



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

**Processo n°** 16327.000273/2010-91  
**Recurso n°** 99.999 Embargos  
**Acórdão n°** **1401-001.398 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 05 de março de 2014  
**Matéria** EMBARGOS DO CONTRIBUINTE  
**Embargante** FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIARIO SUPERQUADRA 311 NORTE - (Responsável Tributário: PAULO OCTÁVIO INVESTIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA.)  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2004, 2005

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INCONFORMISMO.

Os Embargos de Declaração não são o veículo adequado para a discussão do inconformismo da embargante, pois eventual inconformismo deve ser objeto de discussão nos meios processuais cabíveis.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. SEM EFEITOS INFRINGENTES.

Cabem embargos de declaração quando for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a Câmara ou incorrido contradição interna entre seus termos. Suprida a omissão/contradição sem conduzir a mudança de resultado, não se lhes empresta efeitos infringentes.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, por unanimidade de votos, CONHECERAM e ACOLHERAM em PARTE os embargos em relação à terceira omissão apontada pelo contribuinte, apenas para incluir o fundamento e esclarecimento pertinentes, mas sem efeitos infringentes.

*(assinado digitalmente)*

Antonio Bezerra Neto – Relator e Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Luiz Gomes de Mattos, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Carlos Mozart Barreto Vianna, Maurício Pereira Faro, Karem Jureidini Dias e Antonio Bezerra Neto.

CÓPIA

## Relatório

Trata-se de EMBARGOS DE DECLARAÇÃO do Contribuinte (FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIARIO SUPERQUADRA 311 NORTE em que se alega omissões no Acórdão nº 1401-001.137, proferidos por esta 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF que julgou o recurso voluntário, nos termos das ementas abaixo:

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 inexistente 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.

O resultado de julgamento restou assim assentado:

“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.”

A embargante FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIARIO SUPERQUADRA 311 aponta as seguintes omissões:

1) deixaram de ser analisados os argumentos que demonstram a impossibilidade de responsabilização do Embargante em face dos atos praticados pelo seu cotista POII, tendo em vista que:

- Verifica-se o total descabimento da alegação de que todos os quotistas teriam conhecimento dos fatos supostamente simulados alegados no presente

caso, visto que tratam-se de negócios jurídicos praticados entre particulares (apenas entre a POII e o Sr. Sebastião), utilizados para justificar a transferência de recursos do Sr. Sebastião para a POII;

- Não há, nesses negócios jurídicos, qualquer ingerência por parte dos demais quotistas e do Embargante;
- Ao prevalecer tal premissa, seria necessário admitir, por exemplo, que numa sociedade por ações, todos os acionistas minoritários teriam pleno conhecimento dos atos praticados pelo acionista controlador e pelo adquirente, numa eventual alienação de participação societária; e
- Mesmo que tivesse ocorrido eventual fraude ou simulação nessa transferência de quotas, o que se alega apenas a título argumentativo, fato é que nem a administradora nem os demais quotistas poderiam impedi-la, ou precisariam com ela anuir de qualquer forma.

2) Ausência de Aproveitamento dos Créditos Referentes aos Custos dos Imóveis Vendidos - Omissão Quanto à Justificativa Para Não se Utilizar a Planilha Elaborada Pelo Embargante:

- (i) não fundamentou o motivo pelo qual as informações prestadas pelo Embargante nos autos seriam insuficientes para aproveitamento dos custos em análise; bem como (ii) porque tais custos apenas seriam passíveis de aproveitamento com informações mais detalhadas sobre forma de pagamento e como se deram os recebimentos das vendas dos imóveis.

3) Vendas Canceladas - Omissão Quanto à Impossibilidade de Adição às Bases de Cálculo da COFINS em Razão da Decadência

De acordo com a conclusão consignada nas fls. 641 dos autos, a Turma entendeu que as vendas canceladas não deveriam ter sido excluídas das bases de cálculo da COFINS cobrados em razão da ausência de comprovação da tributação de tais receitas em exercícios anteriores.

Contudo, requer a análise do esclarecimento de que "ainda que tais receitas tivessem que ser oferecidas à tributação anteriores a 2004, em razão da incidência da norma prevista no artigo 2º da Lei nº 9.779/99, o que se alega a título meramente argumentativo, não poderia o Sr. Agente Fiscal invocar tal evento infracional para proceder a adição dessas despesas na base de cálculo da Cofins, nos anos bases de 2004 e 2005, justamente porque já transcorreu o prazo decadência de cinco anos para a Fiscalização questionar a tributação dessas receitas(...)".

4) Omissão Quanto ao Erro no Aspecto Quantitativo da COFINS Cobrada - Iliquidez e Incerteza do Crédito Tributário

É o relatório.

## Voto

Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento dos embargos de declaração.

Como se relatou, apontou-se 4 (quatro) omissões.

A princípio cabe esclarecer que a via dos embargos de declaratório é notoriamente estreita e o embargante a trata como um via bastante larga.

Com exceção do 3º vício apontado, todos os demais foram minuciosamente tratados pelo Acórdão embargado, abrindo-se tópicos específicos para fundamentar cada uma das matérias envolvidas.

Mas, ao que parece, o inconformismo do embargante refere-se ao fato de o Acórdão embargado haver adotado entendimento diverso daquele que entende seja o correto. Motivo pelo qual pretende rediscutir quase todas as matérias em via inadequada.

Cabe também esclarecer que o julgador não está obrigado a analisar especificamente todas as questões suscitadas como imagina a embargante, podendo basear o seu julgamento a partir das hipóteses que estão *sub judice* e com a legislação e entendimento doutrinário que considerar aplicável no caso em concreto. O livre convencimento do julgador permite, inclusive, que uma decisão seja amparada em apenas um fundamento, contanto que este seja considerado suficiente ao deslinde da questão. O que não deve, o julgador, sob pena de cerceamento do direito de defesa, é deixar de considerar fato ou circunstância reputada imprescindível à sua decisão, o que não ocorreu.

