



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

Processo n° 16327.000973/2009-42
Recurso n° 999.999 Voluntário
Acórdão n° 1401-001.136 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2014
Matéria IRPJ /Reflexos
Recorrente FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO SUPERQUADRA 311 NORTE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005

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.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA PELO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. INVIABILIZADO 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.

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.

INEXISTÊNCIA DE SUJEIÇÃO PASSIVA. 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 as 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. 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.

APROVEITAMENTO DO IRRF NO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Falece legitimidade ativa ao contribuinte Fundo Imobiliário para pleitear o eventual aproveitamento, contra créditos constituídos no lançamento, de valores de IRRF alegadamente recolhidos por ocasião de pagamentos feitos aos quotistas, em razão do fato de tal direito, se existir, pertencer aos beneficiários dos rendimentos, não à fonte pagadora.

PIS. COFINS. REGIME CUMULATIVO. NÃO DEDUÇÃO DOS CRÉDITOS DE CUSTOS NO REGIME NÃO-CUMULATIVO. RECUSA PARA PRESTAR INFORMAÇÕES.

Inexistindo informações adequadas, por recusa do contribuinte em fornecê-las, para eventual aplicação do regime cumulativo, ou para dedução de créditos relativos a custos no regime não-cumulativo, deve ser aplicado o regime prevalente de tributação normal das pessoas jurídicas, que, tratando-se de Fundo Imobiliário, é o não-cumulativo, no caso, sem dedução de eventuais

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.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Pela relação de causa e efeito, aplica-se ao lançamento decorrente o mesmo decidido quanto àquele do qual decorre, se não houver elemento de prova novo ou arguição de matéria específica.

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 NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Maurício Pereira Faro, Sérgio Luiz Bezerra Presta quanto à 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 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal de São Paulo I-SP.

Trata-se de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica -IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido -CSLL, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS e Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, relativos aos anos-calendário 2004 e 2005.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal de fls. 1854 a 1894, o Fundo de Investimento Imobiliário Superquadra 311 Norte se utilizou de pessoa interposta, 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.

Consta do TVF:

(...) o quotista Sebastião iniciou sua participação no Fundo por meio da aquisição de cotas de propriedade da empresa Paulo Octávio (que além de quotista era também construtora/incorporadora dos empreendimentos imobiliários do Fundo), tendo como objetivo afastar a incidência de norma tributária mais gravosa - art. 2º da Lei n.º 9.779, de 19/01/1999.

A empresa Paulo Octávio, que antes da vigência da Lei n.º 9.779/99 possuía 60% das quotas do Fundo, transferiu paulatinamente ao Sr. Sebastião parte destas, com o intuito de manter sua participação em um percentual inferior a 25%, e, por consequência, o Fundo continuou usufruindo do benefício fiscal previsto no art. 16 da Lei n.º 8.668/93.

Pelas razões expostas ao longo deste Relatório Fiscal, concluímos que Sebastião é mera interposta pessoa do quotista Paulo Octávio, e que o negócio celebrado entre ambos (transferência onerosa de quotas detidas no Fundo) não teve outra causa que não a economia tributária. Portanto, pelo disposto no art. 2º da Lei n.º 9.779, de 19/01/1999, procedemos, através deste Auto de Infração, à constituição dos créditos tributários relativos a IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, referentes aos anos-calendário de 2004 e 2005, no FIISQN 311.

(...)

No dia 18 de setembro de 1998 foi realizada a Assembléia Geral de Quotistas para a constituição do FII SQN 311, o qual foi criado, segundo seu Regulamento (fls. 691 a 706), para "captar recurso para investimento exclusivamente na aquisição dos terrenos e na realização de obras de construção de 11 (onze) prédios residenciais, de uma escola, de um jardim de infância, de instalações destinadas à

administração da quadra, de urbanização e do infra-estrutura da quadra que comporão o empreendimento imobiliário a ser edificado na SQN 311, em Brasília, DF, descrito e caracterizado no Anexo 01 que integra o prospecto de lançamento das quotas, com a finalidade de venda das unidades construídas".

De acordo com a ata da referida assembléia, o FII SQN 311 foi aprovado com um patrimônio inicial de R\$ 50.795.000,00, correspondente ao valor de 507.950 quotas subscritas (R\$ 100,00 cada quota), a serem integralizadas parceladamente em 26 séries, sendo que a primeira série foi integralizada na própria data da assembléia de constituição do Fundo, ou seja, 18/09/98.

