



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

<b>Processo nº</b>	16327.000273/2010-91
<b>Recurso nº</b>	999.999 Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>1401-001.137 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	12 de março de 2014
<b>Matéria</b>	COFINS - Lançamento complementar
<b>Recorrente</b>	FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO SUPERQUADRA 311 NORTE
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004, 2005

NULIDADE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL PARA LANÇAMENTO COMPLEMENTAR. INOCORRÊNCIA.

O instituto do lançamento complementar está expressamente previsto no artigo 18, parágrafo 3º do Decreto nº 70.235/72, que disciplina o Processo Administrativo Fiscal - PAF, para as hipóteses em que a autoridade fiscal, por ocasião de exame posterior de determinado lançamento, constata a existência de incorreção, omissão ou inexatidão que implique agravamento da exigência. No caso, trata-se de mero erro material na aplicação de alíquota no lançamento original.

PERÍCIA. DESNECESSIDADE. Deve ser indeferida a perícia tida como desnecessária, já que a documentação comprobatória constante nos autos, no entender desta autoridade julgadora, já é o suficiente para a formação de sua convicção (art. 29 do Decreto nº 70.235/1972).

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

O prazo decadencial para os créditos tributários sujeitos ao regime de lançamento por homologação, que não tenham sido objeto de qualquer pagamento antecipado, como também nos casos de fraude, é o estabelecido no artigo 173, inciso I, do CTN, com início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PRECLUSÃO.

Considera-se preclusa a matéria relacionada a inclusão do responsável tributário no pólo passivo da obrigação tributária quando este em sede impugnatória não contesta tal matéria, vindo a fazê-lo apenas em sede recursal.

MÉRITO. SIMULAÇÃO. TRANSFERÊNCIA APARENTE DE QUOTAS PARA FRAUDAR NORMA DE LEI. OCORRÊNCIA. Constitui típica operação de simulação, a celebração de contrato de mútuo, sem propósito negocial e sem transferência efetiva de numerário, envolvendo vultosa soma de dinheiro "emprestada" da empresa quotista a funcionário, com o único fito de fraudar artigo de lei que torna tributáveis as operações de Fundo Imobiliário.

#### ADIÇÃO INDEVIDA DE VENDAS CANCELADAS NA BASE DE CÁLCULO. INOCORRÊNCIA.

É da lógica da contabilidade tributária, sob pena de redução indevida de tributos, que valores de "vendas canceladas" somente possam ser lançados a débito em conta de receitas, com redução de bases tributáveis, se tais receitas canceladas tiverem sido tributadas no exercício atual ou em anterior.

#### SIMULAÇÃO. PROVA INDICIÁRIA.

A prova indiciária é meio idôneo admitido em Direito, quando a sua formação está apoiada em ma concatenação lógica de fatos, que se constituem em indícios precisos, "econômicos" e convergentes.

#### MULTA QUALIFICADA. ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DE SUJEITO PASSIVO PARA O AGRAVAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Na hipótese de simulação de transferência de quotas realizada por quotista majoritário com o fim de manter isenção tributária de Fundo de Investimento Imobiliário inexiste erro de identificação de sujeito passivo quando a multa agravada é lançada contra o Fundo, porque, nesse caso não se pode negar que o próprio Fundo, através do órgão supremo de deliberação, a Assembléia Geral dos quotistas, onde o fraudador tem assento, teve conhecimento e aprovou a simulação feita.

#### MULTA PUNITIVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO. CARÁTER PERSONALÍSSIMO. NÃO APROVEITAMENTO.

A multa punitiva no Direito Tributário, segundo o STF, reveste-se de natureza patrimonial, não lhe aproveitando o aceno à aplicação da norma superior de personalização, consentânea com os princípios do Direito Penal.

#### MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

Uma vez caracterizada a simulação essa situação conduz necessariamente ao preenchimento automático das condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964 suficientes para embasar a qualificação da multa de ofício.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, EM REJEITAR as preliminares, AFASTAR a decadência e, por maioria EM NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Maurício Pereira Faro, Sérgio Luiz Bezerra Presta quanto á qualificação da multa e aos juros sobre a multa.

*(assinado digitalmente)*

Jorge Celso Freire da Silva – Presidente

*(assinado digitalmente)*

Antonio Bezerra Neto – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Maurício Pereira Faro, Sérgio Luiz Bezerra Presta e Jorge Celso Freire da Silva.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra Acórdão da 8<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal de São Paulo I-SP.

Por bem descrever os fatos adoto e transcrevo o relatório constante do Acórdão 3301-01.308 da 1<sup>a</sup> Turma Ordinária da Primeira Câmara da 3<sup>a</sup> Seção que declinou competência para esta Turma:

Cuida-se de recurso em face do acórdão nº 16-29.511 - 8, prolatado pela 8a Turma da DRJ/SP1, que manteve procedente o Auto de Infração Complementar de Cofins não-cumulativa, apurada nos anos calendários de 2004 e 2005, cientificado à empresa em 18/06/2010, conforme sintetiza a respectiva ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2004, 2005

**AUTO DE INFRAÇÃO COMPLEMENTAR. PEDIDO DE DILIGÊNCIA PELO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. INVIALIZADO POR RECUSA DO CONTRIBUINTE, EM PRESTAR INFORMAÇÕES.**

Pedido de diligência formulado pelo responsável solidário resta inviabilizado, senão por outras razões, pela recusa do contribuinte, a quem compete efetuar os registros contábeis e guardar a documentação relativa às operações, em prestar à autoridade fiscal informações complementares para a apuração dos tributos devidos.

**NULIDADE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL PARA LANÇAMENTO COMPLEMENTAR. INOCORRÊNCIA.**

O instituto do lançamento complementar está expressamente previsto no artigo 18, parágrafo 3º do Decreto nº 70.235/72, que disciplina o Processo Administrativo Fiscal - PAF, para as hipóteses em que a autoridade fiscal, por ocasião de exame posterior de determinado lançamento, constata a existência de incorreção, omissão ou inexatidão que implique agravamento da exigência. In casu, trata-se de mero erro material na aplicação de alíquota no lançamento original.

**SOBRESTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

E prática reiterada observada pelas autoridades administrativas, não se sobrestrar processo para aguardar julgamento em outro, mesmo havendo relação de dependência entre eles.

**DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.**

O prazo decadencial para os créditos tributários sujeitos ao regime de lançamento por homologação, que não tenham sido objeto de qualquer pagamento antecipado, como também nos casos de fraude, é o estabelecido no artigo 173, inciso I, do CTN, com início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

## NÃO SUJEIÇÃO A TRIBUTAÇÃO POR FALTA DE PERSONALIDADE JURÍDICA. DESCABIMENTO.

O fato de uma entidade não possuir personalidade jurídica não a exime de ser sujeito passivo tributário, sabendo-se que o artigo 2º da Lei 9.779/99 estipula que o fundo de investimento imobiliário, que, pelo artigo 1º da Lei 8.668/93, não é pessoa jurídica, sujeita-se à tributação aplicável às pessoas jurídicas, quando aplica recursos em empreendimento imobiliário que tenha como incorporador ou construtor, quotista detentor de mais de vinte e cinco por cento das quotas do fundo.

## SIMULAÇÃO. TRANSFERÊNCIA APARENTE DE QUOTAS PARA FRAUDAR NORMA DE LEI. OCORRÊNCIA.

Constitui típica operação de simulação, a celebração de contrato de mútuo, sem propósito negocial e sem transferência efetiva de numerário, envolvendo vultosa soma de dinheiro "emprestada" da empresa quotista a funcionário, com o único fito de fraudar artigo de lei que torna tributáveis as operações de Fundo Imobiliário.

## ARBITRAMENTO. DESCABIMENTO.

O arbitramento é cabível, entre outras, na hipótese de os registros contábeis se mostrarem imprestáveis para a apuração das bases de cálculo dos tributos, imprestabilidade esta que não se verificou no presente processo.

## ADIÇÃO INDEVIDA DE VENDAS CANCELADAS NA BASE DL CÁLCULO. INOCORRÊNCIA.

É da lógica da contabilidade tributária, sob pena de redução indevida de tributos, que valores de "vendas canceladas" somente possam ser lançados a débito em conta de receitas, com redução de bases tributáveis, se tais receitas canceladas tiverem sido tributadas no exercício atual ou em anterior.

## NÃO DEDUÇÃO DOS CRÉDITOS DE CUSTOS NO REGIME NÃO-CUMULATIVO. RECUSA PARA PRESTAR INFORMAÇÕES ADEQUADAS.

Inexistindo informações adequadas, -in casu, individualizadas por unidade imobiliária vendida -, por recusa do contribuinte em fornecê-las, inviabiliza-se a eventual dedução de créditos relativos a custos, na base de cálculo da COFINS, consoante previsto no regime não-cumulativo.

## JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. EXIGÊNCIA NÃO CONSTANTE DO LANÇAMENTO.

Descabe a arguição de cobrança indevida de juros de mora sobre a multa de ofício, quando tal exigência não consta do lançamento fiscal litigado.