**1ª omissão apontada**- deixaram de ser analisados os argumentos que demonstrariam a impossibilidade de responsabilização do Embargante em face dos atos praticados pelo seu cotista POII.

Ora, como se pode verificar nas fls. 3387 a 3389, relatou-se minuciosamente essa questão levantada no recurso, e o voto abriu tópico específico para enfrentá-la conforme abaixo:

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



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 foi 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 meses dos anos de 2004 e 2005. Em resposta, a fiscalizada nada apresentou coliforme 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. 12 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.

Portanto, rejeito também esta omissão.

**3ª Omissão:** Vendas Canceladas - Omissão Quanto à Impossibilidade de Adição às Bases de Cálculo do PIS e da COFINS em Razão da Decadência

Alega que esta Turma entendeu que as vendas canceladas não deveriam ter sido excluídas das bases de cálculo do PIS e da COFINS cobrados em razão da ausência de comprovação da tributação de tais receitas em exercícios anteriores.

Contudo, requer a análise do esclarecimento de que:

"ainda que tais receitas tivessem que ser oferecidas à tributação anteriores a 2004, em razão da incidência da norma prevista no artigo 2º da Lei nº 9.779/99, o que se alega a título meramente argumentativo, não poderia o Sr. Agente Fiscal invocar tal evento infracional para proceder a adição dessas despesas na base de cálculo da Cofins, nos anos bases de 2004 e 2005, justamente porque já transcorreu o prazo decadência de cinco anos para a Fiscalização questionar a tributação dessas receitas(...)".

Apesar de o Acórdão ter enfrentado de forma geral a questão da decadência em tópico à parte, com as peculiaridades da isenção trazidas pela Recorrente, constato que o Acórdão foi omisso no ponto específico da infração relativa à adição de receitas canceladas e excluídas por não ter sido oferecida à tributação em exercícios anteriores.

A esse respeito, por concordar inteiramente com os fundamentos da DRJ, trago-os à colação para complementar o Acórdão embargado, sem lhes emprestar efeitos infringentes:

Da mesma forma, não se sustenta o argumento de que o fato de não ter oferecido tais receitas à tributação em anos anteriores a 2004, teria sido alcançado pela decadência, e, assim, inviabilizado qualquer pretensão do Fisco a respeito. É de se ressaltar que a inexistência da obrigação do contribuinte de tributar essas receitas naqueles anos não lhe confere direito à sua exclusão em exercício posterior, porque, como destacado, somente a tributação em exercício anterior, de operação posteriormente desconstituída, permite a redução de base tributável, na mesma medida, em exercício posterior. O fato de, eventualmente, esses exercícios anteriores terem sido alcançados pela decadência não transforma *receitas não tributadas* em *receitas tributadas*.

25. De mais a mais, a decadência, na ordem tributária vigente, somente possui *efeito negativo*, de obstar a constituição de crédito tributário por parte do Fisco relativo a *fatos geradores ocorridos nos períodos decaídos*. Não detém *efeito positivo* para convalidar eventuais registros realizados em desconformidade com a lei, relativos a fatos geradores decaídos, nem para conferir direito ao contribuinte para, com base nesses registros irregulares, pleitear, em relação a *fatos geradores ocorridos em exercícios posteriores*, o não pagamento ou a redução de tributo, ou até repetição de indébito.

26. Por outro lado, existem as normas legais, o artigo 37 da Lei 9.430/96 e o artigo 4º do Decreto-lei 486/69 reproduzido no artigo 264 do RIR/99, a seguir transcritos, estipulando que para os fatos que tenham efeito sobre constituição de

créditos tributários em exercícios futuros, - como é o caso das receitas contabilizadas em determinado exercício e canceladas em exercícios posteriores, os saldos de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL de períodos anteriores -, deve o contribuinte guardar os respectivos comprovantes, até que ocorra a decadência do direito de lançamento sobre os fatos geradores futuros. E fazer prova, nesse contexto jurídico, significa provar não somente a ocorrência do fato passado, mas também sua conformidade à lei. No caso, para poder usufruir do direito à exclusão deveria o contribuinte apresentar os comprovantes de que as referidas receitas foram, de fato, oferecidas, à tributação, o que, como restou claro, não ocorreu.

Pelo exposto, acolho os embargos neste ponto, para complementá-lo, mas sem emprestar-lhes efeitos infringentes.

#### **4ª Omissão:** Quanto ao Erro no Aspecto Quantitativo da COFINS Cobrada -Iliquidez e Incerteza do Crédito Tributário

Por fim, ressalta a necessidade de suprimento da omissão quanto à análise do item "C", constante na página 48 do recurso voluntário, o qual comprova a impossibilidade de a Realização corrigir o erro na aplicação da alíquota da COFINS cobrada nesse auto de infração.

Rejeita-se também essa omissão porque o erro de fato na aplicação da alíquota foi amplamente debatida essa questão, não havendo portanto que se falar em omissão.

Eis trecho do voto condutor no processo n. tratando dessa questão:

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 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)

§ 1º(-) (...)

§ 3o Quando, em exames posteriores, diligências 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 .nos de 2004 e 2005 **estava sujeita à sistemática não cumulativa.(...)**

Portanto, também rejeito essa omissão.

Por todo o exposto, acolho em parte os embargos apenas em relação à terceira omissão, apenas para incluir os fundamentos e esclarecimentos pertinentes, mas sem efeitos infringentes, e rejeitar os demais vícios apontados.

*(assinado digitalmente)*

Antonio Bezerra Neto