Conforme a Lista de Presença de subscritores, as quotas subscritas estavam assim distribuídas entre os quotistas do Fundo:

Quotistas	Nº de Quotas	Participação
Paulo Octávio Investimentos Imobiliários Ltda	304.770	60,00%
CONBRAL S/A - Construtora Brasília S/A	101.590	20,00%
Fundação dos Economíários Federais - FUNCEF	101.590	20,00%
TOTAL	507.950	100,00%

Ressalta-se que os quotistas Paulo Octávio Investimentos Imobiliários Ltda e CONBRAL S/A - Construtora Brasília S/A eram também contratados pelo Fundo como construtores/incorporadores do empreendimento imobiliário a ser edificado na SQN 311, em Brasília, DF.

Portanto, na constituição do Fundo, antes da vigência da Lei nº 9.779/99 (art. 2o), note-se que havia um quotista, pessoa jurídica, que detinha mais de vinte e cinco por cento das quotas subscritas do mesmo. Com a entrada em vigor desta Lei, o Fundo, que estava enquadrado no art. 16 da Lei nº 8.668/93, como isento de imposto de renda, sujeitar-se-ia à tributação aplicável às demais pessoas jurídicas.

Por meio do "Instrumento Particular de Mútuo para Subscrição de Quotas" (fls. 498 a 500), a empresa Paulo Octávio, na qualidade de mutuante, se comprometia a emprestar ao Sr. Sebastião (mutuário), "a quantia de até R\$ 17.778.250,00 (dezessete milhões, setecentos e setenta e oito mil e duzentos e cinquenta reais), que seria liberada em parcelas, representadas por Notas Promissórias, com o objetivo único e exclusivo do MUTUÁRIO adquirir 35% (trinta e cinco por cento) dos títulos do Fundo de Investimento Imobiliário Superquadra 311 Norte, administrado pela Mercúrio S.A. Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários, constituído conforme Ata de Reunião da Diretoria realizada em 25 de março de 1.998".

A cláusula quinta do "Instrumento Particular de Mútuo para Subscrição de Quotas" (fls. 499), estabelecia que 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".

2.2.1. Das transferências das quotas do quotista Paulo Octávio para o novo quotista Sebastião

Em sua cláusula segunda, o "Instrumento Particular de Mútuo para Subscrição de Quotas" (fls. 498), esclarecia que as parcelas "serão emprestadas pelo MUTUANTE ao MUTUÁRIO, de acordo e nas mesmas datas e valores da sua

subscrição e integralização das quotas daquele Fundo Imobiliário, podendo os respectivos valores ser transferidos diretamente para o Fundo ou compensados diretamente com a MUTUANTE".

Pela informação apresentada pela administradora do FII SQN 311, a partir da edição da Medida Provisória nº 1.788, de 29 de dezembro de 1998 (que foi convertida na Lei nº 9.779/99), a empresa Paulo Octávio, à medida que integralizava suas quotas subscritas, transferia, na mesma oportunidade, parte delas ao Sr. Sebastião, de forma a sempre manter a sua participação no FII SQN 311 inferior a 25% (vinte e cinco por cento) do total das quotas integralizadas, conforme demonstrativo (Quadro I) a seguir.

PAULO OCTÁVIO INVES. 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%				

De acordo com os recibos e notas promissórias fornecidas pelo Sr. Sebastião durante a ação fiscal realizada pela Delegacia de Anápolis (fls. 54.5 a 574), os recursos do mútuo teriam sido disponibilizados a ele parceladamente entre os meses de dezembro/1998 a junho/2000, exatamente nas mesmas datas em que ocorreram as transferências especificadas no Quadro I deste Relatório. Vale ressaltar que, nos recibos apresentados, o Sr. Sebastião atesta, expressamente, que recebeu recursos financeiros da empresa Paulo Octávio.

No entanto, pela análise da escrituração da concessão do mútuo, na contabilidade da firma Paulo Octávio (fls. 376 a 484), foi constatado que na verdade não houve nenhuma disponibilização de recursos financeiros ao Sr. Sebastião.

Como já mencionado anteriormente, à medida que as quotas eram integralizadas pela empresa Paulo Octávio, parte delas era transferida, na mesma oportunidade, ao Sr. Sebastião. A contabilidade daquela empresa revela que essa transferência de quotas não transitava por nenhuma conta de disponibilidade financeira (caixa, bancos c/ movimento, etc), simplesmente havia uma permuta do valor das quotas transferidas entre as contas de ativo representativas das quotas integralizadas (creditada) e do direito a receber do Sr. Sebastião (debitada) (fls. 376 a 484).

A própria empresa confirmou, em sua resposta datada de 29/08/2007, que "o mútuo foi disponibilizado ao Sr. Sebastião através das cotas do Fundo de Investimento Imobiliário Superquadra 311 Norte" (fl. 1636).

