAÇÃO DE CAIXA 2 – *MODUS OPERANDI* – TIPOLOGIA DAS OPERAÇÕES).

Conforme devidamente comprovado, esse *modus operandi* implementado pela CNO (sonegação/lavagem de dinheiro/pagamento de propinas) serviu para não identificar os beneficiários das propinas pagas pelo esquema criminoso.

Portanto, **os recursos utilizados para pagamentos de custos/despesas inexistentes, relativos aos contratos simulados por meio das sucursais da CNO no exterior (na primeira 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.

Com efeito, 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, que foi o mentor do esquema de geração de caixa 2 na CNO. *Grifamos*

25. Como se percebe, a fiscalização não só reconhece, mas demonstra no detalhe que o “esquema” funcionava no exterior, mais precisamente pelas subsidiárias da Recorrente, as quais, operando com caixa 2, patrocinavam uma complexa rede de pagamentos indevidos (e simulados).

Mas, não é só.

26. Na página seguinte do TVF (231), a fiscalização chega a sustentar 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.

A título de exemplo, vamos imaginar que a CNO tivesse utilizado outras empresas nesse esquema fraudulento e não as suas próprias sucursais. Nesse caso, 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 são filiais da Companhia no exterior.** *Grifamos*

27. Essa passagem a meu ver é um atestado do aludido erro jurídico, qual seja, a tentativa descabida de “desconsiderar” as Subsidiárias, ou melhor, de equivocadamente entender que elas e a Recorrente seriam uma única empresa. Aqui está o grave erro de critério jurídico que implicou nesses precipitados Autos de Infração.

28. Ora, as Subsidiárias e a Recorrente não poderiam ter sido confundidas. Tratam-se, a toda evidência e como o próprio fiscal chegou a confirmar, de pessoas jurídicas diferentes para fins fiscais. As subsidiárias, aliás, sempre foram operacionais, existem há muitos anos, possuem contabilidade própria auditada e cujo lucro líquido vem sendo tributado aqui no Brasil como manda a lei.

29. Aqui cabe uma indagação: se as Subsidiárias são uma extensão da Recorrente (*longa manus*, valendo-se da expressão latina empregada pelo fisco) e, portanto, empresas inexistentes de fato, caberia lançar IRPJ e CSLL sobre lucro do exterior? Evidentemente que não. Nesse cenário (hipotético), o resultado seria um só: receitas de exportação da Recorrente e despesas próprias da Recorrente, o que simplesmente não se sustenta diante dos fatos apurados e relatados.

30. Não há, aliás, nenhuma coerência lógica na caracterização das duas infrações em conjunto: ou glosam-se as despesas nas subsidiárias, tributando-se o lucro do exterior majorado de ofício; ou tributam-se os pagamentos sem causa ou para beneficiários não identificados fundado nas teses de despesa inexistente ou desconsideração das subsidiárias.

31. Mas, o que fez o fisco? Optou pelo caminho mais punitivo possível, tributando tudo da Recorrente, numa clara tentativa de transformar tributo em sanção. Compreensível a indignação do fisco ao se deparar com o uso comprovado de um verdadeiro *propinoduto* praticado no exterior por empresas vinculadas à Recorrente, mas, repita-se, isso não é fato gerador de tributo aqui no Brasil.

32. O que precisa ficar claro, contudo, é que os fatos apurados revelam que:

- (i) Foram as subsidiárias, empresas existentes de fato e de direito, e não a Recorrente, que sustentavam os pagamentos indevidos (propinas);
- (ii) Esses pagamentos reduziram o lucro líquido das próprias Subsidiárias no período autuado, não interferindo nas demonstrações financeiras da Recorrente. Vale dizer, o ônus econômico dos pagamentos ilícitos foi suportado pelas próprias subsidiárias, que emparelharam estas despesas nos seus balanços concomitantemente com determinadas receitas auferidas, muito embora tenham destinado esses recursos contabilizados para abastecer o malfadado Caixa Único.

33. Elucidados os fatos, passaremos a nos manifestar sobre as exigências propriamente ditas, mas na ordem inversa: primeiro IRPJ e CSLL e depois IRRF.

Do IRPJ e CSLL

34. Em linhas gerais, as exigências de IRPJ e CSLL são decorrentes da reconstituição do resultado tributável das Sucursais, mais precisamente em razão da adição de ofício das despesas com os pagamentos ilícitos, ora chamadas de simuladas, ora de fictícias, despesas estas que estranhamente também ensejaram a cobrança de IRRF da Recorrente sob a contraditória premissa de que ela teria sido a fonte pagadora dos pagamentos ilícitos considerados “sem causa” ou “para beneficiários não identificados”.

35. O silogismo empregado pela autoridade autuante foi o seguinte: como o lucro líquido apurado pelas Sucursais contém despesas “contaminadas”, estas despesas não são dedutíveis e, portanto, devem ser tributadas no Brasil em razão da necessidade de aumentar o lucro tributável proveniente do efetivo resultado positivo do exterior.

36. Em outras palavras, o IRPJ e CSLL são decorrentes da glosa de despesas incorridas no exterior para fins de se apurar o resultado aqui tributável.

37. Nenhum reparo caberia ao raciocínio, não fosse, é certo, um “detalhe” da maior relevância: o que se tributa no Brasil é o lucro líquido (ou contábil) apurado nos termos da legislação do país de origem, e não o lucro real conforme legislação brasileira.

38. De acordo com o artigo 25 da Lei n. 9.249/95:

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

(...)

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - as filiais, sucursais e controladas deverão **demonstrar** a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

(...)

IV - a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.

