



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720193/2020-28
ACÓRDÃO	1102-001.596 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIARIO GRAND PLAZA SHOPPING
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

NULIDADE POR INOVAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. RETORNO DOS AUTOS À PRIMEIRA INSTÂNCIA. NOVA DECISÃO.

A decisão da DRJ não pode alterar os critérios jurídicos, que corporificam a fundamentação jurídica posta no lançamento tributário, salvo quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

A DRJ trouxe um enfoque diverso daquele posto no TVF, requalificando os fatos timidamente nele descritos, ao efeito de gerar um novo enquadramento jurídico para a infração. Os novos enquadramentos, extraídos do acórdão, caracterizam inequívoca alteração de critério jurídico, violando a norma do art. 146 do CTN.

A consequência prática disso traduz-se no fato de que o Recorrente não teve a oportunidade de se opor a esses enquadramentos, por ocasião da sua impugnação, que seria o momento próprio para tanto.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento aos recursos voluntários, para acolher a preliminar de nulidade do acórdão recorrido por inovação no critério jurídico suscitada, nos termos do voto do Relator, sendo determinado o retorno dos autos à primeira instância para que se profira nova decisão.

Assinado Digitalmente

Gustavo Schneider Fossati – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Ailton Neves da Silva (substituto integral), Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Ricardo Pezzuto Rufino (substituto integral), Cristiane Pires Mcnaughton, Gustavo Schneider Fossati, Fernando Beltcher da Silva (Presidente). Ausentes o conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, substituído pelo conselheiro Ailton Neves da Silva, o conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida, substituído pelo conselheiro Ricardo Pezzuto Rufino.

RELATÓRIO

Tratam os autos de lançamento de **multas**, no valor total de R\$ 12.552.407,31, decorrentes de descumprimento do prazo estabelecido para a apresentação da Escrituração Contábil Digital (ECD), conforme detalhamento no Termo de Verificação Fiscal (TVF).

O procedimento de fiscalização teve por objeto de análise o Fundo de Investimento Imobiliário Grand Plaza Shopping (“Fundo”), referente a IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, no período de 01/2016 a 12/2018. A ação fiscal foi iniciada com intimação da administradora do Fundo, Rio Bravo Investimentos Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários Ltda. (“Rio Bravo”), e culminou com a lavratura de dois autos de infração, um relativo ao PIS, e o outro relativo à COFINS. Ao final, foram inaugurados **três processos administrativos, um referente ao IRPJ e à CSLL, outro referente ao PIS e à COFINS e o último referente à multa por falta de entrega de ECF e ECD.**

O TVF é relativamente curto na sua exposição fática, razão pela qual transcrevo abaixo a essência do relato apresentado pela autoridade fiscalizadora:

I. Introdução

1. A presente ação fiscal foi realizada em cumprimento ao TDPF 08.1.66.00-2019-00208-8 referente a IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, períodos compreendidos de 01/2016 a 12/2018, sendo iniciada em 09/10/2019 com a ciência postal do Termo de Início do Procedimento Fiscal pela administradora Rio Bravo Investimentos Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários Ltda., CNPJ 72.600.026/0001-81.

2. O presente Termo de Verificação Fiscal trata de procedimento de fiscalização ao Fundo de Investimento Imobiliário Grand Plaza Shopping (doravante denominado “Fundo”) em que foi lavrado Auto de Infração decorrente da apuração de falta de recolhimento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS e de falta de declaração de ECF e ECD, dos períodos compreendidos de 01/2016 a 12/2018, conforme motivos expostos a seguir.

II. Da Fiscalização

3. O TDPF teve origem em ofício enviado à Receita Federal do Brasil (RFB) pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) relatando que: “ (i) há indícios de violação ao caput do artigo 2º da lei ordinária de nº 9.779/99; e, portanto, (ii) o Fundo não estaria enquadrado à tributação aplicável aos fundos de investimento imobiliário, nos termos da lei 8.668/93, haja vista que a Cyrela Commercial Properties S.A. (CCP) detém 61,41% das cotas do Fundo”.

4. No Termo de Início de Fiscalização o contribuinte foi intimado a apresentar: cópia dos atos constitutivos e modificações posteriores; demonstrações financeiras; balancetes mensais; legislação de suporte à constituição do Fundo e ao tratamento tributário adotado; planilhas demonstrativas contendo nome e CPF/CNPJ da totalidade dos cotistas, nº de cotas detidas por cada cotista e o respectivo percentual em relação ao total de cotas emitidas pelo Fundo. O sujeito passivo apresentou os documentos e planilhas em 29/10/2019.

5. O Termo de Intimação Fiscal 01, emitido em 06/12/2019, foi realizado com o intuito de esclarecer em qual data e quem realizou o empreendimento atualmente denominado Grand Plaza Shopping e ainda a relação do construtor/incorporador do shopping com a Cyrela Commercial Properties S.A. (CCP). O contribuinte apresentou resposta no dia 17/01/2020.

6. Em 18/02/2020, realizou-se o Termo de Constatação e Intimação Fiscal 02 no qual o contribuinte foi cientificado da constatação de que o Fundo estava sujeito à tributação aplicável às pessoas jurídicas. Também foi intimado a apresentar a Escrituração Fiscal Digital (ECF), a Escrituração Contábil Digital (ECD) e a republicar as Demonstrações Financeiras, referentes aos anos-calendários 2016, 2017 e 2018.

7. O Contribuinte respondeu em 13/03/2020 reiterando o entendimento de que o artigo 2º da Lei nº 9.779/1999 não se aplica ao Fundo e que, por consequente, está dispensado a apresentar ECF e ECD. Apresentou ainda as demonstrações contábeis do Fundo que já haviam sido submetidas à CVM.

III. Dos Fatos

8. A Administradora do Fundo, Rio Bravo Investimentos DTVM, entende que o artigo 2º, caput, da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, não se aplica ao Fundo.

9. O artigo 2º, caput, da Lei nº 9.779/1999, determina: 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.

10. No entanto, como será demonstrado a seguir, o Fundo de Investimento Imobiliário Grand Plaza Shopping está perfeitamente enquadrado no artigo citado

e, conseqüentemente, está sujeito à tributação aplicável às pessoas jurídicas, com incidência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

IV. Do Direito/Fundamentação

11. Iniciou-se esta fiscalização com o Termo de Início de Fiscalização, devido ao ofício enviado pela CVM relatando que o Fundo estaria sujeito à tributação aplicável às pessoas jurídicas e que houve a solicitação da republicação das demonstrações financeiras do Fundo.

12. O contribuinte respondeu ao Termo de Início apresentado, em síntese, as seguintes justificativas:

- Houve reconsideração da r. SIN (“SIN” - “Processo Administrativo CVM”) a qual acatou o recurso da Administradora;
- A RFB já havia realizado ação fiscal em face da Rio Bravo para análise dos Fundos por ela administrados e não houve qualquer apontamento em relação ao Fundo;
- Quaisquer termos do direito privado na lei tributária devem ser entendidos dentro dos limites estabelecidos pelo direito privado (Art. 109 e 110 do CTN);
- Os termos “incorporador”, “construtor” e “sócio”, constantes no artigo 2º da Lei nº 9.779/1999, devem ser interpretados de maneira rigorosa, em restrita observância às normas de direito privado que lhe são aplicáveis;
- O fato de o Fundo não investir em sociedade impede que o mesmo tenha sócios;
- Nenhuma pessoa ligada à CCP, de acordo com a definição que consta no parágrafo único do artigo 2º da Lei 9.779/99, figura como sócia do Empreendimento ou coproprietária do imóvel em que está localizado o empreendimento;
- Nunca houve intenção de alienar total ou parcialmente as unidades autônomas do empreendimento investido e, por isso, não haveria que se falar em incorporação;
- Nas matrículas dos imóveis não há menção a qualquer incorporação imobiliária, seja antes ou depois da entrada da Lei 9.779/99 em vigor;
- O Empreendimento foi inaugurado em setembro de 1997. Desse modo, quando a Lei nº 9.779/1999 entrou em vigor, em 20 de janeiro de 1999, o Empreendimento já estava construído e não havia a figura de qualquer construtor que pudesse ensejar a aplicação do artigo 2º da norma ao Fundo;
- A exposição de motivos da Lei nº 9.779/1999 informa que o artigo 2º da norma tem por objetivo evitar a concorrência predatória dos referidos fundos com as pessoas jurídicas que exploram as mesmas atividades; e que, por dedução lógica, como o empreendimento já estava com a construção concluída antes de 1999, não existiria a possibilidade desta concorrência predatória;
- Não houve participação de pessoas do grupo CCP como construtora em relação a qualquer reforma ou expansão do empreendimento desde que a administradora

assumiu a administração do fundo, em 2006; - A CCP Administração de Propriedades Ltda. desempenha apenas funções de administração do shopping.