(...)

Conforme se observa pelo demonstrativo constante do Anexo II do presente relatório, o pagamento das cotas adquiridas pelo Sr. Sebastião foi feito, à empresa Paulo Octávio, de forma parcelada, à medida que os rendimentos do FIISQN 311 iam sendo disponibilizados a ele.

No entanto, a cláusula terceira do "Instrumento Particular de Mútuo para Subscrição de Quotas" (fls. 498 a 500), que dispunha sobre o prazo e pagamento do empréstimo, estabelecia que este venceria "trinta dias após a concessão do habite-se do quinto prédio construído", sendo que na data de vencimento as partes fixariam a forma de pagamento, que poderia se dar de "forma parcelada com a incidência de juros de 12% ao ano e correção monetária ou mediante dação em pagamento das quotas a serem adquiridas pelo MUTUÁRIO". Caso não fosse possível estabelecer o parcelamento em comento, o empréstimo seria "considerado como integralmente vencido, podendo a MUTUANTE exercer a garantia prestada neste instrumento e promover a adjudicação das quotas do Fundo Imobiliário adquiridas pelo MUTUÁRIO, ou vendê-las para terceiros, sendo que, em qualquer hipótese o presente empréstimo se reputará quitado independente do valor de mercado das quotas no momento de sua transferência ou venda pra terceiros, não assistindo a qualquer das partes o direito, ao qual expressamente renunciaram, de exigir qualquer diferença de preço, ressarcimento, indenização ou lucros cessantes".

O parágrafo terceiro da cláusula em comento dispunha ainda que: "caso o MUTUÁRIO venha a receber antes do vencimento do presente contrato qualquer valor proveniente do Fundo Imobiliário, seja a título de dividendos, distribuição de lucros ou qualquer outro, tal quantia deverá ser integralmente destinada ao pagamento parcial dos juros deste empréstimo, e estando estes quitados, do principal, pelo que o MUTUÁRIO deverá informar à administradora do Fundo Imobiliário sobre esta cláusula, determinando que todos os pagamentos ou distribuição a ele destinados sejam feitos diretamente à MUTUANTE".

(...)

Intimada no curso da presente ação fiscal, a empresa Paulo Octávio apresentou planilha complementar de atualização do empréstimo (fls. 1598 e 1613 a 1615) para o período de janeiro de 2004 até dezembro de 2007 (segundo planilhas apresentadas pela RIO BRAVO e Paulo Octávio Investimentos Imobiliários não houve pagamentos a título de amortização de quotas e distribuição de rendimentos ao quotista Sebastião a partir de janeiro de 2008 até junho de 2009, não havendo repasses desse último quotista para a Construtora Paulo Octávio), pela qual se verifica que, diferentemente da planilha apresentada anteriormente (fl. 1852), de 01/01/2004, em diante, foram utilizadas taxas de poupança + 1% ao mês. Conforme

planilha apresentada, o saldo devedor do "mútuo" celebrado entre a construtora Paulo Octávio e o Sr. Sebastião era de R\$ 684.554,95 em 01/06/2009 (fls. 1613 a 1615).

Com relação a este saldo devedor, a construtora Paulo Octávio foi questionada, no curso da presente ação fiscal, sobre a previsão para a liquidação do mesmo.

Em sua resposta (fl. 1613), a empresa informou que "não existe previsão temporal para a liquidação do empréstimo de mútuo referido na presente intimação, uma vez que ainda persistem créditos de mutuários adquirentes de unidades imobiliárias do Fundo 311 Norte, que irão demandar algum tempo para a sua liquidação, assim como a existência de uma unidade imobiliária disponível para a venda. Enquanto não se efetivarem essas operações entendemos que o Fundo 311 Norte não poderá proceder a sua liquidação, conseqüentemente persistindo a relação do contrato de mútuo entre a Paulo Octávio Investimentos Imobiliários Ltda e o Sr. Sebastião Luis Ferreira Sobrinho".

Em resposta ao Termo de Intimação desta fiscalização (fls. 1398/1404), o Sr. Sebastião respondeu que o empréstimo/mútuo celebrado com a construtora Paulo Octávio não fora quitado até o momento. Questionado também sobre a previsão de quitação do mesmo, respondeu que "depende do efetivo recebimento dos valores ainda pendentes no fundo imobiliário", e que as 97.958 quotas, hoje em seu poder, não serão devolvidas ao mutuante, já que o Fundo será liquidado.

