



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

Processo n° 16327.001753/2010-70
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-002.053 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de fevereiro de 2017
Matéria COFINS e CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS.
Recorrente FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO PENÍNSULA (e o sujeito passivo solidário BANCO OURINVEST S/A)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento da COFINS é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamentos da Contribuição para o PIS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de decadência; e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento aos recursos voluntários do contribuinte e responsáveis solidários, vencida a Conselheira Ana de Barros Fernandes Wipprich, que solicitou a apresentação de declaração de voto.

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR – Relator.

LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO - Presidente.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Ana de Barros Fernandes Wipprich, Alberto Pinto Souza Júnior, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Rogério Aparecido Gil e Talita Pimenta Félix.

Relatório

Versa o presente processo sobre recurso voluntário, interposto pelo contribuinte em face do Acórdão nº 16-32.415 da 10ª Turma da DRJ/SP1, o qual foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2005

COFINS. DECADÊNCIA.

A COFINS é tributo sujeito a lançamento por homologação. Contudo, não havendo pagamento ou ocorrendo dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial rege-se pela norma contida no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN. Destarte, havendo pagamento e inexistindo dolo, fraude ou simulação, a decadência rege-se pelo disposto no art. 150, §4º do CTN.

COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM DEPRECIÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

No âmbito do regime da não-cumulatividade, a pessoa jurídica poderá descontar créditos, a título de depreciação, calculados em relação a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa. Todavia, cabe ao impugnante trazer juntamente com suas alegações impugnatórias todos

os documentos que comprovem o atendimento das condições de creditamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005

PIS. DECADÊNCIA.

O PIS é tributo sujeito a lançamento por homologação. Contudo, não havendo pagamento ou ocorrendo dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial rege-se pela norma contida no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN. Destarte, havendo pagamento e inexistindo dolo, fraude ou simulação, a decadência rege-se pelo disposto no art. 150, §4º do CTN. PIS.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM DEPRECIAÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

No âmbito do regime da não-cumulatividade, a pessoa jurídica poderá descontar créditos, a título de depreciação, calculados em relação a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa. Todavia, cabe ao impugnante trazer juntamente com suas alegações impugnatórias todos os documentos que comprovem o atendimento das condições de creditamento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

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 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.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

SÓCIO DE EMPREENDIMENTO IMOBILIÁRIO. NEGÓCIO-JURÍDICO INTRAGRUPO. SUJEIÇÃO A 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.

O contribuinte, Fundo Península, cientificado do Acórdão nº 16-32.415 em 11/08/2011 (AR a fls. 548), interpôs, em 05/09/2011 (cf. carimbo a fls. 442), recurso voluntário (doc. a fls. 442 e segs.), no qual aduz as seguintes razões de defesa:

a) que a Companhia Brasileira de Distribuição controla diversas empresas e negócios do ramo varejista (Pão de Açúcar, Comprebem, Extra, etc.), que formam o denominado "Grupo Pão de Açúcar";

b) que, 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;

c) que, 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;

d) que, no contexto dessa reestruturação, e como parte fundamental do acordo pactuado com o Casino, foi acordada a desmobilização da CBD, com vistas a 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;

e) que, 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.

f) que, 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. ABILIO DINIZ;

g) que, posteriormente, houve a segunda emissão de quotas que foram integralizadas pela RECO MASTER EMPREENDIMIENTOS PARTICIPAÇÕES S.A. (doravante simplesmente RECO), sociedade por ações - capital fechado, que tem por objeto social a administração de bens próprios e a participação no FUNDO., sendo que a referida sociedade é controlada pelo Grupo DINIZ;

h) que deve-se, desde já, ressaltar que não há qualquer vedação legal para constituição de fundos de investimento imobiliário com um único cotista, pois 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:

Art. 111-A. Consideram-se "Exclusivos" os fundos para investidores qualificados constituídos para receber aplicações exclusivamente de um único cotista.

§ 1º Na emissão e no resgate de cotas do fundo exclusivo poderá ser utilizado o valor de cota apurado de acordo com o disposto no § 3º do art. 10, segundo dispuser o regulamento.

§ 2º O disposto no § 1º não se aplica caso o fundo exclusivo tenha como cotista outro fundo de investimento que não esteja autorizado a utilizar a faculdade prevista no § 3º do art. 10.

§ 3º Os limites de concentração por emissor e por modalidade de ativo não se aplicam aos fundos de que trata este artigo, que

deverá entretanto, observar a classificação de que trata o art. 92, mantendo sua carteira adequada a tal classificação e a sua política de investimento.

Art. 119-A. Esta Instrução aplica-se a todo e qualquer fundo de investimento registrado junto a CVM, no que não contrariar as disposições das normas específicas aplicáveis a estes fundos.

i) que o objetivo do FUNDO é a aquisição de imóveis comerciais da CBD com o propósito de locar tais imóveis à CBD ou a empresas pertencentes ao Grupo Econômico da CBD (Grupo Pão de Açúcar);

j) que é praxe do mercado imobiliário, e ideal para os investidores, a constituição de Fundos de Investimento Imobiliário que já tenha um locatário pré-determinado para o(s) imóvel(is) investido(s), não havendo nada de estranho ou incomum nisto;

k) que o FUNDO é administrado pelo BANCO OURINVEST S.A. ("OURINVEST"), instituição financeira que tem por objeto o desenvolvimento de operações através das carteiras de investimento, câmbio, crédito e financiamento, bem como a administração de Fundos de Investimento Imobiliário;

l) que o negócio jurídico que operou a aquisição dos imóveis consistiu na celebração de "Compromissos Irrevogáveis e Irretratáveis de Compra e Venda de Bens Imóveis" com a CBD, por meio dos quais o OURINVEST adquiriu a propriedade (fiduciária por ser administrador do FUNDO) dos 60 (sessenta) imóveis da CBD, contra o pagamento do preço de cada imóvel de forma parcelada (Clausula 2 dos Compromissos);

m) que, nos termos da Clausula 3 dos Compromissos, o OURINVEST se imitiu na posse desses imóveis na data da assinatura dos compromissos, que passaram a integrar o patrimônio do FUNDO, e, ato contínuo, firmou contratos de locação desses imóveis para a CBD, fazendo o FUNDO jus ao recebimento dos respectivos aluguéis;

n) que o fundamento do auto de infração, formulado de forma bastante difusa e nebulosa, residiu na alegada sujeição do FUNDO à tributação aplicável as pessoas jurídicas, em razão de, no caso concreto, verificar-se a cumulação prevista no artigo 2º da Lei nº 9.779/99, ou seja, a reunião concomitante na mesma pessoa das condições de: **(i) quotista que possua, isoladamente, ou em conjunto com pessoa a ele ligada, mais de 25% (vinte e cinco por cento) das quotas do FUNDO, e (ii) incorporador, construtor ou sócio de empreendimento imobiliário no qual o FUNDO aplique recursos;**

o) que iniciou o auto de infração por afirmar que a compra de imóvel pronto para locação (negócio realizado pelo FUNDO) é inegavelmente um "empreendimento imobiliário", face a definição dada pelo art. 2º da Instrução Normativa da CVM nº 205/94, segundo o qual:

"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 a habitação e serviços urbanos, inclusive em áreas rurais, para posterior alienação, locação ou arrendamento".

p) que, no que concerne a questão fulcral, relativa a existência da "cumulação", o auto de infração "fundamentou" a aplicação do art. 2º da Lei nº 9.779/99 com base em dois sucintos parágrafos constantes da página 6 do Termo de Verificação Fiscal, a seguir transcritos:

"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 Master Participações, ingressa no fundo com a maior parte das cotas. A última posição dos controladores do Fundo aponta Reco Master 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 a CBD."

o) que foi exatamente essa a "explicação" (ou a falta de) do auto de infração para a aplicação ao FUNDO da regra de exceção prevista no art. 2º da Lei nº 9.779/99;

q) 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 dos imóveis, os quais, assim, continuariam a pertencer a CBD;

r) que é importante notar que em nenhum momento a fiscalização discordou ou pôs em dúvida que os empreendimentos imobiliários - os 60 imóveis adquiridos da CBD para locação — têm seu resultado (alugueis pela utilização dos imóveis) partilhado com qualquer pessoa além do FUNDO. Também em nenhum momento a fiscalização afirma que tais alugueis sejam partilhados entre o FUNDO e qualquer outra pessoa;

s) que a falta de fundamentação e de demonstração da cumulação exigida pela lei, aliadas a exposição imprecisa do caso e aos erros de conceitos jurídicos do auto de infração, dificultaram sobremaneira a identificação do RECORRENTE sobre o real fundamento de fato para o lançamento do crédito tributário, dificultando, por conseguinte, a própria apresentação de defesa;

t) que a imprecisão e falta de clareza já partiam do próprio escopo da fiscalização (que, como dito, consistia em verificar "se o fundo estaria sujeito à tributação das pessoas jurídicas em virtude de ter um único cotista com investimento numa empresa por ele (cotista) controlada") quando é inequívoco que o FUNDO jamais investiu em qualquer empresa ou deteve qualquer participação societária. O investimento foi realizado diretamente em imóveis, de acordo com o objeto do FUNDO, tendo o auto de infração se pautado, pois, em premissa equivocada (investimento em empresa controlada) que já o comprometia irreversivelmente;

u) que os seguintes parágrafos da decisão recorrida fundamentam a aplicação do art. 2º da Lei nº 9.779/99:

"Por intermédio da leitura das cláusulas contratuais acima transcritas, fica claro o vínculo existente entre o fundo de investimento imobiliário e a empresa CBD, uma vez que o objeto do fundo é adquirir somente imóveis da CBD e locar tais imóveis, exclusivamente, a CBD ou a empresa integrante do seu grupo econômico.

(...) Uma vez determinado que os negócios jurídicos em análise são relações intragrupo, prossegue-se na apreciação do litígio, que reside em determinar se a empresa CBD também seria sócia do empreendimento imobiliário.

(...) Desta forma, resta evidente que, em qualquer das composições de quotistas que constituíram o fundo de investimento imobiliário, ora composto por dois sócios quotistas, ora constituído sob a forma de uma sociedade unipessoal, há uma característica comum: os quotistas do fundo são empresas e acionistas do mesmo grupo econômico ao qual pertence a empresa CBD. Conclui-se, assim, que os quotistas do fundo são também sócios do empreendimento imobiliário, na figura dos empresários responsáveis pela gestão comum do grupo econômico.

(...) Portanto, não assiste razão ao pleito do contribuinte, uma vez que a empresa CBD é parte integrante do mesmo grupo que detém a totalidade das quotas do fundo de investimento imobiliário, e, portanto, é sócia do empreendimento imobiliário, na figura dos empresários responsáveis por gerir o grupo econômico."

v) que reconhecendo (ainda que de forma implícita) que o auto de infração não tinha conseguido demonstrar a aplicação do art. 2º da Lei nº 9.779/99, 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, desde já se diga, não encontra amparo nem no referido art. 2º, nem mesmo em qualquer outra norma de direito privado;

w) que o acórdão recorrido, por sua vez, provavelmente por reconhecer que o auto não havia demonstrado a exigida cumulação de posições (quotista e sócio do empreendimento), alega, agora, que o fundamento da autuação é o conceito de empresas do mesmo grupo econômico, que estariam sujeitas a gestão empresarial comum;

x) que a decisão recorrida afirmou textualmente que, "uma vez que a empresa CBD é parte integrante do mesmo grupo que detém a totalidade das quotas do fundo de investimento imobiliário", ela "é sócia do empreendimento imobiliário, na figura dos empresários responsáveis por gerir o grupo econômico.";

y) que não é permitido aos órgãos de julgamento manter uma autuação fiscal com base num fundamento distinto do utilizado na autuação. Na sua atividade de julgamento, deve o órgão julgador verificar se os fundamentos suscitados pela fiscalização embasam ou não a aplicação da norma, não podendo nunca inovar no processo, lançando mão de fundamentos inovadores;

z) que o acórdão recorrido afirmou que o RECORRENTE teria sustentado que o erro do auto de infração foi "identificar, no caso do fundo de investimento imobiliário, a propriedade fiduciária de bem móvel prevista no Código Civil, ao invés da propriedade fiduciária de bem imóvel, regulada pela Lei 9.514/97". E concluiu que tal alegação não prevaleceria já que o "instituto do caráter fiduciário (...) compreende tanto bens moveis, quanto imóveis, o que sujeita a matéria, de forma concomitante, aos regramentos do Código Civil e também da Lei nº 9.514/97";

aa) que o acórdão recorrido distorceu completamente a alegação constante da impugnação administrativa, pois, em nenhum momento, o RECORRENTE sustentou a aplicabilidade ao caso da alienação fiduciária em garantia, seja a regulada pelo Código Civil, seja a regulada pela Lei nº 9.514/97;