13. Passamos a analisar as justificativas mencionadas. O contribuinte afirma que houve reconsideração da r. SIN ("SIN" - "Processo Administrativo CVM") a qual acatou o recurso da Administradora, apresentando a seguinte resposta (fl. 8):

2.4 Entretanto, o entendimento da r. SIN não prosperou. Após apresentadas as conclusões pela r. SIN nesse sentido, a Administradora interpôs recurso ao r. Colegiado da CVM (doc. 4 – Doc_Comprobatórios), demonstrando a ilegalidade das referidas conclusões, especialmente por ter se limitado a supor que a CCP seria incorporadora, construtora ou sócia do empreendimento, sem trazer qualquer motivação e/ou fundamento a esse respeito.

2.5 Antes de qualquer análise pelo r. Colegiado da CVM em relação ao referido recurso, a própria r. SIN, em reconsideração às suas conclusões anteriores, acatou o recurso da Administradora, dispensando a determinação anterior de refazimento e republicação das demonstrações financeiras do Fundo referentes aos anos de 2017 e 2018 (doc. 5 – Doc_Comprobatórios).

2.6 Entretanto, a reconsideração pela r. SIN ocorreu após a expedição do Ofício nº 209/2019/CVM/SGE à RFB.

(Grifos no original)

14. Contudo, não houve a reconsideração às conclusões anteriores conforme alegado pela fiscalizada, e sim apenas o reconhecimento de que a RFB é o órgão competente para se manifestar sobre o assunto.

15. Isto pode ser comprovado na própria resposta apresentada pela fiscalizada (fls. 82-83) (doc. 5 – Doc_Comprobatórios) onde o Ofício nº 127/2019/CVM/SIN/DLIP da r. SIN apresenta o seguinte entendimento:

1. Reportamo-nos ao Pedido de Recurso, datado de 20/08/2019, apresentado contra a decisão da Superintendência de Relações com Investidores Institucionais ("SIN") constante do Ofício nº 113/2019/ CVM/SIN/DLIP, que determinou o refazimento e a republicação das demonstrações financeiras auditadas do FII Grand Plaza Shopping ("Fundo"), relativas aos exercícios sociais de 2017 e 2018, até 05/09/2019.

2. A esse respeito, verificamos que a Cyrela Commercial Propertires S.A. e Part. ("CCP") detém, desde a origem, o controle do FII Grand Plaza Shopping (denominação anterior ABC Plaza Shopping), sem que tenha havido qualquer tipo de interrupção ao longo dos anos, e confere a ele o tratamento como 'participação societária' em suas demonstrações financeiras desde a data-base 31/12/2007. Especificamente, na DFP/2018, o Fundo em referência integra o rol de 'investimentos em controladas' da CCP (nota explicativa nº 9.2).

3. Inclusive por tratá-lo como uma controlada, a CCP consolida as informações do FII Grand Plaza Shopping em suas demonstrações financeiras (item 10 do PT CPC

36_R3), que trouxe reflexos concretos sobre o resultado da CCP (controladora do Fundo) como, por exemplo, a capitalização de juros no 'imobilizado em andamento' relacionados à expansão do Empreendimento, permitindo que este gasto não transitasse como despesa no resultado do exercício (vide notas explicativas nº 9.2 e 10 da DFP/2011 e DFP/2012).

4. Não obstante esse contexto e sem prejuízo do apresentado, concordamos com o entendimento de que a Receita Federal do Brasil ("RFB") é o órgão competente para se manifestar a respeito do tema. Desse modo informamos que a SIN deliberou acatar o recurso no que tange à determinação de refazimento e republicação imediata das demonstrações do fundo, ao menos até que a Receita Federal do Brasil se posicione sobre a matéria.

5. Por essa razão, entendemos também que o pedido de efeito suspensivo ao recurso perdeu seu objeto.

6. Sem prejuízo dessa decisão, ainda nos parece que a matéria impacta o mercado de capitais, na medida em que - na hipótese de enquadramento ao artigo 2º da Lei nº 9.779, o valor patrimonial das cotas do Fundo se mantém inflado, o que tem potencial de distorcer a precificação das cotas do fundo pelo mercado e seus investidores, e pode comprometer a integridade da aferição dos rendimentos distribuídos aos cotistas, pessoa física, que possuem isenção tributária.

7. É nesse contexto que lembramos o dever desta Autarquia pela preservação da integridade, transparência e eficiência informacional, para a formação justa dos preços dos valores mobiliários negociados em mercados de capitais, e a necessidade de, uma vez definida a questão pela RFB, adotar as medidas que se mostrarem necessárias nas circunstâncias, inclusive a de refazimento e republicação das demonstrações financeiras.

(Grifos nossos)

16. Outra alegação do sujeito passivo é que a Administradora foi alvo de fiscalização pela RFB entre 2014 e 2016 com foco nos fundos de investimento por ela geridos ou administrados e não houve qualquer apontamento em relação ao Fundo

17. Também não procede esta argumentação uma vez que a fiscalização ocorrida foi na Administradora do Fundo e não especificamente no Fundo objeto desta fiscalização. Além disto, o fato de uma infração não ter sido objeto de um lançamento anterior, proveniente de verificação realizada, não impede que a mesma seja objeto de um lançamento futuro. Os atos praticados pelos contribuintes estão sempre sujeitos à verificação do fisco, respeitado o prazo decadencial de lançamento. A esse respeito, destacamos trecho do Acórdão 12-110.068 - DRJ/RJO, de 28 de agosto de 2019:

A autoridade administrativa no presente feito entendeu que a conduta do contribuinte foi em desacordo com a norma tributária, pelas razões extensivamente expostas no Termo de Verificação Fiscal – o que justificou o

lançamento da forma como efetuado, incluindo multa e juros. A análise fiscal abrangeu fatos geradores ocorridos posteriormente à ação fiscal a que se referiu o contribuinte. Constatada na nova ação fiscal situação que na interpretação da autoridade fiscal enseja procedimento de tributação e penalidade não realizada anteriormente, ela tem o poder-dever de fazê-lo, consoante artigo 142 do CTN, abaixo:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim, temos no caso duas ações fiscais distintas, relativas a fatos geradores igualmente distintos, cuja análise pela Autoridade Fiscal em cada caso seguiu parâmetros determinados segundo seu juízo de conveniência e oportunidade, sem ferir a necessária vinculação trazida pelo referido art. 142.

Neste sentido, o fato de a Impugnante jamais haver sido questionada pelo Fisco a respeito de sua classificação das receitas com ARV não impede que em algum momento ela o seja, não se vislumbrando aqui mudança no critério jurídico no sentido veiculado pelo art. 146 do CTN. Se assim fosse, teríamos um engessamento da atividade fiscal, que, de modo diverso, escolhe em cada fiscalização os aspectos do fato tributário que considera relevantes para suas verificações. Cada MPF possui seu escopo e suas especificidades, não se tendo como vinculá-los no tempo do modo como pretende o contribuinte, isto é, as conclusões de um MPF anterior deverem se aplicar a um MPF posterior ou determinar-lhe o alcance, pois, repetimos, se trata de duas ações fiscais distintas.

18. Passamos a tratar da interpretação do artigo 2º da Lei nº 9.779/1999. A fiscalizada entende que os termos “incorporador”, “construtor” e “sócio” devem ser interpretados de maneira rigorosa, em restrita observância às normas de direito privado que lhe são aplicáveis.

19. Não obstante, estes conceitos das normas de direito privado não sofrem nenhuma alteração nesta interpretação. Uma vez que a ocorrência do fato gerador deriva destes conceitos, basta a subsunção destes (incorporadores, construtores ou sócios) na qualidade de quotistas do Fundo Imobiliário.

20. A interpretação do sujeito passivo de que o fato de o Fundo não investir em sociedade impede que o mesmo tenha sócios está completamente incongruente, caso contrário não existiriam os Fundos de Investimento e Participações, Fundos voltados para planejamentos sucessórios, e até mesmo os Fundos de Investimentos Imobiliários de Shoppings Centers, aliás, exatamente como no caso em exame, dentre outras modalidades de fundos.

21. Tendo em vista o enunciado do artigo 2º da Lei nº 9.779/1999: “...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”, claramente compreende-se que o fundo está aplicando recursos em um empreendimento imobiliário e que este tenha sócios. Sócios tais que possuam mais de 25% das quotas do fundo.

22. Ao tratar da interpretação deste mesmo artigo 2º, o Acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) nº 1302-002.053, de 16 de fevereiro de 2017, entende o conceito de sócio como: 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.

23. Agora passaremos a comprovar que não somente o conceito de sócio está presente no caso em tela, como também o conceito de incorporador e construtor. Ou, como entendido pelo Acórdão nº 1302002.053 do CARF, o conceito de “sócio do incorporador” ou de “sócio do construtor”.