## MULTA AGRAVADA. ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DE SUJEITO PASSIVO PARA O AGRAVAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Na hipótese de simulação de transferência de quotas realizada por quotista majoritário com o fim de manter isenção tributária de Fundo de Investimento Imobiliário inexiste erro de identificação de sujeito passivo quando a multa agravada é lançada contra o Fundo, porque, nesse caso não se pode negar que o próprio Fundo, através do órgão supremo de deliberação, a Assembleia

Geral dos quotistas, onde o fraudador assento, teve conhecimento e aprovou a simulação feita.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

De acordo com o Relatório de Verificação Fiscal (fls. 62 a 79), ratificado pelo acórdão recorrido, o lançamento complementar decorreu dos seguintes fatos:

i) o lançamento complementar para os anos-calendário de 2004 e 2005, refere-se ao Auto de Infração objeto do PAF nº 16327.000973/2009-42 (IRPJ e outros tributos decorrentes), que teria utilizado, erroneamente, a alíquota de 3% ao invés da de 7,6%, aplicável à cobrança não cumulativa da COFINS a que estava sujeito o autuado naqueles anos;

ii) para o lançamento teria sido recalculada a COFINS de 12/2004 e 12/2005, à alíquota de 7,6%, excluindo-se os valores das receitas financeiras, não tributáveis a partir de agosto de 2004, conforme detalhamento apresentado no quadro "Demonstrativo do Crédito Tributário - COFINS não-cumulativa" (fl. 72);

iii) o agravamento da exigência tributária, com aplicação de multa de 150%, teria sido efetuado em consonância com o lançamento da COFINS objeto do PAF 16327.00973/2009-42 e o Acórdão 16-24.413 (fls. 41 a 58), de 25/02/2010, da DRJ/SP1 (que julgou o referido processo), tendo se caracterizado o dolo pelo fato de:

a) o suposto empréstimo celebrado entre a construtora POII Ltda (principal quotista do Fundo) e o Sr. Sebastião Luís Ferreira Sobrinho (Sr. SLFS), envolvendo a transferência de quotas do FII SQN 311 teria tido como objetivo, unicamente, afastar a incidência do artigo 2º da Lei nº 9.779/99 sobre as atividades do autuado;

b) o Sr. SLFS teria o papel de interposta pessoa da empresa POII Ltda, o que se enquadraria no artigo 167, caput e parágrafo 1º, inciso I, do Novo Código Civil, que trata de simulação por interposição de pessoa;

c) teria havido ação dolosa tendente a impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, configurando fraude;

iv) dado o exposto, a empresa POII Ltda seria, então, responsável solidária pela exigência lançada; por isso, teria sido lavrado o Termo de Sujeição Passiva Solidária, cujas razões constam do item IV - Responsabilidade Solidária" do Relatório de Verificação Fiscal do PAF nº 16327.000973/2009-42 (onde também foi lavrado o Termo de Sujeição Passiva Solidária);

v) conforme consta do referido Relatório de Verificação Fiscal do PAF nº 16327.000973/2009-42, notícia divulgada no sítio da Procuradoria da República no Distrito Federal dá conta de que o Ministério Público teria ajuizado, em 20/05/2005, Ação Civil de Responsabilidade por Ato de Improbidade Administrativa" (Processo Original nº 2005.34.00.014853-8, atualmente no STF sob nº PET/3439) contra 39 pessoas, entre as quais a POII Ltda e Paulo Octávio Alves Pereira, presidente da relacionada à participação da Fundação dos Economiários Federais -FUNCEF, na condição de quotista, no FII instituído para construção da SQN 311; conforme os procuradores, inúmeras manobras dos quotistas, comprovadas por auditoria, teriam tido por objetivo fraudar o Fundo em detrimento da

FUNCEF; desde sua fundação, o Fundo teria apresentado várias irregularidades, todas com a intenção de propiciar ganhos aos construtores-quotistas em detrimento do quotista FUNCEF.

De acordo com o voto condutor do acórdão recorrido, para justificar o lançamento complementar seria, sustentando que houve mero erro de fato, "O que ocorreu no referido lançamento do PAF 16327.000973/2009-2\ foi típica incorreção , que não representou erro de qualificação jurídica dos fatos lançados, ou entendimento ou interpretação equivocada de norma legal de incidência. Isto porque na descrição dos fatos e enquadramento legal a autoridade lançadora não tratou a COFINS em questão, em nenhum momento, como se estivesse sujeita ao regime cumulativo cuja alíquota de incidência fosse de 3 % . Ao contrário, a autoridade fiscal, ao lançar a exigência consignou expressamente, conforme excerto a seguir produzido, no item 2.5.2 do Relatório de Verificação Fiscal (fls . 21 e 22) do PAF 16327.000273/2010-91 , que a COFINS lançada nos anos de 2004 e 2005 estava sujeita à sistemática não cumulativa.

Em que pese a aparente razoabilidade da argumentação do autuado quanto à possibilidade de decisões conflitantes entre o PAF nº 16327.000973/2009-42, - já julgado por esta Turma e atualmente pendente de julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF (fl . 383) -, e o presente processo, cabe notar que, no âmbito administrativo, é prática usual não se sobrestar processo para se aguardar julgamento em outro processo, mesmo havendo relação de dependência entre eles.

Quanto à alegação de decadência, o acórdão tratou afastar a decadência, pelo fato gerador objeto do presente lançamento, ocorrido em 31/12/2004 , teve término de prazo decadencial em 31/12/2010 , enquanto os fatos geradores ocorridos no período 28/02/2005 a 31/12/2005, teriam termino de prazo decadencial em 31/12/2011. O fato gerador mais antigo, de 31/12/2004 , cujo crédito somente poderia ser constituído a partir de 01/2005 , teve inicio da contagem para fins de decadência, pelo artigo 173, inciso I, do CTN , somente no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a saber, em 01/01/2006, com fim de contagem , portanto 5 anos após, em 31/12/2010 . Em consequência, a ciência do lançamento, dada ao autuado em 18/06/2010, ocorreu dentro do prazo legal para constituição dos créditos tributários pertinentes aos referidos anos. Desta forma, não procede a arguição de decadência formulada pelo autuado com respeito à constituição dos créditos da COFINS para o período de 31/12/2004 a 31/05/2005.

Cientificada em 28/02/2011 (AR - fl. 422), a Recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 423/.525 Em 29/03/2011, reiterando as alegações constantes de sua impugnação, em síntese o seguinte:

#### I - DAS PRELIMINARES IMPOSSIBILIDADE DE LANÇAMENTO DA COFINS MEDIANTE "LANÇAMENTO COMPLEMENTAR"

Conforme demonstrado alhures, em razão do nítido erro cometido pela Fiscalização, que indevidamente aplicou a alíquota de 3% para fins de constituição do crédito tributário de COFINS apurado no regime não-cumulativo, nos autos do processo administrativo nº 16327.000973/2009-42, a Fiscalização pretende, no presente caso, lançar a suposta diferença dessa contribuição social, mediante a aplicação da alíquota de 4,6% sobre as receitas auferidas no período compreendido entre dezembro de 2004 e dezembro de 2005.

No entanto, não há qualquer possibilidade de a Fiscalização suprir tal erro por meio do auto de infração ora combatido e constituir a diferença da COFINS calculada à alíquota de 4,6%, porquanto não há previsão legal para a aplicação de outra alíquota diferente daquela prevista para a incidência da COFINS no regime não-cumulativo, qual seja, a alíquota de 7,6%.

Tal procedimento está em absoluta desconformidade com a regra-matriz de incidência dessa contribuição social, eis que foi desrespeitado o critério quantitativo dessa norma de estrutura, razão pela qual não há possibilidade de incidência do tributo indevidamente intitulado pela Fiscalização como "COFINS".

Antes, porém, de se demonstrar a impossibilidade de lançamento da COFINS a alíquota de 4,6%, como fez, indevidamente, a Fiscalização no presente caso, faz-se necessário, inicialmente, tecer breves considerações sobre a fenomenologia da incidência tributária.

Nesse sentido, cite-se, novamente, Paulo de Barros Carvalho, *verbis*.

"O objeto sobre o qual converge o nosso interesse é a fenomenologia da incidência tributária em sentido estreito ou regra-matriz de incidência tributária. Nesse caso, diremos que houve a subsunção, quando o conceito do fato (fato jurídico tributário) guardar absoluta identidade com o conceito desenhado normativamente na hipótese (hipótese tributária)".

Contudo, não foi o que ocorreu no presente caso. De fato, a alíquota eleita pela Fiscalização para efetuar o lançamento da COFINS (4,6%) está em total desconformidade com a alíquota prevista no artigo 2º da Lei nº 10.833/03 (7,6%).

## 2. DA NECESSIDADE DE SUSPENSÃO DO PRESENTE PROCESSO ADMINISTRATIVO OU DO JULGAMENTO EM CONJUNTO

Ainda que a preliminar arguida anteriormente não seja acolhida por essa C. Turma Julgadora, o que se alega a título meramente argumentativo, deve-se determinar a suspensão do presente processo até o desfecho do processo administrativo nº 16327.000973/2009-42 ou o julgamento em conjunto de ambos os processos, em razão da nítida relação de dependência entre eles.

Isso porque, nos termos do artigo 265, inciso IV, do Código de Processo Civil ("CPC"), suspende-se o processo quando a sentença de mérito "depender do julgamento de outra causa, ou da declaração da existência ou inexistência da relação jurídica, que constitua o objeto principal de outro processo pendente", (g.n.)

De acordo com a regra acima transcrita, o Julgador deve suspender o julgamento do processo sempre que o mérito depender do encerramento de outra causa, que constitua o objeto principal do processo pendente de análise.

