



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 16327.721226/2013-28
Recurso Voluntário
Acórdão n° 3401-007.236 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de janeiro de 2020
Recorrente FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIARIO PENÍNSULA E OUTRO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO. QUOTISTA COM MAIS DE 25% DAS QUOTAS. SÓCIO DO EMPREENDIMENTO IMOBILIÁRIO. EMPRESAS SOB CONTROLE INDIRETO COMUM. CUMULAÇÃO DE POSIÇÕES JURÍDICAS. CONFIGURAÇÃO. ART. 2º DA LEI Nº 9.779/99. INCIDÊNCIA.

Se o quotista com mais de 25% das quotas de um Fundo de Investimento Imobiliário e o sócio do empreendimento imobiliário em que o fundo investe são empresas sob controle comum, ainda que indireto, por meio da interposição de outras pessoas jurídicas, tem-se por configurada a cumulação destas posições jurídicas, incidindo a regra prevista no art. 2º da Lei 9.779/99, o que sujeita o fundo à tributação própria das pessoas jurídicas.

FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO. INSTITUIÇÃO ADMINISTRADORA. ART. 4º DA LEI Nº 9.779/99. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 124, II DO CTN.

Respondem solidariamente com o fundo de investimento imobiliário pelas obrigações principais e acessórias a instituição administradora do fundo a teor do art. 4º da lei nº 9.779/99 c/c art. 124, II do CTN.

COFINS. EDIFICAÇÕES. ENCARGOS DE DEPRECIACÃO. DIREITO A CRÉDITO.

Conferem direito à apropriação de créditos da contribuição as despesas incorridas mensalmente com a depreciação das edificações utilizadas na atividade da empresa conforme art. 3º, §1º, III da Lei nº 10.833/2003.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO. QUOTISTA COM MAIS DE 25% DAS QUOTAS. SÓCIO DO EMPREENDIMENTO IMOBILIÁRIO. EMPRESAS SOB CONTROLE INDIRETO COMUM. CUMULAÇÃO DE POSIÇÕES JURÍDICAS. CONFIGURAÇÃO. ART. 2º DA LEI Nº 9.779/99. INCIDÊNCIA.

Se o quotista com mais de 25% das quotas de um Fundo de Investimento Imobiliário e o sócio do empreendimento imobiliário em que o fundo investe são empresas sob controle comum, ainda que indireto, por meio da interposição de outras pessoas jurídicas, tem-se por configurada a cumulação destas posições jurídicas, incidindo a regra prevista no art. 2º da Lei 9.779/99, o que sujeita o fundo à tributação própria das pessoas jurídicas.

FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO. INSTITUIÇÃO ADMINISTRADORA. ART. 4º DA LEI Nº 9.779/99. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 124, II DO CTN.

Respondem solidariamente com o fundo de investimento imobiliário pelas obrigações principais e acessórias a instituição administradora do fundo a teor do art. 4º da lei nº 9.779/99 c/c art. 124, II do CTN.

COFINS. EDIFICAÇÕES. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. DIREITO A CRÉDITO.

Conferem direito à apropriação de créditos da contribuição as despesas incorridas mensalmente com a depreciação das edificações da empresa conforme art. 3º, §1º, III da Lei nº 10.637/2002.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento quanto às despesas de depreciação de imóveis e por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Fernanda Vieira Kotzias e João Paulo Mendes Neto, que lhe davam provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes – Presidente Substituta

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Seixas Pantarolli - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Mara Cristina Sifuentes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Lázaro Antonio Souza Soares, João Paulo Mendes Neto, Fernanda Vieira Kotzias, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Larissa Nunes Girad (Suplente convocado).

Relatório

Por medida de celeridade e eficiência processual, adoto parcialmente o relatório constante da decisão recorrida:

Da Autuação

O presente processo foi formalizado em decorrência da lavratura dos autos de infração de Cofins e de PIS não-cumulativos, fls. 934/945 e 946/958 respectivamente, em virtude da apuração de falta/insuficiência de recolhimento nos períodos de apuração 01/2009 a 12/2011. Exige-se, para o PIS, principal de R\$ 6.968.911,03, que acrescido de multa de ofício e juros de mora perfaz R\$ 14.173.990,30 e, no caso da Cofins, contribuição de R\$ 32.099.226,65, totalizando, com multa de ofício e juros moratórios, R\$ 65.286.258,48.

Integra o auto de infração o “Termo de Verificação Fiscal” de folhas 920/933, no qual o Auditor-Fiscal autuante, em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada, relativa aos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011, verificou em síntese que:

1. O objetivo da contribuinte, fundo de investimento imobiliário administrado pelo BANCO OURINVEST S/A, é adquirir imóveis comerciais de propriedade da Companhia Brasileira de Distribuição (CBD), com a finalidade de locar tais imóveis à própria CBD ou a empresas do mesmo grupo econômico.

2. O Fisco verificou se a contribuinte estaria sujeita à tributação das pessoas jurídicas, nos termos do art. 2º, da Lei nº 9.779/99, abaixo transcrito, em virtude de ter um único quotista com investimento numa empresa controlada pelo próprio quotista.

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.*

Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo, considera-se pessoa ligada ao quotista:

I - pessoa física:

a) os seus parentes até o segundo grau;

b) a empresa sob seu controle ou de qualquer de seus parentes até o segundo grau;

II - pessoa jurídica, a pessoa que seja sua controladora, controlada ou coligada, conforme definido nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

3. A contribuinte adquiriu da CBD, em 2005, 60 imóveis para pagamento em 20 anos, sendo que a fonte principal de receita da contribuinte são os aluguéis recebidos da própria CBD. A empresa também aufera rendimentos de aplicações financeiras e suas despesas principais estão vinculadas ao pagamento dos imóveis adquiridos, incluídos os encargos de juros.

4. *No que tange à questão essencial, ou seja, se a situação fática do fundo se subsume ao comando legal contido no artigo 2º da Lei n.º 9.779/99, que o obrigaria a pagar tributos como pessoa jurídica, o contribuinte apresentou parecer jurídico, datado de 14/06/2005, da lavra do jurista Alberto Xavier, que conclui que "o empreendimento imobiliário objeto do FII - aquisição de imóvel pronto para locação - não contempla as figuras de incorporador, construtor ou sócio (exclusivas de empreendimentos imobiliários em curso de execução), pelo que ao mesmo não é aplicável a regra de equiparação a pessoa jurídica para fins tributários constante do art. 2º da Lei n.º 9.779/99".*

5. *Cabe destacar que os fundos imobiliários têm uma estrutura tributária incentivada, de tal forma a serem isentos de impostos e contribuições, como PIS, COFINS e imposto de renda. Ademais, desde a entrada em vigor da Lei n.º 11.196/2005, além da isenção de impostos para as atividades do fundo, os quotistas pessoas físicas de fundos imobiliários com mais de 50 participantes, em que nenhum detenha mais de 10% das quotas, estão isentos do imposto de renda na fonte e na declaração de ajuste anual sobre os rendimentos distribuídos.*

6. *O art. 2º, da Lei n.º 9.779/99, não diferencia o tratamento para os empreendimentos em curso e imóveis prontos. Por sua vez, na regulamentação expedida pela CVM, por meio do art. 2º, da Instrução n.º 205/94, foi definido que o conceito de empreendimento imobiliário abrange a aquisição de imóveis prontos.*

7. *A aquisição de imóveis prontos, a teor do artigo 2º da Instrução 205/94, expedida pela CVM, também se constitui num empreendimento imobiliário. O próprio jurista Alberto Xavier, na parecer citado afirma que "o espírito da lei consiste em impedir a cumulação da posição jurídica de quotista relevante de um Fundo de Investimento imobiliário (definido como aquele que possui, isoladamente ou em conjunto com pessoa a ele ligada, mais de 25% das quotas do Fundo) com a posição jurídica de incorporador, construtor ou sócio de empreendimento imobiliário".*

8. *No caso em tela, a cumulação da posição jurídica é clara. A contribuinte foi inicialmente constituída tendo um único quotista, sendo que, em 2006, empresa controlada pelo mesmo quotista ingressou no fundo com a maior parte das cotas. A última posição dos controladores da contribuinte aponta a empresa em questão como única participante. Além disso, o citado quotista é um dos controladores do grupo CBD.*

9. *O instrumento utilizado para a transferência dos 60 imóveis da CBD para a contribuinte foi o "Compromisso Irrevogável e Irretratável de Compra e Venda de Bem Imóvel" em caráter fiduciário, por intermédio do qual os imóveis continuam vinculados à CBD. Reza o contrato que a transferência de titularidade dos imóveis ocorrerá somente 60 dias após o pagamento da última parcela.*

10. *Na situação do Fundo Península, não há como concordar com a construção elaborada no Parecer Jurídico que buscou excluir a situação de imóveis prontos do universo descrito como empreendimento imobiliário. Ao equiparar os fundos de investimentos imobiliários às pessoas jurídicas nas situações previstas no artigo 2º, a Lei n.º 9779/99*

não excluiu a situação do Fundo Imobiliário Península, não cabendo ao intérprete criar tal exclusão.

11. Foram então apuradas as bases de cálculo do PIS e da COFINS, apresentadas na tabela de fl. 932, conforme as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, ou seja, o regime de não-cumulatividade. As receitas financeiras não foram computadas nas respectivas bases de cálculo, em respeito à disposição do Decreto nº 5.442/05, expedido com base no art. 27, §2º, da Lei nº 10.865/04.