24. O Grand Plaza Shopping foi construído em 1997, onde antes estava localizada a fábrica da indústria de eletrodomésticos Black & Decker (antiga General Electric). Anteriormente denominado de ABC Plaza Shopping, o empreendimento foi realizado pela Cyrela Construtora Ltda. (CNPJ 66.703.554/0001-63), tendo sido constituído para esse fim o Fundo Brasil Property de Investimento Imobiliário (atual Fundo de Investimento Imobiliário Grand Plaza Shopping), o qual passou a figurar como proprietário do imóvel. Ressalta-se que a Cyrela Brazil Realty S.A. Empreendimentos e Participações (CBR), CNPJ 73.178.600/0001- 18, detém 99,99% das ações da Cyrela Construtora Ltda.

25. Em 2007, foi criada a Cyrela Commercial Properties S.A. (CCP), CNPJ 08.801.621/0001-86, fruto de uma cisão parcial da Cyrela Brazil Realty (CBR). A CCP possui ações negociadas na B3, sendo que, de 2016 a 2018, 30,08% de suas ações pertenciam à pessoa física Elie Horn (atualmente 21,80%), fundador e ex-presidente da CBR. Elie Horn possuía 24,5% das ações da CBR em 2016 e 22,7% em 2017 e 2018 (atualmente 18,1%).

26. Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal 01, a Administradora apresentou as seguintes informações (fls. 477 - 478)

2.3 Conforme adiantado pela Administradora em petição protocolada em 18/12/2019, verifica-se, a partir da análise da matrícula nº 43.404 e de informações disponíveis, que o imóvel era de propriedade da General Eletric do Brasil S.A. (“GE”), onde funcionava uma fábrica de eletrodomésticos. Em 24/07/1984 passou à propriedade da Black & Decker Eletrodomésticos Ltda. (“Black & Decker”), onde situava-se a sede da referida sociedade. Em 21/02/1997 o referido imóvel foi adquirido pelo Fundo. Tratava-se, portanto, de imóvel já

construído, que sofreu adaptações para a exploração da atividade comercial pelo Fundo.

(...)

2.7 Ainda, de acordo com as informações obtidas pela Administradora, a Cyrela Construtora Ltda. (CNPJ 66.703.554/0001-63) (“Cyrela Construtora”) foi responsável pelas obras realizadas no Empreendimento, conforme Projetos de “Reforma e Adaptação de Prédio Industrial p/ Utilização Comercial” anexos ao referido processo administrativo, ainda no período em que a Black & Decker figurava como proprietária do imóvel (doc. 4 – Doc_Comprobatórios).

(Grifos nossos)

27. No entanto os próprios documentos comprobatórios apresentados pela fiscalizada comprovam que houve sim figura do “construtor”, uma vez que ocorreu construção e não somente reforma e adaptação. O projeto apresentado denomina-se “Reforma e Adaptação de Prédio Industrial p/ Utilização Comercial – Comércio Varejista – Com Acréscimo de Área” (fl. 492).

28. O Habite-se Parcial apresentado de 53.041,63 m² (fls. 514 a 518) informa que foi aprovada a construção do Shopping (área a construir de 51.416,92 m²) e a reforma do edifício administrativo e de equipamentos/caixa de água/casa de bombas (área a reformar de 8.085,65 m²).

29. Ou seja, ocorreu a figura do “construtor”, qual seja a Cyrela Construtora Ltda., controlada da Cyrela Brazil Realty (CBR).

30. Em 2007, a Ata de Assembleia de Constituição da CCP evidencia que a constituição da mesma ocorreu da cisão da CBR, com versão da parcela cindida ao patrimônio líquido da CPP. O Anexo I – Proposta e Justificação de Cisão Parcial (fl. 566) - demonstra que a composição social da CBR permanece inalterada e que as ações da CCP serão distribuídas entre seus acionistas na idêntica proporção ao da CBR. Dessa feita, a pessoa física Elie Horn detinha à época, 33,46% das ações das duas sociedades.

31. Ainda no Anexo I – Proposta e Justificação de Cisão Parcial (fl. 561), tem-se a informação de que:

3. A CBR possui diversas subsidiárias, através das quais desenvolve as atividades do seu objeto social. Dentre tais subsidiárias, ela possuía, em 31 de dezembro de 2006, 92,5% do capital social da Cyrela Comercial Properties Investimentos Imobiliários Ltda. (“CCPIH”), sendo os 7,5% restantes detidos pela Cyrela Imobiliária Ltda., outra subsidiária da CBR.

4. A CCPII, por sua vez, detém, em 31 de dezembro de 2006: (i) participações diretas nos fundos de investimento que detêm as lajes corporativas Nova São Paulo, Verbo Divino, Brasilinvest, CENESP, Brasília Machado, Faria Lima Financial Center, Corporate Park, JK Financial Center, Faria Lima Square e o ABC Plaza Shopping; (ii) participação direta no Shopping D; e (iii) outros imóveis para renda.

5. Os ativos da CCPII descritos no item 4 acima estão relacionados às atividades (i) de incorporação e aquisição de lajes corporativas e shopping centers e (ii) de administração dessas propriedades (“Atividades de Incorporação Imobiliária Comercial e Industrial”). Tais atividades têm características, público final e competidores distintos em relação às atividades de incorporação para venda, apresentando, inclusive, rentabilidade e margens diferentes.

6. A cisão parcial pretendida da CBR tem por objetivo a segregação: (i) do acervo patrimonial referente às quotas detidas pela CBR na CPPII e, conseqüentemente, dos ativos relacionados às Atividades de Incorporação Imobiliária Comercial e Industrial, e transferência para uma nova sociedade por ações, de capital aberto a ser constituída, a Cyrela Commercial Properties S.A. Empreendimentos e Participações (“CCP”).

7. A presente proposta de cisão parcial se justifica por constituir operação de reestruturação societária e patrimonial, permitindo que a Companhia mantenha o foco nas atividades relativas à incorporação para venda, concentrando as suas operações nesse mercado de forma a tornar-se mais eficiente, maximizando os seus resultados. Da mesma forma, a CCP, nova sociedade a ser constituída e que absorverá as quotas da CCPII e os seus respectivos ativos, poderá concentrar o seu foco nas Atividades de Incorporação Imobiliária Comercial e Industrial, tornando-se mais eficiente para competir com os seus concorrentes nesse mercado. (Grifos nossos)

32. Como pode ser observado pela leitura deste Anexo I, a CCP absorveu as quotas e ativos da CCPII, subsidiária da CBR. Assim, a CCP tornou-se a proprietária do fundo de investimento que detinha a laje do ABC Plaza Shopping (atual Grand Plaza). Observa-se ainda que este ativo está relacionado com atividades de: incorporação e aquisição de lajes corporativas e shopping centers e (ii) de administração dessas propriedades (“Atividades de Incorporação Imobiliária Comercial e Industrial”).

33. Ou seja, apesar do alegado pela Administradora, sempre existiu a figura do “incorporador” pois a atividade principal da CCP é a de “Incorporação de Empreendimentos Imobiliários”, que, como descrito no item 5 do Anexo I, tem características distintas às atividades de incorporação para venda.

34. A Administradora alegou ainda que exposição de motivos da Lei nº 9.779/1999 informa que o artigo 2º da norma tem por objetivo evitar a concorrência predatória dos referidos fundos com as pessoas jurídicas que exploram as mesmas atividades; e que, por dedução lógica, como o empreendimento já estava com a construção concluída antes de 1999, não existiria a possibilidade desta concorrência predatória.

35. Não há como concordar com tal posicionamento. O que a regra pretendeu evitar, através de norma especial antielisiva, foi que pessoas que explorem atividades imobiliárias, na modalidade de incorporador, construtor ou sócio - 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.

36. Os fundos imobiliários têm uma estrutura tributária incentivada, dada a importância do setor imobiliário para a economia do país, sendo isentos de tributos, tais como PIS, COFINS IRPJ e CSLL. São também instrumentos do mercado de capitais para captação da poupança popular, incentivando a presença do maior número de investidores, principalmente pessoas físicas. Isto pode ser observado na Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004:

Art. 3º Ficam isentos do imposto de renda: (Produção de efeito):

III - na fonte e na declaração de ajuste anual das pessoas físicas, os rendimentos distribuídos pelos Fundos de Investimento Imobiliários cujas quotas sejam admitidas à negociação exclusivamente em bolsas de valores ou no mercado de balcão organizado. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Parágrafo único. O benefício disposto no inciso III do caput deste artigo: (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

I - será concedido somente nos casos em que o Fundo de Investimento Imobiliário possua, no mínimo, 50 (cinquenta) quotistas; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

37. Assim, o intuito da lei é 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 do mesmo empreendimento imobiliário.

38. Ademais, o fato de o empreendimento ter sido inaugurado dois anos antes da entrada em vigor da Lei nº 9.779/1999 não o exime de regularização nos exercícios sociais subsequentes.

39. Ainda, a CCP detém o controle do Fundo desde a origem, sem que tenha havido qualquer tipo de interrupção ao longo dos anos. Nas demonstrações financeiras de 2016 a 2018, a CCP confere ao Fundo o tratamento de “participação societária” em suas demonstrações financeiras, integrando o rol de “Investimentos em Controladas” (notas explicativas nº 9.1 de 2016 e nº 9.2 de 2017 e 2018) e consolidando as informações do Fundo nas demonstrações financeiras publicadas. As demonstrações financeiras com as notas explicativas encontram-se “ANEXO I” ao final deste Termo de Verificação Fiscal, após o tópico VIII. Conclusão.