**"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO - SOBRESTAMENTO DA APRECIAÇÃO DO LITÍGIO - Com fundamento no inciso IV, do artigo 265, do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo**

fiscal, suspende-se o processo, quando a apreciação do mérito do litígio depender do julgamento de outra causa, ou da declaração da existência ou inexistência da relação jurídica, que constitua o objeto principal de outro processo pendente."(Ac. 105-14.270, gn.)

"PAF. NORMAS PROCESSUAIS. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO - QUESTÃO PREJUDICIAL - SOBRESTAMENTO DO FEITO - O julgamento de lançamentos de ofício derivados de negativa a pleito de restituição/compensação, por dependerem da solução que a final venha se dar no julgamento do direito creditório, não pode ser levado a termo senão após a solução dada ao direito creditório controvertido. Recurso Provido." (Ac. 107-08101 - 7 a Câm. do 1ºCC-g.n.)

### 3. DA AUSÊNCIA DE FRAUDE PRATICADA PELO IMPUGNANTE

Conforme se extrai das informações contidas no "Relatório de Verificação Fiscal", integrante do auto de infração ora combatido, verifica-se que o Sr. Agente Fiscal entendeu que o Impugnante teria agido com fraude, razão pela qual foi aplicada a multa agravada de 150% sobre os valores de "COFINS" ora exigidos.

Para fundamentar a prática de atos fraudulentos, o Sr. Agente Fiscal simplesmente referendou as razões expostas pela DRJ na decisão proferida no processo administrativo nº 16327.000973/2009-42.

#### 3.1. DA CORRETA DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE OPERACIONAL DO IMPUGNANTE - FALSAS PREMISSAS ADOTADAS NA DECISÃO PROFERIDA PELA DRJ NO PROCESSO ADMINISTRATIVO N° 16327.000973/2009-42

### 4. DA AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE PELA MULTA AGRAVADA DE 150%

Em razão do caráter personalíssimo da multa, somente o quotista Paulo Octávio Investimentos Imobiliários Ltda, que supostamente praticou o ato fraudulento conforme relatado pelo próprio Sr. Agente Fiscal, poderia ser responsabilizado pela multa agravada no percentual de 150%, mas, jamais, o Impugnante.

### 5. DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO LANÇAR PARTE DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DE "COFINS"

Conforme demonstrado anteriormente, restou comprovada a impossibilidade de atribuição da prática fraudulenta ao Impugnante e, consequentemente, da imposição da multa agravada no percentual de 150%.

Dessa forma, não se aplica, ao presente caso, a regra decadencial prevista no artigo 173, inciso I do CTN, como entendeu, equivocadamente, a Fiscalização no presente caso, com base na decisão proferida pela DRJ no processo administrativo nº 16327.000973/2009-42,

### III - DO MÉRITO

#### 1. DO EVIDENTE ERRO MATERIAL COMETIDO PELA FISCALIZAÇÃO/DA ILIQUIDEZ E CERTEZA DA AUTUAÇÃO FISCAL

Ainda que as preliminares argüidas anteriormente não sejam acolhidas por essa C. Turma Julgadora, o que se alega a título meramente argumentativo, não merece prosperar a autuação fiscal em razão da evidente liquidez e incerteza dos créditos tributários ora exigidos. É o que se passará a demonstrar.

Assim, com a edição das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a sistemática de cálculo e recolhimento da Contribuição ao PIS e à COFINS foi alterada para o regime não-cumulativo, mantendo-se sua incidência sobre o faturamento mensal e majorando-se a alíquota, respectivamente, para 1,65% e 7,6%.

Observa-se, assim, que as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, de um lado, determinaram a incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS para as pessoas jurídicas (em geral) à alíquota majorada, mas de forma não-cumulativa, ou seja, permitindo, em contrapartida, a utilização de créditos para fins de abatimento do valor devido a título das referidas contribuições.

Pois bem, transpondo-se o que se expôs até aqui para a autuação objeto do presente processo, nota-se facilmente que o Sr. Agente Fiscal houve por bem desconsiderar a aplicação correta dos dispositivos que regulamentam a aplicação do regime da não-cumulatividade ao (i) não excluir, e sim adicionar, as vendas canceladas à bases de cálculo da COFINS e (ii) não deduzir os custos incorridos pelo Impugnante em suas atividades. É o que se passará a demonstrar.

## 2. DA ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA

Ainda que se entenda correta a utilização da taxa Selic para cobrança dos juros de mora incidentes sobre o tributo supostamente devido, o que se alega apenas a título argumentativo, é certo que os juros calculados com base nessa taxa não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal. É o que se passará a demonstrar.

De fato, o artigo 13 da Lei 9.065/95, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa Selic, remete ao artigo 84 da Lei 8.981/95, que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos, verbis:

Nesse sentido já decidiu o antigo Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a exemplo do Acórdão a seguir transcrito:

"INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei nº 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente, não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício." (Acórdão n.º 101-96.523, g.n.)

Frise-se também que a Câmara Superior de Recursos Fiscais já pacificou o entendimento quanto à não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício (acórdão CSRF/02-03.133 ainda não formalizado), conforme se extrai do resultado do julgamento do processo nº 18471.001680/2004-30, verbis:

"Por maioria de votos, NÃO CONHECER da preliminar de perda de objeto do recurso em face do trânsito em julgado da decisão judicial quanto ao mérito, suscitada pela

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 19/06/2014 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 11/07/2014

por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/06/2014 por ANTONIO BEZERRA NETO

Impresso em 16/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conselheira Maria Teresa Martinez Lopez. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martinez Lopez e Manoel Coelho Arruda Júnior (Substituto convocado); 2) Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência até os fatos geradores do mês de outubro de 1999, vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Júlio César Vieira Gomes e Elias Sampaio Freire que não acolhiam; 3) por maioria de votos CONHECER do recurso quanto a incidência sobre a multa de ofício dos juros à taxa SELIC, vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Gilson Macedo Rosenburg Filho e Leonardo Siade Manzan, e por maioria de votos DAR provimento nessa parte, vencidos os conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator) e Antonio Praga, que mantinham essa incidência. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Teresa Martinez Lopez. Fez sustentação oral o advogado da recorrente Dr. Ricardo Krakowiak, OAB/SP 138.192."

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

Os recursos do contribuinte e dos solidários preenchem os requisitos de admissibilidade.

Cabe esclarecer, primeiro, que apesar de os temas abaixo terem sido defendidos ora pela Recorrente, ora pelo responsável solidário, serão tratados como um todo, cabendo a indicativa do autor do discurso somente quando esse fato for relevante.

**Preliminares de Nulidade**

Imputa de nulidade o lançamento por falta de previsão legal autorizando lançamento complementar para aplicação de alíquota diferente da prevista para a incidência da COFINS no regime não-cumulativo, a saber, 7,6%. Dessa forma, ter-se-ia lançado tributo inexistente a pretexto de corrigir o lançamento efetuado no PAF 16327.000973/2009-42.

A esse respeito a DRJ soube muito bem fundamentar a base legal e o motivo pelo qual foi lançado a diferença complementar. Por óbvio o que ocorreu foi mero erro de fato na utilização da alíquota de 3% (que seria aplicável ao regime cumulativo) ao invés da alíquota de 7,6% aplicável ao regime da não cumulatividade. E não se alegue que se mudou a natureza das coisas, ou seja, que se requalificou os fatos passando do regime cumulativo para o não cumulativo, pois os fatos foram muito bem descritos pelo fiscal no contexto da não cumulatividade como bem fundamentou também a DRJ, motivo pelo qual adoto os seus fundamentos como razões complementares do que aqui decido:

10. O instituto do lançamento complementar está previsto no artigo 18, parágrafo 3º, a seguir reproduzido, do Decreto nº 70.235/72, que disciplina o Processo Administrativo Fiscal - PAF, para as hipóteses em que a autoridade fiscal, por ocasião de exame posterior de determinado lançamento, constata a existência de incorreção, omissão ou inexatidão que implique agravamento da exigência lançada.

Decreto nº 70.235/72

Art. 18. A autoridade julgadora dc 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)

§ 1º(-) (...)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligencias ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para

impugnação no concernente à matéria modificada. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifos acrescentados)

11. No lançamento complementado, da COFINS, objeto do PAF 16327.000973/2009-42, sujeita à sistemática de apuração no regime não cumulativo, foi utilizada alíquota incorreta, de 3%, para os períodos de apuração de 02/2004 a 12/2005, ao invés da alíquota correta, de 7,6%, prevista no artigo 2.º da Lei 10.833/2003, conforme, inclusive, consta do item 45 (fl. 56 - verso) do VOTO que acompanha o Acórdão nº 24.413 desta Turma (fls 41 a 43), contendo o julgamento, na 1ª instância administrativa, do referido processo

12. O que ocorreu no referido lançamento do PAF 16327.000973/2J típica incorreção, que não representou erro de qualificação jurídica dos fatos lançai entendimento ou interpretação equivocada de norma legal de incidência. Isto porque na descrição dos fatos e no enquadramento legal a autoridade lançadora não tratou a COFINS em questão, em nenhum momento, como se estivesse sujeita ao regime cumulativo cuja alíquota de incidência fosse de 3%. **Ao contrário, a autoridade fiscal, ao lançar a exigência consignou expressamente**, conforme excerto a seguir reproduzido, no item 2.5.2 do Relatório de , Ação Fiscal (fls. 21 e 22) do PAF 16327.000273/2010-91, que a COFINS lançada nos anos de 2004 e 2005 estava sujeita à sistemática não cumulativa.