Segundo se pode perceber, apesar do denominado "empréstimo" ter vencido no dia 25 de janeiro de 2001, conforme estava estabelecido no "Instrumento Particular de Mútuo para Subscrição de Quotas", os pagamentos do mesmo só tiveram início em fevereiro de 2002, exatamente quando o Sr. Sebastião começou a receber os rendimentos oriundos de suas quotas no FII SQN 311, e só terão fim quando este for liquidado.(...)

Consta ainda do TVF, 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

Foi lavrado, também, Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 1.975 e 1.976) contra a PAULO OCTÁVIO INVES. IMOBILIÁRIOS L'IDA, tendo em vista que essa empresa montou a operação de transferência de quotas para o Sr. SEBASTIÃO LUÍS FERREIRA SOBRINHO para evitar que permanecesse com o antigo percentual de participação, que, se mantido, submeteria o Fundo à tributação aplicável às demais pessoas jurídicas, em razão da edição da Lei 9.779/99; o artigo 124 do CTN estipula que são solidariamente obrigadas, com relação à obrigação tributária, as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Conforme notícia divulgada no sítio da Procuradoria da República do Distrito Federal, o Ministério Público Federal ajuizou em 20/05/2005, Ação Civil de Responsabilidade por Ato de Improbidade Administrativa, atualmente pendente de decisão no STF, contra 39 pessoas, entre as quais, a POII Ltda, relacionada a manobras de quotistas do FII SQN 311 para fraudar o Fundo em detrimento de outro quotista a Fundação dos Economistas Federais –

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

DEFESA DO AUTUADO - FII

Cientificado do lançamento, em 24/09/2009 (fls. 1.919, 1.926, 1.937 e 1.948), o autuado, FII SQN 311, impugnou o Auto de Infração em 27/10/2009 (fl. 2.332), oferecendo, em resumo, as seguintes razões:

- em PRELIMINAR, somente o quotista POII LTDA, que supostamente teria praticado o ato fraudulento, poderia ser responsabilizado pela multa agravada de 150%, não o autuado, o FII SQN 311, dado o caráter personalíssimo daquela multa, conforme o artigo 5º, inciso XLV da CF, doutrina e julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, cujos excertos colaciona;

- os fatos geradores de IRPJ e CSLL ocorridos em 30/06/2004, e os fatos geradores de PIS e COFINS ocorridos entre 31/01/2004 e 31/08/2004 teriam sido alcançados pela decadência, pois, não sendo caso de prática fraudulenta e tratando-se de tributo sujeito à homologação, o prazo decadencial do lançamento seria o previsto no artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, não o do artigo 173, inciso I, do referido Código, não se aplicando às contribuições sociais o prazo decadencial previsto na Lei 8.212/91, questão esta pacificada no STF e objeto da Súmula Vinculante nº 08; em consequência estariam extintos os correspondentes créditos tributários em razão do disposto nos incisos V e VII, do artigo 156 do CTN;

- no MÉRITO, os créditos tributários exigidos não teriam atendido os requisitos de liquidez e certeza, conforme o artigo 142 do CTN, os artigos 10 e 11 do Decreto 70.235/72, e segundo doutrina e julgados do CARF, tendo em conta conter erros materiais:

IRPJ e CSLL

- a autoridade realizou adição indevida das vendas canceladas dos anos anteriores, decorrentes de distratos, para apuração do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário de 2004 e 2005, sob o argumento de que as receitas em questão não teriam sido oferecidas à tributação;

- não haveria necessidade de oferecer tais receitas à tributação pois que o autuado gozava do benefício da isenção prevista no artigo 16 da Lei 8.668/93;

- e mesmo que tais receitas tivessem que ser oferecidas à tributação no ano-calendário de 2003, em razão da norma contida no artigo 2º da Lei 9.779/99, a adição não poderia ser feita em razão do transcurso do prazo decadencial de 5 anos para a Fiscalização questionar o fato, conforme entendimento do CARF manifestado em Acórdãos cujos excertos colaciona;

PIS e COFINS

- na condição de Fundo de Investimento Imobiliário, que não possui personalidade jurídica, não estaria sujeito à tributação do PIS e COFINS aplicável às pessoas jurídicas;

- tendo-se em conta o regime de não-cumulatividade do PIS e da COFINS, a autoridade não excluiu, mas adicionou, as vendas canceladas às bases de cálculo das referidas contribuições, não deduziu os créditos relativos aos custos incorridos e incluiu as receitas de variações monetárias ativas;

- mesmo que tais receitas (canceladas) tivessem que ser oferecidas à tributação no ano-base de 2003, por força do artigo 2º da Lei 9.779/99, a adição não poderia ser feita em razão do transcurso do prazo decadencial para a Fiscalização questionar o fato;

