

**VAZ
BURANELLO
SHINGAKI
& OIOLI**
ADVOGADOS

Paulo Cesar Ruzisca Vaz

T +55 11 3043 4960

pvaz@vbso.com.br

Diego Miguita

T +55 11 3043 4966

dmiguita@vbso.com.br

Diogo Olm Arantes Ferreira

T +55 11 3043 4997

dferreira@vbso.com.br

Rua Gomes de Carvalho, 1108. 10º andar

04547-004 São Paulo SP

T +55 11 3043 4999

www.vbso.com.br

**ILUSTRÍSSIMO SENHOR DELEGADO DA DELEGACIA DA RECEITA
FEDERAL DO BRASIL DE JULGAMENTO**

**PROCESSO ADMINISTRATIVO Nº 16327-720.193/2020-28
AUTO DE INFRAÇÃO – OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB**

**FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO GRAND PLAZA
SHOPPING – FII**, fundo de investimento imobiliário constituído nos termos da Lei nº 8.668/1993, inscrito no CNPJ sob o nº 01.201.140/0001-90, vem, respeitosamente, à presença de Vossa Senhoria, por intermédio de seus procuradores (**doc. 1**), com fundamento nos artigos 14 e 15 do Decreto nº 70.235/1972, e no artigo 56 do Decreto nº 7.574/2011, apresentar

IMPUGNAÇÃO

em face dos autos de infração lavrados para constituição de créditos tributários (multas pela suposta ausência de entrega de ECF e ECD), cuja ciência ocorreu no dia 28 de agosto de 2020 (**fls. 1.065/1.070**), pelas razões de fato e de direito a seguir aduzidas.

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS**I. DA TEMPESTIVIDADE**

1. A Impugnante foi intimada da lavratura do auto de infração ora combatido no dia 28 de agosto de 2020, sexta-feira (**fls. 1.065/1.070**). Nos termos do artigo 15¹ do Decreto nº 70.235/1972 e do artigo 56² do Decreto nº 7.574/2011, o prazo para apresentação de impugnação é de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência.

2. De acordo com o artigo 5³ do Decreto nº 70.235/1972 e com o artigo 9º, parágrafo único⁴, do Decreto nº 7.574/2011, na contagem dos prazos, é excluído o dia de início e incluído o de vencimento. Além disso, em ambos os artigos, há previsão de que os prazos serão contínuos, com início e vencimento em dia de expediente normal da unidade da Receita Federal do Brasil (“RFB”) em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

3. Nos termos da Portaria RFB nº 543/2020, com a redação da Portaria RFB nº 4.105/2020, os prazos para prática de atos processuais no âmbito da RFB ficaram suspensos até 31 de agosto de 2020, segunda-feira, de modo que o prazo de 30 dias para a presente impugnação somente foi iniciado em 1º de setembro de 2020, terça-feira.

4. Portanto, o prazo para apresentação de impugnação administrativa se encerra no dia 30 de setembro de 2020, quarta-feira. Apresentada na presente data, fica demonstrada a sua tempestividade.

¹ “Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.”

² “Art. 56. A impugnação, formalizada por escrito, instruída com os documentos em que se fundamentar e apresentada em unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo, bem como, remetida por via postal, no prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência, instaura a fase litigiosa do procedimento (Decreto no 70.235, de 1972, arts. 14 e 15).”

³ “Art. 5º Os prazos serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento.

Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato”

⁴ “Art. 9º Os prazos serão contínuos, com início e vencimento em dia de expediente normal da unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil em que corra o processo ou deva ser praticado o ato ([Decreto nº 70.235, de 1972, art. 5º](#)).

Parágrafo único. Na contagem dos prazos, é excluído o dia de início e incluído o de vencimento.”

II. DOS FATOS

II.A. SÍNTESE DA AUTUAÇÃO

5. Trata-se de auto de infração lavrado para constituição de créditos tributários referentes a multas pela suposta ausência de entrega da ECF/ECD pertinentes aos anos-calendário 2016, 2017 e 2018. Considerando que a sua exigência decorre da exigência de IRPJ/CSLL e PIS/COFINS (processos administrativos fiscais nº 16327-720.191/2020-39 e nº 16327-720.192/2020-83, respectivamente), será reproduzida a argumentação que demonstra a im procedência integral de todos os lançamentos tributários efetuados por conta da mesma situação fática, incluindo a exigência de multas no presente processo administrativo.