ab) que o RECORRENTE sabe que a alienação fiduciária em garantia se aplica tanto a bens moveis como a bens imóveis. Mas o que o RECORRENTE demonstrou na impugnação, e demonstra aqui novamente, é o absurdo erro da fiscalização em enxergar uma alienação fiduciária em garantia, onde simplesmente existe uma simples compra e venda;

ac) que ao contrário do que sustenta o auto de infração e o acórdão recorrido, não foi realizada qualquer alienação fiduciária em garantia;

ad) que os negócios praticados são alienações puras e simples dos imóveis, figurando o OURINVEST como adquirente (na qualidade de administrador do FUNDO) e a CBD como alienante, sendo que a partir do momento da alienação esta (CBD) não detém mais nenhum direito sobre os imóveis em causa;

ae) que é um erro grosseiro caracterizar, como fez o v. acórdão, a operação em causa como alienação fiduciária em garantia (em que ocorre um desdobramento da posse, tornando-se o devedor possuidor direto da coisa e o credor o possuidor indireto), quando a operação realizada foi uma compra e venda simples, na qual houve a aquisição "ex lege" da propriedade fiduciária do imóvel pela instituição administradora do Fundo (OURINVEST);

af) que a Lei nº 8.668/1993 criou um regime especial em que se atribuiu ao administrador a propriedade fiduciária dos bens imóveis, a 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;

ag) que a atribuição da propriedade fiduciária ao administrador dos fundos de investimentos imobiliários teve em vista facilitar as operações relativas a gestão - em especial a alienação de ativos -, com a agilidade exigida pela dinâmica do mercado imobiliário, que o modelo puro do condomínio não permitiria atingir;

ah) que MELHIM NAMEM CHALHUB doutrina que:

"(...) na dinâmica dos fundos de investimento em geral, os bens que constituem seu patrimônio são adquiridos pelo fundo em seu nome, enquanto a propriedade dos condôminos (quotistas) recai sobre as quotas do fundo. No caso dos fundos de investimento imobiliário, para evitar questionamentos quanto a capacidade do condômino para comercializar imóveis, a luz das restrições da lei civil, optou o legislador por atribuir a própria sociedade administradora a propriedade dos imóveis que integram a carteira do fundo, definindo, então, a propriedade fiduciária. A fórmula permite que os quotistas (fiduciários) outorguem a gestão dos seus investimentos imobiliários a uma instituição administradora (fiduciária). Para tanto, com os recursos provenientes da subscrição de quotas de participação, essa instituição adquire imóveis em regime fiduciário, forma um patrimônio separado e promove sua administração em proveito dos quotistas";

ai) 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 prevista nos artigos 6º, 7º e 8º da Lei 8.668/93, e, ao contrário do afirmado pelo acórdão, 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;

aj) que a propriedade fiduciária de bem móvel ou imóvel, com escopo de garantia, ou seja, decorrente de alienação fiduciária, nada tem a ver com a propriedade fiduciária prevista nos artigos 6º, 7º e 8º da Lei 8.668/93, que repita-se, é inerente a qualquer fundo de investimento imobiliário, mesmo na hipótese de aquisição de imóvel a vista;

ak) que não há nos "Compromissos Irrevogáveis e Irretratáveis 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;

al) 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. Os contratos em causa não tem nenhuma das características de alienação fiduciária em garantia pois, repita-se, não são resolúveis, nem tem subjacente a eles uma operação de financiamento que visa garantir (e, aliás, nem poderiam, já que é legalmente vedado ao administrador onerar imóveis integrantes do patrimônio do Fundo);

am) que, após a celebração desses contratos, os imóveis perderam qualquer vínculo com a CBD, ao contrário do que erroneamente se afirmou. A relação fiduciária (de confiança) existe entre o administrador e o FUNDO. Não existe qualquer relação fiduciária entre o FUNDO e a CBD;

an) que importa aqui ter presente que a própria autoridade fiscal que lavrou o auto de infração aqui em discussão, reconhecendo o erro de direito praticado, abandonou o argumento de pretensa caracterização da alienação fiduciária em garantia ao lavrar o auto de infração relativo aos exercícios seguintes (anos de 2006 a 2008 — Processo Administrativo nº 16327.720078/2011-62), conforme se observa da página 5 do Termo de Verificação Fiscal anexado ao referido auto de infração — doc. 3);

ao) que o erro já derruba toda a construção feita pelo auto de infração, e mantida pelo acórdão recorrido, donde resulta a necessidade de cancelamento do auto;

ap) que, sobre sua inovadora fundamentação, 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, a RECO, o que é um manifesto erro de fato, eis que a CBD não é empresa do mesmo Grupo Econômico da RECO;

aq) que o conceito de "grupo econômico" é extraído do quanto estabelecem o art. 265 da Lei de Sociedades Anônimas e o art. 2º da Consolidação das Leis Trabalhistas;

ar) que MODESTO CARVALHOSA esclarece que: "Isto posto, podem-se conceituar os grupos de sociedades como um conjunto de companhias sujeitas a um controle comum, que, mediante convenção **K .mal**, visam a concentrar, sob a direção autônoma do grupo, a política de administração, os fatores de produção, o patrimônio e os resultados (lucros), mantendo cada uma das pactuantes a sua formal personalidade jurídica";

as) que a figura do grupo econômico exige, no mínimo, a relação de controle ou submissão de empresas a um controlador comum, mesma estrutura de administração e mesma direção, logo, a CBD e a RECO não são empresas do mesmo Grupo Econômico, já que não estão submetidas ao mesmo controle, nem tampouco a mesma estrutura administrativa;

at) que a RECO é empresa que pertence ao Grupo DINIZ, constituído pelas empresas controladas pelo Sr. ABILIO DINIZ e Família, já a CBD é empresa do Grupo Pão de Açúcar, submetida ao controle partilhado entre o Grupo DINIZ e o Grupo Casino;

au) que a RECO, assim como várias outras sociedades, é apenas uma sociedade controlada por um dos controladores da CBD. Isso não a torna empresa do Grupo Pão de Açúcar, assim como igualmente não são as diversas outras empresas controladas pelo CASINO;

av) que esse erro de fato já anula, na origem, todo o raciocínio do acórdão recorrido, sendo motivo determinante para determinar a sua integral reforma e, portanto, o cancelamento da autuação;