40. Em resumo, os fatos que ocorreram na prática foram: compra de antigas fábricas e terrenos, construção do ABC Plaza Shopping (atual Grand Plaza) e posterior alienação das cotas do Fundo de Investimento Imobiliário, sendo que

todas essas atividades foram coordenadas pela Cyrela Brasil Realty, posteriormente cindida para a criação da CPP.

41. Dessa forma, a CCP está inserida no mesmo grupo econômico que incorporou, construiu e é sócio do empreendimento investido pelo Fundo de Investimento Imobiliário Grand Plaza Shopping, o que resta configurado o atendimento das três hipóteses previstas pelo artigo 2º, caput, da Lei nº 9.779/1999 – quotista incorporador, construtor e sócio detentor de 61,41% das quotas do Fundo.

42. Assim, como amplamente comprovado acima, realizou-se a ciência do Termo de Constatação de que o Fundo estava sujeito à tributação aplicável às pessoas jurídicas, e a Intimação para apresentar as ECF e ECD dos anos-calendários 2016, 2017 e 2018. No entanto não houve a apresentação das Declarações, uma vez que o contribuinte reiterou o entendimento de que o artigo 2º da Lei nº 9.779/1999 não se aplicaria ao Fundo.

43. Conforme explanado, o Fundo está sujeito à tributação aplicável às pessoas jurídicas, portanto existe a obrigatoriedade de entrega das declarações de Escrituração Contábil Fiscal (ECF) e de Escrituração Contábil Digital (ECD).

44. O artigo 16 da Lei nº 9.779/1999 estabelece a competência da Receita Federal a dispor sobre as obrigações acessórias:

Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.

45. Em relação à entrega da ECD, o Fundo incorreu na penalidade prevista no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, relativa ao ano-calendário 2016, e na penalidade prevista no art. 12 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, relativas aos anos-calendários 2017 e 2018, descritas a seguir:

Medida Provisória nº 2.158-35:

Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

(...)

II - por não cumprimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil para cumprir obrigação acessória ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela autoridade fiscal: R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário; (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

Lei nº 8.218:

Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) (Vide Mpv nº 303, de 2006)

Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

(...)

III - multa equivalente a 0,02% (dois centésimos por cento) por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, limitada a 1% (um por cento) desta, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos registros e respectivos arquivos. (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

46. A Instrução Normativa RFB 1.420, de 19 dezembro de 2013, que esteve vigente até 1º de janeiro de 2018, dispõe sobre a obrigatoriedade, prazo de entrega e penalidade aplicável em caso da não entrega da ECD:

Art. 3º Ficam obrigadas a adotar a ECD, nos termos do art. 2º do Decreto nº 6.022, de 2007, em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014:

I - as pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no lucro real;

(...)

Art. 5º A ECD será transmitida anualmente ao Sped até o último dia útil do mês de maio do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira a escrituração. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1594, de 01 de dezembro de 2015)

(...)

Art. 10. A não apresentação da ECD nos prazos fixados no art. 5º, ou a sua apresentação com incorreções ou omissões, acarretará aplicação, ao infrator, das multas previstas no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

47. Em 1º de janeiro de 2018 entrou em vigor a Instrução Normativa RFB 1.774, de 22 dezembro de 2017, nos seguintes termos:

Art. 3º Deverão apresentar a ECD as pessoas jurídicas e equiparadas obrigadas a manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial, inclusive entidades imunes e isentas.

(...)

Art. 5º A ECD deve ser transmitida ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, até o último dia útil do mês de maio do ano seguinte ao ano-calendário a que se refere a escrituração.

(...)

Art. 11. Aplicam-se à pessoa jurídica que deixar de apresentar a ECD nos prazos fixados no art. 5º ou que apresentá-la com incorreções ou omissões as multas previstas no art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, sem prejuízo das sanções administrativas, cíveis e criminais cabíveis, inclusive aos responsáveis legais. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1856, de 13 de dezembro de 2018)

48. No tocante à ECF, o Fundo incorreu nas penalidades previstas no art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

Art. 8º-A. O sujeito passivo que deixar de apresentar o livro de que trata o inciso I do caput do art. 8º, nos prazos fixados no ato normativo a que se refere o seu § 3º, ou que o apresentar com inexatidões, incorreções ou omissões, fica sujeito às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I - equivalente a 0,25% (vinte e cinco centésimos por cento), por mês-calendário ou fração, do lucro líquido antes do Imposto de Renda da pessoa jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no período a que se refere a apuração, limitada a 10% (dez por cento) relativamente às pessoas jurídicas que deixarem de apresentar ou apresentarem em atraso o livro; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

(...)

§ 1º A multa de que trata o inciso I do caput será limitada em: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

(...)

II - R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) para as pessoas jurídicas que não se enquadrarem na hipótese de que trata o inciso I deste parágrafo. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

(...)

49. A Instrução Normativa RFB 1.422, de 19 dezembro de 2013, dispõe sobre a obrigatoriedade, prazo de entrega e penalidade aplicável em caso da não entrega da ECF:

Art. 1º A partir do ano-calendário de 2014, todas as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas, deverão apresentar a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) de forma centralizada pela matriz.

(...)

Art. 3º A ECF será transmitida anualmente ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) até o último dia útil do mês de julho do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1633, de 03 de maio de 2016)

(...)

Art. 6º A não apresentação da ECF pelos contribuintes que apuram o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica pela sistemática do Lucro Real, nos prazos fixados no art. 3º, ou a sua apresentação com incorreções ou omissões, acarretará a aplicação, ao infrator, das multas previstas no art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1574, de 24 de julho de 2015)

V. Do Enquadramento Legal

50. Na apuração do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, períodos de 01/2016 a 12/2018, cabe relacionar como fundamentação e enquadramento legal das infrações tributárias os seguintes elementos, assim como os demais elementos constantes dos Autos de Infração, partes integrantes e inseparáveis deste Termo de Verificação Fiscal:

- Artigo 2º e 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999;
- Artigos 1º e 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;
- Artigos 2º, 3º e 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;
- Artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977;
- Artigo 7º da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004;
- Artigo 2º e 3º da Lei nº 7.689 de 15 de dezembro de 1988;
- Artigo 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995;
- Artigos 1º, 2º e 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;
- Artigos 1º, 2º e 5º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003;
- Artigos 3º, 5º e 10 da Instrução Normativa RFB 1.420, de 19 dezembro de 2013;
- Artigos 3º, 5º e 11 da Instrução Normativa RFB 1.774, de 22 dezembro de 2017;
- Artigos 1º, 3º e 6º da Instrução Normativa RFB 1.422, de 19 dezembro de 2013;
- Artigo 57, inciso II da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001;
- Artigo 12 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;
- Artigo 8º-A, incisos I, §1º e II do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

(...)

O **contribuinte** autuado, devidamente intimado, apresentou tempestivamente **impugnação**, alegando e sustentando, em síntese, que:

(...)

23. O Impugnante é FII constituído em 30 de novembro de 1995 (fl. 87). Nos termos da Lei 8.668/1993, que regula os FIIs, o Impugnante é isento do imposto de renda (artigo 16) e, por não ter personalidade jurídica (artigo 1º), não se qualifica como contribuinte de CSL, PIS e COFINS e também não está obrigado a entregar a ECD ou a ECF.

24. Feito esse esclarecimento, cabe ressaltar: não se trata de fundo de investimento detido por um único quotista ou que tenha atuação efêmera; ao longo de mais de vinte anos de existência, o Impugnante já emitiu mais de 61 milhões de quotas, negociadas em bolsa de valores, sendo que, no período abrangido pelos autos de infração, suas quotas foram detidas por mais de 21 mil diferentes quotistas, a maioria deles pessoas físicas.

25. Com relação a suas atividades, cabe notar que durante a segunda metade da década de 1990, o Impugnante captou recursos no mercado para viabilizar a aquisição de imóvel anteriormente detido pela B&D Eletrodomésticos Ltda. (“Black&Decker”), sua reforma e posterior exploração do Shopping, localizado na Cidade de Santo André, região metropolitana de São Paulo, e o único empreendimento detido pelo Impugnante.

26. A pessoa jurídica Cyrela Construtora Ltda. (“Cyrela Construtora”) foi responsável pela reforma e adaptação do imóvel onde foi instalado o Shopping. Em 1997, a Cyrela Brazil Realty S.A. Empreendimentos e Participações (“CBR”) detinha 99,99% das quotas da Cyrela Construtora Ltda. A Cyrela Construtora e a CBR nunca foram quotistas do Impugnante.

27. No contexto da captação de recursos necessários para realização do empreendimento junto ao mercado, o Impugnante recebeu aportes de inúmeros quotistas. Por exemplo, a Brazil Realty S.A., que não guarda qualquer relação societária com as pessoas jurídicas mencionadas acima, foi subscritora de 21% das quotas na emissão inicial, enquanto a Cyrela Empreendimentos Imobiliários Ltda. foi subscritora de 28% das quotas.