A ciência da autuação deu-se em 25/10/2013.

Da Sujeição Passiva Solidária

Na mesma data, a fiscalização lavrou Termo de Sujeição Passiva Solidária contra o BANCO OURINVEST S/A (fls. 961/962).

Sustenta a fiscalização que restou caracterizada a sujeição passiva solidária, nos termos do art.124, do CTN, e do art.4º, da Lei nº 9.779/99.

Da Impugnação da Contribuinte

A contribuinte apresentou a impugnação de fls. 965/986, protocolizada em 26/11/2013 expondo, em síntese, que:

O que o IMPUGNANTE entende e enfatiza é que a norma constante do art. 2º da Lei nº 9.779/99 é absolutamente inaplicável ao FUNDO, não em razão do negócio jurídico realizado (aquisição de imóvel para locação) não se caracterizar como "empreendimento imobiliário", mas sim pelo fato de inexistir, no caso, a cumulação das posições de quotista relevante e, ao mesmo tempo, "incorporador", "construtor" ou "sócio" do empreendimento imobiliário investido.

A "ratio legis" deste preceito encontra-se na Exposição de Motivos daquela lei, assinada pelo Ministro da Fazenda, segundo a qual:

“Para evitar a concorrência predatória dos referidos fundos com as pessoas jurídicas que exploram as mesmas atividades, o art. 2º do Projeto determina sejam os rendimentos do fundo tributados segundo as mesmas normas aplicáveis às pessoas jurídicas, nas hipóteses em que este permitir participação superior ao limite de vinte e cinco por cento ao incorporador, construtor ou sócio do empreendimento imobiliário”

Pretendeu-se assim evitar, através de norma antielisiva, que as pessoas que exploram atividades imobiliárias, na modalidade de incorporador, construtor ou sócio - e que são tributadas pela sistemática das pessoas jurídicas - passem a explorá-las sob a forma de fundo de investimento, sujeito a regime tributário mais favorável, pela via indireta de uma participação relevante nesse fundo (mais de 25%), com vistas à obtenção de uma economia fiscal.

De fato, a referida norma, nos seus precisos termos, aplica-se tão somente a três situações, isto é, no caso do cotista relevante do Fundo de Investimento concomitantemente ser, em relação ao empreendimento imobiliário investido, ou (i) incorporador, ou (ii) construtor ou (iii) sócio.

Não existe uma quarta, quinta ou sexta situação !

Ao contrário do erro cometido pelo auto de infração, que pretende analisar o Sr. Abílio Diniz e/ou a CBD, a pessoa a ser analisada no presente caso é a RECO – única quotista do FUNDO no período de 2009 a 2011 - e que teria de ser, para ser possível a aplicação da norma, simultânea e concomitantemente incorporadora, construtora ou sócia do empreendimento.

Para a aplicação da norma, seria necessário que a RECO, única quotista do FUNDO, fosse, ao mesmo tempo, coproprietária dos imóveis, isto é, sócia do empreendimento e que, assim, partilhasse o resultado do recebimento de aluguéis, na proporção da copropriedade. Esta seria a única possibilidade da existência, no FUNDO, da cumulação referida no art. 2º da Lei nº 9.979/99, o que definitivamente não ocorre, uma vez que o FUNDO é o adquirente único dos imóveis, sendo o único a receber os frutos do empreendimento (aluguéis dos imóveis), não existindo, pois, nenhum "sócio" nesse empreendimento.

Em sua confusa explicação, o auto de infração parece sugerir que a aplicação do art. 2º da Lei nº 9.779/99 ao FUNDO decorreria dos fatos do sr. Abílio Diniz ser, ao mesmo tempo, controlador da RECO (quotista única do FUNDO), e um dos principais sócios da CBD (locatária dos imóveis).

O fato de o Sr. Abilio Diniz deter o controle compartilhado com o grupo Casino, por ter metade do capital social da Wilkes, controladora da CBD, além de ser controlador da Reco Master, não enquadra o FII Península no art. 2º, porque esse fato não atribui ao Sr. Abilio Diniz nem a condição de incorporador, construtor ou sócio no empreendimento imobiliário, nem a de quotista detentor de mais de vinte e cinco por cento das quotas do fundo, que são os requisitos cumulativos para a subsunção à norma do referido artigo.

Ainda seguindo a sua nublada argumentação, parece que o auto de infração tenta alegar a existência de um "vínculo societário" na relação contratual entre o Fundo e a CBD, com base na alegação de que a propriedade dos imóveis ainda seria da CBD, já que a transferência da titularidade ocorrerá 60 (sessenta) dias após o pagamento da última das parcelas do preço de compra dos imóveis.

Ademais, a participação da CBD no empreendimento não é a de sócia, mas, sim, como contraparte em outros tipos contratuais, porque tinha a propriedade integral dos imóveis constitutivos do empreendimento, transferiu-os para o FII Península e os recebeu em locação para utilização em suas atividades empresariais.

Não é preciso ir muito longe para se perceber que a posição da CBD no empreendimento imobiliário do FII Península não é a de sócia desta ou daquele, porque a CBD não aufera lucros juntamente com alguém que seria seu sócio.

Mesmo que se admitisse, por remotíssima hipótese e para fins de argumentação, que prevalece a "tese" da fiscalização de sujeição do FUNDO à tributação das pessoas jurídicas, o auto de infração deveria ser cancelado em razão da inexplicável desconsideração, para fins da apuração dos supostos valores devidos, dos créditos de PIS e de COFINS sobre a depreciação dos imóveis adquiridos.

Da Impugnação do Responsável Solidário

Em 26/11/2013, o responsável solidário BANCO OURINVEST S/A apresentou a impugnação de fls. 1128/1139, alegando em síntese que:

- 1. O art.124 do CTN não é aplicável ao presente caso, pois o BANCO OURINVEST S/A não é, juntamente com a empresa autuada, contribuinte das obrigações tributárias constantes do auto de infração. O único contribuinte das obrigações tributárias é a autuada, que foi quem obteve as receitas.*
- 2. O BANCO OURINVEST S/A não é contribuinte dos tributos, é um simples terceiro na relação tributária, ao qual, tendo em vista a sua condição de administrador da contribuinte, a lei atribuiu responsabilidade solidária. É o responsável pelo cumprimento das obrigações da contribuinte, como resulta do art. 4º, da Lei nº 9.779/99.*
- 3. A solidariedade prevista no art.124, do CTN, só pode existir entre contribuintes e não depende do benefício de ordem, pelo que jamais poderá existir nas relações entre contribuinte e terceiro responsável.*
- 4. O BANCO OURINVEST S/A não é devedor solidário das obrigações tributárias da contribuinte, sendo, nos termos do art.4º, da Lei nº 9.779/99, um terceiro responsável pelas obrigações tributárias da contribuinte, responsabilidade essa que é sempre subsidiária.*
- 5. Não sendo o BANCO OURINVEST S/A devedor solidário, mas responsável, não cabe imputar-lhe sujeição passiva.*

A **decisão de primeira instância** foi unânime pela improcedência da manifestação de inconformidade, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

SÓCIO DE EMPREENDIMENTO IMOBILIÁRIO. NEGÓCIO JURÍDICO INTRAGRUPO. SUJEIÇÃO À TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS. ART.2º, DA LEI 9.779/99.

Verificando-se que os quotistas de um fundo de investimento imobiliário são também sócios do empreendimento imobiliário, na figura dos empresários responsáveis pela gestão comum do grupo econômico, conseqüentemente o fundo sujeita-se ao controle determinado pelo caput do art.2º, da Lei nº 9.779/99.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

São solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei. São pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

NÃO CUMULATIVIDADE. BENS USADOS. CRÉDITOS

É vedado às pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social a utilização de créditos decorrentes da aquisição de bens usados.