6. Em linhas gerais, a autoridade lançadora sustenta que o Impugnante – enquanto fundo de investimento imobiliário (“FII”) – estaria enquadrado nas hipóteses prevista no artigo 2º da Lei nº 9.779/1999, sujeitando-se, portanto, à tributação aplicável às pessoas jurídicas. Resumidamente, o FII será submetido à tributação como pessoa jurídica se – e somente se – *“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 25% das quotas dos fundos”*.

7. Com isso, a aplicação do artigo 2º da Lei nº 9.779/1999 exige a necessária presença cumulativa de dois elementos: **(i)** sob a ótica subjetiva, que haja quotista atue como incorporador, construtor ou sócio de empreendimento imobiliário que integre a carteira do FII; e, **(ii)** sob a ótica objetiva, que esse mesmo quotista, isoladamente ou em conjunto com pessoa a ele ligada, detenha mais de 25% das quotas do FII.

8. Com relação ao elemento objetivo, não há controvérsia fática: a Cyrela Commercial Properties S.A. Empreendimentos e Participações (“CCP”) detinha à época dos fatos e ainda detém, isoladamente, mais de 25% das quotas.

9. Com isso, importará ao presente julgamento, resposta à seguinte questão: a CCP, quotista com mais de 25% das quotas de emissão do Impugnante, pode ser considerado como incorporador, construtor ou sócio do empreendimento imobiliário que integra a sua carteira de investimento?

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

10. Na leitura equivocada do sentido e alcance do artigo 2º da Lei nº 9.779/1999, a autoridade lançadora entendeu, surpreendentemente, que as três figuras previstas no elemento subjetivo estariam presentes, conforme se observa do item 41 do Termo de Verificação Fiscal (“TVF”):

“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.” (fls. 913) (grifado)

11. Será demonstrada na presente Impugnação o equívoco interpretativo da autoridade lançadora quanto à suposta qualificação da CCP como incorporador, construtor ou sócio do Shopping ABC Plaza (atual Grand Plaza Shopping – “Shopping”), único empreendimento imobiliário detido pelo Impugnante, a partir de cada trecho do TVF em que a respectiva fundamentação é apresentada.

12. A observação sobre a demonstração da improcedência da exigência fiscal a partir de cada trecho do TVF é pertinente pelo fato de que a grande extensão do TVF – 144 páginas (fls. 904/1.046) não pode causar, à primeira vista, a falsa impressão de que há construção robusta de fundamentos por parte da autoridade lançadora.

13. A depuração do seu conteúdo torna ainda mais evidente a superficialidade dos argumentos que orientaram a lavratura dos autos de infração. Confira-se:

Tópico	Fls.	Itens
Introdução	904	1 e 2
Da fiscalização	904/905	3 a 7
Dos fatos	905	8 a 10
Do Direito/Fundamentação	905/916	11 a 49
Do enquadramento legal	917	50
Do lançamento	918/926	51 a 61
Da responsabilidade solidária	927	62 e 63
Conclusão	927/928	64 a 68

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

14. O aspecto central do lançamento tributário está contido no tópico “**Do Direito/Fundamentação**”, a partir do qual as conclusões equivocadas alcançadas pela autoridade fiscal repercutem sobre as demais (cálculo do tributo, aplicação de penalidade, inclusão de responsáveis solidários). Com relação a este tópico, cabe uma depuração adicional, de modo a evidenciar o entendimento cuja improcedência será demonstrada:

Tópico	Fls.	Itens
Do Direito/Fundamentação	905/916	11 a 49
Temas tratados no tópico		
Retomada do contexto fático	905/909	11 a 17
Início da fundamentação jurídica (<i><u>“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.”</u></i>)	909/913	18 a 41
Multa - ECD / ECF	913/916	42 a 49

15. Observa-se que a suposta qualificação simultânea do Impugnante como incorporador, construtor ou sócio está contida em pouquíssimas páginas e parágrafos do TVF, recheados de transcrições legais. Isso já seria suficiente para que, de imediato, seja constatado que a fundamentação da autoridade lançadora é extremamente sucinta, a despeito da extensão do TVF.