28. Posteriormente, em 2007, houve a constituição da CCP a partir da versão de acervo cindido da CBR, compreendendo participações societárias da Cyrela Commercial Properties Investimentos Imobiliários Ltda. (“CCPII”), que, à época, detinha as quotas do Impugnante, conforme relatado no TVF. A CCPII foi incorporada pela CCP ainda em 2007.

29. Como consequência, a CCP passou a ser quotista do Impugnante em 2007. Atualmente, bem como nos períodos compreendidos pelo lançamento tributário, a CCP possui aproximadamente 61% das quotas do Impugnante.

30. A CCP, é bom que se diga, é pessoa jurídica com ações negociadas em bolsa de valores e que nunca foi controlada, controladora ou coligada da Cyrela Construtora ou da CBR. Essa questão será oportunamente retomada.

31. Antes, destaca-se o procedimento curioso da autoridade lançadora: o TVF parece considerar que a CCP seria “incorporadora”, “construtora” e “sócia” de empreendimento no qual o Impugnante aplicou seus recursos. Afinal, a própria CCP foi arrolada como responsável solidária pelos créditos tributários exigidos.

32. Por considerar que a CCP detinha mais de 25% das quotas do Impugnante, a autoridade lançadora entendeu que estaria qualificada a hipótese do artigo 2º da Lei nº 9.779/1999, e optou por submeter o Impugnante ao regime de “tributação aplicável às pessoas jurídicas”.

33. Nota-se que a autoridade lançadora parece atribuir a condição de “incorporador”, “construtor” e “sócio” de empreendimento realizado em 1997 (o Shopping) à pessoa jurídica que foi constituída dez anos depois, apenas em 2007 (a CCP).

34. Essa inconsistência pode ser facilmente observada no TVF. Por exemplo, a autoridade lançadora afirma que “CCP detém o controle do Fundo desde a origem, sem que tenha havido qualquer tipo de interrupção ao longo dos anos” (fl. 913), ainda que essa pessoa jurídica, insista-se, somente tenha sido constituída em 2007.

(...)

43. O fato que importa para a presente discussão e que o TVF aparenta evitar é singelo: a CCP não é e nunca foi sócia de qualquer pessoa jurídica que detenha o empreendimento referente ao Shopping.

(...)

Trecho do TVF: “29. Ou seja, ocorreu a figura do “construtor”, qual seja a Cyrela Construtora Ltda., controlada da Cyrela Brazil Realty (CBR).” (fl. 911)

52. No excerto acima, a autoridade lançadora passa a tratar da Cyrela Construtora como “construtora”, como se essa qualificação, por si só, legitimasse seu entendimento. Ocorre que a aplicação do artigo 2º da Lei nº 9.779/1999 esbarra em questão fática incontroversa: a Cyrela Construtora não é, e nunca foi, quotista do Impugnante.

(...)

64. A constatação acima apenas reforça a razão pela qual o Impugnante foi constituído: não se trata da obtenção de “regime tributário mais favorável” ou “com vistas a obtenção de uma economia fiscal”, mas de viabilizar a captação de recursos junto a investidores pulverizados no mercado.

(...)

75. Nos termos do artigo 2º, inciso I, da Portaria RFB nº 1.668/2016, devem ser formalizados em um único processo os autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS etc. sempre que as exigências sejam formalizadas como base nos mesmos elementos de prova.

76. É o caso das exigências formalizadas nos Processos 16327-720.191/2020- 39 (formalizado para exigência de IRPJ e CSLL), 16327-720.192/2020-83 (formalizado para exigência de PIS e COFINS) e 16327-720.193/2020-28 (formalizado para exigência de multas pela não entrega de obrigações acessórias) – tanto que os respectivos TVFs são idênticos entre si e fazem referência a todas as exigências lançadas.

(...)

III.C. INAPLICABILIDADE SUBJETIVA DO ARTIGO 2º DA LEI Nº 9.779/1999: CCP NÃO FOI E NÃO É INCORPORADORA, CONSTRUTORA OU SÓCIA DO EMPREENDIMENTO E TAMPOUCO É PESSOA LIGADA A TAIS FIGURAS

90. Como visto, a acusação fiscal está integralmente pautada no “artigo 2º, caput, da Lei nº 9.779/1999”, o que exigiria que a CCP não somente possuísse mais de 25% das quotas do Impugnante (elemento objetivo presente), mas que atuasse, ela própria, como incorporadora, construtora ou sócia do Shopping.

(...)

III.C.1. A CCP NÃO FOI E NÃO É SÓCIA DO EMPREENDIMENTO

(...)

III.C.2. A CCP NÃO FOI E NÃO É INCORPORADOR DO EMPREENDIMENTO

(...)

III.C.3. A CCP NÃO FOI E NÃO É CONSTRUTORA DO EMPREENDIMENTO

(...)

III.D. INAPLICABILIDADE OBJETIVA DO ARTIGO 2º DA LEI Nº 9.779/1999: IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO RELATIVAMENTE A EMPREENDIMENTOS CONSTRUÍDOS EM 1997

(...)

180. Nesse caso, os fatos relatados pela fiscalização e acima repassados não deixam margem para dúvida: a atuação da Cyrela Construtora foi iniciada e encerrada antes que estivessem vigentes na Medida Provisória nº 1.788/1998 ou da Lei nº 9.779/1999.

181. Objetivamente, o racional da autoridade lançadora implica violação frontal ao princípio da segurança jurídica, além de ignorar o texto e o contexto do artigo 2º da Lei nº 9.779/1999.

182. Com relação ao princípio da segurança jurídica, pode ser facilmente percebido que a fiscalização toma fatos anteriores à própria criação do dispositivo legal em questão para determinar o regime jurídico-tributário aplicado ao Impugnante mais de vinte anos após a sua ocorrência.

183. Esse racional afasta qualquer expectativa de confiabilidade ou “calculabilidade” acerca da legislação. Afinal, quando a Cyrela Construtora foi contratada, não havia qualquer perspectiva de que esse singelo fato seria utilizado como subterfúgio para impor o regime de tributação próprio das pessoas jurídicas ao Impugnante, mais de vinte anos depois.

(...)

III.E. INEXISTÊNCIA DE VANTAGEM TRIBUTÁRIA: INEXISTÊNCIA DO PRESSUPOSTO PARA APLICAÇÃO DA NORMA “ANTIELISIVA”

(...)

202. Antes da Lei, os rendimentos dos FII eram tributados exclusivamente na fonte, mesmo no caso de quotistas pessoas jurídicas.

203. Após a Lei 9.779/99, no caso de pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado, o imposto passou a ser retido na fonte como antecipação do devido no encerramento do período pela pessoa jurídica. Em suma, os rendimentos que a pessoa jurídica obtém dos FII passaram, então, a compor a base de cálculo do IRPJ no nível da pessoa jurídica.

(...)

205. Para o quotista pessoa jurídica, o FII é, portanto, praticamente transparente em termos tributários – os resultados auferidos no fundo são distribuídos e tributados na pessoa jurídica como resultado da própria pessoa jurídica.

(...)

213. Como se demonstrou acima, não houve substituição da forma “pessoa jurídica” pela forma “fundo de investimento imobiliário” para obter vantagens tributárias na exploração do Shopping – todo resultado atribuível à CCP foi tributado como resultado auferido por pessoa jurídica.

214. Não há, portanto, motivo para aplicar ao caso regra “antielisiva” que visa a evitar uma economia tributária que não ocorreu.

III.F. SUBSIDIARIAMENTE: IMPROCEDÊNCIA PARCIAL DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DE IRPJ, CSL, PIS E COFINS

III.F.1. DIREITO À OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO E CONSEQUENTE IMPOSIÇÃO DO REGIME CUMULATIVO DO PIS E COFINS

(...)

III.F.2. OBRIGAÇÃO DE APURAÇÃO PELO LUCRO ARBITRADO

(...)