- a autoridade possuía documentos hábeis e necessários para a validação dos créditos relativos aos custos, cuja utilização, diferentemente do entendimento da autoridade e segundo doutrina cujos excertos colaciona, não exige vinculação com as compras e vendas, sob pena de restrição ao direito constitucional de sua dedução;

- a autoridade também ignorou os demais créditos a que teria direito, tais como, aquisição de bens para revenda, utilizados como insumo, energia elétrica, aluguéis de prédio, máquinas e equipamentos pagos à pessoa jurídica, conforme previsto nos artigos 3º das Lei 10.637/2002 e 10.833/03;

- no caso das pessoas jurídicas tributadas no regime de PIS e COFINS não-cumulativo a alíquota incidente sobre as receitas financeiras foi reduzida a zero com a publicação do Decreto 5.164/2004, revogando-se tacitamente a IN SRF 247/2002;

- a autoridade deveria ter atribuído aos rendimentos pagos aos quotistas a natureza de dividendos, que são isentos do IRPJ, nos termos do artigo 10 da Lei 9.249/95, do que se conclui que a retenção do IR na fonte por ocasião dos pagamentos foi realizada indevidamente pelo autuado, e, sendo assim, deveria ser reconhecido o crédito daí decorrente;

- não se confundindo os conceitos de tributo e multa, não podem ser exigidos juros sobre a multa de ofício lançada, por falta de previsão legal, o que desrespeita o princípio constitucional da legalidade previsto nos artigos 5º, inciso II, e 37 da CF, uma vez que o artigo 13 da Lei 9.065/95 c/c o artigo 84 da Lei 8.981/95 estabelece a cobrança de juros apenas sobre tributos, conforme entendimento do CARF contido nos excertos de Acórdãos, que colaciona; nem se poderia alegar que tal cobrança estaria amparada pelo artigo 43 da Lei 9.430/96, uma vez que esse dispositivo autoriza a cobrança apenas em relação à multa isolada.

DEFESA DO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO – POII LTDA

Da mesma forma, cientificada do lançamento em 30/09/2009 (fls. 1.975 e 1976), o responsável solidário, empresa POII LTDA, apresentou impugnação em 29/10/2009 (fl. 2.512), oferecendo, em resumo, as seguintes razões, tais quais constam no relatório de primeira instância:

- tendo em vista possuir mais de 25% das quotas do FII SQN 311, decidiu alienar parte suficiente de suas quotas para pessoa física de seu convívio e confiança, como forma de manter a integridade do fundo de investimento, como também permitir transação benéfica tanto a si como ao novo adquirente das quotas, ainda que tal estrutura pudesse significar maior carga tributária no total da operação;

- a aquisição das quotas do fundo pelo Sr. SLFS, bem como o contrato de mútuo foram operações lícitas, não se podendo sobre elas alegar qualquer vício;

- a acusação de simulação não se sustenta, haja vista que a tributação do conjunto das operações é mais gravosa do que seria a tributação com base na pessoa jurídica, fato que elimina qualquer acusação;

- deu-se a decadência dos fatos geradores do PIS e COFINS ocorridos até 31/08/2004, e do IRPJ e CSLL até 30/06/2004, aplicando-se o artigo 150, parágrafo 4o, do CTN;

- mediante remuneração de juros, que montaram a R\$ 2.876.926,74 no período de 01/2004 a 06/2009, forneceu recursos ao Sr. SLFS para adquirir quotas no FII SQN 311, o que gerou ao Sr. SLFS benefício próximo a R\$ 1 milhão, permitindo-lhe adquirir a maioria do capital da Rádio Principal FM Ltda;

- não há dúvida nos autos de que o recebimento dos valores correspondentes à distribuição de rendimentos do Fundo efetivamente ocorreu em conta do Sr. SLFS, que, por certo, os utilizava para quitação de sua dívida perante o impugnante;

- se a concessão do mútuo foi para a aquisição das quotas, nada mais correto do que permitir a sua quitação quando do recebimento dos dividendos do próprio fundo de investimento;

- os juros foram fixados por acordo entre as partes, em ato sinalagmático, ainda que não escrito, nada havendo de ilegal;

- aceitar o conceito de simulação por vício de vontade leva à insegurança jurídica pois que ninguém pode aferir tal vontade última, subjetiva;

- o agente público deve se afastar do conteúdo subjetivo e se ater aos princípios constitucionais da legalidade e da tipicidade, bem como os da moralidade e da impessoalidade, devendo observar os fatos objetivamente, sem a impossível perquirição subjetiva de vontades;

- o propósito negocial do impugnante foi realmente negociar as quotas, obtendo para si um lucro com os juros do empréstimo concedido a pessoa de sua confiança, a qual também lucrou com a operação;

- as divergências entre disposições contratuais e novas negociações realizadas pelas partes no decorrer da realização do contrato não são suficientes para ensejar qualquer prova de simulação: a negociação é livre entre as partes, que são capazes, legítimas e competentes, sendo lícito o objeto e não sendo prescrita em lei, a forma;

- o percentual de subscrição perdurou superior a 25% apenas até 15/06/2004, período já alcançado pela decadência, tendo-se em conta que não existe possibilidade de fraude no fato de se manterem as quotas subscritas e depois cancelá-las, devendo ser aplicado para a decadência, o artigo 150, parágrafo 4o, do CTN.