## RELATÓRIO DE VERIFICAÇÃO FISCAL - PAF 16327.000.973/2009-42

### "2.5.2 Da apuração do PIS e da COFINS

(...)

(...) os arts. 1º, 3º e 4º da Lei nº 10.637/2002 e arts. 1º, 3º e 5º da Lei nº 10.833/2003, determinam que as pessoas jurídicas que seguem a sistemática de tributação do imposto de renda com base no lucro real estão sujeitas à incidência não cumulativa.

Portanto, no caso da fiscalizada (e considerando o item 2.5 deste Relatório), procedemos à apuração do PIS e da COFINS devidos, nos anos-calendário de 2004 e 2005, pela sistemática não cumulativa (no caso específico da COFINS, a partir de fevereiro de 2004) considerando o regime de reconhecimento das receitas por competência. Para o mês de janeiro de 2004, a COFINS foi apurada pela sistemática cumulativa, conforme regulam os arts. 1º, 2º, 3º e 8º caput da Lei nº 9.718/98.

(...)

13. Tratando-se, assim, de mero erro material na aplicação de alíquota, e considerando que inexistiu erro de qualificação jurídica dos fatos geradores das obrigações tributárias relativas à COFINS dos anos-calendário de 2004 e 2005, falece fundamento à arguição do autuado, com respeito à pretensa nulidade do presente lançamento complementar. Da mesma forma, carece-lhe razão para justificar o pleito quanto à necessidade de confecção de novo lançamento com alíquota correta, de 7,6%, sob o argumento de desconformidade do presente lançamento complementar com a regra matriz de incidência da COFINS. Por esse mesmo motivo, improcede também a alegação de que a autoridade estaria, ainda, no presente lançamento formalizando exigência de tributo inexistente.

Por todo o exposto, dúvidas não há que o presente lançamento complementar é legítimo.

Alega, também que o presente processo deveria ser suspenso ou julgado em conjunto com o lançamento complementado, objeto do PAF nº 16327.000973/2009-42, para se evitarem decisões conflitantes.

Sublinhe-se que o presente processo está sendo julgado em conjunto com o PAF nº 16327.000973/2009-42, na mesma sessão de julgamento.

Por todo o exposto, rejeito as preliminares suscitadas.

### **DECADÊNCIA**

Alega a decadência de o direito do Fisco de lançar os créditos de COFINS relativos ao período de 31/12/2004 a 31/05/2005, considerado o prazo decadencial de 5 anos estipulado no artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, aplicável aos casos de inexistência de fraude e o fato de o autuado ter sido cientificado do lançamento em 18/06/2010.

Em relação à decadência, faço uso da tese jurisprudencial adotada pelo STJ, no sentido de entender que a aplicação do art. 150, §4º, do CTN atrai a realização de um pagamento. Na ausência desse pagamento ou diante de fraude, dolo o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se também após 5 (cinco) anos, mas, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN).

Quanto à matéria, adoto, portanto, a posição consolidada do STJ, que na essência foi seguida pela DRJ para todos os impostos, inclusive para o caso que se cuida, o IRRF:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PETIÇÃO DE RECURSO ESPECIAL ASSINADA POR ADVOGADO SEM PROCURAÇÃO NOS AUTOS. SÚMULA 115/STJ. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. COMPETÊNCIA DA SUPREMA CORTE. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.*

*.....  
3. Nos créditos tributários relativos à contribuição previdenciária – tributo sujeito a lançamento por homologação – cujo pagamento não foi antecipado pelo contribuinte, caso em que se aplica o art. 173, I, do CTN, deve o prazo decadencial de cinco anos para a sua constituição ser contado a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Portanto, escorreito o acórdão recorrido, o qual entendeu pela exigibilidade integral dos débitos referentes ao ano base de 1992.*

*.....*

7. *Recurso especial não conhecido. (Segunda Turma, REsp 1154592 / PR, Min. Castro Meira, Julg. 20/05/2010, DJe 02/06/2010).*

*AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.*

1. *Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando inocorre o pagamento antecipado pelo contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de ofício substitutivo é determinado pelo artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.*

2. *Orientação reafirmada pela Primeira Seção desta Corte, no julgamento do REsp nº 973.733/SC, Relator Ministro Luiz Fux, sob o rito dos recursos repetitivos (Código de Processo Civil, artigo 543-C).*

3. *Agravo regimental improvido. (Primeira Turma, AgRg no REsp 1120220 / PR, Min. Hamilton Carvalhido, Julg. 18/05/2010, DJe 02/06/2010)*

*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 inocorre, 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).*

2. *É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (Primeira Seção, REsp 973.733/SC, Min. Luiz Fux, Julg. 12/08/2009, DJe 18/09/2009)*

A Recorrente alega que a tese do STJ não se aplica ao caso concreto, uma vez que o precedente invocado no r. aresto recorrido (REsp nº 963.820/SC) é inaplicável ao presente feito, em função de não haver similitude entre a base fática do julgado paradigma com a do caso ora em julgamento. Segundo ela, seriam situações totalmente diversas. Uma coisa seria não proceder ao pagamento antecipado de tributos por não estar obrigado por lei a fazê-lo (por estar amparado por isenção fiscal, por exemplo); outra coisa, bem diferente, é não proceder ao pagamento antecipado de tributos mesmo estando obrigado por lei a fazê-lo. Na primeira hipótese está inserido o FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO SUPERQUADRA 311 NORTE; na segunda, se encontra o contribuinte do caso concreto julgado pelo STJ.

Não procede tal raciocínio. A regra estabelecida pelo STJ se aplica de forma objetiva e generalizante para todos os casos da forma já acima explanada. Os parâmetros são apenas se houve ou não pagamentos; se houve ou não fraude o dolo.

No caso concreto, não houve pagamentos não importando o motivo que deu azo a esse ensejo. A regra não está penalizando mais ou menos o contribuinte que por exemplo estaria isento, mas sim dando um prazo maior na ausência para o fisco constituir o crédito tributário caso esse parâmetro (pagamentos) não ocorra. Só isso. Ademais, no caso concreto nem mesmo esse “escudo” a Recorrente em tese poderia se valer, pois justamente se trata de auto de infração em período em que não mais estaria coberto pela isenção, daí a necessidade de constituição do auto de infração por falta de pagamento.

Despiciendo analisar a questão do dolo ou fraude nesse momento, uma vez que, não havendo pagamentos, mantém-se a regra do art. 173, I do CTN o que de plano afasta a decadência nos termos já traçados pela DRJ, qual seja:

(...) 21. Desta forma, o fato gerador objeto do presente lançamento, ocorrido em 31/12/2004, teve término de prazo decadencial em 31/12/2010, enquanto os fatos geradores cor, los no período 28/02/2005 a 31/12/2005, teriam término de prazo decadencial em 31/12/2011. O fato gerador mais antigo, de 31/12/2004, cujo crédito somente poderia ser Constituído a partir de 01/2005, teve inicio da contagem para fins de decadência, pelo artigo 173, inciso I, do CTN, somente no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a saber, em 01/01/2006, com fim de contagem, portanto. 5 anos após, em 31/12/2010. Em consequência, a ciência do lançamento, dada ao autuado em 18/06/2010, ocorreu dentro do prazo legal para constituição dos créditos tributários pertinentes aos referidos anos. Desta forma, não procede a arguição de decadência formulada pelo autuado com respeito à constituição dos créditos da COFINS para o período de 31/12/2004 a 31/05/2005.

Portanto, afasto a decadência

Quanto às demais matéria, inclusive a alegação de erro da identificação do sujeito passivo, *mutatis mutandis*, aplico aqui os mesmos fundamentos defendidos no PAF nº 16327.000973/2009-42:

#### Perícia/Diligência

O responsável tributário requer a realização de diligência bem assim se insurge contra a decisão de primeira instância que a considerou prescindível.

Nesse ponto reproduzo as bem colocadas razões de decidir da DRJ que para justificaram bem a negativa de se baixar o feito em diligência:

O pleito de diligência formulado mostra-se, de plano, inviabilizado, pelo fato de a própria Administradora do Fundo, que, segundo o artigo 16, inciso V, do Regulamento do Fundo ( fl. 15), é responsável pelos registros contábeis das operações e do patrimônio do Fundo, bem como de manter a documentação relativa aos imóveis e às operações, intimada a prestar informações, que incluiriam as destacadas pelo responsável solidário, requeridas para fins de apuração do Lucro Real e das bases de cálculo do PIS e COFINS, nos termos do detalhamento constante dos itens 4, 5 e 6 (fls. 1.388 e 1.389) do Termo de Constatação e de Intimação Fiscal, já se recusou a prestar as informações solicitadas, alegando não estar sob obrigação legal para fazê-lo, *in verbis*: “Sendo assim , a Rio Bravo jamais elaborou ou transmitiu qualquer documento fiscal ou contábil considerando a tributação dos rendimentos do FII Superquadra pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS nos termos da Lei nº 9.430/1996, tal como solicita a fiscalização, uma vez que, conforme disposto na legislação aplicável a fundos de investimentos imobiliários, a elaboração de tais documentos não se encontra no rol de obrigações dos administradores destes tipos de fundos.” (...) “Desta forma, entende a Rio Bravo não ser possível o cumprimento da intimação contida no Termo de Constatação e de Intimação ora respondido (...).” (fl. 1.392). Em razão dessa resposta, decidiu a autoridade proceder ao lançamento fiscal com base nos documentos e registros contábeis do Fundo então já disponíveis. Assim, rejeita-se o pedido de diligências formulado.