III.F.3. APURAÇÃO PELO LUCRO REAL

- a. Erros nas bases dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL
- b. Créditos de PIS e COFINS não cumulativos
- c. Depreciação do imóvel e/ou alugueis que seriam devidos aos quotistas
- d. Imputação/compensação do IRRF retido na distribuição de resultados aos quotistas

III.G. SUBSIDIARIAMENTE: IMPROCEDÊNCIA DOS AUTOS DE MULTA PELA NÃO ENTREGA DA ECD E DA ECF POR CONSUNÇÃO

A **CCP**, arrolada como **responsável tributária por solidariedade**, apresentou também **impugnação**, alegando, em síntese:

- falta de clareza e precariedade da fundamentação da acusação fiscal;
- embora mantenha a participação relevante de mais de 25% no FII Grand Plaza, a CCP não ocupa e não se confunde com as pessoas que ocupam posições jurídicas de construtora e de incorporadora, não sendo também sócia do empreendimento investido;
- Não há formação de grupo econômico, sendo que o Fisco não explicitou as razões para essa caracterização;
- com relação à aplicação do art. 124, I, do CTN, para a configuração do interesse comum, é necessária a prova da participação efetiva (direta ou indireta). Faz referência ao Parecer Normativo nº 4/2018;
- preliminarmente, requer a reunião do processo com os outros processos conexos, relativos à PIS/COFINS e à multa;
- ainda em sede preliminar, sustenta a ausência de motivação para a imputação da responsabilidade solidária a ela;
- no mérito, postula pela inexistência de confusão entre os pressupostos de incidência do art. 2º da Lei nº 9779/99 e os de aplicação do art. 124, I, do CTN;
- sustenta a inexistência de grupo econômico;
- erro de sujeição passiva (impossibilidade de aplicação do art. 124, I, do CTN);
- a impugnante é mera investidora;
- ausência de interesse comum por participação indireta na realização do fato gerador;

A **Rio Bravo**, igualmente arrolada como **responsável tributária por solidariedade**, apresentou **impugnação**, cujo conteúdo pode ser resumido da seguinte forma:

- em preliminar, requer a vinculação do processo àquele relativo a PIS/COFINS e àquele relativo às multas;
- ainda em preliminar, postula pela ausência de responsabilidade solidária da administradora;
- no mérito, discorre acerca do objetivo da norma contida no art. 2º da Lei nº 9779/99, qual seja, de evitar a concorrência predatória entre os FII e as pessoas jurídicas que exploram as mesmas atividades, conforme consta da sua Exposição de Motivos;
- relativamente à aplicação do mencionado dispositivo legal, discute o conceito de sócio, de incorporador e de construtor;

- sustenta a irretroatividade da Lei nº 9779/99 ao caso dos autos;
- afasta a existência de grupo econômico, entendendo pela imprecisão e vagueza dos conceitos utilizados pela autoridade fiscal;
- postula pela nulidade do auto de infração, em virtude de erro na determinação da base de cálculo;
- defende a necessidade de apuração dos tributos com base no lucro presumido, entendendo ser este o regime mais favorável à impugnante;
- caso não prevaleça a aplicação do lucro presumido, postula pela aplicação do lucro arbitrado;

Foi proferido pela 31ª Turma da DRJ08 o acórdão nº 108-012.419, em 08 de abril de 2021, o qual, por unanimidade de votos, julgou improcedentes as impugnações, nos termos do voto do relator, mantendo-se os créditos tributários e a sujeição passiva solidária. Eis a ementa do julgado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2018

AUTOS DE INFRAÇÃO. IRPJ/CSLL. MULTA. APRESENTAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONEXÃO PROCESSUAL.

Baseando-se o lançamento de multa por descumprimento de prazo para apresentação de escrituração e a imputação de responsabilidade solidária nos mesmos fatos que ensejaram exigência de IRPJ e CSLL controlada em processo específico, cujas impugnações já foram objeto de decisão em Primeira Instância administrativa, as matérias questionadas não comportam nova análise em mesma esfera administrativa, adotando-se iguais razões de decidir daquela decisão. Cabível, apenas, a análise de questões específicas relativas exclusivamente a penalidade regulamentar lançada e não contidas na apreciação das Impugnações às exigências de

IRPJ/CSLL. DESCUMPRIMENTO DE PRAZO PARA APRESENTAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO. PENALIDADE. Dada ciência da sujeição do fiscalizado à tributação aplicável às pessoas jurídicas e concedido, em intimação, prazo para apresentação de Escrituração, o não atendimento da intimação enseja aplicação da penalidade prevista em lei por não apresentação de escrituração nos moldes em que solicitada. A multa de ofício exigida por falta de pagamento do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS e a multa por falta de atendimento de intimação para apresentação de escrituração solicitada, têm hipóteses de incidência e bases de cálculo distintas, não se cogitando de absorção de uma pela outra nem de aplicação do princípio da consumação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformado com o resultado, o **contribuinte FII Grand Plaza** apresentou **Recurso Voluntário**, alegando, em síntese, que:

- o Recorrente é um FII constituído em 1995, é isento de IR e, por não ter personalidade jurídica, não se qualifica como contribuinte de CSLL, PIS e COFINS. Também não está obrigado à elaboração e transmissão da ECD e da ECF;

- A Cyrela Construtora e a CBR nunca foram quotistas do Recorrente;

- em 2007, houve a constituição da CCP a partir da versão de acervo cindido da CBR, compreendendo diversos ativos, dentre os quais a participação societária na Cyrela Commercial Properties Investimentos Imobiliários Ltda. (“CCPII”), que, à época, detinha as quotas do Recorrente, conforme relatado no TVF. A CCPII foi incorporada pela CCP ainda em 2007;

- é importante destacar duas questões: (i) a CCP não existia quando o Shopping foi construído e começou a ser explorado pelo Recorrente, cabendo insistir que essa pessoa jurídica foi constituída mais de dez anos após a conclusão das obras; e (ii) a CCP é pessoa jurídica com ações negociadas em bolsa de valores e que nunca foi controlada, controladora ou coligada da Cyrela Construtora ou da CBR;

- A questão em debate, portanto, pode ser assim apresentada: a CCP, quotista com mais de 25% das quotas de emissão do Recorrente, qualifica-se como incorporadora, construtora ou sócia do empreendimento imobiliário que integra a sua carteira de investimento?;

- o acórdão recorrido transcreve a ementa do acórdão relativo ao IRPJ e à CSLL, ponderando que as matérias trazidas no TVF já foram decididas pela 18ª Turma da DRJ e, por isso, não comportam nova análise em uma mesma esfera de julgamento;

- no entanto, a DRJ rejeitou o pedido de reunião dos processos;

- preliminarmente, postula pela nulidade do acórdão recorrido por inovar o critério jurídico do lançamento. Destaca que a DRJ fundamenta o caso como de planejamento tributário abusivo, com operações societárias intragrupo estruturadas em sequência e em curto lapso temporal;

- ainda em preliminar, requer a nulidade do auto de infração em decorrência de erro na determinação da base de cálculo;

- no mérito, sustenta a inaplicabilidade subjetiva do art. 2º da Lei nº 9779/99, tendo em vista que a CCP não foi e não é incorporadora, construtora ou sócia do empreendimento e tampouco pessoa ligada a tais figuras;

- entende ser inaplicável objetivamente o art. 2º da Lei nº 9779/99, uma vez sendo impossível a aplicação relativamente a empreendimento iniciado em 1997;

- sustenta a inexistência de vantagem tributária no caso concreto e, portanto, a inexistência do pressuposto para aplicação da norma antielisiva;

- subsidiariamente, postula pela improcedência parcial dos lançamentos tributários. Sustenta o seu direito à opção pelo lucro presumido e, caso não se entenda dessa forma, a obrigatoriedade de apuração pelo lucro arbitrado;

O **sujeito passivo por responsabilidade tributária solidária, CCP**, apresentou também **Recurso Voluntário**, sustentando, em síntese:

- a norma contida no art. 2º da Lei nº 9779/99 prevê requisitos cumulativos: i) deve haver quotista que tenha, sozinho e ou em conjunto com pessoa ligada, mais de 25% das quotas do fundo imobiliário (“quotista relevante”), e ii) o mesmo quotista precisa ser incorporador, construtor ou sócio de um empreendimento investido pelo fundo;

- o objetivo da norma é “evitar a concorrência predatória dos fundos com as pessoas jurídicas que exploram as mesmas atividades”;

- o Fisco pretende desconsiderar um fundo com mais de 25 anos de existência e que possui uma função de “poupança popular”, com mais de 21 mil quotistas, a maioria pessoas físicas;

- a CCP é simples investidora no Fundo e não auferem vantagem tributária em razão do incentivo tributário tributário da Lei nº 8668, visto que os resultados distribuídos pelo Fundo são regularmente tributados no âmbito do quotista pessoa jurídica;

- no mérito, o acórdão traz uma flagrante mudança nos fundamentos do lançamento, o que não é admitido, como é pacífico na jurisprudência do CARF;

- a inovação se mostra evidente pela juntada, pelo próprio órgão julgador, de mais de 500 folhas de novos documentos aos autos (fls. 2052-2586), os quais foram referenciados nas razões da decisão;

- o resultado foi a construção de uma nova acusação fiscal, decorrente de uma nova narrativa, com novas alegações antes não aventadas nos autos;

- no TVF não há nenhuma alegação de simulação, fraude ou planejamento abusivo, ou mesmo de qualquer esforço de correção ou ocultação de uma situação de desenquadramento preexistente;

- em sede preliminar, postula pela nulidade da decisão, por inovação nos motivos do lançamento e cerceamento de defesa. Sustenta violação a princípios do processo administrativo federal e ao art. 146 do CTN;

- no mérito, postula pela nulidade do termo de sujeição passiva lavrado contra a Recorrente, por carência de motivação;

- erro de sujeição passiva;

- ausência de interesse comum, por falta de participação direta no fato gerador;