aw) que não bastassem os vícios já expostos, o acórdão recorrido contém ainda um vício lógico já que, da premissa que fixou (equivocada, reiterar-se), não decorre a conclusão alcançada pelo auto de infração, pois afirma tal decisão que, do "fato" da CBD ser "parte integrante do mesmo grupo que detém a totalidade das quotas do fundo de investimento imobiliário", decorre a conclusão de que é "sócia do empreendimento imobiliário, na figura dos empresários responsáveis por gerir o grupo econômico.";

ax) que, ainda que se admitisse que a CBD pertence ao mesmo Grupo Econômico da RECO, este "fato" não torna a CBD, num salto, sócia do empreendimento imobiliário investido pelo FUNDO, o que se trata de uma conclusão que não se contém na premissa, configurando, assim, um clássico paralogismo;

ay) que o art. 2º da Lei nº 9.779/99 não estabelece, nem remotamente, 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", pois o que o artigo 2º da Lei nº 9.779/99 exige, para aplicação ao FUNDO da tributação das pessoas jurídicas é que o sócio quotista relevante (mais de 25% de participação) seja, ao mesmo tempo, sócio do empreendimento imobiliário, conceito este no qual, como se verá, não entra automaticamente a CBD, pela singela alegação (errada, aliás) de pertencer ao mesmo grupo econômico do quotista;

az) que o art. 2º da Lei nº 9.779/99 dispõe que:

"Art. 2º. Sujeita-se a tributação aplicável as 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 cotista que possua, isoladamente ou em conjunto com pessoa a ele ligada, mais de vinte e cinco por cento das cotas do Fundo.

"Paragrafo único. Para efeito do disposto neste artigo, considera-se pessoa ligada ao cotista:

"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."

aaa) que 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 as 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.";

aab) que isso significa que se pretendeu evitar, através de norma especial 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 a obtenção de uma economia fiscal;

aac) que, para que exista a cumulação, é necessário que o Fundo aplique recursos num empreendimento imobiliário do qual também participe, como sócio, construtor ou empreendedor, o cotista relevante do Fundo;

aad) que dois conceitos são fundamentais para a aplicação dessa norma: (i) o conceito de empreendimento imobiliário e (ii) o conceito de sócio deste empreendimento;

aae) que não tendo a própria Lei nº 9.779/99 delimitado tais conceitos, devem-se ser aplicados os conceitos do direito privado, nos precisos termos do art. 110 do Código Tributário Nacional ("CTN"), segundo o qual: "A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios para definir ou limitar competências tributárias";

aaf) 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";

aag) que é exatamente essa a definição que se extrai do art. 2º da Instrução CVM nº 205/94, segundo o qual "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 a habitação e serviços urbanos, inclusive em áreas rurais, para posterior alienação, locação ou arrendamento";

aah) que, no caso concreto, portanto, o empreendimento imobiliário só pode ser entendido como a atividade de aquisição de imóvel pronto para posterior locação;

aaí) que, no que concerne ao empreendimento imobiliário em causa (aquisição de imóveis prontos para locação), o conceito de sócio só pode se referir aos investidores nas aquisições em causa, pois são estas as pessoas que exploram essa atividade e em relação as quais a lei pretendeu evitar uma participação cumulativa no fundo de investimento imobiliário, para fins de economia fiscal, como resulta da Exposição de Motivos atrás citada;

aa) que, se a lei se refere a "sócio de empreendimento imobiliário" e se o empreendimento imobiliário consiste na aplicação de recursos na aquisição de imóvel pronto para posterior locação, isso significa que uma sociedade só existiria se esta aplicação de recursos fosse efetuada por mais de uma pessoa ligadas entre si por contrato de sociedade, isto é, uma pluralidade de adquirentes ligados entre si por contrato de sociedade, por meio do qual se estabeleça a repartição do resultado desse empreendimento, consistente nos aluguéis obtidos;

aak) que, em relação ao empreendimento de aquisição de imóvel pronto para locação, a figura do sócio do empreendimento imobiliário só pode ser o co-proprietário (ou condômino) do imóvel adquirido pelo FUNDO;

aal) que chega-se a conclusão de que, para que existisse a cumulação de posições no empreendimento imobiliário, seria necessário que o FUNDO tivesse realizado a aquisição dos 60 imóveis conjuntamente com, no mínimo, outro investidor com o qual contribuísse com bens ou serviços e partilhasse os resultados do empreendimento;

aam) 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;

aan) que é fundamental registrar que a inexistência de qualquer sócio no empreendimento foi reconhecida pelo próprio auto de infração, quando ele mesmo afirmou que os aluguéis são receitas exclusivas do FUNDO;

aa) que a CBD não pode ser qualificada como sócia do empreendimento imobiliário, como afirmou o acórdão recorrido, pois a relação entre a CBD e o FUNDO, restrita tão somente a locação dos imóveis de propriedade do FUNDO;

aap) que mesmo que se admitisse, por remotíssima hipótese e para fins de argumentação, que prevaleceria a "tese" sustentada pelo acórdão recorrido, segundo a qual o FUNDO estaria sujeito à tributação das pessoas jurídicas, tal acórdão deveria ser parcialmente reformado por não ter: (i) reconhecido decadência dos créditos tributários de PIS e de COFINS relativos ao período de agosto a novembro de 2005; e (ii) reconhecido o direito de dedução dos créditos com a depreciação dos imóveis;

aaq) que se requer seja dado integral provimento ao presente recurso voluntário, de forma a reformar integralmente o Acórdão nº 16-32.415, de 4 de julho de 2011, da 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo - SP (DRJ/SP1), cancelando-se o auto de infração em matéria de PIS e de COFINS, visto não caracterizar, no presente caso, a hipótese de cumulação prevista no art. 2º da Lei nº 9.979/99.