A DRJ MANTEVE EM PARTE os lançamentos, nos termos das ementas abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005

PEDIDO DE DILIGÊNCIA PELO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. INVIABILIZADO 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.

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.

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.

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, 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.

IRPJ E CSLL. 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.

APROVEITAMENTO DO IRRF NO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Falece legitimidade ativa ao contribuinte Fundo Imobiliário para pleitear o eventual aproveitamento, contra créditos constituídos no lançamento, de

valores de IRRF alegadamente recolhidos por ocasião de pagamentos feitos aos quotistas, em razão do fato de tal direito, se existir, pertencer aos beneficiários dos rendimentos, não à fonte pagadora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2004, 2005

INEXISTÊNCIA DE SUJEIÇÃO PASSIVA. 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.

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

Inexistindo informações adequadas, por recusa do contribuinte em fornecê-las, para eventual aplicação do regime cumulativo, ou para dedução de créditos relativos a custos no regime não-cumulativo, deve ser aplicado o regime prevalente de tributação normal das pessoas jurídicas, que, tratando-se de Fundo Imobiliário, é o não-cumulativo, no caso, sem dedução de eventuais créditos de custos.

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 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.

RECEITAS FINANCEIRAS. ALÍQUOTA ZERO. CABIMENTO.

As alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade foram reduzidas a zero, a partir de 02/08/2004, pelo Decreto 5.164/2004.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Exercício: 2004, 2005

INEXISTÊNCIA DE SUJEIÇÃO PASSIVA. 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.

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

Inexistindo informações adequadas, por recusa do contribuinte em fornecê-las, para eventual aplicação do regime cumulativo, ou para dedução de créditos relativos a custos no regime não-cumulativo, deve ser aplicado o regime prevalente de tributação normal das pessoas jurídicas, que, no caso de Fundo Imobiliário, é o não-cumulativo, no caso, sem dedução de eventuais créditos de custos.

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 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 à débito em conta de receitas, com redução de bases tributáveis, se tais receitas canceladas tiverem sido tributadas no exercício atual ou em anterior.

RECEITAS FINANCEIRAS. ALÍQUOTA ZERO. CABIMENTO.

As alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade foram reduzidas a zero, a partir de 02/08/2004, pelo Decreto 5.164/2004.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS. INOCORRÊNCIA.

Improcede a alegação de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, quando no lançamento fiscal tais encargos estão incidindo apenas sobre o tributo, calculados a partir das datas dos respectivos vencimentos.

No caso, a DRJ excluir do lançamento apenas os valores resultantes da inclusão das receitas financeiras nas bases de cálculo do PIS e da COFINS, a partir 08/2004.

Em tempo o responsável tributário foi cientificado em 07/04/2011 pelo AR de fls. 2873.

Irresignada com a decisão de primeira instância, as interessadas (contribuinte e responsável solidário) interpuseram recursos voluntários a este CARF (fls. 2.604 a 2.658 e

3295/3332. contra a parte mantida, repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação e aduzindo em complemento:

RECURSO DO AUTUADO (FII)

Tratemos, primeiramente da razões recursais trazidas pelo Fundo de Investimento Imobiliário (fls. 2.604 a 2.658):

- Alegou, preliminarmente, a adoção de premissas falsas pela fiscalização, notadamente à simulação, uma vez que todos os atos mencionados foram efetivamente praticados' e não houve qualquer participação da Administradora do Fundo ou demais quotistas na operação realizada entre os dois particulares (Paulo Octávio Investimentos Imobiliários e Francisco Sebastião Ferreira Sobrinho).

- Para tentar demonstrar o apontado no tópico anterior, o autuado tece uma série de considerações históricas e de funcionamento do referido Fundo Imobiliário a fim, segundo ele, de “que essa atividade não se confunda com os atos praticados por seu quotista (POII), como inapropriadamente fez a DRJ na decisão ora recorrida.”:

- No Brasil, alguns fundos de investimento possuem tratamento expressamente previsto em lei, tal como ocorre com o FII, que foi instituído Lei nº 8.668/93 (posteriormente alterada pelas Leis nº 8.894/94, 9.779/99 e 11.196/05).