Ademais, o deferimento de diligência e perícia é uma decisão do âmbito de discricionariedade do julgador, cabendo a ele fazê-la ou não a depender da formação de sua convicção (diligência) ou mesmo que se lhe exigirá conhecimentos técnicos específicos que somente um perito especializado poderia ter (perícia), o que não é o caso dos autos em que se requer apenas análise de meros dados contábeis, fiscais e legais., perfeitamente dentro da alçada de competência do Auditor Fiscal.

Por fim, alegou a empresa que ela não teria responsabilidade por problemas gerados por terceiros (autuado), cabe salientar que essa situação infelizmente faz parte do instituto da responsabilidade solidária. A Recorrente foi arrolada com responsável tributário não por ter dado causa ao fato gerador ou tê-lo descumprido, ou como no caso concreto, não ter apresentado as provas necessárias para o aproveitamento do crédito, mas sim por motivos outros que pode ser uma situação de fato ou de direito que a Lei traça em abstrato e que colhe terceiros como responsáveis tributários para garantir o crédito tributário perante a Fazenda Nacional.

Portanto, indefiro o pedido de perícia e diligência.

#### Mérito

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 19/06/2014 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 11/07/2014

por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/06/2014 por ANTONIO BEZERRA NETO

Impresso em 16/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conforme relatado, segundo a fiscalização o Fundo de Investimento Imobiliário Superquadra 311 Norte se utilizou de pessoa interpresa, Sr. Francisco Sebastião Ferreira Sobrinho, para através de aparente transferência de quotas do quotista Paulo Octávio Investimentos Imobiliários Ltda para a referida pessoa física, evitar a incidência da norma prevista no art. 2º da Lei n.º 9.779/99, a qual determina que se sujeita à tributação aplicável às pessoas jurídicas o Fundo de Investimento Imobiliário que tenha como incorporador, construtor ou sócio, quotista que possua, isolada ou conjuntamente, mais de 25% das quotas do Fundo.

Passa-se a contextualizar melhor essa importante questão:

Até o da Lei n.º 9.779/99, os rendimentos e ganhos de capital decorrentes de Fundos de Investimentos Imobiliários, regulados pela Lei n.º 8.668/93, eram isentos do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, assim como de Imposto de Renda:

Art. 16. Os rendimentos e ganhos de capital auferidos pelos Fundos de investimento Imobiliário ficam isentos do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, assim como do Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza".

Com a edição da Lei n.º 9.779/98 essa isenção ficou condicionada ao fato do fundo de investimento não ter como sócio, incorporador ou construtor, quotista que possua, isoladamente ou em conjunto com pessoa a ele ligada, mais de vinte e cinco por cento das quotas do fundo:

Art. 2º. Sujeita-se à tributação aplicável às pessoas jurídicas, o fundo de investimento imobiliário de que trata a Lei no 8.668, de 1993, que aplicar recursos em empreendimento imobiliário que tenha como incorporador, construtor ou sócio, quotista que possua, isoladamente ou em conjunto com pessoa a ele ligada, mais de vinte e cinco por cento das quotas do fundo.

Na hipótese dos autos, o FII, constituído em 18.09.98 tinha a seguinte composição:

Quotistas	Nº de Quotas	Participação
<b>Paulo Octávio Investimentos Imobiliários Ltda.</b>	<b>304.770</b>	<b>60,00%</b>
CONBRAL S/A - Construtora Brasília S/A	101.590	20%
Fundação dos Economiários Federais - FUNCEF	101.590	20,00%
Total	207.950	100,00%

A partir do farto conjunto probatório coligido pelo autuante é de concluir mesmo que as operações realizadas (contrato de mútuo e aquisição de quotas do Fundo de Investimento Imobiliário) ocorreram de forma simulada, sem qualquer propósito negocial a não ser fraudar a incidência da norma prevista no art. 2º da Lei n.º 9.779/99. E para isso se valeu de interpresa pessoa, Sr. Francisco Sebastião Ferreira Sobrinho que serviu como ponto chave para consolidar a aparente transferência de quotas do quotista Paulo Octávio Investimentos Imobiliários Ltda para a referida pessoa física, evitando assim a incidência da norma. É de se ver.

Passemos para isso a tratar agora dos indícios convergentes muito bem delineados pela fiscalização a indicar a simulação e falta de propósito negocial do contrato de mútuo , objetivando a transferência de cotas do quotista majoritário, incorporador/construtor para pessoa física ligada (Sr. Francisco Sebastião Ferreira Sobrinho), fugindo assim da tributação da novel legislação:

É inconteste que a POII LTDA detinha 60% (fls. 1.858 e 1.861) das quotas do Fundo, imediatamente antes do aparecimento da nova legislação que mudou as regras do jogo em relação à isenção (art. 2º da Lei n.º 9.779/99).

Também é verdade que partir de contrato de mútuo sem substância, celebrado entre o quotista Paulo Octávio Investimento Imobiliários Ltda (mutuante) e Francisco Sebastião Ferreira Sobrinho (mutuário), teve como único propósito a disponibilidade de recursos para aquisição de quotas do Fundo de investimento e essas quotas de titularidade do mutuante foram paulatinamente sendo transferidas à pessoa física do mutuário, de forma a manter participação daquele abaixo do percentual de 25%, senão vejamos:

PAULO OCTÁVIO INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA					SEBASTIÃO LUÍS FERREIRA SOBRINHO			
Data da integralização / transferência	Nº do quotas integralizadas	Nº quotas transferidas	Saldo acumulado	% Nº quotas integralizadas do fundo	Nº de quotas adquiridas da P.O	Saldo acumulado	% Nº quotas integralizadas do fundo	
18/09/98	1.260	-	1.260	60,000%	-	-	0,000%	
30/10/98	4.822	-	6.082	60,004%	-	-	0,000%	
30/12/98	3.883	5.814	4.151	24,989%	5.814	5.814	35,001%	
30/01/99	4.352	2.539	5.964	24,991 %	2.539	8.353	35,001%	
28/02/99	5.186	3.026	8.124	24,990%	3.026	11.379	35,003%	
30/04/99	5.618	3.277	10.465	24,993%	3.277	14.656	35,003%	
30/05/99	5.618	3.277	12.806	24,995%	3.277	17.933	35,001%	
30/06/99	8.884	5.182	16.508	24,997%	5.182	23.115	35,001%	
30/07/99	9.361	5.461	20.408	24,997%	5.461	28.576	35,002%	
30/08/99	11.729	6.843	25.294	24,996%	6.843	35.419	35,002%	
30/09/99	14.220	8.295	31.219	24,997%				
30/10/99	9.440	5.507	35.152	24,997%				
30/11/99	3.036	1.771	36.417	24,997%				
30/11/99	11.600	6.767	41.250	24,997%				
30/12/99	3.420	1.995	42.675	24,997%				
30/12/99	9.946	5.802	46.819	24,997%				
30/01/00	5.700	3.325	49.194	24,998%				
30/01/00	7.338	4.280	52.252	24,998%				
29/02/00	10.693	6.237	56.708	24,998%				
29/02/00	4.158	2.426	58.440	24,998%				
30/03/00	14.278	8.329	64.389	24,998%				
30/04/00	7.476	4.361	67.504	24,999%				
30/05/00	3.324	1.939	68.889	24,999%				
30/06/00	2.580	1.505	69.964	24,999%				

Fica claro que tais operações tiveram como finalidade única manter a participação do quotista majoritário e também incorporador, Paulo Octávio Investimentos Imobiliários Ltda, abaixo do patamar previsto no art. 2º da Lei n.º 9.779/99, impedindo, assim, a tributação sobre os rendimentos e ganhos de capital do Fundo de Investimento.

Também ficou provada que interposta pessoa, Sr. SLFS, era funcionário de carreira da empresa POII Ltda há mais de dez anos e, na ocasião da transferência das quotas, ocupava o cargo de confiança de "encarregado de tesouraria". Em que pese ter o Sr. SLFS atestado, mediante recibos (fls. 553 a 574), o recebimento de recursos financeiros da POII LTDA, a análise da escrituração da empresa POII LTDA evidenciou que não teria havido nenhuma disponibilização de recursos ao Sr. SLFS, verificando-se que a transferência de quotas não transitava por nenhuma conta de disponibilidade financeira (caixa, bancos etc), mas simplesmente havia uma permuta do valor das quotas transferidas entre as contas de ativo representativas das quotas integralizadas.

- a própria POII LTDA, em resposta ao pedido de esclarecimento se teria havido efetiva disponibilização de recursos financeiros (fl. 1.631), confirmou (fl. 1.636) que "o mútuo foi disponibilizado ao Sr. Sebastião através das cotas do Fundo de Investimento Imobiliário Superquadra 311 Norte";

- O mecanismo era simulado de forma a fechar uma operação bem casada: os rendimentos oriundos do Fundo eram recebidos pelo Sr. Sebastião e, simultaneamente, repassados à empresa Paulo Octávio: "[...] verifica-se que o Sr. Sebastião começou a receber valores oriundos do FIISQN 311, a título de distribuição de rendimentos e amortização de quotas, a partir do mês de fevereiro de 2002. A partir dessa mesma data, começaram também os repasses dos valores recebidos do Fundo, à empresa Paulo Octávio, a título de quitação do 'mútuo' discriminado anteriormente". [...] Logo, do total recebido pelo Sr. Sebastião do Fundo, como amortização de quotas e distribuição de rendimentos (R\$ 25.285.610) foram desembolsados a título de repasse à empresa Paulo Octávio e de encargo de CPMF o equivalente a 99,15% (R\$ 25.070.641,43) ".