O sujeito passivo solidário, Banco Ouroinvest, cientificada do Acórdão nº 16-32.415 em 11/08/2011 (AR a fls. 550), interpôs, em 05/09/2011 (cf. carimbo a fls. 393), recurso voluntário (doc. a fls. 393 e segs.), no qual aduz as seguintes razões de defesa:

a) que acórdão recorrido alegou que, nos termos do art. 1º da Lei nº 8.668/93, os fundos de investimento imobiliário não possuem personalidade jurídica, não sendo capazes de serem sujeitos de direito e obrigações na ordem civil, razão pela qual foi instituída a figura da instituição administradora responsável pela gestão do fundo;

b) que, com base em tal premissa, o acórdão recorrido conclui que o art. 4º da Lei nº 9.779/99 - ao dispor sobre a responsabilidade da referida instituição financeira pelo cumprimento das obrigações tributárias - representaria a norma legal que expressamente autorizaria a aplicação da responsabilidade solidária prevista no art. 124, inciso II, do CTN;

c) que, sem apreciar quaisquer dos argumentos apresentados pelo RECORRENTE no pedido de cancelamento do "Termo de Sujeição Passiva" - no qual se demonstrou a natureza jurídica (responsabilidade de terceiro) do encargo atribuído pelo art. 4º da Lei nº 9.779/99 -, sustentou o acórdão recorrido que a solidariedade do RECORRENTE no presente caso estaria amparada nos artigos 124 do Código Tributário Nacional (CTN) e no art. 4º da Lei nº 9.779/99;

d) que o acórdão recorrido incorreu em gravíssima confusão quanto aos conceitos de sujeição passiva tributária, tratando incorretamente a figura do responsável (administrador do fundo de investimento imobiliário) como sinônimo de devedor solidário;

e) que, nos precisos termos do art. 4º da Lei nº 9.779/99, o administrador do FUNDO (no caso o RECORRENTE) e responsável pelo cumprimento das obrigações do fundo, não devedor solidário das suas eventuais obrigações, donde resulta que tal dispositivo não autoriza na aplicação no art. 124 do CTN;

f) que o art. 4º da Lei nº 9.779/99 somente estabeleceu que, sendo o RECORRENTE um terceiro na relação tributária por figurar como administrador do FUNDO, a ele ficaria atribuída a responsabilidade tributária pelas obrigações, inclusive acessórias, do FUNDO;

g) que trata-se, na verdade, da figura da responsabilidade de terceiro, a qual é sempre subsidiária, e nunca da figura da solidariedade passiva como incorretamente entendeu o acórdão recorrido;

h) que nem poderia ser diferente pelo simples fato de 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 ocorria entre o FUNDO (contribuinte) e o RECORRENTE (terceiro responsável);

i) que a figura da solidariedade passiva só pode existir entre contribuintes, isto é, entre sujeitos que tenham relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, relação esta que se caracteriza no conceito amplo de "interesse comum" (art. 124,1) ou reveste uma outra forma peculiar, caso em que será designado, em termos didáticos ou declaratórios por lei (art. 124, II);

k) que no presente caso o único contribuinte das supostas obrigações tributárias é o FUNDO, que foi quem obteve a renda que, no caso de ser possível a sua sujeição à tributação das pessoas jurídicas pretendida no auto de infração, seria tributável pelo PIS e pela COFINS;

l) que a RECORRENTE não é também contribuinte desses tributos;

m) que o RECORRENTE nunca pode ser qualificado como devedor solidário do FUNDO, razão pela qual não é aplicável ao presente caso o art. 124 do CTN;

n) que, ao contrário do alegado no Acórdão recorrido, o art. 124, II do CTN é absolutamente inaplicável ao presente caso;

o) que, contraditoriamente, apesar de ter defendido a aplicação do art. 124, II, do CTN, o acórdão recorrido alegou que o art. 135, inciso III, do CTN - que prevê a responsabilidade de terceiro também seria aplicável na medida em que o RECORRENTE teria, na gestão do FUNDO, cometido uma "infração à lei";

p) que, no entender da Delegacia de Julgamento, o que motivou a sujeição do FUNDO (contribuinte) à tributação aplicável às pessoas jurídicas foi justamente a suposta "atuação irregular" do RECORRENTE que, na qualidade de administrador do fundo, teria permitido que um "sócio quotista" possuísse mais de 25% (vinte e cinco por cento) das quotas do fundo, o que configuraria uma violação ao art. 2º da Lei nº 9.779/99;

q) que cumpre esclarecer que, conforme já mencionado, o auto de infração lavrado contra o FUNDO - em relação ao qual existiria a suposta responsabilidade solidária do RECORRENTE - teve como fundamento somente a aplicação do art. 124 do Código Tributário Nacional e do art. 4º da Lei nº 9.779/99;

r) que, a despeito disso, entendeu o acórdão que haveria responsabilidade pessoal do art. 135, inciso III, do CTN, com base em atuação irregular do RECORRENTE que, na qualidade de administrador do fundo, não poderia ter permitido que um sócio quotista possuísse mais de 25% (vinte e cinco por cento) das quotas do fundo, o que representou uma violação ao disposto no art. 2º da Lei nº 9.779/99;

s) que o acórdão recorrido pretendeu não só manter a suposta responsabilidade solidária do RECORRENTE (art. 124, II, CTN), como também "estender" essa responsabilidade com base no art. 135, III, CTN, extrapolando radicalmente o objeto do "Termo de Sujeição Passiva" lavrado pela fiscalização;

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

u) que não há qualquer irregularidade ou vedação legal para constituição de fundos de investimento imobiliário com um único cotista;

v) que se requer seja dado integral provimento ao presente recurso voluntário, de forma a reformar integralmente o Acórdão nº 16- 32.415, de 4 de julho de 2011, da 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo - SP (DRJ/SP1), reconhecendo-se que o RECORRENTE não pode figurar como contribuinte solidário das supostas obrigações constantes do auto de infração em matéria de PIS e de COFINS, relativo ao ano-calendário de 2005 lavrado contra o FUNDO.

A D. Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões a fls. 553 a 583.

É o relatório.

Voto

Conselho Alberto Pinto S. Jr..

Os recursos voluntários são tempestivos e foram subscritos por mandatários com poderes para tal, conforme procurações a fls. 412 e 474, razão pela qual voto por conhecê-los.

DECADÊNCIA

Quanto à preliminar de decadência, como não houve recolhimento de Cofins e Contribuição para o PIS relativo aos períodos lançados, aplica-se a regra de decadência do art. 173, I, do CTN, conforme decidido pelo STJ no Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 973733 / SC, o qual, por força do § 2º do art. 62 do Anexo II do RICARF, vincula os julgamentos proferidos por este Colegiado.

Assim, como apontado na decisão recorrida, para os fatos geradores de 31/08/2005, 30/09/2005, 31/10/2005 e 30/11/2005, o *dies a quo* do prazo decadencial se deu em 01/01/2006, pois os lançamentos destes fatos geradores já poderiam ser realizados no próprio ano de 2005.