39. Como forma de sanar eventuais dúvidas interpretativas do alcance do verbo “demonstrar” acima sublinhado, mais precisamente se o lucro tributável deveria seguir a mesma

sistemática do lucro real ou apenas deveria ser demonstrado com as regras da legislação brasileira, o artigo 10 da Instrução Normativa 38/96, assim estabeleceu:

Art. 10. As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, **serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio.**

§ 1º Nos casos de inexistência de normas expressas que regulem a elaboração de demonstrações financeiras no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, estas deverão ser elaboradas com observância dos princípios contábeis geralmente aceitos, segundo as normas da legislação brasileira.

§ 2º As contas e subcontas constantes das demonstrações financeiras elaboradas pela filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, depois de traduzidas em idioma nacional e convertidos os seus valores em reais, deverão ser classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira, nas demonstrações financeiras elaboradas para serem utilizadas na determinação da base de cálculo do imposto de renda no Brasil.

40. Após essa IN ter sido revogada, ressalte-se que a Instrução Normativa n. 213 manteve a mesma disposição em seu artigo 6º, *in verbis*:

Art. 6º As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio

41. Forçoso concluir, portanto, que o lucro a ser considerado disponibilizado para a controladora no Brasil é aquele apurado de acordo com as regras contábeis vigentes no país de domicílio da controlada, na linha da própria interpretação dada pela Receita Federal do Brasil.

42. Nota-se, aqui, que a Medida Provisória n. 627/2013 (convertida na Lei 12.973/14) inseriu o § 7º ao referido artigo 25, justamente para esclarecer que o resultado do exterior a ser oferecido à tributação corresponde ao lucro líquido da empresa estrangeira, e não ao lucro real do Brasil. Veja:

Art. 25. (...)

§ 7º - Os lucros serão apurados segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio.

43. A exposição de motivos para a inclusão do § 7º ao referido artigo 25 é digna de nota:

95. O art. 94 traz um comando legal aplicado à apuração dos lucros da empresa no exterior, acrescentando o § 7º ao art. 25 da Lei n. 9.249, de 1995. O comando confirma o respeito às normas da legislação do Estado estrangeiro como base para a apuração dos lucros.

44. Da análise da legislação sobre o assunto, verifica-se que o resultado tributado reconhecido pela matriz no Brasil deve ser apurado conforme as regras contábeis aplicáveis (i) no país de domicílio das Sucursais, caso existam normas contábeis na jurisdição da sucursal; ou (ii) no Brasil, caso não existam normas contábeis no país de domicílio da sucursal (2º critério). De qualquer forma, os lucros tributáveis no Brasil deverão sempre corresponder ao lucro contábil.

45. Sendo assim, se a legislação tributária do país de domicílio da Sucursal conferir um benefício tributário que permita uma “exclusão” na apuração tributária, esse ajuste não terá nenhum reflexo sobre o resultado sujeito à tributação no Brasil. De igual maneira, se a legislação de domicílio estabelecer a obrigatoriedade de adição de uma determinada despesa contábil, por ser indedutível, essa adição não será refletida no resultado oferecido à tributação no Brasil.

46. Isso significa dizer que o nosso ordenamento jurídico não estabelece nenhum mecanismo alternativo para determinação do resultado tributável no Brasil, devendo sempre prevalecer a qualificação contábil, salvo na hipótese de arbitramento, que não é o caso.

47. Não é o caso porque o próprio TVF relata que a apuração do ajuste proveniente da tributação do lucro do exterior partiu das próprias demonstrações financeiras das Sucursais, devidamente auditadas e validadas por empresa de auditoria.

48. Ora, se a própria legislação fiscal brasileira atribuiu autonomia a contabilidade apurada no exterior, resta patente que o intérprete não pode realizar ajustes ao lucro líquido com base em regra de dedutibilidade interna. Admitir o contrário significa permitir uma manipulação do lucro líquido, vilando o aspecto quantitativo previsto na lei.

49. Vale destacar, aqui, que a Recorrente bem demonstrou que todos países nos quais as Sucursais estão domiciliadas (Venezuela, Equador, Panamá, República Dominicana e Angola) adotam as normas internacionais de contabilidade (IFRSs), o que lhes obriga a reconhecerem todos os pagamentos efetuados como despesas na sua contabilidade, independentemente do tratamento fiscal aqui adotado.

50. Corroboro, aqui, a conclusão do Parecer Contábil trazido pela defesa, vazado nos seguintes termos:

- Os pagamentos realizados implicaram a diminuição do patrimônio líquido das entidades no exterior uma vez que houve saídas de caixa (redução de ativos). Portanto, **tais pagamentos atenderam justamente ao conceito contábil de despesa, qual seja: diminuição do patrimônio líquido da entidade em razão de redução de ativos (no caso em tela, caixa) que não decorrem de transação com sócios.**
- Independente da classificação a ser dada à **despesa oriunda dos pagamentos excessivos ou indevidos realizados** (i.e. despesa propriamente dita, custo dos serviços, perda etc.), resta claro que a mesma **afeta o resultado antes dos tributos sobre a renda**. Isto porque em não se tratando de uma despesa incorrida com tributos que incidem sobre a renda, tal como definido na norma internacional IAS 12 (Pronunciamento Técnico CPC 32), essa despesa reduz o lucro antes dos tributos sobre a renda (ou aumenta o prejuízo antes dos tributos sobre a renda).
- **Não há que se falar em tratamento contábil distinto em Angola, Equador, Venezuela, Panamá ou República Dominicana uma vez que todos estes países possuem, e já possuíam desde o ano de 2011, os mesmos princípios contábeis relacionados ao reconhecimento de despesas e apuração de resultados vigentes no Brasil.** Tais princípios são aqueles constantes na Estrutura Conceitual Básica ("Conceptual Framework") das normas internacionais de contabilidade (IFRSs), incorporadas ao ordenamento contábil brasileiro por meio do Pronunciamento Técnico CPC 00.
- **A detecção e o reconhecimento de responsabilidade sobre os pagamentos excessivos ou indevidos não traz impactos pretéritos que modifiquem o resultado antes dos tributos sobre a renda retroativamente das sucursais no exterior** posto ser a classificação de uma despesa antes dos tributos sobre a renda.
- Dado que os resultados destas sucursais no exterior são refletidos nas Demonstrações Financeiras da CNO por meio do método de equivalência patrimonial, **não há, salvo pela receita (ou despesa) de equivalência patrimonial, qualquer impacto no resultado antes dos tributos sobre a renda da CNO que seja decorrente do reconhecimento das despesas em questão nas referidas sucursais.**
- **O tratamento contábil dos pagamentos excessivos ou indevidos como despesa já foi adotado por outras empresas no Brasil (Petrobras e Eletrobrás) e no exterior (Montedison, Rolls Royce e Siemens), cujos exemplos foram utilizados para fins ilustrativos neste Parecer.** Verifica-se que **tal tratamento contábil foi aceito pelas**