- o vencimento, segundo instrumento contratual, ocorreu em 25 de janeiro de 2001, porém o pagamento do empréstimo somente teve início em fevereiro de 2002, "coincidentemente" na mesma data em que os rendimentos do Fundo começaram a ser distribuídos ao Sr. Sebastião, mostrando mais uma vez a simulação do mecanismo utilizado.

- Causa grande estranheza também, fugindo dos padrões convencionais, a concessão de empréstimo por parte de um empresa, de vultosa soma dinheiro, no caso, de R\$ 17.778.250,00, em 30/09/98 (fl. 500), a um seu funcionário de tesouraria, cujo salário mensal, na data em que foi exonerado, em 02/05/2001, era de R\$ 4.118,14 (fl. 1.651)

- reforçado ainda o item o anterior o fato de o mutuário não tinha qualquer autonomia ou poder de disposição quer do montante do empréstimo, quer das quotas para cuja aquisição se destinava, no percentual de 35%, pois que lhe era vedada a venda ou qualquer ato, conforme a cláusula quinta do contrato (fl. 499), a seguir reproduzida, que viesse a onerar ou indisponibilizar as quotas adquiridas.

## CLÁUSULA QUINTA - DAS GARANTIAS

O MUTUÁRIO oferece à MUTUANTE, como garantia do presente empréstimo, as mesmas quotas do Fundo Imobiliário que ora se propõe a adquirir, sendo-lhe vedado, sem prévia e expressa anuência da MUTUANTE, a sua negociação, venda, consignação, concessão em garantia ou qualquer outro ato que possa onerar ou indisponibilizar as cotas de sua propriedade. Esta vedação se tornará automaticamente nula após a total quitação do presente mútuo. (fl. 499)

Como se sabe, um dos mecanismos que acontecem em uma operação simulada é a necessidade peremptória que os agentes tem de terem que desfazer certos efeitos indesejados pelas simulação. São os chamados mecanismos neutralizadores. Bem se vê que a cláusula acima limitando a autonomia do mutuário bem se encaixa nesse contexto.

Outros fatores apontam ainda para caracterizar o mútuo como fictício e sem substância alguma:

- apesar de o empréstimo ter vencido em 25/01/2001, os pagamentos somente iniciaram em 02/2002, quando o Sr. SLFS começou a receber os rendimentos oriundos de suas quotas. A teor de respostas obtidas com respeito a saldo devedor e atualização do empréstimo (fls. 1.598, 1.613 a 1.615, 1.797, 1.850 a 1.853, 1.901), os pagamentos só terminariam com a liquidação do Fundo, estando evidenciado que as taxas de juros, nos demonstrativos apresentados, eram fixadas unilateralmente, com o objetivo de aproximar o saldo devedor do empréstimo, dos valores recebidos a título de amortização e quotas e rendimentos do Fundo pelo Sr. SLFS.

-intimada sobre o assunto, a empresa POII LTDA informou que hão teria havido formalização do pagamento do empréstimo (fl. 1.797, item 1); constatou-se, ainda, que, consoante mostrado no Anexo I - "Participação dos Quotistas no FII SQN 311, conforme Atas das Assembléias" (fls. 1.895 a 1.897), o quotista POII LTDA detinha, no ano-calendário de 2004, até 15/06/2004, 41% do capital subscrito, e, por isso, o Fundo já estaria, apenas por este fato, sujeito à tributação aplicável às pessoas jurídicas em geral, uma vez que o artigo 2º da Lei 9.779/99, ao se referir a "quotas de fundo" não especifica se seriam subscritas ou integralizadas; no que tange às quotas integralizadas, o referido quotista detinha 24,999% em virtude do mencionado contrato de mútuo;

Fica bastante claro que os valores elevados do referido empréstimo e a não formalização das condições de pagamento (sem fixação de parcelas, taxas de juros mensais, multas e outros) revelam grande confiança entre as partes envolvidas, não comum em transações semelhantes nos mercado em geral, que pressupõe partes autônomas e independentes.

O que ficou cristalinamente demonstrado é que o quotista/incorporador POII LTDA nunca teve, na prática, a intenção de alienar mesmo as quotas que detinha no Fundo de Investimentos, muito menos o Sr. Sebastião de realizar o contrato de mútuo para obtenção de recursos financeiros com o fim de participar do referido Fundo.

Diante desses fatos, a mesma estranheza causada ao fiscal, de fato não poderia ser respondida com algo substancial mesmo: "*Como se percebe, este contrato de mútuo, no mínimo, causa estranheza, pois qual a razão de uma pessoa efetuar empréstimo a outrem para esta adquirir especificamente um determinado bem da própria pessoa que emprestou os recursos?*"

A construtora POII LTDA caracteriza-se como verdadeiro outorgado dos direitos provenientes das quotas, sendo o Sr. SLFS mero artifício utilizado, como interposta pessoa, para encobrir o beneficiário real; ainda, o negócio de alienação e transferência de quotas do Fundo, da construtora POII LTDA para o Sr. SLFS não possuiria propósito negocial, vez que teve como único objeto manter a participação do quotista POII LTDA inferior a 25%; o próprio Sr. SLFB declarou que "o motivo do empréstimo foi tão-somente a aquisição de quotas do fundo imobiliário (...), certo ainda que os valores referentes foram diretamente entregues ao fundo".

Esse abuso de formas, descamba um abuso de direito, simulação ou fraude à lei. O Fiscal aponta o ocorrido como sendo uma simulação. Porém, a descrição dos fatos nem precisava chegar a uma conclusão perfeita sobre o instituto aqui utilizado (fraude à lei, simulação, abuso de direito, abuso de formas ou mesmo uma combinação deles), uma vez que não há uniformidade de entendimento a respeito desses metaconceitos por demais abstratos, e uma mínima diferença de concepção em um instituto afeta o entendimento do outro, acarretando conclusões díspares no caso concreto. O que importa é que os fatos estejam narrados de uma forma tal que o julgador possa inferir deles os institutos, se for o caso, e não que o fiscal diga precisamente que instituto é esse que está sendo aplicado, pois o que importa é que qualquer que sejam eles, os efeitos dos negócios jurídicos contornados ou simulados não são oponíveis ao fisco.

Entretanto, o fiscal deve atribuir as consequências tributárias pertinentes de forma a e dar a melhor conformação possível a esse negócio jurídico situando-o diante das leis e do ordenamento jurídico. E a meu juízo, foi o que o fiscal fez perfeitamente na medida em que deixou bem claro que o Mutuante, a POII Ltda, fez foi dar aparência de transferência de quotas, ato, que, pelos termos contratuais impostos, não teve como consequência a transmissão efetiva do direito de propriedade das quotas, já que o mutuário não poderia delas dispor. Foi negócio aparente, sem propósito real, se não manter a empresa POII Ltda, no papel, com participação inferior a 25% das quotas do FII SQN 311, com a pretensão de, assim, não estar sujeita às obrigações tributárias impostas pelo artigo 2º da Lei 9.779/99.

E nesse mister, a própria recorrente em seu recurso confessa categoricamente na tentativa de justificar a licitude do mesmo, que de fato perpetrhou os atos ora em questionamento apenas como intuito de manter a situação jurídica anterior à mudança legislativa:

Quer-se, com isso, dizer que, diante da não conservação do regime tributário inaugural da Lei nº 8.668/93 para os fundos de investimento imobiliário instituídos antes da edição da Lei nº 9.779/99, e considerando a jurisprudência administrativa que à época avalizava e privilegiava o Princípio da Estrita Legalidade em casos de planejamento tributário, a Recorrente foi forçada a adequar-se à nova ambição regulatória, para assim preservar os legítimos interesses de todos os quotistas do fundo, daí originando o negócio jurídico travado licitamente com o Sr. SEBASTIÃO LUIZ FERREIRA SOBRINHO.

No caso concreto, apenas para argumentar, mesmo que consideremos verdadeira a premissa de que os "atos negociais" praticados pela Paulo Octávio Investimento Imobiliário e o Sr. Sebastião Luis, de fato existiram, isso não afasta a possibilidade de considerá-los como simulados, se observado que seus substratos não condizem com as finalidades dos institutos utilizados e até por esse motivo a situação se aproxima da chamada "Fraude à lei".

Em resumo, a Simulação no caso está bem caracterizada e se apóia em uma concatenação lógica de fatos, que se constituem em indícios precisos, "econômicos" e convergentes.

### **Responsabilidade tributária – Paulo Octávio Ltda- PRECLUSÃO**

Em primeiro lugar, há de se dizer que os indícios convergentes acima apontados serve como uma luva também para demonstrar a pertinência do quotista Paulo Octávio Investimentos Imobiliários Ltda ser considerado responsável

tributário no caso concreto, bem assim com interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, *ex vi* art. 124, I do CTN, sendo despiciendo tecer considerações adicionais a esse respeito.

Porém, como tal matéria (exclusão do responsável tributário Paulo Octávio Ltda do pólo passivo) não foi questionada na fase impugnatória, considera-se matéria preclusa, não fazendo parte da lide e definitivamente constituída na instância administrativa.