No entanto, ainda que a decisão recorrida tenha se equivocado quanto ao dia de começo da contagem do prazo decadencial (ela sustentou que seria 01/01/2007), não há reparo a ser feito com relação a sua conclusão de afastar a alegação de decadência, pois, ainda que contemos o prazo a partir de 01/01/2006, não havia decaído o direito de o Fisco lançar os tributos relativos aos fatos geradores em tela em 28/12/2010, data da ciência do lançamento, já que este prazo findaria em 31/12/2010.

DO PEDIDO DE JULGAMENTO CONJUNTO COM O PAF nº 16327.001752/2010-25

A recorrente solicitou, em seu recurso voluntário, o julgamento deste recurso em conjunto com o recurso interposto nos autos do PAF nº 16327.001752/201025, o qual versava sobre o IRPJ e a CSSL. Ocorre que este recurso já foi julgado pela 1ª TO da 3ª Câmara em 07 de agosto de 2012, julgamento do qual este Relator participou e ficou vencido, por dar provimento integral ao recurso voluntário à época, se não vejamos o dispositivo do Acórdão 130100.994:

“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.”

Vale, no entanto, trazer à colação trechos do Acórdão 130100.994, da Relatoria do I. Conselheiro Wilson Guimarães, o qual foi vencedor na parte que interessa a este julgamento, até mesmo para que meus pares cotejem os divergentes fundamentos apresentados à época daquele julgamento, se não vejamos:

“Afasto, de pronto, a possibilidade de julgamento conjunto do presente processo com o de número 16327.001753/201073, 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.
(...)

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 irretroatável 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:

(...)

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, inexistente 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 EXCLUSIVO em questão, assim denominado pelo normativo indicado pelo Recorrente na sua peça de defesa (Instrução CVM nº 409, art. 111A), 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.”.

Repito, hoje, de maneira mais analítica, o voto que proferi oralmente em 2012, ao divergir do I. Relator do voto acima transcrito.

Primeiramente, indubitavelmente, os contratos celebrados pelo Banco Ourinvest e a CBD não se tratavam de alienações fiduciárias em garantia mas de operações de compra e venda de imóveis em caráter fiduciário, na qual o comprador, Banco Ourinvest, passava a deter a propriedade fiduciária dos bens, para dispor e administrá-los na forma e para os fins estabelecidos na legislação aplicável no Regulamento do Fundo Península, ou pelo que viesse a ser decidido pela AGE do referido Fundo, inclusive fazendo constar da matrícula dos imóveis que estes constituíam patrimônio do Fundo. Nesse ponto, não diverjo do Relator do julgamento de 2012.

Por sua vez, o fato de o art. 111-A, que trata dos denominados FUNDOS EXCLUSIVOS, ter sido 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, ao contrário do que sugere o Relator de 2012, vem reforçar o argumento da recorrente, no sentido de que nunca foi proibida a constituição de Fundo com um único cotista. Ora, a instrução CVM, como norma infralegal, não poderia inovar no ordenamento jurídico, razão pela qual, se não houve qualquer alteração na Lei de regência da matéria, no interregno entre as edições das duas instruções CVM, há que se concluir que a Instrução CVM nº 450/2007 veio apenas esclarecer algo que já encontrava respaldo na Lei.

Por outro lado, concordo que isso seja irrelevante para o deslinde da questão ora em julgamento, porém por outra razão, qual seja, pelo fato de 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 do 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.

Dessa forma, o fulcro da questão posta em julgamento reside unicamente na interpretação do art. 2º da Lei 9.779/99, bem como na verificação se a situação fática descrita nos autos se subsume ao referido dispositivo legal.

O art. 2º da Lei 9.779/99 assim versa:

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.

Inicialmente, há que se salientar que estamos diante de 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. Assim, diante de uma norma excepcional, devemos conferir uma interpretação estrita, seguindo as vetustas, mas nunca ultrapassadas lições, de Carlos Maximiliano.

Da simples leitura do art. 2º, verifica-se que há dois pressupostos, para que ele seja aplicável, quais sejam:

- a) que o Fundo aplique recursos em empreendimento imobiliário;
- b) que o empreendimento imobiliário tenha, como incorporador, construtor ou sócio quotista que, isoladamente ou com pessoa ligada, detenha mais de 25% das quotas do Fundo.

Note-se, assim, que a situação visada pelo legislador relaciona-se com as seguintes atividades:

- a) incorporação, o que se define por duas características: destinação do terreno, antes de iniciada a venda, à propriedade comum das unidades autônomas e início das vendas de tais unidades antes de concluída a obra;
- b) construção, conceito que aqui tem um caráter complementar daquilo que não se enquadre como incorporação.

Assim, não me parece que se devesse dar ao termo “sócio” um caráter tão abrangente como lhe foi atribuído tanto pelo autuante como pelos julgadores retro citados, de tal sorte que sustento que o termo sócio deve ser entendido como “sócio do incorporador” ou “sócio do construtor”. Estas eram as situações visadas pelo legislador ao editar tal norma antielisiva, ou seja, que alguém que se dedicasse a construir ou incorporar, constituísse Fundo Imobiliário apenas para se valer do regime tributário mais benéfico.

Nesse sentido, Hiromi Higuchi faz o seguinte comentário:

“A única equiparação de fundo imobiliário como pessoa jurídica deveria ocorrer quando o fundo imobiliário promovesse incorporação de prédio ou loteamento de terreno. Essa condição não está na lei.”.

Realmente, o legislador deixou de fora do alcance da norma antielisiva a atividade de loteamento de terreno.

Com esta interpretação mais estrita do termo “sócio” no texto do art. 2º, o lançamento está fadado ao insucesso, pois nenhuma das pessoas envolvidas no lançamento em tela era incorporador ou construtor.

Todavia, a redação do art. 2º é imprecisa, pois não desborda dos seus parâmetros hermenêuticos a exegese que conclui que o termo “sócio”, no texto da norma, quer dizer “sócio do empreendimento imobiliário”. De qualquer maneira, o lançamento não tem melhor sorte, se não vejamos o que se segue.

Ora, note-se que o pressuposto para aplicação da norma é que o Fundo aplique recursos em empreendimento imobiliário que tenha um sócio, ou seja, não estamos falando de imóvel, pois imóvel pode até ter co-proprietários, o que não se confunde com sócios. Ora, no caso em tela, o Banco Ourinvest aplicou recursos na aquisição de imóveis da CBD e, não para adquirir cotas ou ações de tal pessoa jurídica. Ademais, não se pode conceber que a CBD, pessoa jurídica que explora o varejo supermercadista, seja considerada um empreendimento imobiliário.