empresas de auditoria destas empresas e pelos órgãos reguladores de mercado de capitais.

• Por fim, considerando todos os aspectos mencionados neste Parecer é nossa opinião que os pagamentos realizados só podem ser registrados como despesa, e que, qualquer que seja sua classificação sob a ótica do resultado, como uma despesa antes dos tributos sobre a renda. Logo, **não há que se falar em refazimento da Demonstração de Resultados da CNO para o período em tela, uma vez que o tratamento contábil dado pela companhia se encontra em conformidade com as normas contábeis.**

51. Nesse sentido, e considerando que as demonstrações financeiras das Sucursais atestam que o lucro líquido de cada uma já foi de fato aqui tributado e, mais ainda, que não há qualquer motivo para discordar dessa opinião acerca da correta contabilização da “propina” enquanto despesa aos olhos da ciência contábil, não pode prevalecer o ajuste pretendido pela fiscalização, sob pena de fazer letra morta à lei que define qual a base de cálculo para fins de tributação de resultado no exterior.

52. Afasto, contudo, as exigências de IRPJ e CSLL.

Do IRRF

53. Restou demonstrado que a Recorrente é pessoa jurídica que, apesar de controlar as referidas Subsidiárias, pertence a um complexo empresarial associado a diversas outras empresas e pessoas físicas que formam o grupo Odebrecht.

54. Também restou demonstrado que o ônus econômico e o registro das despesas incorridas com os pagamentos indevidos foram feitos com recursos provenientes das próprias Subsidiárias, as quais, conforme apontou o TVF, foram utilizadas não tanto para gerar Caixa 2 como para patrocinar a rede de propinas.

55. Da análise do TVF, cabe trazer à baila outras passagens, a saber:

(i) na página 121, o TVF afirma que *a adoção do Caixa Único (controlado/gerido pela CNO) foi o facilitador para as transferências de recursos entre as Sucursais do grupo, mormente do caixa 2 gerado nos contratos simulados celebrados.* Nesta mesma página, a fiscalização ainda registra que *a CNO participa efetivamente da geração do caixa 2, sendo que as Sucursais da Venezuela, Panamá, República Dominicana e Angola atuam como longa manus, ou seja, executoras das ordens dadas pela CNO.*

(ii) na página 126, o TVF afirma que *face à necessidade da CNO (de gerar caixa 2 para o pagamento de propinas), esta utilizou as suas Sucursais no exterior para atingir o seu objetivo.*

(iii) mais adiante, na página 193, o TVF conclui que *a CNO detém o controle dos recursos gerados pelas empresas do grupo, utilizando-os de acordo com sua conveniência. Aliás, por esta razão que o Caixa Único é uma massa indivisível, pois alimentada por dezenas de empresas, sob o comando e ordem da CNO.*

(iv) finalmente, cumpre observar também que, na página 247, o TVF, antes de planilhar os valores que serviram de base de cálculo do IRRF, menciona que foi elaborado *um demonstrativo (fl. 9249) contendo a relação de todos os pagamentos fraudulentos efetuados por*

meio das sucursais da CNO no exterior, bem como a conversão dos valores em reais, o valor da base de cálculo ajustada e o valor do IRRF a ser lançado de ofício.

56. Essas passagens são mais do que suficientes para novamente atestar que os pagamentos ora tributados foram efetuados com recursos gerados pelas Sucursais, estas sim, portanto, as fontes dos pagamentos ilícitos. Tanto é assim que, repita-se, a fiscalização se valeu, para exigir o Fonte, da mesma base de cálculo de IRPJ e CSLL que apurou com a glosa destas mesmas despesas.

57. Além disso, outro fato que chama atenção é o de que a fiscalização não comprova a existência de nenhum registro, pagamento ou remessa de recursos que teriam sido feitos pela Recorrente. Pelo contrário, afirma o fisco que foram as Subsidiárias e algumas outras empresas quem abasteciam o Caixa das propinas.

58. Ou seja, a fiscalização, não obstante nunca tenha demonstrado a efetiva ocorrência de pagamentos ou entrega de recursos por parte da Recorrente, atestou que o esquema de pagamento sempre foi fomentado com recursos provenientes do exterior, notadamente as Sucursais, ainda que intermediado no Brasil pela Recorrente e outros dirigentes do grupo.

59. Ocorre, porém, que a autoridade fiscal responsável, com a máxima vênia, não poderia ter confundido a figura jurídica "fonte pagadora" com a figura jurídica "intermediadora" da liquidação financeira das operações. São coisas inconfundíveis.