#### **Da Responsabilização do Fundo de Investimento Imobiliário Superquadra 311 Norte pelos atos praticados pela empresa Paulo Octávio**

A Recorrente adiciona novo argumento em seu recurso no sentido de que mesmo em se admitindo a ocorrência da fraude, o FII não poderia ser responsabilizado pelos atos da Paulo Octávio Investimentos Imobiliários e do Sr. Sebastião, vez que não houve qualquer ingerência por parte dos demais quotistas no negócio jurídico efetivado. Para tanto alega que a transação de transferência de quotas entre particulares não depende de aprovação prévia dos demais quotistas ou do administrador, conforme Instrução CVM n.º 205/94.

Como bel colocado pela decisão de piso, o Fundo de Investimento, mesmo que não possua personalidade jurídica (art. 1º, caput, da Lei n.º 8.668/93), pratica atos pelos quais responde através da Administração do Fundo e da Assembléia Geral dos Quotistas (Lei n.º 8.668/93).

Assembléia Geral dos Quotistas, conforme o art. 21 do Regulamento do Fundo tem como competência privativa examinar, anualmente, as contas do Fundo e deliberar sobre as demonstrações financeiras apresentadas pela Administradora.

O art. 41, II, da Instrução Normativa n.º 205 da CVM, de 1994, também dispõe que constituirão encargos do Fundo as "taxas, impostos ou contribuições federais, estaduais, municipais ou autárquicas que recaiam ou vierem a recair sobre os bens, direitos e obrigações que compõem o patrimônio do Fundo".

O próprio regulamento do FUNDO em seu art. 29 indica os tributos como de responsabilidade do Fundo:

#### **DAS DESPESAS E ENCARGOS DO FUNDO**

**Art. 29 - Constituem encargos do FUNDO as seguintes despesas que • lhe serão debitadas peia INSTITUIÇÃO ADMINISTRADORA:**

(...)

II. as taxas, impostos, ou contribuições federais, estaduais, municipais ou autárquicas, que recaiam ou venham a recair sobre os bens, direitos e obrigações do FUNDO;

Ora, é clarividente que o favorecido pelo negócio fraudulento foi o próprio Fundo de Investimento Imobiliário, e por consequência, todos os quotistas, uma vez que o Fundo autuado deixou de sujeitar-se à tributação aplicável as demais pessoas jurídicas, nos termos da Lei n.º 9.779/99. Este fato, é o tanto quanto basta para imputar a responsabilidade do Fundo pelos tributos que deixaram de ser recolhidos aos cofres públicos, uma vez que a própria Lei n.º 9.779/99 é clara ao atribuir ao Fundo a condição de responsável principal pelas obrigações tributárias. Diz

expressamente o art. 2º desse diploma legal: "Sujeita-se à tributação aplicável às pessoas jurídicas, o fundo de investimento imobiliário [...]".

Por tudo, não restam dúvidas de que o Fundo é o sujeito passivo da obrigação tributária obrigado pelo pagamento dos tributos.

### **Supostos erros na apuração da base de cálculo**

Repisa os tópicos trazidos anteriormente na fase impugnatória, contestando como pretensos erros materiais praticados no lançamento a não utilização dos créditos de PIS e COFINS relativos aos custos; a adição indevida às bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, de vendas canceladas; e, por fim, o não abatimento de IRRF recolhido sobre dividendos pagos, nos tributos lançados.

Vejo que todos esses tópicos foram muito bem enfrentados e respondidos pela DRJ, a cuja decisão me filio, traçando abaixo algumas considerações adicionais.

Alega a Recorrente que o autuante não observou o cumprimento da sistemática não-cumulativa da Contribuição ao PIS e da COFINS e acabou infringindo os artigos 3º, incisos II, § 3º, incisos II e III, das Leis nº's 10.637/03 e 10.833/03.

A esse respeito, restou assentado no acórdão recorrido:

Com respeito à afirmativa de que a autoridade não teria deduzido os créditos de PIS e COFINS relativos aos custos e a outros insumos, impende observar que, à semelhança do ocorrido com a apuração do IRPJ e CSLL, a autoridade esclarece no Relatório de Verificação Fiscal (fl. 1.888) que, tendo intimado o contribuinte autuado a apresentar planilha indicando todos os imóveis vendidos cujos preços foram recebidos em 2004 e 2005, com o custo de cada imóvel, nada foi apresentado. Assim, informa a autoridade, ficou impossibilitada de aplicar o que prevê a legislação fiscal no que tange à utilização dos créditos relativos aos custos, no regime de não cumulatividade (art. 4º, caput e parágrafo 3º, c/c o artigo 16, todos da Lei nº 10.833/2003), bem como o crédito presumido.

29. O procedimento adotado pela autoridade em não considerar os eventuais créditos relativos aos custos foi legítimo, pois possui respaldo no artigo 79 do Decreto-lei 5.844/03, reproduzido no artigo 845 do RIR/99, a seguir transcreto, que estipula que, na falta de esclarecimentos por parte do contribuinte, o lançamento não deve considerar as parcelas objeto do pedido de esclarecimento."

A decisão de piso ratificou acertadamente o procedimento adotado pela autoridade lançadora, pois quando intimado a prestar esclarecimentos sobre os custos de cada imóvel cujos preços foram recebidos em 2004 e 2005, para fins de apuração dos respectivos créditos, não apresentou os dados solicitados, razão pela qual a autuação baseou-se nos dados até então disponíveis.

O art. 845 do RIR/99 é bem claro quanto aos efeitos de não se prestar os esclarecimentos pertinentes:

Art. 845. Far-se-á o lançamento de ofício, inclusive (Decreto-Lei nº 2 5.844, de 1943, art. 79):

(...)

II - abandonando-se as parcelas que não tiverem sido esclarecidas e fixando os rendimentos tributáveis de acordo com as informações de que se dispuser, quando os esclarecimentos deixarem de ser prestados, forem recusados ou não forem satisfatórios;

§ 2- Na hipótese de lançamento de ofício por falta de declaração de rendimentos, a não apresentação dos esclarecimentos dentro do prazo de que trata o art. 844 acarretará, para as pessoas físicas, a perda do direito de deduções previstas neste Decreto (Decreto-Lei n- 5.844, de 1943, art. 79, § 22). (destaquei)

(...)

A empresa apresentou apenas parte do que fora solicitado, segundo consta do TVF, o que foi completamente insuficiente:

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal LS nº 03/2009 (fls. 1221 a 1223 e 1316 a 1325), a fiscalizada apresentou relação dos imóveis vendidos e respectivos custos, nos anos-calendário de 2004 e 2005.

Porém, é preciso contextualizar melhor a questão, o que não feito adequadamente pela Recorrente. É que tais informações não seriam suficientes para a concessão do crédito. Havia necessidade de informações mais detalhadas a respeito da forma de pagamento e de como se deram os recebimentos ao longo do tempo e não tão somente o custo em si. E nesse ponto, a Empresa não apresentou mesmo mais nada, nem na fase inquisitorial, nem na fase de defesa (impugnatória e recursal).

Eis os termos adicionais do TVF que contextualiza melhor a questão:

Através do Termo de Constatação e de Intimação Fiscal LS nº 06/2009 (fls. 1387 a 1390), solicitou-se à fiscalizada que elaborasse planilha referente a todos os imóveis vendidos e cujos preços foram recebidos nos anos-calendário de 2004 e 2005 (a vista ou de forma parcelada), contendo: a data da venda, a identificação do imóvel, o preço da venda, o custo, e o valor recebido em cada um dos .eses dos anos de 2004 e 2005. Em resposta, a fiscalizada nada apresentou conforme já transcrito neste Relatório. Dessa forma, esta Fiscalização ficou impossibilitada de aplicar, para a fiscalizada, o disposto na legislação fiscal para a utilização dos créditos incorridos após o início da não-cumulatividade (art. 4º caput e § 3º da Lei nº 10.833/2003 c/c o art. 16 da mesma Lei) e do crédito presumido (art. 12º caput e § 4º c/c art. 16 ambos da Lei 10.833/2003). (destaquei)

Se entende a defesa que a verdade material não foi alcançada, se não fez na época oportuna, deveria no mínimo ter tentado trazer ao processo elementos probantes do contrário, não sendo bastante suficiente a apresentação de incompletas de dados, pois para caracterizar a prova não é bastante trazer aos autos informações de forma desarticulada e incompletas, como fez a recorrente na fase inquisitorial. A propósito, sobre a apresentação de provas e conforme jurisprudência deste Conselho, a prova deve estar perfeitamente articulada com o auto de infração, descortinando-se a partir dela de forma sucinta e objetiva todas as conexões existentes com o infração que se deseja infirmar. Esse ônus não é do julgador, mas sim da recorrente. E isso ele não fez, repita-se novamente, nem na fase inquisitorial quando lhe foi solicitado, nem na fase impugnatória e nem agora na fase recursal.

Em relação ao não abatimento das **retenções de IR** na fonte que o fundo efetuou por ocasião dos pagamentos, penso que esse seja o espaço apropriado para esse pleito, de todo modo cabe reproduzir a decisão de piso que muito bem apontou o cerne da questão:

Quanto à demanda que faz com respeito ao tratamento de "recolhimento indevido" que a autoridade deveria ter dado às retenções de IR na fonte que efetuou por ocasião dos pagamentos feitos aos quotistas, impede esclarecer que se algum direito existir para o aproveitamento desses recolhimentos como créditos em face do Fisco, tal direito pertence aos quotistas, cujos rendimentos foram taxados. Tais quotistas é que arcaram com o ônus do tributo, não o contribuinte autuado. Portanto, falece legitimidade ativa ao contribuinte autuado para pleitear o eventual aproveitamento dos referidos recolhimentos no presente lançamento.