O termo empreendimento não pode ser confundido com patrimônio ou especificamente ativo imobilizado. Empreendimento é o ato de empreender, ou seja, empresa, logo, está ligado, como já dito acima, a idéia de atividade de produção e circulação de bens e serviços. Dessa forma, uma pessoa quando adquire um ou vários imóveis de outra pessoa não aplicou recursos em um empreendimento imobiliário, apenas adquiriu um massa patrimonial. Decerto, que se o destino de tais imóveis for a circulação ou produção de imóveis, o comprador estará exercendo um empreendimento imobiliário, mas jamais se poderá denominar aquele que lhe vendeu os imóveis de sócio desse empreendimento.

Assim, entendo que tanto o autuante como os julgadores retro citados alargaram além dos parâmetros suportados pelo texto o conceito de sócio no art. 2º da Lei 9.779/99, norma que, conforme já dito, por ser extraordinária, exige uma interpretação estrita.

Por essas razões, voto por dar provimento ao recurso voluntário, ficando prejudicada a apreciação da matéria relativa à sujeição passiva solidária.

Alberto Pinto S. Jr. – Relator.

Declaração de Voto

Conselheira Ana de Barros Fernandes Wipprich

Respeitada a posição ora defendida pelos i. colegas Conselheiros, que acompanharam o voto conduzido pelo Conselheiro Relator, ousou divergir e justifico a inconformidade que passo a expor, inclusive por encontrar sólido respaldo nas vozes que se levantaram contra a tese tecida sobre a matéria em questão.

No confronto entre a norma antielisiva tributária, clara e eficiente, em debate - uma raridade no campo tributário - e os fatos retratados nos autos, não há como se afastar a mais perfeita adequação ao sentido protetivo do Estado-legislador, que busca a justiça social, a

isonomia entre os contribuintes, a capacidade contributiva, entre outros preceitos constitucionais que devem sempre prevalecer neste sopesar de valores público *versus* privado.

Há muito defendo que a interpretação estritamente literal das normas tributárias é a mais deficiente no intuito de pretender-se alcançar o contexto para as quais tais normas foram criadas, precipuamente ao se tratar de norma antielisiva, sem, no entanto, distanciar-se do princípio cogente da legalidade. Os dois conceitos não se confundem e não são antagônicos. Pode-se perfeitamente respeitar a legalidade da norma, mas dar-lhe o alcance teleológico patente.

Data venia aos adeptos à interpretação segundo a literalidade das normas, restrinjo esta espécie interpretativa às hipóteses, *numerus clausus*, do artigo 111 da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

As normas antielisivias não se enquadram em nenhum dos tipos legais acima.

Desta forma, devem ser interpretadas seguindo os princípios gerais do direito tributário, seguido dos princípios (*interesse*) do direito público, em consonância ao estabelecido no artigo 108 do mesmo diploma legal (CTN).

E daí, parte-se para a leitura (e interpretação) da norma antielisiva contida no artigo 2º da Lei nº 9.779/99, em questão, oportunamente reproduzido:

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.

A conexão entre o fundo imobiliário e o empreendimento imobiliário (e superou-se a discussão se a aquisição de imóveis para locação se enquadrariam neste conceito) é o ponto crucial da norma editada que **impede** (destaquei) a usufruição dos benefícios fiscais próprios aos fundos imobiliários, cujos objetos e participações não são partes envolvidas entre si, **à razão de pelo menos 25%**.

Note-se que a norma antielisiva sequer exigiu para a exclusão das *benesses* fiscais atos de gestão ou maioria votante.

E, no caso em concreto, a participação do grupo Abílio Diniz, ou do próprio Abílio Diniz, ultrapassa o percentual de 25 % em ambos os lados. Daí não poder usufruir das isenções fiscais próprias aos fundos imobiliários em que esta confusão de partes não existe. Para restar clara a situação fatídica, aproveito as tantas razões esposadas pelos que divergiram da posição ora adotada neste julgamento, as quais adoto integralmente.

Destaco as razões de peso colocadas pelo Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães no Acórdão nº 1301-00.994/12, que tratou exatamente da mesma matéria (IRPJ e CSLL) e ano-calendário (2005), cuja ementa reproduzo primeiramente:

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.

[...]

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;

[...]

1. - Pelo presente Contrato, o Promitente Locador compromete-se de forma irrevogável e irretroatável 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 se ja, a aquisição de imóveis para locação.

[...]

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 EXCLUSIVO 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.

[...]

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”.

[...]

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 acórdão recorrido, proferido pela Turma de Julgamento de Primeira Instância, também centralizou-se o fundamento para manter a tributação da recorrente nas demais formas das pessoas jurídicas, o fato patente é a conexão existente entre o Fundo Imobiliário e o empreendimento:

[...]

Por intermédio da leitura das cláusulas contratuais acima transcritas, fica claro o vínculo existente entre o fundo de investimento imobiliário 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.

O contrato em análise faz menção explícita ao grupo econômico ao qual pertence a empresa CBD, deixando claro, em suma, que o objetivo do fundo se limitou à aquisição de imóveis de uma empresa de um grupo econômico, para locação dos referidos imóveis a empresas do mesmo grupo econômico.

Uma vez determinado que os negócios jurídicos em análise são relações intragrupo, prossegue-se na apreciação do litígio, que reside em determinar se a empresa CBD também seria sócia do empreendimento imobiliário.

[...]

A informação prestada pela contribuinte às fls. 109 confirma que a empresa RECO MASTER possuía, em 29/10/2010, a totalidade das 69.231 cotas do fundo de investimento imobiliário em questão.

Desta forma, resta evidente que, em qualquer das composições de quotistas que constituíram o fundo de investimento imobiliário, ora composto por dois sócios quotistas, ora constituído sob a forma de uma sociedade unipessoal, há uma característica comum: os quotistas do fundo são empresas e acionistas do mesmo grupo econômico ao qual pertence a empresa CBD.

Conclui-se, assim, que os quotistas do fundo são também sócios do empreendimento imobiliário, na figura dos empresários responsáveis pela gestão comum do grupo econômico.