- ausência de interesse comum, por falta de participação indireta no fato gerador, e ausência de alegação, pelo Fisco, de qualquer ilícito que tenha sido cometido pela Recorrente e que tenha vínculo com os fatos geradores dos tributos exigidos nos autos;

- a operação de cisão parcial teve como objetivo a separação das atividades dos segmentos comercial e residencial da CBR, visando à obtenção de ganhos de eficiência, entre outras razões empresariais;

- a decisão atacada não conseguiu identificar qual seria a vantagem indevida auferida pela CCP em razão do “planejamento abusivo” supostamente ocorrido na transferência à CCP da posição de quotista relevante do Fundo;

- não houve vantagem fiscal para a CCP, uma vez que os resultados distribuídos pelo Fundo são tributados de forma regular no âmbito do quotista pessoa jurídica;

- a CCP não possui “domínio funcional” sobre as decisões tomadas no âmbito do Fundo;

O sujeito passivo por responsabilidade tributária, Rio Bravo, apresentou também **Recurso Voluntário**, sustentando, em síntese:

- em preliminar, aponta a alteração do critério jurídico na fundamentação da autuação, caracterizando vício insanável na decisão recorrida;

- a fiscalização concentrou seu trabalho na aplicação da regra antielisiva do art. 2º da Lei nº 9779/99; o órgão julgador inova o critério jurídico;

- a decisão atacada inovou o critério jurídico estabelecido no TVF, após a apresentação das impugnações;

- a decisão reconhece que as afirmações lançadas no TVF não são procedentes quanto à caracterização da CCP como construtora ou incorporadora do empreendimento;

- menciona 35 termos utilizados na fundamentação jurídica da DRJ, que não foram citados no TVF;

- o art. 15 da ICVM nº 472/2008 trata apenas dos requisitos mínimos que devem constar no regulamento do FII, não servindo como base legal para alegar quebra de dever de diligência. O dispositivo que trata dos deveres fiduciários é o art. 33, que não foi utilizado como critério jurídico no TVF;

- a Lei nº 9779/99 revogou expressamente o art. 19 da Lei nº 9532/97 e estabeleceu novas regras para que um fundo de investimento imobiliário seja equiparado à pessoa jurídica para fins tributários;

- o art. 2º da Lei nº 9779/99, que traz a nova versão da norma antielisiva, é propositadamente silente quanto à responsabilidade do administrador, caso o fundo venha a ser equiparado à pessoa jurídica para fins tributários;

- o art. 4º da Lei nº 9779/99 não se aplica às hipóteses descritas no art. 2º da mesma lei, uma vez que o art. 2º é propositadamente silente quanto à responsabilidade do administrador quando o fundo vier a ser equiparado à pessoa jurídica para fins tributários;
- entende que o presente caso não guarda semelhança com os casos já analisados pelo CARF sobre a matéria e deve ser tratado de maneira única e singular;
- os rendimentos distribuídos aos quotistas pessoas jurídicas, como a CCP, estão sujeitos ao IR na fonte à alíquota de 20%, sendo posteriormente sujeitos à tributação como qualquer outro rendimento, tanto para fins de IRPJ, quanto no cálculo do PIS e da COFINS. Assim, o quotista relevante (CCP) não usufrui de qualquer benefício fiscal;
- ressalta o objetivo da norma insculpida no art. 2º da Lei 9779/99, de evitar a concorrência predatória dos fundos com as pessoas jurídicas que exploram as mesmas atividades. Assim, determina sejam os rendimentos do fundo tributados segundo as normas aplicáveis às pessoas jurídicas, nas hipóteses em que este permitir a participação superior ao limite de 25% ao incorporador, construtor ou sócio do empreendimento do fundo;
- discorre sobre o conceito de sócio, de incorporador e de construtor;
- não se sustenta a tese, segundo a qual os critérios de aplicação do art. 2º da Lei nº 9779/99 devem ser analisados sem que se leve em consideração o critério temporal;
- sustenta não existir grupo econômico entre a CCP, a CBR e a Cyrela Construtora (CC);
- postula pela nulidade do auto de infração por erro na determinação da base de cálculo, visto que realizada com base no lucro real trimestral, quando nesse mercado se utiliza o regime do lucro presumido pelas pessoas jurídicas que exploram atividades de administração de imóveis próprios e locação, como é o caso do Fundo;
- a decisão não considerou que a legislação permite que o contribuinte adote o regime de caixa na apuração do lucro presumido, conforme art. 223 da IN 1.700/2017. Com base nas Demonstrações de Fluxo de Caixa das Demonstrações Financeiras do Fundo, foram disponibilizados os totais de receitas anuais do Fundo de acordo com o regime de caixa, indicando claramente que o Fundo observaria o limite de R\$ 78 milhões em todos os períodos do auto de infração;
- também por se tratar de tributação mais benéfica para o Fundo, nos termos do art. 112 do CTN, o auditor-fiscal não poderia ter desconsiderado a possibilidade de utilização do lucro arbitrado para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;
- aponta também erro na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no lucro real, na medida em que em se adotando o regime do lucro real pelo Fundo, isso implicaria a dedução de despesas com depreciação do imóvel, conforme autorizado pela legislação;

- o tratamento do empreendimento, para fins contábeis, como propriedade para investimento, decorre de norma contida na Instrução CVM nº 516/2011, norma essa a qual o Fundo não estaria sujeito, caso explorasse o empreendimento na condição de pessoa jurídica. Assim, caso fosse tratado como pessoa jurídica, o Fundo poderia optar por tratamento contábil distinto daquele exigido pela CVM, sendo legitimado a reconhecer despesas com depreciação do imóvel;

- por fim, postula pela compensação do IRRF e demais tributos recolhidos sobre rendimento distribuídos pelo Fundo.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Gustavo Schneider Fossati**, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

Os Recursos Voluntários são tempestivos e atendem aos requisitos de admissibilidade, razão, pela qual, deles conheço.

2 PRELIMINAR

2.1. Nulidade por inovação do critério jurídico

Em sede preliminar, o Recorrente FII Grand Plaza pleiteia a nulidade do acórdão recorrido por **innovar o critério jurídico do lançamento**.

Sustenta que a acusação fiscal está lastreada na norma contida no art. 2º da Lei nº 9779/99. No caso, a fiscalização entendeu que o Recorrente possuiria quotista que atuou como incorporador, construtor ou sócio do empreendimento imobiliário (Shopping) e que, cumulativamente, detinha mais de 25% de suas quotas. A CCP teria esse papel, em que pese ela tenha sido constituída somente 10 anos após a conclusão do projeto de reforma do shopping.

Enfatiza que a autoridade lançadora não identificou vícios nos negócios jurídicos envolvidos no caso. Não houve acusação de dolo, fraude ou simulação, muito menos de “planejamento tributário abusivo” objetivando economia tributária. Não houve aplicação de multa de ofício qualificada.

Em comparação com o acórdão recorrido, afirma que salta aos olhos, já na sua ementa, o enquadramento do caso como de planejamento tributário abusivo, com operações societárias intragrupo estruturadas em sequência e em curto lapso temporal (fls. 2588). O

Recorrente vislumbrou – e aparenta estar convencido de – que a DRJ pretendeu “consertar” o lançamento tributário, talvez até mesmo em uma tentativa de “descartá-lo”, “avocando para si a função de recriá-lo, trazendo fatos novos, requalificando-os e alterando claramente os critérios jurídicos que embasaram o lançamento original”. Em suma, o Recorrente entende que o critério jurídico e a qualificação dos fatos adotados no acórdão são “completamente diferentes daqueles que serviram de fundamentação jurídica e motivação para a autoridade lançadora ao formular as exigências fiscais”.

De início, cumpre resgatar a norma tributária complementar em questão, contida no art. 146 do CTN:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

A regra acima delineada somente autoriza a modificação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade lançadora quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. Dito de outra forma, a decisão administrativa da DRJ não pode alterar os critérios jurídicos, que corporificam a fundamentação jurídica posta no lançamento tributário, salvo quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Como a Constituição Federal (CF) estabelece regra de competência tributária para o legislador complementar com relação às normas gerais de Direito Tributário relativas ao lançamento tributário, isso remete o operador do Direito necessariamente para a norma insculpida no art. 146 do CTN, acima transcrito.

O Decreto 70.235/72 prevê que são nulas as decisões proferidas com preterição do direito de defesa. No entanto, a autoridade julgadora não pronunciará a nulidade, quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade:

Art. 59. São nulos:

- I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
- II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a

pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

O caso dos autos surpreende, de início, pela objetividade da descrição dos fatos e pela tímida fundamentação jurídica lançada no TVF pela autoridade fiscalizadora, mormente em um caso tão complexo como este. Para ilustrar, a conclusão já é apresentada na p. 24 do TVF, sendo que a fundamentação jurídica propriamente dita inicia na p. 2 e termina na p. 13. Na p. 14, há apenas a apresentação do enquadramento legal, com a indicação dos dispositivos legais aplicáveis na autuação. A p. 15 inicia o cálculo do IRPJ e da CSLL até a p. 18. A partir da p. 19, há o cálculo do PIS e da COFINS, até a p. 22. Na p. 23, há o cálculo da multa sobre o não envio da ECF e da ECD. Em resumo, a fundamentação jurídica do lançamento conta com 24 páginas.