Outrossim, de fato, o art. 10 da Lei n.º 9.249/95 estabelece que "*Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior*".

### **Vendas canceladas**

A esse respeito a Recorrente traz contestações genéricas e não adentra o méritos dos cálculos de apuração efetuados pela autoridade, arguindo apenas que os valores de "vendas canceladas" (receitas de exercícios anteriores canceladas no exercício corrente) não poderiam ser oferecidos à tributação porque se refeririam a receitas de períodos anteriores quando gozava da isenção prevista no artigo 16 da Lei 8.668/93.

Mesmo assim, a DRJ faz um esforço lógico para demonstrar que em tese a Recorrente não poderia ter mesmo esse direito ao abatimento por inexistir motivo para tal. Aponta uma contradição em seu discurso:

Ora, é da lógica da contabilidade tributária que valores de "vendas canceladas" somente serem lançados a débito em conta de receitas, com redução de bases tributáveis, essas vendas canceladas tiverem sido tributadas no exercício atual ou em anteriores. Na hipótese dos autos, que refere-se a receitas de exercícios anteriores canceladas no exercício corrente, a redução da base tributável somente poderia se dar como compensação para a tributação ocorrida nos exercícios anteriores. Caso não seja esta a situação, a exclusão dos referidos valores representará redução indevida, por inexistir motivo para compensação, não somente da base de cálculo do PIS e COFINS, reduzindo o faturamento, como também da base de cálculo do IRPJ e CSLL, via diminuição do lucro líquido contábil.

23. O contribuinte autuado não provou que os valores de 'vendas canceladas' em questão foram tributados em anos anteriores, sendo que, pelo contrário, confirma o fato ao afirmar que não ofereceu tais valores à tributação porque gozava da isenção concedida pelo artigo 16 da Lei 8.668/93 {"Os rendimentos e ganhos de capital auferidos pelos Fundos de Investimento Imobiliário ficam isentos do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, assim como do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza "}. Portanto, a não tributação de tais vendas em exercícios anteriores lhe retira o eventual direito à exclusão dos respectivos valores na apuração dos tributos devidos dos anos-calendário de 2004 e 2005.

**CÓPIA**

Novamente há de sublinhar a respeito da apresentação de provas. Conforme jurisprudência deste Conselho, a prova deve estar perfeitamente articulada com o auto de infração, descortinando-se a partir dela de forma sucinta e objetiva todas as conexões existentes com o infração que se deseja infirmar. Esse ônus não é do julgador, mas sim da recorrente. E isso ele não fez nem na fase impugnatória e nem agora na fase recursal.

Em fase recursal, a Recorrente é mais silente apenas preocupando-se em afirmar que vendas canceladas não entram na base de cálculo do tributo. De fato, não entra. Mas, como já se disse para ter esse direito a exclusão, no mínimo a base tem que tinha que ter sido tributada o que não aconteceu.

### **Multa qualificada**

Sobre os valores de tributos e contribuições apurados foi aplicada acertadamente a multa qualificada de 150% conforme previsto no inciso II do artigo 44 da Lei 9.430/96, que se refere aos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64. De fato, houve ação dolosa tendente a impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, o que configura fraude, tendo em vista que o suposto empréstimo celebrado entre a construtora POII Ltda e o Sr. SLFS e que envolveu a transferência de quotas do FII SQN 311, teve como objetivo apenas afastar a incidência do artigo 2º da Lei 9.779/99 e, o mais importante, deixando evidenciado aqui o dolo, o Sr. SLFS funcionou como interposta pessoa de POII Ltda, situação esta que se enquadra no artigo 167, caput e parágrafo 1º, inciso I do Código Civil, como simulação por interposição de pessoa.

Defende ainda o Fundo recorrente a ausência de responsabilidade pela multa qualificada, visto que a "suposta fraude" foi praticada pelo quotista majoritário Paulo Octávio Investimentos Imobiliários. Assim, em razão do caráter personalíssimo da multa somente este pode ser responsabilizado pela multa agravada no percentual de 150%.

Com efeito, o princípio da personalização da pena, segundo o qual a punição não deve passar da pessoa do infrator, se refere unicamente às penas intransmissíveis, dispostas nas leis penais, que são aquelas que possuem como característica a "corporalidade", ou seja, tratam de punições corporais.

O Supremo Tribunal Federal já se posicionou nesse mesmo sentido, no Recurso Extraordinário n.º 83.613/SP:

RE - 83613 / SP

"[...] A multa punitiva no Direito Tributário, que se distancia de outros ramos da Ciéncia Jurídica principalmente por sua autonomia dogmática, reveste-se de natureza patrimonial, não lhe aproveitando o aceno à aplicação da norma superior de personalização, consentânea com os princípios do Direito Penal."

Ademais, as multas, conforme o art. 113 do CTN, são obrigações tributárias e o sujeito passivo é tanto responsável pelo pagamento da obrigação principal como acessória (art. 121, CTN).

Dessa forma, o Fundo de Investimento Imobiliário deve responder mesmo pela qualificação da multa de ofício aplicada na condição de sujeito passivo da obrigação tributária.

### **Juros de mora sobre Multa de Ofício**

Insurge-se a Recorrente contra a cobrança de juros de mora sobre multa de ofício. Na defesa desse tese, geralmente se utilizam do argumento *a contrario sensu*. Ou seja, como a única hipótese de incidência de juros sobre multa estaria consignada no parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96, deve, por exclusão, nas demais hipóteses, ser expurgada a aplicação dos juros sobre a multa aplicada, que só passará a incidir nos termos do § 1º do art. 161 do CTN.

Ora, como todo argumento *a contrario sensu*, deve-se usá-lo com muita cautela, pois é inseto a ele a chamada “falácia do falso antecedente”. Pois, se uma regra “p” implica “q”. Não se pode concluir com todo o rigor lógico que “não p” implique também em “não q”. Isso porque pode existir outras forma de chegar-se a “q”. Por outras palavras, Se “p” (em havendo multa de ofício isolada) -> (implica) “q” (implica o cálculo de juros de mora sobre ela). Isso não que dizer que se negarmos “p” (no caso da multa de ofício sobre tributo, pois não se trata de multa isolada) estaremos negando necessariamente a existência de “q” (cálculo de juros de mora sobre essa multa). Pois, obviamente, outros antecedentes podem existir, como de fato existem na legislação, “r”, “s” etc que impliquem também em “q”.

Como é sabido, a multa de ofício, *ex vi* art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago (diferença entre o tributo devido e o recolhido).

A partir da leitura do Código Tributário Nacional, conclui-se que a multa, apesar de não ter a natureza de tributo, faz parte do crédito tributário. É a inteligência dos artigos 3º e 113 do CTN, conjugado com art. 139 que assim dispõe “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”

Ou seja, enquanto o art. 3º exclui as multas da definição de tributo, os dispositivos seguintes (art. 113, §1º, e art. 139) trazem-nas para compor o crédito tributário. Por conseguinte, a cobrança das multas lançadas de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Por sua vez, o art. 161 do Código Tributário Nacional dispõe que os juros de mora passam a integrar o crédito tributário não pago, de forma a que a incidência da multa alcança tanto o crédito tributário principal quanto os juros de mora sobre ele incidentes.

Em resumo, é cabível a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício, pois a teor do art. 161 do Código Tributário Nacional sobre o crédito tributário não pago correm juros de mora, como a multa de ofício também constitui o crédito tributário sobre ela também necessariamente incide os juros de mora na medida em que também não é paga no vencimento.

Assim, não procede o argumento da Recorrente no sentido de afirmar que apenas a partir da existência do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Ora, tal previsão diz respeito à aplicação de multa isolada sem crédito tributário. Assim, a teleologia de tal dispositivo legal vem a reboque de se ratificar a incidência dos juros sobre a multa que não toma como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa de ofício.

O Conselheiro Alkmim foi muito feliz em sua explicação por ocasião do Acórdão 1401-00.155 no qual a referida matéria também foi enfrentada:

(...) Seria o óbvio não conter referida previsão quando a multa é aplicada sobre crédito tributário não pago. Isso porque, ao contrário do que afirma a Recorrente, caso existisse tal previsão – de incidência de juros sobre multa -, poder-se-ia imaginar a dupla incidência dos juros, é dizer, uma sobre o crédito tributário e outra sobre a multa depois de formalizada. Em se tratando de tributo não pago, a multa deve incidir sobre a totalidade do crédito tributário que deixou de ser recolhido, incluindo-se nele a correção monetária e os juros. Assim, na verdade, não é o juros que incide sobre a multa, mas sim a multa que incide sobre o crédito tributário com juros e correção monetária.

Diante do exposto, mantendo os juros de mora sobre a multa de ofício.

### **Lançamentos decorrentes**

Por estarem sustentados na mesma matéria fática, os mesmos fundamentos devem nortear a manutenção das exigências lançadas por via reflexa, nos casos em que não houve elemento de prova novo ou arguição de matéria específica.

Por todo o exposto, rejeito as preliminares, afasto a decadência e nego provimento ao recurso.

Por todo o exposto, rejeito as preliminares de nulidade, e no mérito, não conhecer do recurso em parte, em face da preclusão da razões recursos do responsável tributário Paulo Octávio e no mérito, afasto a decadência e nego provimento ao recurso.

*(assinado digitalmente)*

Antonio Bezerra Neto