No mesmo diapasão, nos bem esposados argumentos trazidos pela Procuradoria da Fazenda Nacional, em contrarrazões, que igualmente adoto:

Com o advento da Lei n.º 9.779/98, tal isenção ficou condicionada ao fato do fundo de investimento não ter como sócio, incorporador ou construtor, quotista que possua, isoladamente ou em conjunto com pessoa a ele ligada, mais de vinte e cinco por cento das quotas do fundo. É o que diz o art. 2º da Lei:

[...]

A legislação, contudo, elegeu alguns requisitos para tal equiparação. Neste sentido, é necessário que o Fundo aplique recursos em empreendimento imobiliário no qual um de seus quotistas, com mais de 25% das quotas do Fundo, participe como incorporador, construtor ou sócio do empreendimento imobiliário. Verificada essa situação, o Fundo estará sujeito ao recolhimento dos impostos devidos pelas pessoas jurídicas imobiliárias.

Essa foi a hipótese verificada nos autos e que acarretou a lavratura dos autos e infração em tela. Aqui o fiscal, entendeu como clara a cumulação das posições de quotista do Fundo (com mais de 25% das quotas) e de sócio do empreendimento imobiliário que o Fundo empregou recursos, na pessoa do Sr. Abílio Diniz.

[...]

Observe-se que, mais do que adquirir imóveis para posterior locação, o empreendimento imobiliário consistia em aquisição de imóveis da CBD para posterior locação à própria CBD. Tal descrição é corroborada pelo art. 2º e pelo inciso I, do art. 3º do Regulamento do Fundo de Investimento Imobiliário Península (fls. 52 e seguintes) que determinam que:

[...]

Veja que a participação da CBD no empreendimento imobiliário é condição sine qua non para que o mesmo se realize. É dizer que a CBD faz parte e/ou integra o empreendimento imobiliário no qual o Fundo aplica seus recursos, pois não há como desvincular um do outro. Nem o Fundo pode adquirir imóveis de terceiros, nem pode efetuar a locação dos mesmos para outras pessoas jurídicas, senão as integrantes do grupo econômico do qual a CBD faz parte.

[...]

Isso porque, 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. Ou seja, as figuras do quotista do Fundo Imobiliário e do sócio do empreendimento imobiliário se fundem em uma única pessoa, o Sr. Abílio Diniz.

A figura do quotista se verifica à medida em que ele é quem controla o FII Península, ainda que de forma indireta e através de empresa por ele controlada. Ressalte-se que, quando da criação do presente Fundo, ele, como pessoa física, era o único quotista, integralizando as quotas emitidas com imóvel de sua propriedade.

[...]

Importante ressaltar que 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. Segundo o recorrente, uma sociedade só existe se houver aplicação de recursos por mais de uma pessoa ligadas por contrato de sociedade, isto é, uma pluralidade de adquirentes ligados por contrato de sociedade.

Acontece que, a adoção do conceito de sócio por sua forma estrita, se mostra incompatível com a própria natureza dos empreendimentos imobiliários e com a essência do dispositivo legal em comento. Sob esta óptica, seria praticamente impossível existir a participação de um sócio, pois tal situação terminaria por recair em um dos outros dois conceitos trazidos pela lei, quais sejam, construtor ou incorporador.

E exatamente porque a idéia da existência de um sócio de um empreendimento imobiliário é situação bastante estranha em atividades desta natureza, é que não se pode definir o “sócio” previsto no art. 2º da Lei 9.779/99, como pretende o contribuinte. Ao agregar a idéia do sócio o legislador, certamente, quis abranger situações em que uma ou mais pessoas guardem interesses comuns no empreendimento imobiliário desenvolvido; ele quis abranger aquelas pessoas que participem do empreendimento, de alguma forma, e que ao mesmo tempo sejam quotistas do Fundo de Investimento Imobiliário que aplica recursos naquele empreendimento imobiliário.

[...]

A figura do sócio é completamente atípica aos empreendimentos imobiliários e não faria qualquer sentido utilizá-la de forma estrita, sob pena de desvirtuamento do real propósito da lei, que é o de evitar o comportamento elisivo no contribuinte,

consistente em se utilizar da sistemática de tributação favorecida dos FII para o exercício de atividade empresarial de empreendimentos imobiliários.

A restrição legal à cumulação das posições de quotista majoritário e de incorporador/construtor/sócio do empreendimento imobiliário foi, sem qualquer dúvida, violada no presente caso. É patente que o Sr. Abílio Diniz representa a posição de quotista majoritário do Fundo autuado e é sócio do empreendimento imobiliário, na qualidade de controlador da CBD e das demais empresas do grupo econômico.

O controle tanto do fundo quanto das empresas que participam do empreendimento imobiliário está subsumida na pessoa do Sr. Abílio, grande beneficiário da operação, seja através da redução do lucro tributável das empresas que integram o empreendimento imobiliário, mediante a criação de despesas dedutíveis com aluguel, seja mediante a distribuição de receitas do fundo. Como feito, consta nos autos que, no ano-calendário de 2005, a mesma receita recebida pelo fundo a título de taxa de adesão aos contratos de locação, no valor de R\$ 25.517.073,84, foi posteriormente distribuída ao Sr. Abílio Dinis.

Observo, por derradeiro, que ainda que haja a participação de empresas estranhas ao grupo CBD (caso da CASSINO), em um dos pólos, em nada alteraria o posicionamento aqui defendido, com a exceção que esta *parceria* não ultrapassasse o percentual de 25% delimitado pela norma antielisiva, o que não é o caso. De igual forma, a interposição de uma nova pessoa jurídica em um dos pólos (caso da RACO em ano posterior), com a participação societária do mesmo grupo em razão maior a 25% também não alteraria a posição ora defendida.

O cerne da questão proposta é que a cumulação dos dois requisitos preceituados na norma antielisiva contida no artigo 2º da Lei nº 9.779/99, as mesmas pessoas (física/jurídica), quotista do fundo e empreendedor imobiliário, se confundem em percentual acima de 25%, estão presentes no caso ora analisado, pelo que correta a autuação fiscal e devem ser mantidos os Autos de Infração de PIS e Cofins lavrados contra o Fundo Imobiliário.

Da responsabilidade solidária da empresa administradora BANCO OURINVEST S/A

Registro nesta oportunidade, de forma sumária, que entendo que a responsabilização da administradora do fundo imobiliário é *ex lege*, pelo que correto estabelecer-se a solidariedade passiva (artigo 124, inciso II, CTN c/c art. 5º, Lei nº 8.668/93).

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes Wipprich