Cientificada do acórdão de piso, a empresa interpôs **Recurso Voluntário** em que sustenta:

- 1) ser nulo o acórdão de primeira instância por ter modificado a fundamentação constante do Auto de Infração para a aplicação do art. 2º da Lei n.º 9.779/99, ao justificar a incidência da norma pelo fato das empresas pertencerem a um mesmo grupo econômico, introduzindo o conceito inovador de “sócio do empreendimento imobiliário, na figura dos empresários responsáveis por gerir o grupo econômico”;
- 2) ser nulo o acórdão de primeira instância por ter incorrido em erro de fato, pois a CBD não pertence ao mesmo grupo econômico da RECO, sendo tal premissa inverídica, conforme legislação e doutrina que colaciona;
- 3) ser nulo o acórdão de primeira instância por conter vício de lógica, pois mesmo se a CBD pertencesse ao mesmo grupo econômico da RECO, isto não a tornaria sócia do empreendimento imobiliário para fins de aplicação do art. 2º da Lei n.º 9.779/99, pois trata-se de norma de exceção, que requer interpretação literal, restrita;
- 4) ser inaplicável a norma do art. 2º da Lei n.º 9.779/99 ao caso concreto, posto que não existe a cumulação da figura do “quotista relevante” com a do “incorporador”, “construtor” ou “sócio” do empreendimento imobiliário investido, pois a RECO não se enquadra na figura de sócio, uma vez que não é coproprietária dos imóveis adquiridos, única hipótese possível de tal enquadramento na espécie de operação imobiliária realizada, conforme o parecer juntado;
- 5) ser irrelevante a participação do Sr. Abílio Diniz, pois o mesmo não é quotista do fundo, mas sim a RECO, e tampouco incorporador, construtor ou sócio do empreendimento imobiliário, o que não é afetado pelo fato de ser sócio da CBD, posto que a CBD não é um empreendimento imobiliário, mas empresa dedicada ao comércio de bens em supermercados; a participação indireta do Sr. Abílio Diniz no fundo, através da RECO, e na CBD, através da Wilkes, é insuficiente para configurar a hipótese de incidência do art. 2º da Lei n.º 9.779/99;
- 6) não ser a CBD sócia do empreendimento imobiliário, nem mesmo se fosse considerada do mesmo grupo econômico da RECO, pois a CBD e o FUNDO sempre estiveram em polos opostos da relação contratual, ora como vendedora e comprador, ora como locatária e locador, inexistindo contrato formal de sociedade ou participação nos resultados do empreendimento; os imóveis não pertencem mais à CBD, pois o instrumento celebrado conferiu direito real de aquisição ao FUNDO, tendo sido baixados os imóveis no patrimônio da CBD;

- 7) ter o acórdão de primeira instância invocado um precedente ainda precário (Acórdão n.º 1301-00.994), a ser atacado por meio da oposição de embargos aclaratórios, por ter como fundamento principal premissa de fato equivocada;
- 8) ter juntado parecer do Prof. Ricardo Lacaz Martins corroborando a tese recursal da inaplicabilidade do art. 2º da Lei n.º 9.779/99 ao caso concreto e esclarecendo o uso equivocado de sua obra pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nas contrarrazões recursais apresentadas;
- 9) ter direito, caso prevaleça a tese de estar o fundo sujeito à tributação das pessoas jurídicas, aos créditos decorrentes da depreciação dos imóveis, pois a regra que veda a apropriação de créditos para bens usados, além de ilegal, só se aplica a máquinas, equipamentos e outros bens do imobilizado e não aos imóveis e benfeitorias, citando modificação de critério jurídico em razão da fiscalização que abrangeu períodos anteriores ter considerado tais créditos.

Cientificado do acórdão de piso, o **sujeito passivo solidário** interpôs **Recurso Voluntário** em que sustenta:

- 1) a inexistência de sujeição passiva solidária, pois a mesma só pode ocorrer entre contribuintes e o BANCO OURINVEST não é contribuinte das obrigações tributárias do FUNDO, afastando-se o “interesse comum” do art. 124, inciso I do CTN, conforme doutrina e jurisprudência que cita;
- 2) que inexistente norma legal que estabeleça a responsabilidade solidária do administrador do fundo, pois o art. 4º da Lei n.º 9.779/99 designa o administrador apenas como responsável por cumprir as obrigações tributárias do fundo no que toca aos atos e providências materiais em razão do mesmo não possuir personalidade jurídica, afastando-se igualmente o art. 124, inciso II do CTN;
- 3) ter o acórdão de primeira instância modificado a fundamentação do Auto de Infração ao incluir a aplicabilidade do art. 135, III do CTN, que dispõe sobre a responsabilidade de terceiros que tenham agido com infração de lei, pelo fato da administradora ter irregularmente permitido que o sócio quotista possuísse mais de 25% das quotas do fundo, quando o Termo de Sujeição Passiva Solidária não indicara tal fundamento e quando não há qualquer irregularidade ou vedação legal ao fato de um fundo de investimento imobiliário possuir um único quotista; a norma do art. 2º da Lei n.º 9.779/99 é norma de exceção, implicando mudança na forma de tributação do fundo, e não de vedação.

Às fls. 1.418/1.440, **contrarrazões** oferecidas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional sustentando:

- 1) a validade da decisão proferida pela DRJ, posto que não inovou em nada o lançamento, sendo ambos embasados nos mesmos fundamentos jurídicos e nas mesmas circunstâncias de fato e que as alegações de erro de fato e vício lógico não seriam vícios capazes de ensejar nulidade, mas questões de mérito;

- 2) a manutenção da decisão, uma vez que: **a)** a criação do fundo imobiliário se deu no contexto de reestruturação do controle societário da CBD, com a criação de empresa holding mediante aportes dos sócios ABILIO DINIZ e CASINO PERRACHON; **b)** a participação da CBD no empreendimento imobiliário (comprar imóvel para locação) é condição *sine qua non* para que o mesmo se realize, pois o fundo não pode adquirir imóveis de terceiros, tampouco locá-los para outras pessoas jurídicas; **c)** de um lado, figura como quotista majoritária (com mais de 25% das quotas) do FII Península a empresa Reco Máster, controlada pelo Sr. Abílio Diniz e, do outro lado, tem-se também o Sr. Abílio Diniz, como sócio controlador da CBD e do grupo econômico da qual faz parte, não se sustentando a alegação da Recorrente de que não existe qualquer relação entre a Reco e a CBD; **d)** a figura do sócio do empreendimento imobiliário se verifica na medida em que o mesmo tem o controle acionário não só da CBD, mas também das empresas que compõem o grupo econômico e essas empresas integram/representam o empreendimento imobiliário; **e)** a acepção do termo “sócio” contida no comando legal do art. 2º da Lei 9.779/99, não pode ser vista de forma estrita, como defende o contribuinte, posto que incompatível com a própria natureza dos empreendimentos imobiliários e com a essência do dispositivo legal em comento; **f)** é patente que o Sr. Abílio Diniz assume a posição de quotista majoritário do Fundo autuado, ao tempo em que também é sócio do empreendimento imobiliário, na qualidade de controlador da CBD e das demais empresas do grupo econômico; **g)** a Recorrente não faz jus a créditos de PIS e COFINS sobre a depreciação dos imóveis adquiridos para locação, já que, em se tratando de aquisição de bens pertencentes ao ativo imobilizado daquela empresa, a venda de tais bens é excluída da incidência do PIS e da COFINS e, nos termos do art. 3º, § 2º, II das Leis 10.637/02 e 10.833/03, a aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições não gera crédito; **h)** o BANCO OURINVEST S/A é a pessoa expressamente prevista em Lei como responsável pelo cumprimento das obrigações tributárias do fundo, motivo pelo qual é aplicável ao caso o inciso II, do art. 124, do CTN.

Encaminhado ao CARF, o presente foi distribuído à Terceira Seção de Julgamento ao que peticionou o Recorrente às fls. 1.457 para requerer a remessa dos autos à Primeira Seção de Julgamento, tendo em vista o que restou decidido no conflito de competência suscitado no processo nº 16327.720078/2011-62, que abarcava período anterior.

Às fls. 1.476/1.492, Acórdão de Recurso Voluntário proferido por este colegiado pelo não conhecimento dos recursos, declinando competência à Primeira Seção de Julgamento.

Às fls. 1.494/1.496, despacho do Relator da Primeira Seção de Julgamento declinando competência para a Terceira Seção de Julgamento.

Às fls. 1505, novo despacho reiterando a declinação de competência em favor da Terceira Seção de Julgamento.

Às fls. 1509/1.511, petição da Recorrente requerendo a remessa dos autos para a Primeira Seção de Julgamento ou, subsidiariamente, fosse suscitado o conflito de competência.

Às fls. 1512/1.513, despacho suscitando o conflito de competência à Presidência do CARF.

Às fls. 1514/1.516, decidido o conflito pela competência material da Terceira Seção de Julgamento, ao que o processo foi distribuído à minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Relator.

1- Da admissibilidade

Os presentes Recursos Voluntários atendem aos pressupostos de admissibilidade e, portanto, deles tomo conhecimento.

2- Das alegações de nulidade

Segundo alega o Recorrente, o acórdão proferido pela DRJ Rio de Janeiro teria modificado o fundamento para a aplicação do art. 2º da Lei nº 9.779/99, incorrendo em nulidade. Isto porque o Auto de Infração, conforme consta do Termo de Verificação Fiscal, teria concluído pela cumulação das posições de quotista e sócio do empreendimento imobiliário com base em três premissas, quais sejam: (i) a compra de bens imóveis para locação se qualifica como empreendimento imobiliário, (ii) o Sr. Abílio Diniz é controlador da RECO e um dos principais sócios da CBD e (iii) os imóveis vendidos ao FUNDO ainda pertencem à CBD já que a transferência da propriedade dos mesmos só se operaria 60 dias após o pagamento da última parcela. A seu turno, a decisão recorrida teria fundamentado a cumulação no fato das empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, sujeitas à gestão empresarial comum, segundo o conceito, reputado inovador, de sócio na figura dos empresários responsáveis por gerir o grupo econômico, o qual não teria sido suscitado na autuação.

Aponta-se ainda a ocorrência de erro de fato por ter a decisão assumido como premissa o fato da CBD pertencer ao mesmo grupo econômico da RECO, o que não seria verdade, com base nos dispositivos legais que elenca, e a ocorrência de erro de lógica, sob o argumento de que da premissa equivocadamente assumida, pertencer ao mesmo grupo econômico, não decorreria a conclusão de que a CBD seria sócia do empreendimento.

Tais alegações não merecem acolhida. A decisão *a quo* não modificou a fundamentação constante do Auto de Infração por se reportar ao conceito de grupo econômico para a descrição do tipo de vinculação constatado entre as empresas envolvidas na operação em comento. Não se verifica nas razões do julgado a introdução de fundamento até então estranho à autuação, posto que este analisa as mesmas circunstâncias de fato e de direito presentes no Termo de Verificação Fiscal para concluir pela cumulação da posição jurídica de quotista e sócio do empreendimento imobiliário, como decorrência do fato das empresas envolvidas, CBD e RECO, estarem materialmente sob o mesmo controle administrativo e acionário, realidade que optou designar por sócio na figura dos empresários responsáveis por gerir o grupo econômico.

Reporto-me, neste sentido, às contrarrazões aduzidas pela PGFN:

Assim, em que pese o alarde causado pelo Recorrente, vê-se que quando a DRJ trata de “sócios do empreendimento imobiliário na figura dos empresários responsáveis pela gestão comum do grupo econômico”,

apenas explicita a constatação da fiscalização de que há vínculo entre a CBD e o FUNDO e de que quotista relevante do Fundo de Investimento Imobiliário é também sócio do empreendimento imobiliário, razão pela qual este argumento trazido pelo recorrente merece ser rechaçado.

Não se tem, portanto, a introdução de um conceito inovador sequer ventilado pela autuação, verdadeiro fundamento diverso do que consta no lançamento de ofício, pois discorre o acórdão de piso sobre a mesma circunstância ensejadora da aplicação do art. 2º da Lei n.º 9.779/99: o fato de, no vértice das organizações que atuam como quotista do fundo imobiliário ou como sócia do empreendimento imobiliário, estar o Sr. Abílio Diniz, o que configuraria a cumulação de posições jurídicas.

Ademais, quanto às alegações de erro de fato e vício de lógica, é de se reconhecer que a análise acerca da CBD pertencer ou não ao mesmo grupo econômico da RECO ou ainda de ser sócia ou não do empreendimento imobiliário constitui matéria de fundo dos autos, vislumbrando-se no ponto a tentativa de antecipar a discussão de mérito em alegação preliminar ante o inconformismo do Recorrente com as razões adotadas pela decisão *a quo*.

Ante o exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade.

3- Do mérito

3.1 – Da incidência do art. 2º da Lei n.º 9.779/99

A questão controvertida central nos autos diz respeito à aplicação da norma contida no art. 2º da Lei n.º 9.779/99, que altera a legislação do Imposto sobre a Renda, relativamente à tributação dos Fundos de Investimento Imobiliário. Reproduz-se o dispositivo:

Art. 2º *Sujeita-se à tributação aplicável às pessoas jurídicas, o Fundo de Investimento Imobiliário de que trata a Lei n.º 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.*

Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo, considera-se pessoa ligada ao quotista:

I - pessoa física:

a) os seus parentes até o segundo grau;

b) a empresa sob seu controle ou de qualquer de seus parentes até o segundo grau;

II - pessoa jurídica, a pessoa que seja sua controladora, controlada ou coligada, conforme definido nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (grifo nosso)

Do relatado, sabe-se que a fiscalização autuou o Recorrente para exigência de PIS e COFINS por entender que a situação fática do fundo se subsume à hipótese de incidência da norma acima transcrita, uma vez que a empresa RECO, quotista exclusiva do fundo imobiliário, é controlada pelo Sr. Abílio Diniz, o qual também controla, por meio da holding

WILKES, a CBD, considerada sócia do único empreendimento imobiliário em que o fundo investe, por ter sido a vendedora e atual locatária dos imóveis, havendo assim uma realidade de cumulação da posição jurídica de quotista e sócio do empreendimento imobiliário apta a ensejar a aplicação da norma, sujeitando o fundo de investimento imobiliário à tributação própria das pessoas jurídicas.

A Recorrente sustenta que a única pessoa a ser analisada para fins de verificação da referida cumulação seria a RECO, por ser ela a única quotista do FUNDO entre 2009 e 2011, devendo-se verificar se a mesma fora simultânea e concomitantemente “incorporadora”, “construtora” ou “sócia” do empreendimento imobiliário, sendo irrelevante a participação do Sr. Abílio Diniz, por este não ser quotista do fundo. Descarta de plano as figuras do incorporador e do construtor, visto que o FUNDO, como sabido, fora constituído para adquirir imóveis prontos da CBD para posterior locação a esta mesma empresa.

Rechaça igualmente a possibilidade de enquadramento da RECO como sócia do empreendimento imobiliário pela inexistência de um típico *contrato de sociedade*, a teor do art. 981 do Código Civil. De acordo com a tese do Recorrente, sendo a RECO um quotista exclusivo, não há que se falar em sociedade na aquisição dos imóveis, ou seja, sociedade no empreendimento imobiliário, pois inexistiria sociedade sem a participação de, no mínimo, duas pessoas ligadas por contrato, *in casu*, como coproprietárias dos imóveis adquiridos e com direito à participação no resultado dos aluguéis na proporção da copropriedade. Alega que também a CBD não poderia ser considerada sócia do empreendimento, pois sempre figurou no polo oposto da relação obrigacional, ora como vendedora, ora como locatária.

Verifica-se nos argumentos da peça de defesa um profundo apego ao formalismo jurídico no enfrentamento das circunstâncias fáticas presentes no caso concreto, olvidando-se o Recorrente, como ele mesmo alega, de se tratar a norma contida no art. 2º da Lei nº 9.779/99 de uma norma antielisiva, que não pode ser interpretada de maneira tão formalista e restritiva que não lhe permita sequer cumprir o desiderato pretendido pelo legislador, coibir o uso da figura jurídica dos fundos de investimento imobiliário por pessoas jurídicas como mero meio de se obter economia de tributos, em prejuízo da concorrência. Veja-se a exposição de motivos da Medida Provisória nº 1788, convertida na Lei nº 9.779/99:

"Para evitar a concorrência predatória dos referidos fundos com as pessoas jurídicas que exploram as mesmas atividades, o art. 2º do Projeto determina que sejam os rendimentos do fundo tributados segundo as mesmas normas aplicáveis às pessoas jurídicas, nas hipóteses em que este permitir participação superior ao limite de vinte e cinco por cento ao incorporador, construtor ou sócio do empreendimento imobiliário".

Para compreensão da matéria, não é demais lembrar que os Fundos de Investimento Imobiliário (FII) foram introduzidos no direito brasileiro através da Lei 8.668/93, e regulamentados através da Instrução CVM nº 205/94, devendo ser constituídos na forma de condomínio fechado, com prazo de duração determinado ou indeterminado e com a faculdade de deter patrimônio, sem, contudo, possuírem personalidade jurídica como dispõe o art. 1º da Lei 8.668/93. Caracterizam-se pela comunhão de recursos captados junto aos investidores para a aplicação em empreendimentos imobiliários, destinando-se essencialmente ao fomento das atividades imobiliárias.

Até a edição da Medida Provisória nº 1788/98, a teor do art. 16 da Lei 8.668/93, os rendimentos e ganhos de capital auferidos pelos Fundos de Investimento Imobiliário eram completamente isentos do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, assim como do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza e, ante a ausência de requisitos específicos para a fruição de tamanho benefício, as empresas do setor imobiliário passaram a se valer desta figura jurídica como veículo para o desenvolvimento de suas próprias atividades, subtraindo-se à tributação. Com o advento da Medida Provisória nº 1788/98, convertida na Lei nº 9.779/99, a isenção concedida aos Fundos de Investimento Imobiliário ficou condicionada ao fato do fundo de investimento não ter como quotista que possua, isoladamente ou em conjunto com pessoa a ele ligada, mais de vinte e cinco por cento das quotas do fundo em que seja sócio, incorporador ou construtor, conforme o art. 2º da Lei nº 9.779/99.

Configurada a hipótese prevista no art. 2º da Lei nº 9.779/99, o Fundo de Investimento Imobiliário passa a sujeitar-se à tributação própria das pessoas jurídicas, como se verificou no caso dos autos. O Fundo de Investimento Imobiliário Península tem como finalidade **a aquisição de imóveis comerciais de propriedade da Companhia Brasileira de Distribuição – CBD para, em seguida, efetuar a locação desses imóveis à própria CBD**, como dispõe o art. 2º e art. 3º, I do Regulamento do Fundo de Investimento Imobiliário Península:

“DO OBJETO

*Art. 2º - **O objetivo do FUNDO é adquirir imóveis comerciais de propriedade da Companhia Brasileira de Distribuição**, empresa brasileira com sede na Cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, na Avenida Brigadeiro Luis Antônio, 3.142, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 47.508.411/0001-56 (“CBD”), **com o propósito de locar tais imóveis à CBD ou a empresas pertencentes ao seu grupo econômico.***
[...]

DA POLÍTICA DE INVESTIMENTOS

Art. 3º - Os recursos do FUNDO serão aplicados, sob a gestão da INSTITUIÇÃO ADMINISTRADORA, segundo uma política de investimento definida de forma a proporcionar aos quotistas uma remuneração para o investimento realizado. A administração do FUNDO se processará em atendimento ao objetivo do FUNDO, nos termos do art. 2º retro, observando a seguinte política de investimentos:

*I – A política de investimentos do FUNDO é realizar investimentos imobiliários de longo prazo, por intermédio da aquisição de 60 (sessenta) imóveis de propriedade da CBD, objetivando auferir receitas por meio da locação de tais imóveis **exclusivamente à CBD ou a empresa integrante do seu grupo econômico**, de acordo com os termos e condições dos contratos de locação a serem aprovados por meio da deliberação da totalidade dos quotistas do FUNDO (“Contratos de Locação”), nos termos do art. 13 abaixo”. (grifo nosso)*

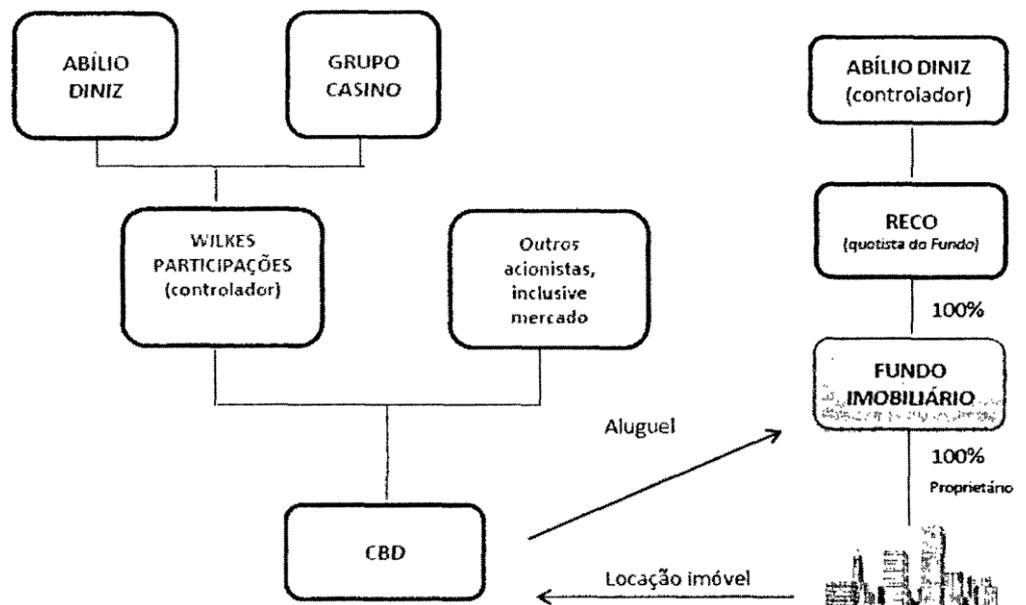
O empreendimento imobiliário em questão, portanto, consiste na aquisição de imóveis prontos para posterior locação exclusiva ao próprio vendedor ou a empresa de seu grupo econômico, de maneira que não se pode excluir do empreendimento a CBD, sob o simples argumento de que figura em polo oposto da relação obrigacional e, por isto, não tomaria parte nos compromissos assumidos e resultados obtidos. O fato do fundo ter como propósito único a aquisição dos 60 imóveis de propriedade da CBD e a exclusividade de locação conferida à

mesma revelam o quão intrínseca é a participação de ambas na consecução do empreendimento imobiliário.

Significa dizer, a RECO, quotista exclusiva do fundo, e a CBD possuem interesses negociais comuns neste empreendimento, sobretudo porque não se pode ignorar o fato relevante de que, embora em polos opostos da relação obrigacional, ambas estão indiretamente sob o mesmo controle societário. Não à toa, a constituição da RECO e a criação do fundo imobiliário se deu no mesmo contexto de reestruturação do controle da CBD com a constituição da holding WILKES, que controla a CBD, conforme esclarece o parecer da lavra do Dr. Alberto Xavier. É esta a realidade em que a decisão recorrida se baseou para descrever a participação da CBD como sócia do empreendimento imobiliário, na figura dos empresários responsáveis por gerir o grupo econômico, o que deveras não constitui conceito inovador. O termo sócio contido no art. 2º da Lei nº 9.779/99, em se tratando de uma norma antielisiva, não pode ter acepção restrita àquelas pessoas que entre si celebram um contrato de sociedade típico, revestido de todas as formalidades legais, o que subverteria o próprio fim visado pela norma.

Veja-se a representação esquemática trazida pelo Recorrente:

Representação da relação LOCATÍCIA entre a CBD e o Fundo



É fato incontroverso que ambos os lados da operação imobiliária possuem, no vértice, um controlador comum. É também incontroverso que a subscrição das quotas do fundo pela RECO, empresa controlada unicamente pelo Grupo DINIZ, quotas estas que pertenciam originalmente ao próprio Sr. Abílio Diniz, se deu no contexto de reestruturação da CBD, cujo controle passou do Grupo DINIZ para a holding WILKES, esta também sob controle do Grupo DINIZ.

Assim, sob o ponto de vista material das operações societárias realizadas, a interposição das empresas RECO e WILKES não subtraíram, na origem, o controle do Grupo DINIZ sobre as operações, de modo que, não se pode abstrair a existência deste efetivo controle mediante a adoção meramente formalista dos conceitos de sociedade e grupo econômico presentes na legislação societária, mormente quando se está diante da aplicação de norma que

pretende ser antielisiva, coibindo eventuais abusos de forma na constituição de fundos de investimento imobiliário que não se configuram como comunhão de recursos captados junto aos investidores para a aplicação em empreendimentos imobiliários.

Observe-se que, pelo arranjo adotado, a CBD, antes proprietária dos imóveis em que exerce suas atividades empresariais, passou à condição de locatária, incorrendo agora em despesas de aluguéis que reduzem o resultado levado à tributação, enquanto o FUNDO passou a auferir tais receitas de aluguéis sob a pretensa isenção prevista no art. 16 da Lei n.º 8.668/93.

O tema sob análise não é novo neste Conselho, tendo sido submetidos a julgamento os processos n.º 16.327.720078/2011-62, 16327.001752/2010-25 e 16327.001753/2010-70, que versam sobre os mesmos fatos e abarcam períodos distintos. Os processos foram julgados por diferentes turmas da Primeira Seção de Julgamento que, por maioria de votos, desproveram os Recursos Voluntários dos dois primeiros processos e proveram os recursos do último processo. Destaca-se, porém, que o processo n.º 16.327.720078/2011-62 já teve sua decisão confirmada por votação majoritária pela Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho, enquanto os demais aguardam julgamento dos respectivos Recursos Especiais. Reproduz-se a ementa do Acórdão n.º 9101-004.090, sessão de 09 de abril de 2019, proferida pela instância superior, no sentido do que aqui se concluiu:

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

SÓCIO DE EMPREENDIMENTO IMOBILIÁRIO. NEGÓCIO JURÍDICO INTRAGRUPO. SUJEIÇÃO À TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS. ART. 2º DA LEI 9.779/99.

Constatado que o único quotista do fundo de investimento imobiliário também possui o controle de empresa participante do empreendimento imobiliário, o fundo sujeita-se à tributação aplicável às demais pessoas jurídicas, nos termos do art.2º, da Lei nº 9.779/99. (grifo nosso)

Reproduzo, a seguir, ementa do Acórdão n.º 1302-002.053, o único proferido pelo provimento dos recursos, a fim de se analisar a pertinência das razões que aduz:

***ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL COFINS***

Ano-calendário:2005

***FUNDO IMOBILIÁRIO. PERDA DO REGIME DE TRIBUTÁRIO. ART.
2º DA LEI 9.779/99. NÃO CONFIGURADA.***

O art. 2º da Lei 9.779/99 não coloca a condição de cotista exclusivo do Fundo como uma das razões para que o Fundo seja tributado como pessoa jurídica, aliado ao fato de que só caberia à CVM qualquer ação contra a constituição de Fundo exclusivo, já que ela é o órgão a tanto competente para autorizar, disciplinar e fiscalizar a constituição, o funcionamento e a administração dos Fundos de Investimento Imobiliário, nos termos do art. 4 da Lei 8.668/93.

O art. 2º da Lei 9.779/99 é uma norma antielisiva específica, pois, em regra, aos rendimentos e ganhos do Fundo Imobiliário, o qual não tem personalidade jurídica, aplica-se o regime tributário estabelecido nos arts. 16 a 19 da Lei 8.668/93. Diante de uma norma excepcional, devemos conferir uma interpretação estrita, razão pela qual o termo

sócio constante do caput do art. 2º deve ser entendido como “sócio do incorporador” ou “sócio do construtor”.

A mera aquisição de um ou vários imóveis não se constitui, por si só, em empreendimento imobiliário, o que só irá ocorrer se o destino de tais imóveis for a circulação ou produção de imóveis, hipótese em que o comprador estará exercendo um empreendimento imobiliário, mas jamais se poderá denominar aquele que lhe vendeu os imóveis de sócio desse empreendimento. (grifo nosso)

Ora, as teses afirmadas na ementa vão de encontro ao que consta dos autos e afrontam legislação em vigor.

Primeiro, a aplicação do art. 2º da Lei nº 9.779/99, com a sujeição do fundo à tributação própria das pessoas jurídicas, não decorre, nem mesmo concorrentemente, do fato de o fundo possuir um quotista exclusivo, mas sim do fato deste quotista ser também sócio do empreendimento imobiliário.

Segundo, em se tratando de **controle tributário**, deste ou de qualquer outro regime especial, não se pode afastar a competência da Secretaria da Receita Federal, por meio de seus servidores fiscais, dotada de precedência constitucional sobre os demais setores da Administração, nos termos do art. 37, XVIII da CF/88, de exercer o poder-dever de fiscalizar o cumprimento dos requisitos e condições previstos na lei tributária para a concessão de determinada isenção. Ademais, não se trata aqui de empreender qualquer ação contra a constituição do fundo, mas apenas de modificar-lhe o regime tributário aplicável.

Terceiro, a interpretação dada pelo julgado ao conceito de “sócio” do art. 2º da Lei nº 9.779/99 é tão abusivamente restritiva que culmina por eliminar do tipo legal a figura do “sócio do empreendimento imobiliário”, reduzindo de três (incorporador, construtor e sócio) para duas (sócio-incorporador e sócio-construtor) as figuras que não poderiam cumular posição jurídica com a de quotista sem perda do direito à isenção do art. 16, afrontando a literalidade do dispositivo.

Quarto, afirmar-se que a aquisição de imóveis prontos para locação não constitui empreendimento imobiliário é absurdamente fechar os olhos para o que dispõe o art. 2º da Instrução CVM nº 205/94, que dispõe sobre a constituição, o funcionamento e a administração dos Fundos de Investimento Imobiliário, nos seguintes termos:

*“Art. 2º - O Fundo de Investimento Imobiliário destinar-se-á ao desenvolvimento de **empreendimentos imobiliários, tais como construção de imóveis, aquisição de imóveis prontos**, ou investimentos em projetos visando viabilizar o acesso à habitação e serviços urbanos, inclusive em áreas rurais, **para posterior alienação, locação ou arrendamento**”.* (grifo nosso)

Do quanto exposto, com a devida vênia, reputo inservível este julgado como precedente hábil e relevante sobre a matéria, de modo que me filio aos demais julgados em sentido contrário para reconhecer a existência, no arranjo societário em questão, da cumulação das posições jurídicas de quotista com mais de 25% das quotas do fundo de investimento imobiliário com a de sócio do empreendimento imobiliário, de modo a atrair a aplicação do art. 2º da Lei nº 9.779/99, devendo-se submeter o Recorrente à tributação própria das pessoas jurídicas.

3.2 – Da responsabilidade da instituição administradora do fundo

A Recorrente BANCO OURINVEST S/A, instituição administradora do fundo de investimento imobiliário, se insurge contra a decisão de primeira instância por ter mantido hígido o Termo de Sujeição Passiva Solidária lavrado pela fiscalização com fundamento no art. 124, do CTN c/c art. 4º, da Lei n.º 9.779/99, a seguir reproduzidos:

CTN

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Lei 9.779/99

Art. 4º Ressalvada a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção do imposto sobre os rendimentos de que trata o art. 16-A da Lei nº 8.668, de 1993, com a redação dada por esta Lei, fica a instituição administradora do Fundo de Investimento Imobiliário responsável pelo cumprimento das demais obrigações tributárias, inclusive acessórias, do Fundo.

Como relatado, a Recorrente alega a inaplicabilidade do art.124, do CTN à hipótese, uma vez que a sujeição passiva solidária só pode se dar entre contribuintes, os quais possuem interesse comum, pessoal e direito com o fato gerador, sendo que a mesma seria apenas um terceiro responsável pelas obrigações tributárias, nos termos do art.134, do CTN. Alega também inexistir a norma legal que estabeleça a responsabilidade solidária do administrador do fundo, referida no art. 124, II, pois o art. 4º da Lei n.º 9.779/99 designa o administrador apenas como responsável por cumprir as obrigações tributárias do fundo no que toca aos atos e providências materiais em razão do mesmo não possuir personalidade jurídica.

Sustenta ainda ter o acórdão de primeira instância modificado a fundamentação do Auto de Infração ao incluir a aplicabilidade do art. 135, III do CTN, que dispõe sobre a responsabilidade de terceiros que tenham agido com infração de lei, pelo fato da administradora ter irregularmente permitido que o sócio quotista possuísse mais de 25% das quotas do fundo, quando o Termo de Sujeição Passiva Solidária não indicara tal fundamento e quando não há qualquer irregularidade ou vedação legal ao fato de um fundo de investimento imobiliário possuir um único quotista; a norma do art. 2º da Lei n.º 9.779/99 é norma de exceção, implicando mudança na forma de tributação do fundo, e não de vedação.

Pertinente, portanto, reproduzir-se os artigos 134 e 135, do CTN:

Responsabilidade de Terceiros

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Art. 135. *São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:*

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

De plano, verifico a impertinência da argumentação ventilada na decisão de piso quanto à possibilidade de enquadramento da responsabilidade da Recorrente no art. 135, III do CTN, que dispõe sobre a responsabilidade de terceiros que tenham agido com infração de lei. Não se verifica uma atuação irregular da administradora do fundo, que tenha sido cometida com infração de lei ou excesso de poderes, simplesmente pela constatação de que quotista sócio do empreendimento imobiliário possuísse mais de 25% das quotas, em se tratando de matéria que envolve interpretação legal. Ademais, tal imputação não constou da autuação, não podendo ser introduzida pela decisão de piso.

Prosseguindo, cumpre destacar que, nos termos do art. 1º, da Lei nº 8.668/93, os fundos de investimento imobiliário não possuem personalidade jurídica e, diante desta peculiaridade, existe a figura da instituição administradora responsável pela gestão do fundo, nos termos do art. 5º, da Lei nº 8.668/93, *in verbis*:

Art. 5º *Os Fundos de Investimento Imobiliário serão geridos por instituição administradora autorizada pela Comissão de Valores Mobiliários, que deverá ser, exclusivamente, banco múltiplo com carteira de investimento ou com carteira de crédito imobiliário, banco de investimento, sociedade de crédito imobiliário, sociedade corretora ou sociedade distribuidora de títulos e valores mobiliários, ou outras entidades legalmente equiparadas.* (grifo nosso)

A responsabilidade de tais instituições está prevista expressamente no art. 4º da Lei nº 9.779/99, nos seguintes termos:

*Art. 4º Ressalvada a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção do imposto sobre os rendimentos de que trata o art. 16 da Lei nº 8.668, de 1993, com a redação dada por esta Lei, **fica a instituição administradora do fundo de investimento imobiliário responsável pelo cumprimento das demais obrigações tributárias, inclusive acessórias, do fundo.** (grifo nosso)*

Portanto, é a instituição administradora a responsável pela gerência de toda a atividade do fundo e, exceto em relação à responsabilidade da fonte pagadora pela retenção do imposto sobre os rendimentos de que trata o art. 16-A da Lei nº 8.668/93, responde também pelo cumprimento das demais obrigações tributárias, inclusive acessórias, do fundo nos termos do transcrito art. 4º.

Não merece prosperar a alegação da Recorrente de que tal responsabilidade recairia tão somente sobre a prática de atos materiais, como o preenchimento e envio de declarações, etc. O dispositivo trata de responsabilidade tributária e, ademais, seria despicienda tal previsão, conquanto a prática destes atos está invariavelmente contida nas funções da instituição administradora. Parece-me claro que o legislador, através do art. 4º da Lei nº 9.779/99, pretendeu constituir garantia ao crédito tributário, ante a realidade de ausência de personalidade jurídica dos fundos de investimento imobiliário e da concentração de todo o poder de gestão na pessoa da instituição administradora, o que inclui a prática dos atos diretamente relacionados à ocorrência dos fatos geradores.

Portanto, reputo acertada a decisão de piso quando concluiu ser o BANCO OURINVEST S/A a pessoa expressamente designada por Lei como solidariamente pelo cumprimento das obrigações tributárias do fundo, aplicando-se-lhe o inciso II, do art. 124, do CTN c/c o art. 4º da Lei nº 9.779/99.

Ante o exposto, voto por manter a responsabilidade tributária solidária da instituição administradora responsável pela gestão do fundo.

3.3 – Dos créditos de PIS e COFINS decorrentes dos encargos de depreciação

A Recorrente alega que os créditos de PIS e COFINS decorrentes dos encargos de depreciação dos imóveis foram ilegalmente desconsiderados nos cálculos realizados pela fiscalização por se tratarem de bens usados, tecendo considerações e colacionando jurisprudência sobre o tema. Notícia ainda que em autuação referente ao período anterior a fiscalização adotou postura contrária, contabilizando os referidos créditos.

Veja-se o trecho do Acórdão de piso que discorre sobre a matéria:

Sustenta a autuada que foram desconsiderados, para fins da apuração dos supostos valores devidos, os créditos de PIS e de COFINS sobre a depreciação dos imóveis adquiridos.

Tal questão foi devidamente enfrentada pela autoridade fiscal, conforme consignado em nota de rodapé à folha 932, abaixo transcrita:

Não dará direito ao crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, nos termos do parágrafo 2º, inc. II, do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e nº

10.833/2003, e portanto da depreciação dele decorrente. **O próprio contribuinte tem esse entendimento**, conforme resposta de 24/09/2013, item 2, “f”: **"não há créditos de PIS e COFINS relativamente aos encargos de depreciação e amortização referentes a edificações em imóveis que compõem o patrimônio do FII"**.

Por fim, **a Instrução Normativa SRF nº 457/2004**, que disciplina a utilização de créditos calculados em relação aos encargos de depreciação para fins de apuração do PIS e COFINS, no parágrafo 3º, inc. II, do artigo 1º **veda a utilização de créditos na hipótese de aquisição de bens usados**. (grifo nosso)

O trecho transcrito pela decisão constitui nota de rodapé do Termo de Verificação Fiscal e elenca os diversos fundamentos apontados para a inexistência de créditos de PIS e COFINS a serem contabilizados. O primeiro decorreria do fato da aquisição destes imóveis não gerar crédito por não estar sujeita ao pagamento de PIS e COFINS. O segundo consiste na afirmação do próprio Recorrente, conforme consta da Resposta à Intimação de fls. 629, no sentido de que não haveria créditos de PIS e COFINS relativamente aos encargos de depreciação e amortização referentes a edificações em imóveis que compõem o patrimônio do FII. Por último, a autoridade fiscal faz referência à norma que veda a apropriação de créditos decorrentes da aquisição de bens usados.

Considerando que os imóveis adquiridos pelo FUNDO compunham o ativo imobilizado da CDB, sobre sua venda não incidiu PIS e COFINS nos termos do art. 1º, §3º, VI da Lei nº 10.637/2002 e art. 1º, §3º, II da Lei nº 10.833/2003, devendo-se destacar que a aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições não gera crédito, nos termos do art. 3º, § 2º, II das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Entretanto, verifica-se que a legislação autoriza a pessoa jurídica a descontar créditos de PIS e COFINS calculados em relação a edificações ou benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária:

Lei 10.637/2002

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;

Lei 10.833/2003

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;

Destarte, a despeito da aquisição dos imóveis não gerar direito a crédito, as despesas de depreciação incorridas mensalmente permitem o creditamento, independentemente de os imóveis terem sido adquiridos novos ou usados, pois tal vedação não se aplica às edificações e benfeitorias que são utilizados nas atividades da empresa, de modo que deve ser acolhida a pretensão da Recorrente para que sejam contabilizados os créditos resultantes das despesas de depreciação dos imóveis incorridas no período, conforme o demonstrativo juntado pelo FUNDO às fls. 1.659.

4- Da conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao mesmo.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Seixas Pantarolli

Declaração de Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

1. Trata-se de auto de infração para exigência de PIS e COFINS por equiparação do fundo **Recorrente** a pessoa jurídica, nos termos do artigo 2º da Lei 9.779/99.

2. Narra o Termo de Verificação Fiscal que a empresa RECO MASTER Empreendimentos e Participações cumula posição jurídica de quotista e sócia do fundo imobiliário operado pela **Recorrente**.

3. Pois bem, o artigo 2º da Lei 9.779/99 dispõe que “*sujeita-se à tributação aplicável às pessoas jurídicas, o Fundo de Investimento Imobiliário que aplicar recursos em empreendimento imobiliário que tenha como (...) sócio, quotista que possua, isoladamente mais de 25% (vinte e cinco por cento) das quotas do fundo*”. Desta forma, são requisitos à incidência da norma (no que importa a solução da questão em tela) a) a aplicação de recursos em

empreendimento imobiliário, b) que alguém (pessoa física ou jurídica) possua mais de 25% das quotas do Fundo e c), ao mesmo tempo, figure como sócio do empreendimento imobiliário.

4. Empreendimento imobiliário, nos termos do artigo 2º da Instrução CVM 205/94, é, dentre outras atividades, a “*aquisição de imóveis prontos (...) para posterior locação*”. Ora, é incontroverso nos autos que a **Recorrente** adquiriu imóveis da Companhia Brasileira de Distribuição e, ato contínuo, os alugou. Em assim sendo, a **Recorrente** faz empreendimentos imobiliários.

5. Não menos controverso é o fato de a empresa RECO MASTER deter 100% das cotas da **Recorrente**, mais de 25% portanto. A dúvida reside na somatória de posições jurídicas, em especial na posição jurídica de sócio.

6. De saída, o artigo 2º da Lei 9.779/99 fala de sócio do **empreendimento imobiliário** e não em sócio do Fundo de Investimento – e não poderia fazê-lo, posto que este último não é sociedade, não tem personalidade jurídica e é caracterizado como mera comunhão de recursos (artigo 1º da Lei 8.668/93). Assim, para a conclusão acerca do acúmulo de funções é imperioso observar a participação do quotista no empreendimento imobiliário. Exemplificando, se pessoa jurídica com mais de 25% das quotas do Fundo construir (ou incorporar) imóveis do fundo, esta pessoa jurídica é ao mesmo tempo construtora (ou incorporadora) do empreendimento imobiliário, isto é, cumula funções de quotista **do fundo** e construtora **do empreendimento**. Transpondo o raciocínio, sabedores que a RECO MASTER possui 100% das quotas do fundo, caso demonstrado que ela é **sócia** do empreendimento imobiliário na aquisição de imóveis para posterior locação, a **Recorrente** deve ser tributada como pessoa jurídica.

7. De uma forma geral, doutrina moderna (COELHO, Manual p. 141/4) e clássica (ASCARELLI, Princípios (...), p. 340/3) do Direito Empresarial conceituam sócio por seu estatuto; pelos sinais exteriores que demonstram a situação de sócio. Na mesma linha, nossa Matrícula Substantiva Cível (artigo 981) acentua que ser sócio aquele que i) contribuiu com bens e serviços para a atividade econômica e ii) partilha dos resultados.

8. A partilha dos resultados do empreendimento imobiliário decorre de obrigação legal (artigo 10 *caput* inciso IX e Parágrafo Único da Lei 8.668/93); obrigação esta reforçada pelos § 1º e 2º do artigo 14 do Regulamento do Fundo que dispõe sobre a partilha dos aluguéis recebidos (do empreendimento imobiliário, portanto):

§ 1º - O **FUNDO** deverá distribuir a seus quotistas, no mínimo, 95% (noventa e cinco por cento) dos resultados auferidos, apurados segundo o regime de caixa com base em balanço semestral encerrado em 30 de junho e 31 de dezembro de cada ano. O resultado auferido num determinado período será distribuído aos quotistas no 10º (décimo) dia útil dos meses de fevereiro e agosto. Eventual saldo de resultado não distribuído terá a destinação que lhe der a Assembléia Geral Ordinária de Quotistas, com base em proposta e justificativa apresentada pela **INSTITUIÇÃO ADMINISTRADORA**.

§ 2º - Entende-se por resultado do **FUNDO**, o produto decorrente do recebimento dos aluguéis e de eventuais rendimentos oriundos de aplicações financeiras em ativos de renda fixa, deduzidos os valores devidos por conta dos preços de aquisição dos imóveis integrantes do patrimônio do **FUNDO**, a Reserva de Contingência a seguir definida e as demais despesas previstas neste Regulamento para a manutenção do **FUNDO**, não cobertas pelos recursos arrecadados por ocasião da emissão das quotas, tudo de conformidade com o disposto na Instrução CVM n.º 206, de 14 de janeiro de 1994.

9. Acerca da contribuição para o empreendimento imobiliário, o artigo 36 da Instrução CVM 205/94 dispõe que as quotas adquiridas correspondem ao patrimônio do fundo; patrimônio este composto dos imóveis adquiridos para posterior locação, *ex vi* artigo 6º do Regulamento do Fundo. Observe-se que o artigo utiliza o verbo *corresponder* ao invés do verbo *ser*. Desta forma as quotas não são o patrimônio do Fundo, não são os imóveis; as quotas equivalem ao patrimônio do Fundo, são proporcionais aos valores dos imóveis. Aliás, o artigo 10 inciso I do Regulamento da **Recorrente** ao tratar de emissão de novas quotas ressalta que o valor de cada uma corresponderá ao “*quociente entre o valor do patrimônio líquido contábil atualizado do fundo e o número de quotas emitidas*”.

DAS NOVAS EMISSÕES DE QUOTAS

Art. 10 - O **FUNDO** poderá, encerrado o processo de distribuição da primeira emissão autorizada no artigo 8º deste Regulamento, realizar novas emissões de quotas mediante prévia aprovação da unanimidade dos quotistas, obtida em Assembléia Geral de Quotistas e depois de obtida a autorização da CVM, observado que:

I. O valor de cada nova quota deverá ser aprovado por unanimidade em Assembléia Geral de Quotistas e fixado, preferencialmente, tendo em vista (i) o valor patrimonial das quotas, representado pelo quociente entre o valor do patrimônio líquido contábil atualizado do **FUNDO** e o número de quotas emitidas; (ii) as perspectivas de rentabilidade do **FUNDO**; (iii) ou, ainda, o valor de mercado das quotas já emitidas;

10. Com isto se quer dizer que, regra geral ao subscrever quotas de Fundo de Investimento, o Investidor não contribuiu para a formação do patrimônio do fundo; não contribui para a aquisição de imóveis que serão utilizados no empreendimento imobiliário. Desta feita, quotista não é sócio **salvo** se demonstrado que o aporte foi direcionado à aquisição de imóveis que serão explorados no empreendimento imobiliário.

11. Em resposta ao termo de intimação 8/2012 a **Recorrente** informou que em 13 de setembro de 2006 a RECO MASTER aportou R\$ 6.861.900,00 subscrevendo 68.619 quotas.

Já em resposta ao Termo de Intimação 09/2012 a **Recorrente** coligiu planilha em que indica que entre junho de 2016 e setembro de 2016 adquiriu imóveis da CBD no valor total de R\$ 6.856.167,84. Em assim sendo, restou demonstrado que em data próxima a **Recorrente** adquiriu imóveis em valores muito próximos ao aporte de capital feito pela empresa RECO MASTER, a demonstrar que esta última contribuiu com a aquisição de imóveis para o empreendimento imobiliário.

12. Destarte, demonstrado que a empresa RECO MASTER é ao mesmo tempo quotista de mais de 25% da **Recorrente** e sócia do empreendimento imobiliário (leia-se, aportou capital para a aquisição de patrimônio e recebe valores dos aluguéis dos imóveis) de rigor sua tributação como pessoa jurídica, na forma do artigo 2º da Lei 9.779/99.

13. É claro que a **Recorrente** poderia argumentar que os contratos de aquisição dos imóveis da CBD datam de outubro de 2005 (exemplo, 1305 – Campinas), momento anterior a aquisição das quotas pela RECO MASTER (setembro de 2006). Todavia, tal argumento soaria estranho eis que já em outubro de 2005 a RECO MASTER (embora não quotista) figurava nos contratos de aquisição de imóveis com a CBD como “*interveniente anuente*” – quiçá demonstrando um vínculo ainda mais estreito entre o Fundo e seu quotista:

COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO, sociedade por ações de capital aberto, constituída e existente de acordo com as leis da República Federativa do Brasil, com sede na Capital do Estado de São Paulo, na Avenida Brigadeiro Luiz Antônio, 3.142, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 47.508.411/0001-56, com seus atos constitutivos devidamente arquivados perante a Junta Comercial do Estado de São Paulo – JUCESP sob o NIRE 300.089.901, neste ato representada em conformidade com seu Estatuto Social, doravante designada simplesmente **VENDEDORA**, e

BANCO OURINVEST S.A., instituição financeira, constituída e existente de acordo com as leis da República Federativa do Brasil, com sede na Capital do Estado de São Paulo, na Avenida Paulista, nº 1.728, sobreloja, 1º, 2º, 10º e 11º andares, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 78.632.767/0001-20, com seus atos constitutivos devidamente arquivados perante a JUCESP sob o NIRE 35.300.524.179, neste ato representada na forma do seu Estatuto Social, doravante designada **BANCO OURINVEST**, na qualidade de instituição administradora do **FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO PENÍNSULA**, constituído de acordo com a Lei nº 8.668, de 25 de junho de 1993 e Instrução da Comissão de Valores Mobiliários (a “CVM”) nº 205, de 14 de janeiro de 1994, inscrito no CNPJ/MF sob nº 07.583.627/0001-61, este último doravante simplesmente designado **COMPRADOR** ou **FUNDO**;

E na qualidade de Interveniente-Anuente:

RECo. MASTER EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A., sociedade por ações de capital fechado, constituída e existente de acordo com as leis da República Federativa do Brasil, com sede na Capital do Estado de São Paulo, na Avenida Brigadeiro Luiz Antônio, nº 3.126, inscrita no CNPJ/MF sob nº 07.283.074/0001-21, com seus atos constitutivos devidamente arquivados perante a JUCESP sob o NIRE 35.300.321.685, neste ato representada em conformidade com seu Estatuto Social, doravante simplesmente designada **RECo. Master** ou **INTERVENIENTE ANUENTE**.

14. Pelo exposto, e com a máxima vênica ao ilustre Conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, divirjo das premissas e acompanho pelo resultado as conclusões para negar provimento ao Recurso Voluntário.

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

(documento assinado digitalmente)

Declaração de Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

Em que pese o como de costume bem fundamentado voto do Conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, ousou dele discordar pelos fundamentos que exponho a seguir.

Entendo que o preceptivo normativo do art. 2º da Lei nº 9.779/1999 não se aplica ao FUNDO, em virtude da inexistência de cumulação das posições de quotista relevante e, ao mesmo tempo, "incorporador", "construtor" ou "sócio" do empreendimento imobiliário investido. Observe-se, neste sentido, que a norma se volta especificamente a evitar a concorrência predatória dos fundos com as pessoas jurídicas que exploram idênticas atividades e, neste sentido, os rendimentos do fundo serão tributados segundo as mesmas normas aplicáveis às pessoas jurídicas quando permitir participação superior ao limite de vinte e cinco por cento ao incorporador, construtor ou sócio do empreendimento imobiliário.

Trata-se, como se pode perceber, de norma antielisiva específica (SAAR) que tem, por desígnio, evitar que empresas que explorem atividades imobiliárias (incorporador, construtor ou sócio), submetidas ao regime geral de tributação corporativa, passem a explorá-las sob a forma de fundo de investimento, sujeito a regime tributário mais favorável por meio da via indireta de participação relevante. Contudo, sua aplicação se restringe às especialíssimas hipóteses em que tal cotista relevante se trate de incorporador, construtor ou sócio do empreendimento investido.

Assim, inexistente amparo legal para a responsabilização de ABÍLIO DINIZ ou da CBD, uma vez que fora do horizonte de eventos da norma, que se limita à única quotista do FUNDO no período de apuração em apreço (2009 a 2011), ou seja, a RECO, devendo haver, ademais, seu enquadramento como incorporadora, construtora ou sócia do empreendimento, partilhando do resultado do recebimento de haveres, tais como aluguéis, na proporção da copropriedade. Contudo, na espécie, o que se percebe é que o FUNDO figura como adquirente único dos imóveis, de forma a inexistir outra apto a perceber frutos do empreendimento.

A imputação levada a cabo pela autoridade fiscal se volta a cogitar que ABÍLIO DINIZ é ao mesmo tempo controlador do único quotista do Fundo e um dos sócios de maior expressão da locatária dos imóveis, ou seja, a CBD. Ocorre que ABÍLIO DINIZ: **(i)** detém o controle compartilhado com o grupo Casino por ser detentor de 50% do capital social da empresa WILKES que, por seu turno, figura como controladora da CBD; e **(ii)** é controlador da RECO. A situação escapa à previsão legal, como se percebe, salvo por meio de vera aplicação analógica, de todo vedada pelo direito brasileiro. Tal ocorre porque nenhum dos fatos acima tem eficácia para atribuir a ABÍLIO DINIZ a condição de incorporador, construtor ou sócio no empreendimento imobiliário e, a bem da verdade, sequer a de quotista detentor de mais de 25% das quotas do fundo. A afirmação em contrário constitui um ousado exercício interpretativo que, em que pese sua retórica que flerta com a desconsideração da pessoa jurídica (figura substancialmente diversa em nosso ordenamento), é incapaz de sustentar a acusação fiscal.

Neste sentido, merecedor de encômios o voto do Conselheiro Alberto Pinto no Acórdão nº 1302-002.053 ao entender que o vocábulo "sócio" constante no *caput* do art. 2º da lei em referência deve ser entendido como sócio do incorporador ou sócio do construtor, aplicando-se, por força do art. 110 do Código Tributário Nacional, de um lado, a definição do art. 966 do

Código Civil para empreendimento imobiliário como atividade de aquisição de imóvel para posterior alienação, locação ou arrendamento e, de outro, a definição do art. 981 do diploma privado, do qual se deriva que “sócio” apenas se refere aos investidores nas aquisições dos imóveis para aquelas finalidades, o que remete ora ao coproprietário (condômino) do imóvel adquirido pelo Fundo. Contudo, o que se observa no caso concreto, é que o Fundo é o adquirente exclusivo das unidades imobiliárias e único a receber seus frutos, sem a necessária relação jurídica direta ou a partilha de interesses comuns que caracterizam a sociedade.

Tampouco prospera o argumento no sentido de que CDB e RECO comunguem do mesmo grupo econômico, uma vez que enquanto esta integra o GRUPO DINIZ, aquela é empresa do GRUPO PÃO DE AÇÚCAR, cujo controle foi vendido ao GRUPO CASINO em 2005. Assim, afirmar que ABÍLIO DINIZ é controlador indireto da RECO e sócio indireto da CBD guarda substancial distância com a aplicação do art. 2º da Lei nº 9.779 de 1999. Diga-se, nesta quadra, que a situação adveniente da operação realizada em 2005 implicou a perda do controle ABÍLIO DINIZ sobre a CBD, remanescendo sob seu domínio apenas 24% do capital social da empresa. Não bastando, do cotejo da Cláusula 6.3. do acordo de acionistas de 22 de junho de 2005, com os requisitos legais que buscam lastrear o presente auto de infração, ABÍLIO DINIZ se encontrava impedido de votar sobre qualquer assunto relacionado à locação dos imóveis.

O desejo da autoridade autuante de aplicação dilargada daquilo que se trata de norma específica voltada a combater práticas elisivas pode ser louvável do ponto de vista do direito a ser escrito, mas o fato é que, em sede de controle de legalidade do lançamento, inescapável é ao julgador prestigiar o primado da legalidade e, sob o pálio da lei, exigem-se textualmente as condições cumulativas acima analisadas e, de outro lado, veda-se a interpretação analógica para a exigência de tributos.

Assim, voto por conhecer do recurso voluntário para, no mérito, dar-lhe provimento.

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

(documento assinado digitalmente)