60. A leitura do texto do artigo 674 do RIR/99 – cuja matriz legal é o artigo 61 da Lei nº 8.981/95 - revela que sua aplicação exige a comprovação, por parte do fisco, da efetiva existência de pagamento pelo contribuinte autuado. Sem a demonstração cabal de que a Recorrente de fato suportou o ônus econômico ou, eventualmente, efetuou os pagamentos indevidos, não há como a norma de incidência do IR-Fonte ser aplicada.

61. Nesse sentido é a jurisprudência do CARF, conforme atestam as ementas dos seguintes julgados:

PAGAMENTO - CARACTERIZAÇÃO DO ATO - ÔNUS DA PROVA. A caracterização pela fiscalização, mediante provas, de que ocorreu pagamento é pressuposto material para o lançamento do Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, de que trata o caput do art. 61. (Acórdão 2202-002.221. Data de Publicação: 17/06/2013).

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO-IDENTIFICADO. INCIDÊNCIA. O art. 61 da Lei nº 8.981/95 traz uma presunção legal da existência de rendimentos, cujo fato indiciário a ser provado pelo fisco é a ocorrência de efetivo pagamento, cuja causa ou o beneficiário não é identificado. (Acórdão 1301.000.950. Sessão de 14/06/2012).

62. Em se tratando de exigência de IR-Fonte de 35% previsto no referido artigo 674 do RIR/99, a prova da ocorrência do pagamento a beneficiário não identificado, bem como de que a empresa autuada de fato tenha figurado como fonte de pagamento, devem ser produzidas pelo Fisco, que não pode se valer de convicções pessoais ou de presunção não prevista em lei.

63. A falta, então, da prova de que foi a Recorrente quem efetuou os pagamentos e, mais ainda, em razão da confirmação pelo próprio fisco de que foram as Sucursais as fontes dos recursos utilizados para este fim, ensejam a improcedência da cobrança de IR-Fonte.

Da responsabilidade solidária

64. Outro fato que também parece revelar que a presente autuação foi motivada, na verdade, por um senso de justiça ou como forma de punir a organização criminosa caracterizada no bojo da Lava-Jato ocorre com a responsabilização solidária do Sr. Marcelo Bahia Odebrecht, tido como o “manda-chuva” na ação penal, mas que não figurou como dirigente da Recorrente no período autuado e, inclusive, esteve preso em parte deste tempo.

65. De plano, é bom lembrar que a responsabilidade criminal é totalmente diferente da responsabilidade tributária, esta sim que ora será analisada.

Pois bem.

66. Como resultado da fiscalização que culminou na lavratura dos Autos de Infração de IRPJ, CSLL e IR-Fonte em comento, a fiscalização, com fundamento no artigo 135, III, do CTN, emitiu termo de sujeição passiva solidária ao Sr. Marcelo Bahia Odebrecht, em razão **(i)** de depoimentos colhidos em delações premiadas de outros dirigentes no âmbito da Lava-Jato, os quais, na interpretação da fiscalização, sugerem que a pessoa física em questão teria sido o administrador de fato da Recorrente; e **(ii)** dele ter figurado como líder do esquema de pagamentos de propinas, exercendo, inclusive, o cargo de presidente da *holding* do grupo.

67. Não concordo, porém, com esse racional.

68. Primeiro porque as autuações não se sustentam. Assim, como não há que se falar em tributos devidos, a solidariedade “cai por terra” como consequência lógica.

69. E segundo porque há um vício material latente, qual seja, o de falta de coerência lógica e motivação na aplicação do artigo 135, III, nesse caso concreto, dispositivo este que possui a seguinte redação:

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.

70. De uma rápida leitura desse dispositivo, verifica-se que a responsabilização pessoal de diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica autuada depende de comprovação de que sua conduta envolveu excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

71. A responsabilidade de que trata o artigo 135, III, portanto, é composta por 2 (dois) elementos: o elemento pessoal, que diz respeito à **pessoa que praticou a conduta em nome da pessoa jurídica (contribuinte principal)**, e o elemento fático, que diz respeito ao exercício de ato com excesso de poder ou com infração à lei, contrato social ou estatuto da empresa.

72. Nesse caso a fiscalização não se ateve ao fato de que o Sr. Marcelo Bahia Odebrecht não figurou como dirigente da Recorrente, que é o pressuposto lógico da responsabilização pelo Artigo 135, III em questão.

73. Não há, ademais, qualquer motivação acerca de eventual interposição de pessoa no quadro societário da Recorrente, única hipótese que se admite para responsabilizar pessoa física diversa daquelas formalmente registradas nos atos societários pertinentes.

74. O TVF deveria, para valer sua tese, ao menos demonstrar de maneira concreta e com o devido suporte probatório, que o suposto “administrador de fato” (Sr. Marcelo) de fato teria usurpado a competência dos “administradores de direito”, mas isso nunca foi feito.

75. Ora, para que o Sr. Marcelo Bahia Odebrecht pudesse ser qualificado como dirigente de fato, mister que a fiscalização ao menos tivesse invocado quem seriam os “laranjas” ou, quando menos, em que medida houve simulação no tocante ao quadro de dirigentes da Recorrente.

76. Admitir uma presunção de poderes de gestão sem qualquer motivação de fraude ou simulação do quadro societário significa violar o princípio da entidade, livre iniciativa e legalidade.