- Com base na competência conferida pelo artigo 4o da Lei nº 8.668/93, está hoje em vigor a Instrução CVM 472/08 (revoga a Instrução CVM nº 205/94), que dispõe sobre a constituição, a administração, o funcionamento, a oferta pública de distribuição de cotas e a divulgação de informações dos FII. Também é importante destacar a Instrução CVM nº 206/94, que dispõe sobre normas contábeis aplicáveis às Demonstrações Financeiras dos FII.

- Os FII são instrumentos utilizados para a captação de recursos para investimento em empreendimentos imobiliários, ou seja, uma importante ferramenta que permite a reunião de diversos investidores para a formação de um volume expressivo de capital necessário à realização de investimentos em empreendimentos que normalmente exigem grandes aportes de dinheiro.

- Trata-se de entidade que não possui personalidade jurídica, constituída na forma de "condomínio fechado" (artigo 2o da Lei nº 8.668/93), caracterizada pela comunhão de recursos captados por meio do Sistema de Distribuição de Valores Mobiliários e destinados à aplicação em empreendimentos imobiliários.

- Conforme doutrina aduz que os Fundos de Investimento (tais como o FII) são titulares de direitos e obrigações, e estão numa situação intermediária entre a personalidade jurídica própria e o condomínio do Código Civil. Neste sentido, apesar de não possuírem personalidade jurídica, os FII possuem (i) capacidade processual (representados pela instituição administradora); (ii) patrimônio próprio (distinto do patrimônio da instituição administradora e do patrimônio dos quotistas); (iii) escrituração contábil própria; e (iv) órgão representativo de investidores (Assembléia Geral).

DAS FALSAS PREMISSAS ADOTADAS NA DECISÃO RECORRIDA:

Com efeito, conforme se depreende do voto proferido pela DRJ, as premissas para a manutenção da responsabilidade do FII SQN 311 pelo ato infracional supostamente cometido foram que:

Premissa 1: o contrato de mútuo entre a POII e o Sr. Sebastião, bem como a posterior transferência das quotas do FII SQN 311, teriam sido simulados.

Premissa 2: todos os quotistas teriam conhecimento dessa suposta simulação, uma vez que a POII participava da Assembléia Geral de Quotistas (AGQ).

Premissa 3: a aprovação das contas do FII SQN 311 pela AGQ provaria que todos os quotistas tinham conhecimento da suposta simulação

Premissa 4: a AGQ teria poder para decidir sobre a alteração e manutenção da proporção da participação dos quotistas no FII SQN 311 (ocorrida com a transferência das quotas da POII para o Sr. Sebastião), o que também provaria a responsabilidade do Fundo pela suposta infração.

Conclusão: o FII SQN 11 deve responder também pela suposta simulação.

- Nenhuma das premissas alegadas pela DRJ pode prosperar, motivo pelo qual deverá ser reformada parcialmente a decisão ora recorrida, com o conseqüente cancelamento integral dos créditos tributários originários do presente processo administrativo.

- As presentes premissas, utilizadas pela DRJ como parâmetro para a manutenção dos autos de infração, demonstram que os Julgadores *a quo* não tiveram a devida diligência na análise e entendimento da atividade operacional dos Fundos de Investimentos Imobiliários.

- verifica-se o total descabimento da alegação de que todos os quotistas teriam conhecimento dos fatos supostamente simulados alegados no presente caso. Isto porque, conforme já demonstrado, tratam-se de negócios jurídicos {(a) mútuo e (b) aquisição de quotas da Rádio Principal FM) praticados entre particulares (apenas entre a POII e Sr. o 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.

- 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.

- Assim sendo, conforme legislação vigente, qualquer transação de transferência de quotas entre particulares não depende de aprovação prévia dos demais quotistas ou do administrador, bastando a materialização da vontade destes para concretização da transação (o que se verifica nas ordens de transferência de quotas dadas pela POII ao agente custodiante).

- Portanto, verifica-se que além não haver simulação na transferência de quotas, todas as demais premissas firmadas pela DRJ são falsas, pois 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.

- Alega, também, por fim ainda a ausência de responsabilidade pela multa agravada de 150%, uma vez que, se existente alguma fraude, esta foi praticada pelo quotista Paulo Octávio Investimentos Imobiliários Ltda. Destarte, em razão do caráter personalíssimo da multa, somente este pode ser responsabilizado, jamais o Fundo de Investimento.