16. Não bastasse isso, indo um pouco além no detalhamento da anatomia do TVF, surpreende mais uma constatação a respeito do entendimento adotado pela autoridade lançadora e que deverá ser afastado por esta C. Turma de Julgamento. Vejamos:

Tópico	Fls.	Itens
Do Direito/Fundamentação	905/916	11 a 49
Temas tratados no tópico		

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

Início da fundamentação jurídica	909/9013	18 a 41
Subtópicos sobre o mérito da autuação fiscal		
Qualificação como sócio	909/910	18 a 22
Qualificação como incorporador	901/911	24 a 29
Qualificação como construtor	913/916	42 a 49

17. Portanto, afastando eventual impressão inicial de que a extensão do TVF sugeriria complexidade, a matéria sob discussão é simples. O artigo 2º da Lei nº 9.779/1999 não é obscuro, mas precisamente claro quanto ao seu sentido e alcance.

18. Curiosamente, conforme se verá em detalhes, a autoridade lançadora comete surpreendente erro sobre impossibilidade fática que decorre de um dado cronológico importante: afirma que CCP, constituída apenas em 2007, poderia ser “incorporador”, “construtor” ou “sócio” de empreendimento imobiliário concluído em 1997.

19. Com base no detalhamento do que contém o TVF em termos de fundamentação, a controvérsia central do presente processo administrativo gira em torno de cinco pontos fundamentais:

- (i) A qualificação de “incorporador” a partir da indicação de que o objeto social da CCP compreende a atividade de incorporação imobiliária, sem indicar qualquer vinculação desta atividade com o empreendimento imobiliário detido pelo Impugnante, inclusive porque a CCP não existia à época da conclusão do empreendimento, permite sustentar que esta quotista do Impugnante foi incorporadora do empreendimento imobiliário no caso concreto?
- (ii) A qualificação de “construtor” atribuída à CCP, a partir da indicação inequívoca que empresa que nunca foi quotista do Impugnante e não mantém relação de controle/coligação societária com a referida quotista do Impugnante, permite sustentar que seria ela, a CCP, construtora do já citado empreendimento imobiliário? Como conciliar esta afirmação se, à época da construção, a CCP não havia sido sequer constituída juridicamente?

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

- (iii) A qualificação de “sócio” feita pela autoridade lançadora, em apenas 5 curtos parágrafos, a partir de conjecturas hipotéticas sobre se fundos de investimentos podem deter participação societária (e serem “sócios”, portanto), permitiria sustentar que a CCP é sócia do empreendimento imobiliário no caso concreto, sem qualquer indicação de como se daria tal relação societária?
- (iv) Diante da clara contradição na acusação fiscal, na medida em que ora a CCP é apontada como “incorporador”, “construtor” e/ou “sócio”, ora é alegado que outras empresas figurariam nessas posições⁵, não significa demonstração clara da insubsistência do lançamento tributário, pautado por “palpites”, considerações genéricas e alegações juridicamente sem fundamento?
- (v) O fato de atividade imobiliária desenvolvida pelo Impugnante implicar tributação superior àquela que a CCP suportaria se desenvolvesse a mesma atividade por meio de pessoa jurídica imobiliária permitiria sustentar que a finalidade do artigo 2º da Lei nº 9.779/1999 estaria atendida no presente caso? Não havendo relação jurídica duradoura que implique transferência de receitas/rendas entre partes que mantenham vínculo de qualquer natureza (lojas do Shopping são alugadas a terceiros), qual seria o “efeito predatório” sob a ótica fiscal que a fiscalização pretende combater no caso concreto valendo-se do aludido dispositivo legal?

20. Cabe ainda notar que o mesmo procedimento de fiscalização levou a lavratura de diversos autos de infração, reunidos em diferentes processos administrativos: **(a)** os créditos tributários referentes ao IRPJ e à CSL foram atribuídos ao PAF nº 16327-720.191/2020-39; **(b)** as exigências de PIS e de COFINS estão em discussão no PAF nº 16327-720.192/2020-83; e **(c)** as multas por suposto descumprimento de obrigações acessórias (ECD e ECF) são discutidos no PAF nº 16327-720.193/2020-28.

21. Desde logo, ressalte-se que todos o presente processo deve tramitar

⁵ Conforme fl. 911: “*Ou seja, ocorreu a figura do “construtor”, qual seja a Cyrela Construtora Ltda., controlada da Cyrela Brazil Realty (CBR).*”

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

conjuntamente com os processos indicados acima, considerando que baseados nos mesmos elementos de fato.

II.B. CONTEXTUALIZAÇÃO DOS FATOS

22. Antes de detalhar o conteúdo das acusações fiscais, cabe apresentar brevemente o contexto fático considerado pela autoridade lançadora e já antecipar algumas correções quanto às informações que constam do TVF.

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.

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

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 deteria 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*

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

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.

35. Em outras passagens do TVF, a autoridade lançadora parece se contradizer, talvez ciente da inconsistência lógica e fática de tratar a CCP como “incorporada”, “construtora” e/ou “sócia”. Afirma que a CCP estaria “*inserida no mesmo grupo econômico que incorporou, construiu e é sócio do empreendimento*” (fl. 913).

36. Se o pressuposto normativo da equiparação de FII é a reunião das qualidades de quotista e, simultaneamente, incorporador, construtor ou sócio, esta afirmação que consta do TVF é suficientemente clara à demonstração de que a CCP não era e nunca foi incorporadora, construtora ou sócia.

37. Para além disso, a fiscalização não detalha quais seriam as relações societárias existentes entre a CCP e outras pessoas jurídicas que se enquadrariam como “incorporadoras”, “construtoras” e “sócias” do empreendimento. Tampouco esclarece como a previsão do artigo 2º da Lei nº 9.779/1999 alcançaria a situação de “grupo econômico” e/ou como a relação de ligação deve ir além daquela entre quotistas (exclusivamente para fins de verificação do elemento objetivo de percentual de quotas detidas).

38. Com o devido respeito, a autoridade lançadora constrói sua argumentação a partir de informações descontextualizadas, comentários genéricos sobre as atividades da CCP e por relações supostamente aparentes, mas que não são nem comprovadas nem fundamentadas juridicamente.

39. Antes de aprofundar as razões preliminares e de mérito que demandam o cancelamento do lançamento tributário, é necessário apresentar breves esclarecimentos quanto ao conteúdo do TVF.

II.C. ANÁLISE PRELIMINAR DO TVF

40. Como toda a acusação fiscal está pautada na aplicação do artigo 2º da Lei nº 9.779/1999 ao caso e considerando que as explicações quanto às acusações são extensas, é oportuno analisar as principais passagens do TVF que ilustram o racional da autoridade lançadora, uma-a-uma.

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

41. Após considerações introdutórias sobre a origem da fiscalização e informações prestadas pela instituição administradora do Impugnante, a autoridade lançadora passa a tratar “*da interpretação artigo 2º da Lei nº 9.779/1999*”. Logo de início, apresenta a seguinte afirmação:

Trecho do TVF: “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.*”

42. Trata-se de afirmação incongruente e que desvirtua as informações prestadas durante a fiscalização. Não há quem sustente que fundos de investimento não possam deter quotas ou ações de sociedades. Não é isso, obviamente, que se discute.

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

44. Mesmo na interpretação equivocada sobre o que significaria sócio, é indiscutível que a CCP também não é sócia de qualquer pessoa jurídica que tenha atuado como incorporadora ou construtora desse empreendimento.

45. Não existe qualquer relação de controle ou coligação entre a CCP e as outras pessoas jurídicas mencionadas pela fiscalização (CBR e Cyrela Construtora).

Trecho do TVF: “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”.*” (fl. 910)

46. Apesar de o TVF não apresentar maiores considerações acerca do Acórdão nº 1302002.05, relativo ao denominado “Caso Península”, é preciso desde logo destacar a absoluta distinção do seu cenário fático em relação ao presente caso.

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

47. Algumas questões aparentes já permitem essa distinção, desde já:
- o Caso Península envolvia fundo de investimento detido por apenas um quotista. No caso, o Impugnante sempre contou com milhares de quotistas e tem suas quotas negociadas em bolsa;
 - no Caso Península, os imóveis envolvidos no empreendimento foram alienados para o fundo de investimento por pessoa jurídica que era indiretamente controlada pelo mesmo controlador indireto do próprio fundo de investimentos. No presente caso, a Impugnante adquiriu o imóvel referente ao Shopping junto a terceiros (Black&Decker); e
 - No caso Península, os imóveis adquiridos pelo fundo foram, em seguida, locados para a mesma pessoa jurídica que os havia alienado. Neste processo, é inquestionável que o Impugnante passou a explorar o empreendimento sem qualquer participação da CBR ou da CCP, locando as unidades do Shopping a terceiros.
48. Oportunamente, será retomada a análise do Acórdão nº 1302002.05 e outros julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) a respeito do “Caso Península”, de forma a demonstrar que as conclusões alcançadas nessas oportunidades atestam a improcedência da acusação fiscal formulada neste processo.

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

Trecho do TVF: “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%). (...)