Em contraposição, o acórdão da DRJ estende-se por 121 páginas. É evidente que o operador do Direito não pode formar o seu livre convencimento unicamente em virtude dessa (inquestionável) discrepância de tamanho entre o TVF e o acórdão da DRJ. No entanto, essa constatação já levanta uma possível – talvez provável – hipótese de alargamento ou, no mínimo, de complementação do lançamento tributário, notadamente com relação à sua fundamentação jurídica.

Para se afastar quaisquer julgamentos precipitados e unicamente lastreados nessa precária – mas relevante – observação dimensional, cumpre destacar alguns apontamentos propriamente relativos ao conteúdo do acórdão da DRJ, os quais, já antecipo, não constaram no TVF.

A autoridade fiscalizadora concentra sua fundamentação jurídica a partir da norma contida no art. 2º da Lei nº 9779/99, sustentando que a Recorrente possui quotista detentor de mais de 25% das quotas (61,41%) que é incorporador, construtor e sócio do empreendimento. Assim, o Recorrente estaria perfeitamente enquadrado na norma citada e sujeito à tributação aplicável às pessoas jurídicas. Ao final, conclui que a CCP “está inserida no mesmo grupo econômico que incorporou, construiu e é sócio do empreendimento investido pelo Fundo”.

O acórdão da DRJ, com 121 páginas de extensão, já indica pontualmente a essência da sua fundamentação jurídica na ementa, de forma totalmente diversa da fundamentação do TVF, apontando se tratar de caso de planejamento tributário abusivo, mediante operações societárias intragrupo estruturadas em sequência, fazendo menção à “norma geral antielisiva específica”, “grupo econômico de fato”, “conduta ilícita praticada intragrupo”, “gestão comum”, entre outras.

O Recorrente bem alerta acerca de um trecho do acórdão, na p. 50 do acórdão, no qual se afirma que:

Uma ponderação mais adequada em relação ao tema, contudo, merece uma nova injunção retrospectiva do conteúdo do acervo documental societário carreado aos autos combinado com as informações extraídas do contexto das peças processuais que guardam estreita conexão com a apreciação do caso.

Salta aos olhos a intenção da DRJ pretender apresentar uma “ponderação mais adequada” em relação ao caso concreto, mormente quando afirma que este merece uma nova análise dos documentos societários trazidos aos autos e das informações extraídas do contexto das peças processuais.

Não é algo certo para fins de afirmação incontestes, mas a pretensão de realizar uma ponderação mais adequada, sinaliza que a ponderação realizada pela fiscalização não teria sido adequada ou tão adequada como poderia ter sido e, portanto, merece uma revisão. E a pretensão de realizar uma nova análise do conteúdo do acervo documental societário dos autos pressupõe, efetivamente, fazer uma nova análise das principais provas relevantes ao processo. Não que a DRJ não possa fazer isso – pelo contrário, é recomendado que ela o faça, pois essa revisão é necessária à formação do seu livre convencimento. Ela só não poderá, a partir dessa revisão, alterar os critérios jurídicos adotados pela autoridade lançadora, por força da já mencionada regra prevista no art. 146 do CTN.

É inequívoco que a DRJ traz um enfoque diverso daquele posto no TVF, requalificando os fatos timidamente descritos no TVF, ao efeito de gerar um novo enquadramento jurídico para a infração: o da

adoção de medidas formais instrumentadas por atos empresariais elaborados de forma coordenada e dentro de uma perspectiva de estruturação na forma de grupo econômico de fato, pois desenvolvidos com a participação integrada de três companhias interligadas e originados a partir de deliberações no âmbito da CBR (controladora da CCPII e de empresa criada a partir da conclusão do processo de reorganização societário –CCP) e gestão de tomada de decisões habitualmente presidida por acionista com influência significativa e comum dentro do conglomerado atuante do mercado imobiliário (p. 65 do acórdão).

Na p. 69 do acórdão, a DRJ enquadra as operações societárias mencionadas no TVF como **artificiais**, tendentes unicamente ao aproveitamento do benefício fiscal e em **evidente prática de evasão fiscal**. Aqui, a DRJ inaugura uma nova discussão, não entabulada no TVF, acerca de operações artificiais e sua inoponibilidade ao Fisco. Além disso, sinaliza pela “evidente prática de evasão fiscal”, quando o TVF não fez essa acusação.

Na p. 71, a DRJ acusa as sociedades envolvidas na sua percepção de grupo econômico de fato como praticantes de dissimulação, empregada intragrupo, quando a dissimulação nunca foi identificada no TVF.

O TVF igualmente não aponta qualquer acusação de abuso de forma, abuso de direito, fraude à lei ou planejamento tributário abusivo. Nem mesmo a expressão “planejamento tributário” é encontrada no TVF. Enfim, nenhuma discussão que envolva essas patologias do negócio jurídico foi posta no TVF.

Entendo que a DRJ não realizou uma mera ponderação mais adequada dos documentos societários trazidos aos autos, como também, na prática alargou demasiadamente a acusação fiscal originária, sem que a Recorrente tivesse a oportunidade de se defender, por ocasião da apresentação da sua impugnação, dessas acusações. Ressalto precisamente isso: não se trata de simples alteração de critérios jurídicos – o que já seria indicativo para a norma do art. 146 do CTN -, mas de novas acusações, notadamente de:

- i) Planejamento tributário abusivo;
- ii) Abuso de formas
- iii) Artificialidade
- iv) Evasão fiscal
- v) Dissimulação
- vi) Operações societárias, estruturadas em sequência, em curto lapso de tempo, tendentes unicamente ao aproveitamento de benefício fiscal

Os enquadramentos acima expostos, extraídos do acórdão, caracterizam inequívoca alteração de critério jurídico, violando a norma do art. 146 do CTN. E a consequência prática disso, para o caso dos autos, se traduz no fato de que o Recorrente não teve a oportunidade de se opor a esses enquadramentos, por ocasião da sua impugnação, que seria o momento próprio para tanto. Ele o faz somente agora, por ocasião do Recurso Voluntário, que talvez seja sua única e última oportunidade de se defender contra essas acusações.

O CARF possui diversos julgados nesse sentido, entre eles:

Número do processo: 10930.724081/2011-51

Turma: Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção

Data da publicação: Thu Jul 20 00:00:00 UTC 2017

Ementa: Assunto: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF Data do fato gerador: 22/12/2009 NULIDADE. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. LEITURA CONTRARIO SENSU DO ART. 149 DO CTN. A leitura contrario sensu do art. 149 do CTN deixa clara a vedação quanto a alteração dos critérios jurídicos adotados no auto de infração, visto serem taxativas as hipóteses de alteração do lançamento. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. A alteração do critério jurídico pelo acórdão de julgamento da impugnação implica em preterição do direito de defesa do contribuinte, nos termos do art. 59, II do Decreto 70.235/72, e consequente nulidade de decisão da DRJ.

Número do processo: 15983.720171/2014-13

Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção

Data da publicação: Mon Apr 02 00:00:00 UTC 2018

Ementa: Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2010 ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. O processo tributário é regido por regras próprias e neste o contribuinte não se defende apenas dos fatos mas do lançamento como um todo, incluindo a base legal aplicada. Impossível aplicar por analogia o instituto da mutatio libelli e o teor da Súmula STF n. 453 quando norma própria do processo tributário -- no caso, o artigo 18 § 3º do Decreto 70.235/1972 -- exige a lavratura de auto de infração complementar se, em exames posteriores, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2010 IRPJ. GLOSA DE DESPESAS. DESNECESSIDADE. DESCONTOS COMERCIAIS. DEDUTIBILIDADE. Descontos concedidos entre partes independentes são, a princípio, necessários à atividade comercial, não podendo ser glosados por desnecessidade mesmo quando em valores elevados, a menos que não comprovados como tais. Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ano-calendário: 2010 BASE DE CÁLCULO PRÓPRIA DA CSLL. DESCONTOS COMERCIAIS. DEDUTIBILIDADE. É dedutível na determinação da base de cálculo da CSLL a despesa com a concessão de descontos em operações de natureza mercantil visto que não há na legislação relativa a essa contribuição dispositivo que determine a sua adição ao lucro líquido para efeito de apuração de sua base de cálculo.

Portanto, voto por acolher a preliminar suscitada de nulidade do acórdão recorrido por inovação no critério jurídico.

2 DISPOSITIVO.

Diante de todo o exposto, conheço dos recursos apresentados e voto por lhes dar parcial provimento, para acolher a preliminar suscitada de nulidade do acórdão recorrido, por inovação no critério jurídico, determinando o retorno dos autos à primeira instância, para que se profira nova decisão.

Assinado Digitalmente

Gustavo Fossati