77. Também seguir o entendimento fiscal de imputar responsabilidade solidária com base no artigo 135, III, a pessoa física que figurou como dirigente em parte do período da *holding* controladora do grupo, sem qualquer alegação de interposição de pessoas, conduziria até mesmo ao estranho cenário de que todo Auto de Infração seria de responsabilidade do dirigente do controlador, que inclusive deixaria de existir na figura de uma sociedade, pois no topo de qualquer estrutura societária de um grupo empresarial estão os sócios pessoas físicas, que passariam a ser taxados de responsáveis no modo “piloto automático”.

78. A fiscalização, na verdade, se valeu de meras ilações e, mais ainda, parece ter confundido a responsabilização pessoal do artigo 135, III, com a figura do “interesse comum” que dá azo à responsabilização pelo artigo 124, I, do CTN, dispositivo este que nunca foi invocado, razão pela qual é ora inaplicável.

79. Não obstante, os elementos de prova desses autos apontam até em sentido oposto a presunção do fisco, uma vez que restou evidenciada a autonomia de grande parte dos executivos da CNO no Brasil e no exterior.

80. As decisões relativas à geração de caixa 2 e pagamentos indevidos, pois, não necessariamente dependiam do aval do Sr. Marcelo, existindo vários depoimentos dos próprios colaboradores que corroboram a versão de que existiram atos ilícitos praticados por eles próprios, isto é, sem conhecimento da pessoa do solidário.

81. Penso eu que restou demonstrado que o chamado “Setor de Operações Estruturadas” funcionava de forma independente da vontade do Sr. Marcelo, tendo como atribuição a realização de pagamentos demandados por vários outros executivos do grupo, inclusive da própria Construtora (Recorrente), que possuíam autonomia na condução dos negócios que presidiam.

82. Nesse contexto, convém ressaltar que, em caso idêntico ao presente, envolvendo também a CNO como devedora principal e o Sr. Marcelo como solidário (PAF 16682.720944/2017-61), o CARF afastou a imputação da responsabilidade em Acórdão (1401-003.094) que restou assim ementado:

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

83. Por concordar com as razões do voto, seguido à unanimidade pela Turma Julgadora, transcrevo a seguir parte da motivação constante desse julgado:

(...) 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 às 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 "apresenta" 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.

84. Feitas essas considerações, entendo que a imputação de responsabilidade solidária prevista no artigo 135, III, do CTN também não se sustenta.

Conclusão

85. Pelo exposto, voto por dar provimento integral aos recursos voluntários.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Declaração de voto

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto

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

Em primeiro lugar, cabe mencionar que as regras de lucros no exterior, também conhecidas como “*controlled foreign companies*” (CFC), não deveriam ser um regime geral de tributação da renda em bases universais, mas normas especiais, que têm por finalidade evitar que

o contribuinte possa afastar ou diferir o pagamento do imposto de renda sobre rendimentos por ele auferidos no exterior através da interposição de sociedades.

Dessa forma, as regras CFC são normas antiabusivas que só deveriam ser aplicadas em situações excepcionais, quando determinadas condições fossem cumpridas.

A título de ilustração, João Francisco Bianco cita as seguintes situações excepcionais como passíveis de gerar a sua aplicação: (i) autonomia fiscal da autoridade sediada no exterior; (ii) existência de controle da sociedade estrangeira pelo residente; (iii) apuração de rendas passivas pela pessoa jurídica sediada no exterior; e (iv) sua localização em país com tributação favorecida²⁸.

No tocante à legislação CFC brasileira antes da Lei n. 12.973/14, Heleno Torres apontava alguns dos testes que a legislação CFC brasileira poderia ter adotado para fins de definição das hipóteses em que ela deveria ser aplicável, isto é, a controlada no exterior fosse considerada sociedade transparente. Os testes citados pelo referido autor englobam: (i) a comparação entre as alíquotas dos dois ordenamentos, teste do escopo social; (ii) verificação se a sociedade controlada é cotada em bolsa de valores; (iii) verificação da distribuição aceitável de rendimentos; (iv) verificação da data contábil e prazo em que o sujeito se manteve vinculado à sociedade; e (v) o teste do “de minimis”, pelo qual se busca um teto aceitável de distribuição²⁹.

Com relação ao regime instaurado a partir da Lei nº 12.973/14, Matheus Piconez ressalta que tais regras não seguem as definições e objetivos gerais de regras CFC, de modo que as regras brasileiras não são antiabuso, sendo meramente arrecadatórias, dificultando ou impossibilitando o investimento internacional de empresas brasileiras³⁰.

Nessa linha, a norma brasileira CFC é bem mais ampla do que do que as normas CFC de outros países, incluindo a tributação de rendas ativas e de investidas localizadas em países com níveis adequados de tributação da renda.

Assim, a norma brasileira CFC tem o efeito de desestimular a expansão internacional das pessoas jurídicas brasileiras, se constituindo em uma grande desvantagem comparativa, para utilizarmos o contrário do jargão desenvolvido pelo economista David Ricardo.

Feita essa breve consideração, passaremos à análise do caso concreto à luz da legislação vigente à época dos fatos.

Com relação à autuação dos lucros no exterior, cabe destacar a legislação vigente. Nesse sentido, o artigo 95 da Lei n. 12.973/14 é cristalino ao determinar que os lucros serão apurados segunda as normas da legislação comercial do país de domicílio da investida, conforme abaixo:

²⁸ BIANCO, João Francisco. **Transparência Fiscal Internacional**. São Paulo: Dialética, 2007.

²⁹ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional**, São Paulo: RT, 2001, pp. 125-128.

³⁰ PICONEZ, Matheus. **Lucros no exterior, equivalência e tributação da “parcela do ajuste do valor do investimento” à luz dos acordos de bitributação brasileiros**. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga. LOPES, Alexsandro Broedel. **Controvérsias Jurídico-Contábeis**. 6º Volume. São Paulo: Dialética, 2015.