- Alega também a impossibilidade do Fisco questionar a legalidade da transferência das quotas, uma vez que transcorreria o prazo de decadência/preclusão de cinco anos contados do fato 'originário' da cessão de quotas" Afirma também o decurso do prazo decadencial para lançamento dos créditos tributários com base na regra do art. 150, §4º do CTN.

- No mérito, defende a iliquidez e incerteza dos créditos tributários lançados, pois ao adicionar as vendas canceladas ao lucro líquido de 2004 e 2005, o autuante terminou por oferecer à tributação as vendas que foram realizadas em 2003 ou em anos anteriores, o que não se pode admitir, já que transcorreu o prazo decadencial de cinco anos entre a ocorrência do suporte fato infracional (não oferecimento à tributação das receitas ocorridas em 2003) e a lavratura dos autos de infração em questão, que somente ocorreu em 24/09/2009"

- Relativamente ao PIS e COFINS não cumulativos alega que as receitas das vendas canceladas não integram a base de cálculo da exação, conforme previsão do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2002, respectivamente. Afirma que o fiscal deixou de deduzir da base da tributação os custos concernentes à venda de imóveis nos anos-calendários de 2004 e 2005 (regime da não-cumulatividade), bem assim outros créditos, a exemplo da aquisição de bens e serviços para revenda.

Assevera que mesmo admitido como possível a tributação do Fundo como pessoa jurídica, a Fiscalização deveria ter atribuído aos rendimentos pagos aos quotistas a natureza de dividendos, os quais são isentos do IRPJ, nos termos do art. 10 da Lei n.º 9.249/95. Dessa forma, afirma que como não há incidência do IRPJ sobre os rendimentos pagos pela pessoa jurídica aos sócios quotistas, o IR/Fonte retido foi realizado indevidamente, motivo pelo qual requer o reconhecimento do direito de aproveitamento do crédito decorrente desse pagamento indevido em favor dos sócios quotistas.

- Defende, por fim, a ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa, por falta de previsão legal, eis que os regramentos de regência determinam unicamente a incidência de juros sobre tributos.

RECURSO DO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO

Em fase recursal o responsável solidário (POII) muda substancialmente o seu tema de defesa. Na fase impugnatória, conforme já detalhadamente relatado, sua defesa restringiu-se a questões de mérito do auto de infração e na tentativa de desqualificação da simulação. Em fase recursal limita-se fundamentalmente a tentar provar a sua ilegitimidade para constar do pólo passivo da exigência tributária como responsável tributário, bem assim na

Processo nº 16327.000973/2009-42
Acórdão n.º **1401-001.136**

S1-C4T1
Fl. 3.390

questão meritória, insurge-se contra o indeferimento da diligência, nos termos que serão melhor explicitados no voto.

Contrarrazões da PGFN fls. 2823/2863.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

Os recursos do contribuinte (Fundo de Investimento Imobiliário-FII) e do responsável solidário (Paulo Octávio Investimento Imobiliário – POII) 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.

DELIMITAÇÃO DA LIDE

Como se verá mais adiante no voto considerou-se preclusa a matéria relacionada a inclusão do responsável tributário no pólo passivo da obrigação tributária, pois este em sede impugnatória não contestou tal matéria, vindo a fazê-lo apenas em sede recursal. Portanto, tal matéria está fora da lide.

DECADÊNCIA

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, incorreto 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 inoocorre 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 inoocorre, 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 00-antecipado01 (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. Porém, como se verá mais adiante neste voto, a recorrente entraria de qualquer forma na regra do 173, I do CTN em função da presença do dolo e da fraude presente na simulação.

Portanto, afasto a decadência

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

Conforme relatado, segundo a fiscalização o Fundo de Investimento Imobiliário Superquadra 311 Norte se utilizou de pessoa interposta, 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
Paulo Octávio Investimentos Imobiliários Ltda.	304.770	60,00%
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 interposta 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 INVES. IMOBILIÁRIOS L'IDA					SEBASTIÃO LUÍS FERREIRA SOBRINHO			
Data da integralização / transferência	Nº do quotas integralizadas	Nº quotas transferidas	Saldo acumulado	% N° quotas integralizadas do fundo	Nº de quotas adquiridas daP.O	Saldo acumulado	% N° 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 FIISON 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 não 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 mercados 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 conseqüências 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 conseqüência 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 perpetrou 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 ambiência 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 interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, *ex vi* art. 124, I do CTN, sendo despicendo 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 conseqüência, 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 c III, das Leis nºs 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 transcrito, 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 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.

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, impende 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 auçado. Portanto, falece legitimidade ativa ao contribuinte auçado 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 mérito 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 CSSL, via diminuição do lucro líquido contábil.

23. O contribuinte auçado 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.

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 Ciência 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, mantenho 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.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto