



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

Processo nº	16327.001752/2010-25
Recurso nº	929.445 Voluntário
Acórdão nº	1301-00.994 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	07 de agosto de 2012
Matéria	IRPJ - TRIBUTAÇÃO POR EQUIPARAÇÃO
Recorrente	FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO PENÍNSULA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2006

Ementa:

FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO. TRIBUTAÇÃO. EXCEPCIONALIDADE.

Constatado que o empreendimento imobiliário é integralmente explorado (100% do negócio) por quotista único (100% das quotas) do Fundo de Investimento Imobiliário, revelam-se presentes as circunstâncias autorizadoras da aplicação do disposto no art. 2º da Lei nº 9.779/99, ou seja, o referido Fundo sujeita-se à tributação aplicável às pessoas jurídicas.

DESPESAS COM TRIBUTOS (PIS E COFINS) DEDUÇÃO

Tendo, no mesmo procedimento, formalizado exigências de PIS e COFINS, tributos cuja dedutibilidade não é vedada pela lei tributária, a autoridade lançadora, por dever de ofício, deve deduzir o respectivo valor para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO. OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS. CUMPRIMENTO RESPONSABILIDADE.

Nos termos do art. 4º da Lei nº 9.779/99, ressalvada a responsabilidade das fontes pagadoras pelas retenções do imposto sobre os rendimentos submetidos à incidência tributária nas hipóteses previstas na legislação de regência, a responsabilidade tributária pelo cumprimento das demais obrigações tributárias (principais e acessórias), inclusive as decorrentes do disposto no art. 2º do referido diploma legal, é da instituição administradora do Fundo de Investimento Imobiliário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Autenticado digitalmente em 29/11/2012 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 08/12/2012 por AL

BERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 04/12/2012 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 29/11/2012 por VALMIR SANDRI

Impresso em 09/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir das bases tributáveis do IRPJ e CSSL os valores lançados de PIS e Cofins oriundos do mesmo procedimento fiscal. Vencidos os conselheiros Wilson Fernandes Guimarães e Paulo Jakson da Silva Lucas que negavam a dedutibilidade do PIS e COFINS, e o conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, que dava provimento integral ao recurso. Designado o conselheiro Valmir Sandri para redigir o voto vencedor.

“documento assinado digitalmente”

Alberto Pinto Souza Junior

Presidente.

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Relator

“documento assinado digitalmente”

Valmir Sandri, Redator Designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Alberto Pinto da Souza Junior, Paulo Jakson da Silva Lucas, Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO PENÍNSULA, já devidamente qualificado nestes autos, inconformado com a decisão da 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, São Paulo, que manteve, na íntegra, os lançamentos tributários efetivados, interpõe recurso a este colegiado administrativo objetivando a reforma da decisão em referência.

Por bem sintetizar os fatos apurados pela Fiscalização e as defesas apresentadas pelos apontados no pólo passivo das obrigações tributárias constituídas, reproduzo, a seguir, excertos do relato feito em primeira instância.

DA AUTUAÇÃO

Conforme o Termo de Verificação Fiscal de fls.161/170, em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada, relativa ao ano-calendário de 2005, o Auditor-Fiscal autuante 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. 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 nº 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.

5. O art.2º, da Lei nº 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 nº 205/94, foi definido que o conceito de empreendimento imobiliário abrange a aquisição de imóveis prontos.

6. 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.

7. 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 (fls.92/102), por intermédio do qual os imóveis continuam vinculados à CBD.

8. O sujeito passivo da relação individual e concreta é a contribuinte, uma vez que o fundo de investimento foi equiparado às pessoas jurídicas, por força do art.2º, da Lei nº 9.779/99.

9. Efetuou-se a apuração dos valores devidos de IRPJ e CSLL com base no lucro real trimestral, tendo em vista ser a tributação mais benéfica para a contribuinte, conforme o art.112, do CTN, e o art.1º, da Lei nº 9.430/96. Tais valores foram calculados a partir de demonstrações financeiras mensais do ano-calendário de 2005, apresentadas em meio digital pela contribuinte.

Em decorrência das constatações feitas, foram lavrados Autos de Infração de IRPJ (fls.171/176) e CSLL (fls.177/181), dos quais a contribuinte tomou ciência em 28/12/2010 (fls.174 e 178), com os valores a seguir discriminados:

...

DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

Em 28/12/2010, a fiscalização lavrou Termo de Sujeição Passiva Solidária contra o BANCO OURINVEST S/A (fls.183/184).

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.253/274, protocolizada em 27/01/2011 e acompanhada dos documentos de fls.275/346, expondo, em síntese, que:

1. Apesar de lavrados contra o mesmo sujeito passivo e serem baseados nos mesmos fundamentos de fato e de direito, a fiscalização lavrou autos de infração em Autenticado digitalmente em 29/11/2012 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 08/12/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 04/12/2012 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 29/11/2012 por VALMIR SANDRI

Impresso em 09/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

dois processos distintos: o processo nº 16327.001752/2010-25, com relação a autos de infração de IRPJ e CSLL, e o presente processo, nº 16327.001753/2010-70, relativamente aos autos de PIS e de COFINS.

1.1. Os referidos processos devem ser reunidos num único processo administrativo (ou apensados) para que sejam conjuntamente analisados e julgados, conforme prevê o §1º, do art.º9º, do Decreto nº 70.235/72.

2. A divergência entre o auto de infração e o entendimento da impugnante está na inaplicabilidade à contribuinte da norma equiparadora do art.2º, da Lei nº 9.779/99, uma vez que no presente caso não se vislumbram nem a figura do incorporador, nem a figura do construtor, nem tampouco a de sócio.

2.1. Uma sociedade só existe se a aplicação de recursos foi efetuada por mais de uma pessoa ligadas por contrato de sociedade, isto é, uma pluralidade de adquirentes ligados por contrato de sociedade. Só nesta hipótese pode ocorrer a cumulação a que se refere o art.2º, da Lei nº 9.779/99, ou seja, a concomitante posição de quotista relevante da contribuinte e de sócio do empreendimento em que se investe.

2.2. Para que a alegada cumulação pudesse ter ocorrido seria necessário que a contribuinte tivesse realizado a aquisição do imóvel conjuntamente com, no mínimo, outro investidor com o qual contribuísse com bens ou serviços e partilhasse os resultados do empreendimento, o que não ocorreu no caso concreto.

2.3. O BANCO OURINVEST S/A, na qualidade de administrador da contribuinte, é o adquirente único dos imóveis, não existindo, pois, nenhum sócio nesse empreendimento.

2.4. A contribuinte não investiu em qualquer empresa ou deteve qualquer participação societária.

3. O caráter fiduciário da propriedade do administrador da contribuinte (BANCO OURINVEST S/A) quanto aos imóveis é uma consequência do regime legal de qualquer fundo de investimento imobiliário, expressamente prevista nos artigos 6º, 7º e 8º, da Lei nº 8.668/93, e, ao contrário do afirmado no auto, nada tem a ver com o instituto da propriedade fiduciária de bem móvel, com escopo de garantia, de que tratam o art.1361 e seguintes do Código Civil. A propriedade fiduciária de bem imóvel, com escopo de garantia, ou seja, decorrente de alienação fiduciária, é regulada no art.22 e seguintes da Lei nº 9.514/97, não no Código Civil.

3.1. A alienação dos imóveis em causa foi realizada a título definitivo, e não resolúvel, como sucederia caso se tratasse de alienação fiduciária em garantia. Após a celebração dos contratos, os imóveis perderam qualquer vínculo com a CBD, ao contrário do que afirma o auto de infração. A relação fiduciária existe entre o administrador e a contribuinte e não entre a contribuinte e a CBD.

4. A fiscalização desconsiderou, na apuração do PIS e da COFINS, os créditos decorrentes das despesas mensais de depreciação dos imóveis, os quais utilizou para efeitos de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

5. O Fisco desconsiderou, na apuração do IRPJ e da CSLL, as despesas relativas às exigências de PIS e de COFINS.

6. A fiscalização não compensou, na apuração do IRPJ, o valor retido e recolhido pela contribuinte a título de IRRF no ano de 2005.

6.1. Com efeito, a contribuinte distribuiu rendimentos no ano de 2005, razão pela qual realizou, em 29/12/2005, a retenção e o recolhimento de imposto de renda, à alíquota de 20% sobre o total de rendimento, no valor de R\$5.094.036,83 (fls.346).

7. A impugnante foi notificada do auto de infração em 28/12/2010, logo houve a decadência do direito de o Fisco proceder ao lançamento dos créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 28/12/2005, nos termos do art.150, § 4º, do CTN.

7.1. Logo, os créditos tributários de PIS e COFINS relativos ao período de agosto a novembro de 2005, cujos fatos geradores teriam ocorrido em 31/08/2005, 30/09/2005, 31/10/2005 e 30/11/2005, foram atingidos pela decadência.

8. A impugnante protesta pela apresentação posterior de novos documentos, alegações e quaisquer outras provas necessárias.

DA IMPUGNAÇÃO DO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO

Em 27/01/2011, o responsável solidário BANCO OURINVEST S/A apresentou a impugnação de fls. 224/236, acompanhada dos documentos de fls.237/252, 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.

1.1. 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.

1.2. Trata-se da responsabilidade de terceiro, prevista no art.134, do CTN, que difere da figura da solidariedade, já que naquela há sempre subsidiariedade da obrigação do responsável face à obrigação do devedor principal, subsidiariedade essa consistente no benefício de ordem.

1.3. 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.

1.4. 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.

1.5. Não sendo o BANCO OURINVEST S/A devedor solidário, mas responsável, não cabe imputar-lhe sujeição passiva.

A já citada 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, analisando o feito fiscal e as peças de defesa, decidiu, por meio do Acórdão nº. 16-32.414, de 04 de julho de 2011, pela procedência dos lançamentos.

O referido julgado restou assim ementado:

Segundo a legislação de regência, tributos cuja exigibilidade esteja suspensa não podem ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ.

IRRF. APLICAÇÕES FINANCEIRAS EM FUNDOS DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO. ANTECIPAÇÃO DO IRPJ DEVIDO.

Não cabe a dedução do IRRF da base tributável do IRPJ por parte da fonte pagadora do rendimento tributável, que é quem efetivou a retenção do imposto de renda e não quem sofreu a retenção do imposto.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSL

A procedência do lançamento de IRPJ, relativo a receitas que deixaram de ser oferecidas à tributação, implica a manutenção da exigência fiscal de CSL decorrente dos mesmos fatos.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. CONEXÃO. JULGAMENTO CONJUNTO.

As normas que regem o processo administrativo fiscal não trazem a previsão de julgamento conjunto de processos distintos. Todavia, tratando-se de processos relativos aos mesmos fatos, eles devem ser distribuídos preferencialmente para a mesma Turma de Julgamento, em atendimento ao princípio da eficiência no serviço público e evitando-se a prolação de decisões conflitantes sobre os mesmos fatos.

PRODUÇÃO DE PROVAS APÓS A IMPUGNAÇÃO. PROVA DOCUMENTAL. PRECLUSÃO.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de a impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a ocorrência de algumas das hipóteses previstas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

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, consequentemente 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.

Irresignada, a contribuinte apresentou o recurso de folhas 376/402, por meio do qual sustenta:

- que o auto de infração não conseguiu, nem remotamente, demonstrar a existência de cumulação exigida pela lei, partindo, inclusive, de um erro de direito de

considerar que a operação realizada consistiu numa alienação fiduciária em garantia de imóveis, os quais, assim, continuariam a pertencer à CBD;

- que é inequívoco que o FUNDO jamais investiu em qualquer empresa ou deteve qualquer participação societária;

- que o investimento foi realizado diretamente em imóveis, de acordo com o objeto do FUNDO, tendo o auto de infração se pautado em premissa equivocada (investimento em empresa controlada);

- que o acórdão recorrido “tentou salvar o trabalho fiscal”, modificando o seu fundamento e trazendo, agora, um conceito inovador de “sócio do empreendimento imobiliário, na figura dos empresários responsáveis por gerir o grupo econômico”, conceito esse que não encontra amparo nem no art. 2º da Lei nº 9.779/99, nem em qualquer outra norma de direito privado;

- que em momento algum defendeu a inaplicabilidade do instituto da alienação fiduciária ao presente caso, tendo, apenas, demonstrado que a operação em causa não pode ser caracterizada como alienação fiduciária em garantia na medida em que é uma mera compra e venda simples;

- que tanto é absurda a qualificação da operação como alienação fiduciária que a própria Fiscalização, ao lavrar o auto de infração relativo aos exercícios seguintes, reconheceu o erro cometido e abandonou o argumento de pretensa caracterização da alienação fiduciária;

- que não é permitido aos órgãos de julgamento manter uma autuação fiscal com base num fundamento distinto do utilizado na autuação;

- que a Lei nº 8.668/93 criou um regime especial em que se atribui ao administrador a PROPRIEDADE FIDUCIÁRIA dos bens imóveis, à semelhança do que sucede nos *trusts* do direito anglo-saxônico (o administrador é titular dos direitos em NOME PRÓPRIO, mas exerce os direitos POR CONTA E NO INTERESSE dos quotistas dos fundos de investimentos imobiliários);

- que o caráter fiduciário da propriedade do administrador do FUNDO (OURINVEST) quanto aos imóveis é uma consequência do regime legal de todo e qualquer fundo de investimento imobiliário, expressamente previsto nos artigos 6º, 7º e 8º da Lei 8.668/93, e, ao contrário do afirmado no acórdão recorrido, nada tem a ver com o instituto da propriedade fiduciária de que trata o art. 1361 e seguintes do Código Civil ou o art. 22 e seguintes da Lei 9.514/97;

- que não há nos COMPROMISSOS IRREVOGÁVEIS DE COMPRA E VENDA DE BENS IMÓVEIS, celebrados entre o OURINVEST, na qualidade de administrador do FUNDO, e a CBD, qualquer previsão de alienação fiduciária em garantia;

- que a alienação dos imóveis em causa foi realizada a título definitivo, e não resolúvel, como sucederia caso se tratasse de alienação fiduciária em garantia;

- que, após a celebração desses contratos, os imóveis perderam qualquer

- que o acórdão recorrido, para concluir que a CBD era “sócia do empreendimento imobiliário”, fixa a premissa de que a referida empresa pertence ao mesmo grupo econômico da quotista do FUNDO (empresa RECO), porém, trata-se de manifesto erro de fato, eis que a CBD não é empresa do mesmo grupo econômico da RECO, já que não estão submetidas ao mesmo controle, nem tampouco à mesma estrutura administrativa;

- que ainda que se admitisse que a CBD pertence ao mesmo grupo econômico da RECO, o art. 2º da Lei nº 9.779/99 não estabelece que o fato de uma sociedade pertencer ao mesmo grupo (econômico) da sociedade quotista do FUNDO torna aquela sociedade, de pronto, “sócia do empreendimento imobiliário”;

- que, para que exista a cumulação prevista no art. 2º da Lei nº 9.779/99, é necessário que o FUNDO aplique recursos num empreendimento imobiliário do qual também participe, como sócio, construtor ou empreendedor, o cotista relevante do FUNDO;

- que só as aquisições de imóveis prontos “para posterior alienação, locação ou arrendamento” podem ser caracterizadas como empreendimento imobiliário, pois só elas (ao contrário das aquisições de imóveis prontos para uso próprio) configuram uma atividade duradoura, um verdadeiro “empreendimento”;

- que, para que existisse a cumulação de posições no empreendimento imobiliário, seria necessário que o FUNDO tivesse realizado a aquisição dos sessenta imóveis conjuntamente com, no mínimo, outro investidor, com o qual contribuísse com bens e serviços e partilhasse os resultados do empreendimento;

- que o FUNDO (por meio do seu administrador, OURINVEST) 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;

- que, admitindo-se a tese de sujeição do FUNDO à tributação das pessoas jurídicas, o acórdão recorrido deveria ser parcialmente reformado por não ter determinado a dedução, da base de tributação do IRPJ e da CSLL, dos valores de PIS e de COFINS;

- que dúvidas não restam de que no momento da lavratura do auto de infração os créditos tributários de PIS e de COFINS não estavam com sua exigibilidade suspensa, pelo que inexistia qualquer impedimento à realização de sua dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Ao final, o autuado requer que o presente recurso seja julgado em conjunto com o recurso voluntário apresentado no processo nº 16327.001753/2010-73, relativo aos autos de PIS e de COFINS.

Às fls. 477/493, BANCO OURINVEST S/A, apontado como sujeito passivo solidário pela autoridade autuante, traz os seguintes argumentos de defesa:

- nos termos do art. 4º da Lei nº 9.779/99, o administrador do Fundo é responsável pelo cumprimento das obrigações do Fundo, e não devedor solidário das suas eventuais obrigações, donde resulta que tal dispositivo não autoriza a aplicação do art. 124 do Código Tributário Nacional (CTN);

- no caso, trata-se da figura da responsabilidade de terceiro, a qual é sempre subsidiária;

- o instituto da solidariedade previsto no art. 124 do CTN se aplica apenas entre sujeitos que podem qualificar-se como contribuintes, o que efetivamente não ocorre entre o Fundo e ele;

- no caso, o único contribuinte das supostas obrigações tributárias é o Fundo, que foi quem obteve a renda que, no caso de ser passível a sua sujeição à tributação das pessoas jurídicas pretendida no auto de infração, seria tributável pelo IRPJ e pela CSLL;

- relativamente ao argumento da decisão recorrida de que o art. 135, inciso III, do CTN, também seria aplicável, tal entendimento não pode prevalecer, seja porque é vedado à autoridade julgadora pautar sua decisão em fundamento distinto do utilizado na autuação, seja porque não houve qualquer atuação irregular por parte dele (administrador do Fundo);

- não há qualquer irregularidade ou vedação legal para a constituição de fundos de investimento imobiliário com um único quotista, haja vista que a unipessoalidade de fundos de investimento é prevista no art. 111-A da Instrução CVM nº 409, de 18 de agosto de 2004;

- também não há vedação legal para que um Fundo invista recursos em empreendimento imobiliário que tenha como incorporador, construtor ou sócio, um quotista relevante do Fundo (com mais de 25% das quotas).

É o Relatório.

Voto VencidoCÓPIA
Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço dos apelos.

Afasto, de pronto, a possibilidade de julgamento conjunto do presente processo com o de número 16327.001753/2010-73, vez que, apesar do fato propulsor das incidências tributárias ser o mesmo em ambos os feitos (tributação aplicável às pessoas jurídicas por força do disposto no art. 2º da Lei nº 9.779/99), as exigências de PIS e COFINS em si, objeto do referido processo administrativo, revelam-se de natureza autônoma, competindo à Terceira Seção deste Colegiado o processamento e julgamento do recurso voluntário interposto.

Do Termo de Verificação Fiscal (fls. 144/153), extraio os seguintes excertos:

2 - Dos Fatos e da Legislação Aplicável .

A primeira emissão de cotas do fundo ocorreu em 22 de junho de 2005 por meio da transferência do imóvel, de propriedade do Sr. Abílio dos Santos Diniz, CPF 001.454.918-20, para o fundo. O valor da operação foi de R\$ 612.000,00, que representaram 612 quotas. Em 13/09/2006, ocorreu a segunda emissão de quotas. A subscrição foi feita pela empresa Reco Máster Participações, CNPJ 07.283.074/0001-21, controlada pelo Sr. Abílio dos Santos Diniz. A integralização foi feita à vista, em moeda corrente nacional, no valor de R\$ 6.861.900,00, que representaram 68.619 quotas. Não ocorreram novas emissões de cotas, sendo que a empresa Reco Máster possui hoje 100% das cotas do Fundo Imobiliário Península (69.231 quotas).

O Fundo adquiriu em 2005 da CBD 60 imóveis para pagamento em 20 anos. A fonte principal de receita do fundo são os aluguéis recebidos da própria CBD. Aufere também rendimentos de aplicações financeiras. Suas despesas principais estão vinculadas ao pagamento dos imóveis adquiridos, incluídos os encargos de juros. No primeiro regulamento do fundo, datado de 23/06/2005, consta que o objetivo era o de adquirir e/ou promover a construção de imóveis industriais ou comerciais com a finalidade de venda, locação ou arrendamento. Em 09 de setembro de 2005, foi feita a alteração do objetivo que passou a ser a compra dos imóveis da CBD e locação dos mesmos à própria CBD.

Consta na contabilidade do contribuinte, entregue em meio magnético em resposta à intimação fiscal recebida em 22/10/2010, para o ano-calendário de 2005, receita de taxa de adesão no valor de R\$ 25.517.073,84. Foi intimado em 10/11/2010 a apresentar a documentação de suporte referente a esta receita. Ofereceu resposta em 12/11/2010 juntando carta-proposta, de 16/09/2005, cujo objeto é o compromisso irrevogável e irretratável do Fundo de Investimento Imobiliário Península de celebrar "Contratos de Locação" com a CBD, com previsão de pagamento de uma "taxa de adesão" pela CBD ao Fundo. Juntou também o "Compromisso de Adesão a Contratos de Locação", datado de 03/10/2010, celebrado entre o Banco Ouroinvest, administradora do fundo, com a CBD, em que a referida operação foi concretizada. Não obstante a peculiaridade do compromisso de adesão, uma vez que o regulamento, anterior ao compromisso, já esclarecia que o

Documento assinado digitalmente conforme MAT-002-001, de 04/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/11/2012 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 08/12/2012 por AL

BERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 04/12/2012 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 29/11/2012 por VALMIR SANDRI

Impresso em 09/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

novembro de 2005, ou seja, um mês depois, o fundo distribuiu ao Sr. Abílio dos Santos Diniz a quantia de R\$ 25.517.073,84.

No que tange à questão fulcral, ou seja, se a situação fática do fundo se subsume ao comando legal contido no artigo 2º da Lei nº 9.779/99, que o obrigaria a pagar tributos como pessoa jurídica, o contribuinte foi intimado em 18/11/2010 a apresentar parecer ou documento de suporte jurídico que embasou a constituição do fundo, notadamente no tocante à tributação prevista no citado diploma legal. Ofereceu resposta em 23/11/2010, juntando o Parecer Jurídico que embasou a constituição do fundo emitido pelo escritório Xavier, Bernardes, Bragança, Sociedade de Advogados, datado de 14/06/2005. O Parecer é da lavra do jurista Alberto Xavier. O ilustre hermeneuta trata a questão de forma direta no item B do citado parecer:

...

O renomado exegeta entende que a equiparação dos fundos imobiliários a pessoas jurídicas, em que um cotista detenha mais de 25% do controle do fundo, não alcança a situação de aquisições de imóveis prontos ou já construídos. Entende que a aplicação do artigo 2º da Lei nº 9779/99 ocorre só nas situações de empreendimentos imobiliários em curso de execução, tais como a construção, incorporação ou investimentos em projetos habitacionais. Conclui em seu Parecer:

"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 nº 9.779/99;

Não há como concordar com tal posicionamento. Os Fundos Imobiliários brasileiros, bem como na maioria dos países em que este instrumento é utilizado, tem uma estrutura tributária incentivada, dada a importância do setor imobiliário para a economia destes países.

O ambiente do Fundo Imobiliário é isento de impostos, tais como PIS, COFINS e Imposto de Renda, este último só incidindo sobre as receitas financeiras obtidas com as aplicações em renda fixa do saldo de caixa do fundo (compensáveis quando da distribuição de resultados aos cotistas). Os Fundos Imobiliários são instrumentos do mercado de capitais para captação da poupança popular. Todo o conteúdo normativo, desde a entrada em vigor da Lei nº 8668/93, caminha no sentido de incentivar a presença do maior número de investidores, principalmente pessoas físicas. Desta forma, desde 2005, com a entrada em vigor da Lei nº 11.196, além da isenção de impostos para as atividades do fundo, os cotistas 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.

A interpretação construída por Alberto Xavier cria uma exceção que o artigo 2º da Lei nº 9779/93 não contempla. Não há no comando normativo citado qualquer diferenciação de tratamento para os empreendimentos em curso e imóveis prontos. Não há nem menção a estas situações. Na regulamentação expedida pela CVM por meio da Instrução 205/94, mais especificamente no artigo 2º, está definido o conceito de empreendimento imobiliário:

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.

Assim, a aquisição de imóveis prontos também se constitui num empreendimento imobiliário. O próprio jurista afirma:

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.

No caso em tela, a cumulação da posição jurídica é mais do que clara. O Fundo foi inicialmente constituído tendo como único cotista, o Sr. Abílio Diniz. Em 2006, empresa por ele controlada, Reco Máster Participações, ingressa no fundo com a maior parte das cotas. A última posição dos controladores do Fundo aponta a Reco Máster como única participante, em conformidade com os documentos juntados pelo contribuinte. Na CBD, o Sr. Abílio Diniz é um dos controladores do grupo.

O instrumento jurídico utilizado para o aperfeiçoamento da transferência dos 60 imóveis da CBD para o fundo foi o do "Compromisso Irrevogável e Irretratável de Compra e Venda de Bem Imóvel" em caráter fiduciário. A propriedade fiduciária é tratada pelo atual Código Civil, nos artigos 1.361 e seguintes. Desdobra-se a posse em direta (devedor-fiduciante) e indireta (credor-fiduciário). O primeiro pode, portanto, usar e fruir do bem. O segundo mantém o direito de haver a posse plena, no caso de inadimplemento. Com o pagamento, extingue-se a propriedade resolúvel. Portanto, os imóveis continuam vinculados à CBD.

O comando legal previsto no artigo 111 do Código Tributário Nacional ordena que a interpretação sobre a legislação tributária que disponha sobre isenção seja feita de forma literal. Embora faça críticas a esta forma de interpretação, Paulo de Barros Carvalho, em sua obra *Curso de Direito Tributário*, 14ª edição, página 104, ensina que na análise literal prepondera a investigação sintática, ficando impedido o intérprete de aprofundar-se nos planos semânticos e pragmáticos. Em suma, 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. Existe a cumulação de posições jurídicas, estando o fundo península sujeito à tributação das pessoas jurídicas. Ao equiparar os fundos de investimentos imobiliários às pessoas jurídicas nas situações previstas no artigo 2º, a Lei nº 9779/99 não excluiu a situação do Fundo Imobiliário Península, não cabendo ao intérprete criar tal exclusão.

Com base nos elementos apurados e informações prestadas pelo fiscalizado, a autoridade fiscal lavrou, em 28 de dezembro de 2010, autos de infração para formalização de exigências relativas a Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 154/164), com base, como dito, nas disposições do art. 2º da Lei nº 9.779/99.

Tomando por base as disposições do art. 124 do Código Tributário Nacional e do art. 4º da Lei nº 9.779/99, a autoridade fiscal formalizou também TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA em nome de BANCO OURINVEST S/A.

Os fundamentos utilizados pela Turma Julgadora de primeira instância para manter os lançamentos tributários podem assim ser resumidos:

1. não é digno de reparos o comentário feito pela Fiscalização (fls. 166) no sentido de que “*A propriedade fiduciária é tratada pelo atual Código Civil, nos artigos 1.361 e seguintes*”;

2. considerados os artigos do seu Regulamento, resta claro o vínculo existente entre o Fundo e a empresa CBD, uma vez que o objeto do Fundo é adquirir somente imóveis da CBD e locar tais imóveis, exclusivamente, à CBD ou a empresa integrante do seu grupo econômico;

3. os quotistas do Fundo são empresas e acionistas do mesmo Grupo Econômico ao qual pertence a empresa CBD;

4. o parágrafo 3º do art. 13 do Regulamento do Fundo revela que a propriedade dos imóveis jamais saiu do Grupo Econômico, pois, no caso de rescisão dos contratos de locação, os imóveis adquiridos pelo Fundo reverteriam para o próprio Grupo;

5. a atuação da administração do Fundo foi claramente restrita e condicionada à vontade dos gestores do Grupo Econômico;

6. não cabe deduzir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL as contribuições para o PIS e COFINS cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;

7. o Fundo de Investimento foi a fonte pagadora de rendimentos tributáveis a um beneficiário pessoa física, assim, quem teve o imposto de renda retido na fonte foi o beneficiário pessoa física e não o Fundo de Investimento Imobiliário (o Fundo foi quem efetivou a retenção do imposto e não quem sofreu a retenção), motivo pelo qual não cabe a dedução do imposto retido da base de cálculo do IRPJ;

8. de acordo com o inciso III e o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, o momento para apresentação de alegações e de documentos comprobatórios é o da apresentação da impugnação;

9. o lançamento de CSLL decorrente da autuação do IRPJ deve seguir o decidido no lançamento principal (IRPJ), considerando as peculiaridades do tributo, corretamente expressas em sua respectiva base de cálculo;

10. a instituição administradora do Fundo Imobiliário é o BANCO OURINVEST S/A, razão pela qual, conforme o disposto no art. 4º, da Lei nº 9.779/99, com exceção da responsabilidade da fonte pagadora pela retenção do imposto sobre os rendimentos de que trata o art. 16-A da Lei nº 8.668/93, a instituição financeira fica responsável pelo cumprimento das demais obrigações tributárias, inclusive acessórias, do Fundo;

11. 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;

12. a atuação irregular do administrador do Fundo daria causa para aplicação do art.135, III, do CTN, que prevê serem pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Analiso, em primeiro lugar, os argumentos trazidos pelo FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO PENÍNSULA.

Alega o Recorrente que o auto de infração não conseguiu demonstrar a existência de cumulação exigida pela lei, partindo, inclusive, de um erro de direito de considerar que a operação realizada consistiu numa alienação fiduciária em garantia de imóveis, os quais, assim, continuariam a pertencer à CBD.

Creio que, de fato, a interpretação feita pela Fiscalização e acompanhada pela decisão recorrida acerca da denominada “propriedade fiduciária” seja digna de reparo.

Penso que o instituto em questão, no âmbito em que foi empregado, diz respeito à propriedade constituída visando o fim específico da administração dos bens e direitos integrantes do patrimônio do Fundo de Investimento Imobiliário por parte do Banco Ourinvest (administrador do Fundo), sendo, portanto, objeto de restrições e limitações, nos exatos termos do Regulamento do referido Fundo.

Equivocada, a meu ver, a comparação, no caso, com a “propriedade fiduciária” a que faz menção o art. 1.361 e seguintes do Código Civil brasileiro.

Não obstante, relativamente à cumulação sócio do empreendimento-quotista a que faz referência o art. 2º da Lei nº 9.779/99, tenho que os fatos retratados nos autos revelam conclusão oposta a defendida pelo Recorrente.

A constituição e o regime tributário dos Fundos de Investimento Imobiliário são regidos pela Lei nº 8.668, de 1993. Do referido diploma legal, importa destacar os seguintes elementos: i) ausência de personalidade jurídica dos Fundos de Investimento Imobiliário ; ii) suas quotas constituem valores mobiliários sujeitos ao regime da Lei nº 6.385, de 1976; iii) são geridos por instituição administradora autorizada pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM); e iv) têm seu patrimônio constituído por bens e direitos adquiridos, em caráter fiduciário, pela referida instituição administradora.

Nos termos do art. 2º da Lei nº 9.779, de 1999, o Fundo de Investimento Imobiliário 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, sujeitar-se-á à tributação aplicável às pessoas jurídicas.

O art. 4º da referida Lei nº 9.779 estabeleceu que a instituição administradora do Fundo de Investimento Imobiliário é responsável pelas obrigações tributárias do Fundo, 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.

No caso vertente, em conformidade com o documento de fls. 27/29 (ATA DE REUNIÃO DA DIRETORIA), em 23 de junho de 2005, o BANCO OURINVEST S/A deliberou sobre proposta de constituição de Fundo Imobiliário mediante a emissão de quotas por subscrição pública. Na ocasião, foi aprovada a constituição do FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO PENÍNSULA.

Do documento em questão (o de fls. 27/29), extraio ainda as seguintes informações:

- a) o BANCO OURINVEST é a instituição administradora do Fundo;
- b) o objetivo do Fundo é “*adquirir e/ou promover a construção de imóveis industriais e comerciais com a finalidade de venda, locação ou arrendamento das futuras unidades, podendo, ainda, ceder a terceiros os direitos decorrentes da venda, locação ou arrendamento;*”;
- c) na primeira emissão de quotas, o Fundo deveria adquirir prédio comercial pertencente ao Sr. ABÍLIO DOS SANTOS DINIZ, para fins de locação de todas as unidades do empreendimento que passassem a ser detidas pelo Fundo, podendo, inclusive, vendê-las; e
- d) o Sr. ABÍLIO DOS SANTOS DINIZ comprometeu-se a subscrever todas as quotas da primeira emissão mediante integralização com o imóvel objeto do Fundo.

Destaco que os lançamentos tributários submetidos a exame dizem respeito ao ano-calendário de 2005.

Não obstante o deliberado na reunião da diretoria do Banco Ourinvest S/A, colho dos autos, relativamente ao ano de 2005, os seguintes fatos:

- i) tomando por base informações trazidas pelo Parecer de fls. 122/130, apresentado pelo Recorrente no curso da ação fiscal, no âmbito de uma reestruturação do seu controle societário, a Companhia Brasileira de Distribuição (CBD) decidiu transferir sessenta imóveis para o Sr. Abílio dos Santos Diniz, que, de forma concomitante, foram locados para a própria CBD;
- ii) o citado Parecer afirma que a informação referenciada em “i” foi descrita como FATO RELEVANTE em 04 de maio de 2005;
- iii) de acordo ainda com o Parecer, a “*componente imobiliária da operação como um todo*” envolveu as seguintes etapas: constituição de um Fundo de Investimento Imobiliário, ao abrigo da Lei nº 8.668/93; celebração, por este Fundo, de promessa de compra e venda a prazo dos sessenta imóveis da CBD; e concomitante celebração de contratos de locação dos referidos imóveis, tendo como locador o Fundo e como locatária a CBD;
- iv) a primeira emissão de cotas do Fundo ocorreu em 22 de junho de 2005, por meio de transferência de imóvel de propriedade do Sr. Abílio dos Santos Diniz, no montante de R\$ 612.000,00, correspondente a seiscentas e doze cotas;

v) no primeiro Regulamento do Fundo, datado de 23 de junho de 2005, o seu objeto era adquirir e ou promover a construção de imóveis industriais e comerciais com a finalidade de venda, locação ou arrendamento;

vi) o Fundo de Investimento Península (Fundo) foi aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários em 13 de julho de 2005;

vii) em 09 de setembro de 2005, o Regulamento do Fundo foi alterado, passando o seu objeto a ser a compra dos imóveis da Companhia Brasileira de Distribuição (CBD) e locação desses mesmos imóveis para a própria CBD;

viii) em 03 de outubro de 2005, foi firmado COMPROMISSO DE ADESÃO A CONTRATOS DE LOCAÇÃO (fls. 114/118), em que Banco Ourinvest (Fundo Península) apresenta-se como promitente locador e Companhia Brasileira de Distribuição como promitente locatária;

ix) no documento referenciado no item precedente consta:

[...]

1. - Pelo presente Contrato, o Promitente Locador compromete-se de forma irrevogável e irretratável a celebrar os Contratos de Locação de forma a locar os Imóveis para a Promitente Locatária, por um prazo de 20 (vinte) anos automaticamente renováveis por 2 (dois) períodos sucessivos de 10 (dez) anos, ao exclusivo critério da Promitente Locatária. O Promitente Locador outorga à Promitente Locatária o direito exclusivo de locação dos Imóveis, após a imissão dele, Promitente Locador, na posse destes Imóveis ("Adesão").

x) o Sr. Abílio dos Santos Diniz é indicado no compromisso de adesão em referência como destinatário de todos os avisos, notificações e demais comunicações, transmitidos ou efetuados na forma do contrato para a promitente locatária (Companhia Brasileira de Distribuição).

Em que pese o fato de a descrição feita no Termo de Verificação Fiscal estender-se além do ano objeto de lançamento (2005), fazendo referência, assim, a episódios que não interessam diretamente à solução da lide posta no presente processo, os elementos reunidos aos autos conduzem à convicção de que, ao menos no que diz respeito ao ano de 2005, o quotista único do Fundo (Sr. Abílio dos Santos Diniz) era, ao mesmo tempo, sócio do empreendimento imobiliário objetivado pelo referido Fundo, qual seja, a aquisição de imóveis para locação.

O Parecer de fls. 122/130, que foi apresentado à Fiscalização como suporte jurídico para a constituição do Fundo de Investimento Imobiliário, descreve, com clareza, o pretendido pelo ali denominado Grupo DINIZ ao criar o Fundo de Investimento Imobiliário.

Ali, restou assinalado:

I - DESCRIÇÃO DA OPERAÇÃO

[...]

Trata-se de operação inserida no contexto mais amplo de reestruturação do Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2, de 24/08/2001, controlado societário da Companhia Brasileira de Distribuição ("CBD") que, tal como Autenticado digitalmente em 29/11/2012 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 08/12/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 04/12/2012 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 29/11/2012 por VALMIR SANDRI, Impresso em 09/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

descrito em Fato Relevante publicado em 4 de maio de 2005, envolverá a constituição de uma sociedade de propósito específico ("Empresa Holding"), mediante aporte de ações dos sócios Abílio dos Santos Diniz ("Abílio Diniz") e Casino Guichard Perrachon S.A. ("Casino") que passarão a deter, na proporção de 50% (cinquenta por cento) cada um, o capital votante da Empresa Holding.

No que concerne especificamente à aquisição dos imóveis, o Fato Relevante esclarece que "como parte da transação com o Casino, e com o objetivo de reduzir seu endividamento de curto e longo prazo, prevê-se que a CBD irá transferir para Abílio Diniz 60 (sessenta) imóveis.

Esclarece ainda o Fato Relevante que "como condição especial para a operação, tais imóveis serão concomitantemente locados pela CBD por um prazo de 40 anos, nos termos de contratos de locação que seguem as práticas de mercado (2% da receita bruta de vendas de cada loja) e estabelecem outros mecanismos de proteção para a CBD".

A transferência dos 60 (sessenta) imóveis será realizada pelo valor contábil, que se prevê superar o valor de mercado e econômico dos mesmos.

A operação sobre que versa o parecer respeita precisamente à **componente imobiliária da operação como um todo e envolve as seguintes etapas:**

(i) constituição de um Fundo de Investimento Imobiliário ("FII"), ao abrigo da Lei nº 8.668, de 25 de junho de 1993;

(ii) celebração, pelo FII, de promessa de compra e venda a prazo dos 60 (sessenta) imóveis da CBD, pelo preço já atrás referido;

(iii) concomitante celebração de contratos de locação dos referidos imóveis, tendo como locador o FII e como locatária CBD;

Uma vez implementada a operação, o FII passará a ser titular das receitas de locação dos imóveis e terá como obrigação principal o pagamento das prestações do preço de aquisição dos 60 (sessenta) imóveis.

[...]

No caso concreto, **o empreendimento em causa inclui-se na categoria da aquisição de imóveis prontos para posterior locação** (os 60 imóveis de propriedade de CBD adquiridos pelo FII e destinados à locação por CBD).

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 pessoa jurídica de incorporador, construtor ou sócio de empreendimento imobiliário.

[...]

Sucede, porém, que no caso concreto, muito embora Abílio Diniz seja indiscutivelmente quotista relevante do Fundo de Investimento Imobiliário, não se verifica no empreendimento em causa - a aquisição de imóveis prontos para locação - a figura do incorporador, construtor ou sócio, pelo que inexiste a cumulação de posições jurídicas a que atrás se aludiu.

Na mesma linha, a peça recursal consigna:

[...]

2. Até maio de 2005, a CBD era controlada pelo Grupo DINIZ, assim entendido o grupo de empresas controladas diretamente pelo Sr. ABÍLIO DINIZ e Família.

3. No referido mês, a CBD passou por reestruturação societária que culminou na *divisão* do seu controle entre o Grupo DINIZ e o Grupo francês CASINO, por meio da constituição de uma *holding* (atualmente denominada Wilkes Participações Ltda.), detida em 50% pelo DINIZ e em 50% pelo CASINO.

4. No contexto dessa reestruturação, e como parte fundamental do acordo pactuado com o Casino, foi acordada a desmobilização da CBD, com vistas à redução do seu endividamento de curto e longo prazo, desmobilização essa realizada por meio da transferência de 60 imóveis de propriedade da CBD para o Grupo DINIZ, estabelecendo-se, como condição da operação, que tais imóveis seriam concomitantemente locados pela CBD.

5. Considerando que se tratava de uma atividade imobiliária (aquisição de imóveis para locação), o Grupo DINIZ entendeu que a melhor forma de explorar essa atividade consistiria na criação de um fundo de investimento imobiliário que tivesse por objetivo empreender referida atividade.

6. Assim, em 23 de junho de 2005, foi constituído o Fundo de Investimento Imobiliário Península (“FUNDO”), constituído sob a forma de condomínio fechado, com prazo de duração indeterminado, tendo sido as 612 quotas iniciais adquiridas pelo Sr. ABÍLIO DINIZ.

7. [...]

8. Deve-se desde já ressaltar que não há qualquer *vedação legal* para constituição de fundos de investimento imobiliário com um único cotista. A *unipessoalidade* de fundos de investimento é prevista no artigo 111-A da Instrução CVM nº 409, de 18 de agosto de 2004 que, inclusive, aplica-se aos fundos de investimento imobiliário, por força do art. 119-A. [...]

A rigor, o Parecer apresentado pela Recorrente no curso da Fiscalização, não obstante ter tratado de outros temas (regime tributário dos Fundos de Investimento Imobiliário; distribuição de lucros; momento de recolhimento do imposto de renda), manifestou, em brevíssima análise, o entendimento de que, tratando-se de empreendimento imobiliário representado por aquisição de imóveis prontos para locação, inexiste a figura do incorporador, construtor ou sócio, motivo pelo qual são inaplicáveis as normas do art. 2º da Lei nº 9.779/99.

Penso que a afirmação de que “*não se verifica, no empreendimento em causa – a aquisição de imóveis prontos para locação - a figura do incorporador, construtor ou sócio*” é digna de reparo. Pode-se, à evidência, afastar a “figura” do incorporador e do construtor, mas, não, a do sócio.

Como explicado em contexto preambular pelo próprio Parecer, no âmbito de uma reestruturação do seu controle societário, a Companhia Brasileira de Distribuição (CBD) decidiu transferir sessenta imóveis para o Sr. Abílio Diniz, que, de forma concomitante, foram locados para a própria CBD.

O empreendimento imobiliário, portanto, está representado por imóveis pertencentes ao Sr. Abílio Diniz, que são “adquiridos” pelo Fundo de Investimento Imobiliário, que tem como único quotista, ao menos no ano-calendário de que trata o presente processo (2005), o próprio Sr. Abílio Diniz.

Note-se que é o próprio Recorrente quem afirma que a aquisição de imóveis para locação representou a atividade imobiliária e que a melhor forma para empreender essa atividade seria por meio da constituição do Fundo de Investimento Imobiliário, isto é, o Grupo DINIZ (leia-se: Sr. Abílio Diniz), objetivando empreender a atividade de aquisição de imóveis para locação, entendeu que a melhor forma para tanto seria por meio da criação de um Fundo de Investimento Imobiliário, sendo que, na constituição do referido Fundo (exclusivo) o Grupo Diniz (Sr. Abílio Diniz) seria o único quotista.

Se os imóveis foram transferidos para o Sr. Abílio Diniz, como afirmado pelo Parecer e pelo recurso, e ele pretendeu, na forma acordada na reestruturação do controle societário da CBD, alugá-los para a própria CBD, resta claro, pois, que o referido senhor atuou tanto como empreendedor do negócio declarado (“aquisição de imóveis prontos para locação”), como beneficiário desse mesmo empreendimento imobiliário, eis que quotista único do Fundo de Investimento Imobiliário constituído.

No caso do FUNDO EXCLUSIVO¹ em questão, assim denominado pelo normativo indicado pelo Recorrente na sua peça de defesa (Instrução CVM nº 409, art. 111-A), e tomando-se por base, exclusivamente, o ano-calendário de 2005, a caracterização do Sr. Abílio Diniz como sócio do empreendimento imobiliário é cristalina, vez que os imóveis para locação que constituíram o objeto do empreendimento imobiliário pertenciam a ele e com ele permaneceram no Fundo de Investimento Imobiliário constituído, vez que, neste (no Fundo de Investimento Imobiliário), ele era o único cotista.

O REGULAMENTO do Fundo datado de 09 de setembro de 2005 (fls. 52/74) reafirma tal conclusão, pois: a) a quota do Sr. Abílio Diniz correspondia exatamente à totalidade do patrimônio do Fundo; e b) a Assembléia Geral dos quotistas (no caso, o Sr. Abílio Diniz) detinha competência privativa para deliberar sobre a alienação de qualquer imóvel integrante do patrimônio do Fundo e sobre a dissolução e liquidação do Fundo.

Como ressaltado pela decisão recorrida, nos termos do parágrafo 3º do art. 13 do Regulamento em referência, “na hipótese de rescisão de qualquer contrato de locação celebrado com a CBD ou com empresa integrante do seu grupo econômico, o FUNDO deverá amortizar parcialmente suas quotas, com versão aos quotistas do patrimônio representado pelo imóvel objeto do respectivo contrato de locação rescindido”. Tal disposição evidencia a estreita relação entre o específico empreendimento imobiliário (aquisição de imóveis da CBD para locação pela própria CBD) e o seu quotista único (Sr. Abílio dos Santos Diniz).

Não obstante a sua irrelevância para as conclusões aqui expendidas, cabe notar que o art. 111-A, que trata dos denominados FUNDOS EXCLUSIVOS, foi introduzido na Instrução CVM nº 409, de 18 de agosto de 2004, pela Instrução CVM nº 450, de 30 de março de 2007, ou seja, posteriormente à ocorrência dos fatos apreciados no presente processo.

A tentativa do Recorrente de vincular o conceito de “sócio do empreendimento imobiliário”, a que faz referência a lei, a existência de participação societária,

revela-se, no caso dos autos, absolutamente inadequada, vez que, na circunstância sob exame, o que salta aos olhos é, como já dito, o fato de Sr. Abílio Santos Diniz figurar, sozinho (como descrito no Parecer de fls. 122/130) ou por meio de Grupo sob o seu controle (na forma disposta na peça recursal), figurar ao mesmo tempo como empreendedor da atividade imobiliária e como quotista único do Fundo de Investimento Imobiliário.

Estamos diante, assim, de situação extrema, em que a atividade imobiliária é integralmente empreendida (100% do negócio) pelo quotista único (100% das quotas), o que, à evidência, retrata a circunstância que o art. 2º da Lei nº 9.779/99 pretendeu evitar, pois, como reconhecido pelo próprio Recorrente, “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 pessoa jurídica de incorporador, construtor ou sócio de empreendimento imobiliário”.

Não me parece que a referência a “sócio do empreendimento imobiliário” feita pela decisão recorrida possa de alguma forma inovar ou trazer mácula ao trabalho fiscal. A meu ver, o fato de a Fiscalização descrever os fatos apurados no Termo de Verificação Fiscal levando em conta a continuidade das verificações além do ano-calendário de 2005, fez que com que fossem reunidos aos presentes autos fatos e documentos que pouca ou nenhuma relevância têm em relação ao ano objeto de lançamento tributário.

Ainda que se possa vislumbrar eventual “inovação de fundamento” por parte da decisão recorrida, alinho-me ao entendimento de que tal fato só se revela importante na situação em que o lançamento tributário só subsiste se considerada tal inovação. No caso vertente, entretanto, não é isso que se verifica, pois, os elementos aportados ao processo e a descrição feita pela autoridade fiscal autorizam a aplicação das disposições do art. 2º da Lei nº 9.779/99, permitindo, assim, o pleno exercício do direito de defesa por parte do autuado.

Por tudo o que aqui foi esposado, em especial o fato de o procedimento sob exame referir-se ao ano de 2005, não é pertinente discutir, nos presentes autos, vínculos societários entre a empresa RECO e a CBD.

Não obstante, a decisão recorrida, por não atentar para a composição do Fundo no ano de 2005, traz considerações acerca de vínculos existentes entre empresas do mesmo Grupo Econômico que, efetivamente, não são relevantes para a solução da controvérsia.

Correta a afirmação do Recorrente de que, para que exista a cumulação prevista no art. 2º da Lei nº 9.779/99, é necessário que o FUNDO aplique recursos num empreendimento imobiliário do qual também participe, como sócio, construtor ou empreendedor, o cotista relevante do FUNDO.

No presente caso, penso que resta indubitável que empreendedor e cotista estão representados pela mesma pessoa, qual seja, o Sr. Abílio dos Santos Diniz, ou, no dizer do Recorrente, do mesmo Grupo (GRUPO DINIZ).

No que diz respeito à dedução dos valores de PIS e de COFINS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, ressalto, primeiramente, que não existe controvérsia quanto ao entendimento de que, uma vez ocorrido os respectivos fatos geradores, os tributos e

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

Autenticado digitalmente em 29/11/2012 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 08/12/2012 por AL

BERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 04/12/2012 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assina
do digitalmente em 29/11/2012 por VALMIR SANDRI

Impresso em 09/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

contribuições são dedutíveis, observado, no caso de pessoas jurídicas submetidas ao lucro real, o regime de competência.

Resta indubitável, portanto, que, ainda que contabilmente possam revelar constituição de provisão, os tributos e contribuições representam, nas condições aqui explicitadas, despesas efetivamente incorridas.

Em outra vertente, quando tratamos de tributos ou contribuições cuja exigibilidade encontra-se suspensa, diante do fato de que, nesta situação, a obrigação passa a ser incerta, visto que dependente do crivo da autoridade julgadora competente, já não cabe mais falar em despesa incorrida, pois estará ela sujeita a uma manifestação futura acerca da sua própria existência, descabendo, assim, falar-se em dedução.

Quanto ao argumento de que por ocasião da lavratura dos autos de infração os créditos tributários de PIS e de COFINS não se encontravam com suas exigibilidades suspensas, alinho-me ao entendimento esposado pela ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa no acórdão nº 1101.00659, cujo excerto reproduzo a seguir.

[...]

9.a) Dedutibilidade de PIS, COFINS, IRRF:

Pretendeu a recorrente que as exigências de IRPJ e CSLL fossem recalculadas, para admitir-se a dedução de valores a título de PIS, COFINS e IRRF que fossem mantidos no presente julgamento, bem como dos juros de mora, na medida em que a apuração do IRPJ e da CSLL pressupõe a existência de acréscimo patrimonial.

Como bem ressalta a autoridade julgadora de 1ª instância, embora o regime de competência seja a regra para determinação dos valores que integram a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, há exceções previstas em lei, e uma delas é a estipulada no art. 41 da Lei nº 8.981/95, que alcança os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos dos incisos II a IV do art. 151 do CTN. Deflui daí que os valores lançados de ofício, sujeitos a recurso administrativo e efetivamente questionados administrativamente, não são dedutíveis enquanto sua exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151, inciso III, do CTN.

A recorrente discorda deste entendimento, na medida em que a alegada suspensão da exigibilidade não estava presente à época da lavratura do Auto de Infração, momento em que deveria ter sido corretamente realizada a recomposição da base de cálculo.

Todavia, o lançamento à época em que formalizado não era exigível, em razão do prazo concedido para sua discussão administrativa.

De fato, a doutrina processual civil é forte no sentido de que a suspensão dos efeitos da sentença se dá com a mera recorribilidade do ato judicial: prolatada e publicada a sentença, seus efeitos já se encontram suspensos, independentemente da interposição da apelação. A efetiva interposição do recurso recebido no efeito suspensivo altera o título da suspensão dos efeitos da sentença. Enquanto cabível o recurso, durante o prazo estipulado pela legislação, a regra é que se produza o também o efeito suspensivo.

716), bem como de Vicente Greco Filho (in Direito Processual Civil Brasileiro, São Paulo, Saraiva, 2000, v. 2, p. 296).

Demais disto, não tem razão a recorrente quando cogita que, se não impugnasse a exigência, poderia deduzir estes valores na apuração do IRPJ e da CSLL lançados. Na linha do que até aqui exposto, expirado o prazo de impugnação, sem que esta fosse interposta, a contribuinte poderia, sim, deduzir os valores exigidos na apuração do IRPJ e da CSLL, mas no período em que tais tributos tiverem a sua exigibilidade restaurada, e não retroativamente, no período de apuração ao qual se refere a exigência.

Passo, adiante, a apreciar as alegações trazidas pelo BANCO OURINVEST S/A, apontado em Termo de Sujeição Passiva como responsável tributário pelos créditos tributários constituídos.

Afirma o Recorrente que, nos termos do art. 4º da Lei nº 9.779/99, o administrador do Fundo é responsável pelo cumprimento das obrigações do Fundo, e não devedor solidário das suas eventuais obrigações, donde resulta que tal dispositivo não autoriza a aplicação do art. 124 do Código Tributário Nacional (CTN). Para ele, estamos diante da figura da responsabilidade de terceiro, a qual é sempre subsidiária. Argumenta que o instituto da solidariedade previsto no art. 124 do CTN se aplica apenas entre sujeitos que podem qualificar-se como contribuintes, o que efetivamente não ocorre entre o Fundo e ele. Diz que, no caso, o único contribuinte das supostas obrigações tributárias é o Fundo, que foi quem obteve a renda.

Penso que, ao menos em parte, as alegações trazidas pelo Recorrente devam ser recepcionadas.

Por ocasião da edição do ato legal que disciplinou a sua constituição e o seu regime tributário (25 de junho de 1993 – Lei nº 8.668/93), os Fundos de Investimento Imobiliário, relativamente aos ganhos de capital e rendimentos auferidos, eram isentos de imposto de renda.

Em que pese a revogação da referida isenção pela Lei nº 8.894, de 21 de junho de 1994, não identifico edição de norma disciplinadora da incidência em decorrência de citada isenção. Não obstante, em 10 de dezembro de 1997, com a edição da Lei nº 9.532, a tributação dos Fundos de Investimento Imobiliário, no que importa destacar, restou assim disciplinada:

- a isenção do imposto de renda prevista no art. 16 da Lei nº 8.668/93 somente se aplicaria ao Fundo de Investimento Imobiliário que, além das previstas na referida Lei, atendesse, cumulativamente, às seguintes condições:

I - fosse composto por, no mínimo, vinte e cinco quotistas;

II - nenhum de seus quotistas tivesse participação que representasse mais de cinco por cento do valor do patrimônio do fundo;

III - não aplicasse seus recursos em empreendimento imobiliário de que participasse, como proprietário, incorporador, construtor ou sócio, qualquer de seus quotistas, a instituição que o administrasse ou pessoa ligada a quotista ou à administradora;

- o fundo de investimento imobiliário que não se enquadrasse em tais condições ficava **equiparado a pessoa jurídica**, para efeito da incidência dos tributos e contribuições de competência da União;

- na hipótese do item anterior, o responsável pelo cumprimento das obrigações tributárias do fundo era a entidade que o administrava.

Vê-se, pois, que em conformidade com a Lei nº 9.532, de 1997, o administrador do Fundo, em razão de disposição expressa, era responsável pelo cumprimento das obrigações tributárias do Fundo de Investimento Imobiliário na hipótese de equiparação deste à pessoa jurídica.

As disposições da Lei nº 9.532, de 1997, entretanto, foram revogadas pelo art. 22 da Lei nº 9.779/99.

A referida Lei nº 9.779/99, relativamente à matéria sob apreciação, estabeleceu:

Art. 1º Os arts. 10 e 16 a 19 da Lei nº 8.668, de 25 de junho de 1993, a seguir enumerados, passam a vigorar com a seguinte redação:

[...]

Art. 16A. Os rendimentos e ganhos líquidos auferidos pelos Fundos de Investimento Imobiliário, em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte, observadas as mesmas normas aplicáveis às pessoas jurídicas submetidas a esta forma de tributação.

Parágrafo único². O imposto de que trata este artigo poderá ser compensado com o retido na fonte, pelo Fundo de Investimento Imobiliário, quando da distribuição de rendimentos e ganhos de capital."

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.

[...]

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.**

Não obstante o fato de a Receita Federal, por meio de diversas normas complementares³, estabelecer que os Fundos de Investimento Imobiliário enquadrados na

² A Lei nº 12.024, de 2009, incluindo os parágrafos 1º, 2º, 3º e 4º ao artigo 16 da Lei nº 8.668/93, trouxe a não incidência do imposto na fonte para determinadas aplicações dos Fundos de Investimento Imobiliário.

³ - O art. 146 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, que define os contribuintes do Imposto de Renda Pessoal Jurídica, estabelece (parágrafo 6º): "Sujeita-se à tributação aplicável às pessoas jurídicas o Fundo de Investimento Imobiliário nas condições previstas no parágrafo 2º do art. 752º do AL".

situação descrita pelo art. 2º da Lei nº 9.779/99 sujeitam-se às obrigações tributárias acessórias previstas para as demais pessoas jurídicas, o que pode ter levado à autoridade autuante entender que o cumprimento de referidas obrigações caberia ao próprio Fundo, penso que tais normas não tem o condão de afastar a disposição contida no art. 4º do referido diploma legal no sentido de que, ressalvada a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção do imposto sobre os rendimentos sujeitos à incidência, a INSTITUIÇÃO ADMINISTRADORA do Fundo de Investimento Imobiliário é responsável pelo cumprimento das demais obrigações tributárias do Fundo, inclusive acessórias.

Diante de tais considerações, tenho que a responsabilidade prevista pelo art. 4º da Lei nº 9.779/99 está em consonância com o disposto no art. 128 do CTN, que autoriza a lei a atribuir, de modo expresso, a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo-a daquele que tem relação direta com o referido fato.

Nessa linha, creio que, no caso vertente, descabe falar em responsabilidade solidária nos termos do art. 124 do CTN. A meu ver, a disposição contida no art. 4º da Lei nº 9.779/99 revela aquilo que a doutrina denomina responsabilidade por substituição, isto é, a lei, atribuindo a responsabilidade tributária a uma terceira pessoa (a instituição administradora do Fundo de Investimento Imobiliário), exclui a do envolvido diretamente com o fato gerador da obrigação tributária correspondente (o Fundo de Investimento Imobiliário).

Se a ilação antes explicitada, qual seja, a de que as normas editadas pela Receita Federal induziram a autoridade autuante a concluir que o Fundo de Investimento Imobiliário, na situação retratada pelo art. 2º da Lei nº 9.779/99, é quem deveria cumprir com as obrigações tributárias correspondentes, a imputação de responsabilidade solidária com base no inciso II do art. 124 do CTN revela-se, da mesma forma, equivocada, pois, a meu ver, a aplicação do referido dispositivo implica, nos exatos termos da sua redação, a designação, pela lei e de forma expressa, da pessoa solidariamente obrigada.

Diante do até aqui expedito, concordo com o Recorrente no sentido de que, no presente caso, não há que se falar em responsabilidade solidária. Não obstante, o pronunciamento “paradigmático”, no dizer do Recorrente, do Superior Tribunal de Justiça (REsp nº 884.845-SC), acerca do entendimento de que os sujeitos envolvidos na relação de solidariedade são apenas os que podem qualificar-se como contribuintes, merece ressalva, vez que, nele, a Corte debruçou-se, apenas, sobre a expressão “interesse comum”, contida no inciso I do art. 124 do CTN, isto é, nada falou a respeito da circunstância em que a solidariedade surge em decorrência de disposição expressa da lei nesse sentido (inciso II do art. 124 do CTN).

Por outro lado, discordo do Recorrente de que, ao presente caso, estariam presentes circunstâncias autorizadoras da aplicação das disposições do art. 134 do CTN, eis

- O ATO DECLARATÓRIO SRF nº 2/2000 estabelece que, quando submetidos à tributação aplicável às demais pessoas jurídicas, os Fundos de Investimento Imobiliário devem ter inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).
- A Instrução Normativa nº 540, de 2005, ao indicar quem não está obrigado à entrega do DACON, excetua o Fundo de Investimento Imobiliário que trata o art. 2º da Lei nº 9.779/99.
- A Solução de Consulta nº 141, de 2002, emitida pela Superintendência Regional da Receita Federal da 6ª Região Fiscal, esclarece que os Fundos de Investimento Imobiliário de que trata o art. 2º da Lei nº 9.779/99 devem apresentar DIPJ, DCTF e DIRF.

que, como já dito, não encontro na legislação de regência comando atribuindo ao Fundo de Investimento Imobiliário a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações tributárias decorrentes dos atos praticados em seu nome. Descabe, assim, falar-se em responsabilidade subsidiária.

Conforme já repisado, a lei impõe tributação como se pessoa jurídica fosse na hipótese por ela prevista, contudo, estabelece de forma expressa que o cumprimento das obrigações daí decorrentes é do administrador do Fundo.

Relativamente ao argumento da decisão recorrida de que o art. 135, inciso III, do CTN, também seria aplicável, concordo, na linha do expedido na peça recursal, que tal entendimento não merece acolhimento, vez que inexiste nos autos indicação de conduta que se amolde às hipóteses ali descritas.

A argumentação acerca de uma eventual irregularidade ou vedação legal para a constituição de fundos de investimento imobiliário com um único quotista, como já dito, em que pese a sua irrelevância para a solução da controvérsia, deve ser repisado que o art. 111-A, que trata dos denominados FUNDOS EXCLUSIVOS, foi introduzido Instrução CVM nº 409, de 18 de agosto de 2004, pela Instrução CVM nº 450, de 30 de março de 2007, ou seja, posteriormente à ocorrência dos fatos apreciados no presente processo.

Conclusivamente, tenho que os argumentos aqui expendidos acerca da natureza da responsabilidade imputada ao BANCO OURINVEST S/A, qual seja, a de caráter exclusivo, e não solidário como apontado pela Fiscalização, não constitui *reformatio in pejus* e muito menos aperfeiçoamento do lançamento, mas, sim, legítima adequação à legislação de regência da imputação de responsabilidade promovida pela autoridade fiscal.

Não se trata de *reformatio in pejus* vez que a atribuição de responsabilidade em caráter exclusivo não implica, em termos práticos, circunstância mais onerosa para o Recorrente, pois, se mantida a responsabilidade solidária, as exigências necessariamente deveriam ser cumpridas pelo BANCO OURINVEST S/A, uma vez que, como é cediço, tratando-se de solidariedade passiva, o crédito total poderia ser exigido somente dele.

Não se trata de aperfeiçoamento do lançamento, eis que a autoridade fiscal cuidou de colocar o BANCO OURINVEST no pólo passivo da obrigação tributária e indicar o fundamento legal para tal (art. 4º da Lei nº 9.779/99).

Na verdade, as razões aqui esposadas refletem, apenas, o entendimento acerca da natureza da responsabilidade imputada ao BANCO OURINVEST S/A.

Ausentes normas complementares clarificadoras, não identifico óbice ao modelo de formalização adotado pela Fiscalização, qual seja, lavratura das peças acusatórias em nome do Fundo de Investimento Imobiliário Península, com lavratura de Termo de Sujeição Passiva em nome de Banco Ourinvest S/A.

Assim, considerado tudo que do processo consta, conduzo meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

“documento assinado digitalmente”

Voto Vencedor

Conselheiro VALMIR SANDRI,

Com a devida *vénia* ao entendimento esposado pelo Nobre Relator em seu bem fundamentado voto, ouso discordar tão somente no que se refere à dedutibilidade dos valores lançados a título de PIS e COFINS, para a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, eis que, com relação a matéria relativa a tributação do Fundo de Investimento Imobiliário, lhe acompanho na integralidade, tendo em vista que no ano-calendário de 2005, objeto da exigência, o Sr. Abílio dos Santos Diniz e o Grupo CBD são acionista e empresas do mesmo Grupo Econômico, subsumindo-se, portanto, a hipótese prevista no art. 2º da Lei nº 9.779, de 1999, que prescreve que o Fundo de Investimento Imobiliário 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, sujeitar-se-á à tributação aplicável às pessoas jurídica.

Por ser assim, minha única discordância diz respeito ao não acolhimento pelo Nobre Relator, dos argumentos despendidos pela Recorrente em relação a dedutibilidade do PIS e da COFINS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Como é sabido, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL têm como ponto de partida o lucro líquido do exercício, o qual é afetado pelas despesas incorridas. Dedução de despesas não é favor fiscal, mas conformação da base de cálculo. As exceções à consideração das despesas que decorram da legislação fiscal constituem etapa posterior à apuração do lucro líquido do exercício.

Portanto, ao apurar a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social, a autoridade fiscal deve, obrigatoriamente, computar as despesas com tributos que influenciam o resultado do exercício, e desconsiderar sua dedutibilidade apenas se houver previsão expressa na legislação tributária.

Antes da entrada em vigor do Decreto-lei nº 1.598/77, a dedutibilidade das despesas com tributos estava condicionada ao seu pagamento no exercício financeiro a que correspondessem, conforme mandamento do art. 50 da Lei nº 4.506, de 1964.

A partir do período-base de 1978, com a edição do art. 16 do DL 1.598/77, os tributos passaram a ser dedutíveis no período base de incidência do respectivo fato gerador da obrigação tributária, não havendo vinculação ao efetivo pagamento.

A legislação foi alterada pelo § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981/95, que excluiu da dedução segundo o regime de competência os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos dos incisos I a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966.

Assim, tendo formalizado exigências de PIS e COFINS, tributos cuja dedutibilidade não é vedada pela lei tributária, a autoridade lançadora, por dever de ofício, deve deduzir o respectivo valor para fins de determinação do resultado do exercício, ponto de partida para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Nesse momento, não há que se falar em exigibilidade suspensa nos termos do inciso III do art. 151 (reclamações e recursos). E o fato de o lançamento não ser exigível à época em que formalizado, em razão do

prazo concedido para sua discussão administrativa, não se caracteriza como qualquer das hipóteses de suspensão da exigibilidade previstas no art. 151 do CTN.

A doutrina processual civil relativa à suspensão dos efeitos da sentença também não é aplicável, pois pressupõe a existência de uma sentença (recorrível), que é ato de “jurisdição” (judicial ou administrativa), qualidade que não tem o ato administrativo de lançamento.

Por essas razões, dou provimento parcial ao recurso para determinar que sejam deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores de PIS e COFINS lançados neste mesmo procedimento.

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri, Redator Designado.