Art. 95. O art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passa a vigorar acrescido do seguinte § 7º :

“Art. 25.

.....

§ 7º Os lucros serão apurados segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio.

Em igual sentido, já dispunha o artigo 6º da Instrução Normativa SRF n. 213/02, “in verbis”:

Art. 6º As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio.

§ 1º Nos casos de inexistência de normas expressas que regulem a elaboração de demonstrações financeiras no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, estas deverão ser elaboradas com observância dos princípios contábeis geralmente aceitos, segundo as normas da legislação brasileira.

§ 2º As contas e subcontas constantes das demonstrações financeiras elaboradas pela filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, depois de traduzidas em idioma nacional e convertidos os seus valores em Reais, deverão ser classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira, nas demonstrações financeiras elaboradas para serem utilizadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

§ 3º A conversão em Reais dos valores das demonstrações financeiras elaboradas pelas filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, será efetuada tomando-se por base a taxa de câmbio para venda, fixada pelo Banco Central do Brasil, da moeda do país onde estiver domiciliada a filial, sucursal, controlada ou coligada, na data do encerramento do período de apuração relativo à demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros dessa filial, sucursal, controlada ou coligada.

§ 4º Caso a moeda do país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada não tenha cotação no Brasil, os valores serão primeiramente convertidos em Dólares dos Estados Unidos da América e depois em Reais.

§ 5º As demonstrações financeiras levantadas pelas filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, que embasem as demonstrações financeiras em Reais, no Brasil, deverão ser mantidas em boa guarda, à disposição da Secretaria da Receita Federal, até o transcurso do prazo de decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir crédito tributário com base nessas demonstrações.

§ 6º As demonstrações financeiras em Reais das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, deverão ser transcritas ou copiadas no livro Diário da pessoa jurídica no Brasil.

§ 7º Para efeito do disposto nesta Instrução Normativa, as participações em filiais, sucursais, controladas ou coligadas e as aplicações em títulos e valores mobiliários no exterior devem ser escrituradas separada e discriminadamente na contabilidade da pessoa jurídica no Brasil, de forma a permitir a correta identificação desses valores e as operações realizadas.

Como se vê, o lucro da controlada deve estar expresso de acordo com o padrão contábil do país onde está localizada aquela entidade.

Não há que se aplicar os critérios contábeis brasileiros ao lucro contábil de outro país. Tampouco há que se falar em determinação do lucro tributável no exterior de acordo com as regras tributárias de determinação do Lucro Real no Brasil.

Caso contrário, estar-se-ia abrindo a necessidade de a fiscalização verificar se todas as receitas e despesas que integram o lucro contábil segundo o padrão contábil estrangeiro também comporiam o lucro segundo o padrão contábil brasileiro, bem como exigiria a realização de um LALUR da controlada no exterior, o que é impraticável e inexistente.

Ainda que fosse possível tal refazimento do lucro contábil, cabe lembrar que tal valor deveria estar refletido no resultado contábil brasileiro por meio de resultado de equivalência patrimonial, que fiscalmente é neutra, tanto quando ela é negativa, quanto quando ela é positiva.

O refazimento do lucro contábil para uma posterior apuração do lucro tributável no exterior de acordo com a legislação tributária além de estar em desacordo com os já citados artigos 6º da Instrução Normativa SRF n. 213/02 e 95 da Lei n. 12.973/14 equivaleria a enfrentar a dedutibilidade ou indedutibilidade de cada despesa registrada contabilmente no exterior, o que não é função da regra brasileira CFC.

A partir da leitura do processo administrativo, resta claro que as despesas com pagamentos indevidos foram efetivamente pagas a terceiros independentes, representando decréscimos patrimoniais, isto é, são despesas.

Nesse sentido, é claro o parecer contábil juntado pela Recorrente e assinado pelos Professores da FEA/USP: Eduardo Flores, Fernando Murcia e Guillermo Braunbeck.

A análise de dedutibilidade de despesas no exterior na apuração de tributos devidos por entidades no exterior seria uma invasão da competência tributária brasileira em outras competências. A título de ilustração, vale ressaltar que até há uma convenção da OCDE para combater o pagamento de propinas (*“OECD Convention on Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions”*), da qual o Brasil faz parte, mas os países onde estão localizadas as sucursais não fazem parte.

É interessante notar que a OCDE até recomenda que as propinas sejam indedutíveis, mas isso demonstra que há países que as consideram como despesas dedutíveis.

Como decorrência, a dedutibilidade ou não de propinas no exterior irá refletir no montante menor ou maior do tributo sobre a renda pago no exterior, mas nunca deve dar margem a que pessoa jurídica brasileira invente o LALUR de sua controlada no exterior para fazer os ajustes no lucro contábil (em qual padrão contábil?) previstos na legislação tributária brasileira, pois se assim fosse haveria necessidade de que fossem verificadas também a tributação ou a dedutibilidade também de multas, brindes, dividendos, doações, dentre outras.

No que diz respeito aos potenciais erros de cálculo da autuação de lucros no exterior, cumpre notar que não foram considerados os efeitos dos acordos para evitar bitributação celebrados pelo Brasil com o Equador e com a Venezuela.

Ademais, entendo que ocorreu um problema na autuação na medida em que o superfaturamento geralmente correspondia a 30% do valor dos contratos, no entanto, 100% dos pagamentos foram considerados na apuração do tributo devido.

Vale notar ainda que a Recorrente deveria fazer jus ao crédito presumido previsto no artigo 87, §10, da Lei n. 12.973/14, dado que o montante do crédito presumido independe de qualquer valor pago no exterior a título de imposto sobre a renda, sendo que tal crédito deveria ter sido recalculado diante do redimensionamento da base derivado do auto de infração, conforme abaixo:

Art. 87 (...)

§ 10. Até o ano-calendário de 2022, a controladora no Brasil poderá deduzir até 9% (nove por cento), a título de crédito presumido sobre a renda incidente sobre a parcela positiva computada no lucro real, observados o disposto no § 2º deste artigo e as condições previstas nos incisos I e IV do art. 91 desta Lei, relativo a investimento em pessoas jurídicas no exterior que realizem as atividades de fabricação de bebidas, de fabricação de produtos alimentícios e de construção de edifícios e de obras de infraestrutura, além das demais indústrias em geral. (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

No que tange à autuação de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), a acusação fiscal também é totalmente descabida.

A tributação pelo IRRF em uma operação internacional exige a existência de um elemento de conexão. Nessa linha, Heleno Torres leciona que a atividade legislativa em matéria tributária dos Estados é livre desde que através da utilização de elementos de conexão que demonstrem “*um contato efetivo entre o fato-evento com elementos de estraneidade o Estado que tem a pretensão de discipliná-lo fiscalmente*”³¹.

Dessa forma, embora o Estado pudesse tributar fatos que ocorressem em qualquer lugar do mundo, há que se buscar um fundamento econômico (e até mesmo ético) que justifique tal tributação, e é nesse momento que se busca um elemento de conexão entre o poder de tributar e o fato econômico tributável.

³¹ TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional Sobre as Rendas de Empresas**. 2ª Ed. São Paulo: RT, 2001. p. 69.

Antônio de Moura Borges também afirma que a competência tributária dos Estados deve limitar-se aos indivíduos que com eles se relacionem e se beneficiem, ainda que presumivelmente, dos serviços que prestam³².

Desse modo, a competência tributária internacional é delimitada pelos elementos (critérios) de conexão. Cumpre ressaltar que os elementos de conexão se fundamentam em princípios de conexão do Direito Tributário Internacional.

O princípio da territorialidade e o princípio da universalidade são os princípios de conexão que norteiam o Direito Tributário Internacional.

O binômio universalidade e territorialidade pura representam as duas opções oferecidas ao legislador interno para tributar aqueles que com ele mantêm uma conexão material (fonte de produção) ou pessoal (residência ou nacionalidade)³³.

Heleno Torres assinala que tais princípios não são opostos, sendo inclusive complementares. O princípio da territorialidade leva em conta vínculo material representado pela presença de fonte efetiva no território do Estado, ao passo que o princípio da universalidade leva em conta vínculo subjetivo existente entre o princípio da territorialidade e o indivíduo que realiza fato jurídico tributário no exterior³⁴.

Na maior parte das vezes, os Estados se orientam em ambos os princípios para determinar sua competência tributária internacional, embora normalmente seja dada maior ênfase a um ou outro princípio³⁵.

Luís Eduardo Schoueri afirma que a conexão ao Estado poderá ser tanto pessoal (ex.: residência, nacionalidade) quanto real (ex.: fonte, pertença econômica, local de pagamento etc.). Todavia, para os casos em que haja a ausência de conexão com o Estado, fica afastada a possibilidade de tributação com base no costume internacional³⁶.

O princípio da territorialidade determina o alcance espacial das normas tributárias como sendo o do território do Estado.

Vale ressaltar que os limites territoriais entre Estados são estabelecidos juridicamente, ou seja, sem ordem jurídica não haveria território³⁷.

³² BORGES, Antonio de Moura. **Convenções Sobre Dupla Tributação Internacional**. Teresina: EDUFPI, 1992. p. 48.

³³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Universalidade e Fonte**. In FERRAZ, Roberto (org.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 323-376.

³⁴ TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional Sobre as Rendas de Empresas**. 2ª Ed. São Paulo: RT, 2001. p. 61.

³⁵ BORGES, Antonio de Moura. **Convenções Sobre Dupla Tributação Internacional**. Teresina: EDUFPI, 1992. p. 50.

³⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Universalidade e Fonte**. In FERRAZ, Roberto (org.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 323-376.

³⁷ TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional Sobre as Rendas de Empresas**. 2ª Ed. São Paulo: RT, 2001. p. 72.

Luis Eduardo Schoueri destaca que a territorialidade no âmbito tributário é um princípio geral que delimita a soberania fiscal dos Estados, de modo que estes somente possam tributar fatos que guardem um elemento de conexão com o seu território³⁸.

Outra modalidade de aplicação do princípio da territorialidade consiste na tributação dos rendimentos de acordo com a situação de sua fonte. Pelo princípio da fonte, também chamado de princípio do país de origem, o rendimento é tributado no Estado do qual se originou, de modo que este elemento de conexão se fundamenta na origem econômica do imposto³⁹.

Assim, pelo critério da fonte, os Estados tributam todos os rendimentos produzidos em seus territórios independentemente da nacionalidade ou residência dos beneficiários destes rendimentos.

A adoção do princípio da fonte tem como resultado a tributação pelo Estado de todo rendimento cuja origem esteja localizada em seu território.

A justificativa para a tributação na fonte se baseia no fato que a obtenção do rendimento somente se tornou possível em virtude das condições políticas, econômicas, sociais e jurídicas existentes no Estado e para cuja manutenção é justo que o beneficiário da renda seja chamado a contribuir⁴⁰.

Existem duas maneiras de determinar o local da fonte da renda. Conforme a teoria da fonte produtora, a fonte da renda está situada no território do Estado em que são explorados os fatores de produção, isto é, onde está sendo desenvolvida a atividade de produção. Por sua vez, de acordo com a teoria da fonte de pagamento, a fonte da renda está situada no território do Estado onde é obtida sua disponibilidade econômica ou jurídica⁴¹.

Assim, a fonte da renda pode referir-se ao local em que esta foi gerada (fonte de produção) ou àquele país de onde provêm os recursos financeiros utilizados para o pagamento (fonte de pagamento).

Ao instituir a tributação na fonte sobre os rendimentos pagos por fonte situada no Brasil a não residente, o artigo 685 do RIR/99 adotou a teoria da fonte do pagamento, isto é, permitir a tributação pelo país de onde provêm os recursos financeiros utilizados para o pagamento.

Diante da adoção da teoria da fonte de produção do rendimento pelo artigo 682, I, do RIR/99 e da teoria da fonte do pagamento pelo artigo 685 do RIR/99, há discussão doutrinária sobre qual o efetivo critério da fonte no Brasil.

³⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Universalidade e Fonte**. In FERRAZ, Roberto (org.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 323-376.

³⁹ ROTHMANN, Gerd Willi. **Interpretação e Aplicação dos Acordos Internacionais Contra Bitributação**. Tese de Doutorado. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, s.d. pp. 56-57.

⁴⁰ DORNELLES, Francisco. **A Dupla Tributação da Renda**. Rio de Janeiro: Ed. FGV, 1979. p. 6.

⁴¹ BORGES, Antonio de Moura. **Convenções Sobre Dupla Tributação Internacional**. Teresina: EDUFPI, 1992. p. 56.

Alberto Xavier entende que não basta que a fonte de produção se encontre no Brasil, devendo, cumulativamente, também se encontrar no Brasil a fonte pagadora.

Nessa linha, Luís Eduardo Schoueri entende que a combinação dos artigos 682 e 685 do RIR/99 indica que, de regra, a tributação dos não residentes exige a cumulação de dois elementos de conexão, denominados fonte de pagamento e fonte de produção. Todavia, para o referido autor, esta regra apresenta exceções: (i) basta que a fonte de pagamento esteja no País na hipótese de remuneração de prestação de serviços prestados por residentes no exterior, conforme preceitua o Decreto-lei n. 1.418/75; e (ii) ganho de capital de não residente previsto no artigo 26 da Lei n. 10.833/2003, no qual bem localizado no Brasil está sendo alienado por um não residente para outro não residente⁴².

Por sua vez, Heleno Torres considera que o critério da fonte de produção de rendimentos é o critério relevante para determinação da tributação pelo IRRF e que ainda que este critério possa coincidir em alguns momentos com o critério da fonte pagadora, somente nas exceções expressamente previstas em lei, prevalecerá o critério da fonte pagadora⁴³.

No caso em comento, não há no Brasil fonte de produção e tampouco fonte de pagamento. A fonte de produção dos rendimentos que foram pagos a beneficiários não identificados decorreu de atividades desenvolvidas pelas sucursais no exterior, não envolvendo as atividades brasileiras.

A fonte de pagamento também somente envolveu as sucursais estrangeiras, não havendo remessa de pagamento pela Recorrente, pessoa jurídica brasileira.

Por mais que exista um caixa único, trata-se de conta centralizadora localizada no exterior e composta por recursos advindos do exterior, de modo que a Recorrente não efetuou diretamente pagamentos do Brasil para nenhum beneficiário, mas apenas geria os recursos por conta e ordem das sucursais, encaminhando os pagamentos conforme ordens das sucursais.

Como se nota, trata-se de recursos próprios das sucursais, de forma que tanto a fonte de produção quanto a fonte de pagamento não estão no Brasil, o que só demonstra que não há que se falar em incidência do IRRF brasileiro.

Por mais que o artigo 61 da Lei n. 8.981/95 não traga especificamente menção a que a fonte de pagamento e de produção estejam no Brasil, trata-se de decorrência lógica do Direito Tributário Internacional e da necessidade dos elementos de conexão para atração da tributação na fonte.

No que tange à responsabilidade tributária do Sr. Marcelo Odebrecht, ressalte-se que não há como prosperar a imputação da responsabilidade com base no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional.

⁴² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Universalidade e Fonte**. In FERRAZ, Roberto (org.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 339-340.

⁴³ TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional Sobre as Rendas de Empresas**. 2ª Ed. São Paulo: RT, 2001. p. 339.

A referida pessoa física exercia o cargo de presidente da holding, da qual a Recorrente era controlada e a responsabilização foi atribuída com base em depoimentos colhidos no âmbito da Operação Lava Jato.

A meu ver, não há como buscar a responsabilidade tributária em uma pretensa “administração de fato”, de modo que a relação dos administradores com as companhias é uma relação jurídica e formal.

O artigo 135, III, do CTN exige que a pessoa física tenha praticado atos concretos contrários à lei ou ao estatuto da empresa, alcançando somente diretores, gerentes ou representantes que tenha efetivamente gerido a pessoa jurídica e desde que haja comprovação da prática de atos em desacordo com o referido artigo.

Como resultado de tal raciocínio, entendo que não há como se manter a autuação do responsável, visto que ele jamais integrou o quadro societário da Recorrente.

Ademais, em parte do período em que está sendo imputada a responsabilidade, a pessoa física estava em prisão sob regime fechado.

Com relação aos depoimentos colhidos na Operação Lava Jato, é possível identificar contradições no que tange à participação do potencial responsável tributário, ainda que seja possível inferir a prática de crimes no âmbito da Recorrente, o que gera dúvidas acerca do grau de participação do potencial responsável.

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

É como voto.

(assinado digitalmente)
Alexandre Evaristo Pinto