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” (fl. 910 e 911)

49. O TVF apresenta considerações com o aparente objetivo de sugerir a existência de “vínculos” entre a CCP e a CBR. Parece afirmar que essas pessoas jurídicas estiveram sob controle comum no ano de 2007.

50. No entanto, tais considerações não são pertinentes para o presente caso. Primeiramente porque “controle comum” não é uma das hipóteses de caracterização de “pessoa ligada”, na definição do parágrafo único do artigo 2º da Lei nº 9.779/1999, mesmo que entendida que o “teste” da ligação alcançaria a relação entre quotista e incorporador/construtor/sócio, que não é o caso.

51. Em segundo lugar, a CCP tem suas ações negociadas em bolsa de forma independente das ações da CBR e, com isto, recebeu investimentos de diversos outros acionistas desde sua criação. Sendo assim, tanto hoje como no período compreendido pela autuação, a CCP possui rol de acionistas completamente diverso do rol de acionistas da CBR.

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

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

questão fática incontroversa: a Cyrela Construtora não é, e nunca foi, quotista do Impugnante.

53. É possível ir além: a Cyrela Construtora nunca foi pessoa ligada a quotista do Impugnante, segundo a definição precisa do parágrafo único do artigo 2º da Lei nº 9.779/1999.

Trecho do TVF: “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.” (fl. 912)

54. Observa-se, novamente, mais um conjunto de considerações genéricas e descontextualizadas: indica que o objeto social da CCP envolve incorporação imobiliária. Ora, não se nega que a CCP, em relação a outros empreendimentos, atua como incorporadora.

55. Todavia, a aplicação do artigo 2º da Lei nº 9.779/1999 exige que o quotista do fundo tenha atuado como incorporador **especificamente** em empreendimento no qual o fundo realiza investimentos, e não como incorporador em relação a outros projetos, alheios às atividades do fundo.

56. A esse respeito, não há dúvida de que a CCP não atuou como incorporadora do empreendimento referente ao Shopping. A uma, conforme será retomado, não houve incorporação – em sua acepção jurídica - relativamente a esse empreendimento. A duas, há uma impossibilidade lógica e cronológica: a CCP não existia quando o empreendimento referente ao shopping foi implementado.

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

Trecho do TVF: “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.” (fl. 912)

57. Com o devido respeito, não há sentido em afirmar que a aplicação do artigo 2º da Lei nº 9.779/1999 ao presente caso estaria em linha com os seus objetivos. Basta um breve exercício de imaginação: considere-se a hipótese de que o empreendimento referente ao Shopping tivesse sido realizado sem a participação do Impugnante e tivesse contado com a criação de pessoa jurídica “imobiliária”. Em outras palavras, tivesse sido desenvolvido por uma pessoa jurídica integrante do mercado imobiliário que a regra “antielisiva” sob análise pretendia proteger.

58. Nesse cenário hipotético, é óbvio que o empreendimento não poderia ser realizado tal como, de fato, o foi, já que a captação de recursos junto a milhares de investidores viabilizada por meio do FII seria impraticável por meio de pessoa jurídica.

59. Por outro lado, seria plenamente possível que houvesse a opção por regimes de tributação mais benéficos, como o regime do lucro presumido ou, no caso de apuração com base no lucro real, do regime de patrimônio de afetação ou do regime especial de tributação de incorporações imobiliárias (“RET”), apenas para citar alguns exemplos.

60. Ainda que eventual pessoa jurídica que tomasse o lugar do Impugnante apurasse tributos federais na forma dos regimes mencionados acima, os lucros ou dividendos distribuídos a seus sócios ou acionistas não são objeto de qualquer tipo de tributação (IRPF, IRPJ, CSL, PIS ou COFINS).

61. Ou seja, a exploração da atividade imobiliária por meio de pessoa jurídica – e não de fundo de investimentos – poderia implicar tributação global (tributação no âmbito da pessoa jurídica e isenção na distribuição de lucros/dividendos) inferior àquela que se observa na prática (isenção da carteira do fundo e tributação dos rendimentos na fonte e na apuração tributária da CCP).

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

62. Em outras palavras, da perspectiva da CCP, o desenvolvimento de atividade imobiliária por FII implica tributação superior àquela que seria verificada na hipótese em essas atividades fossem desenvolvidas por meio de pessoa jurídica imobiliária, por exemplo.

63. Isso se deve especialmente, conforme relatório emitido pela Ernst & Young Assessoria Empresarial Ltda. (“Ernst & Young”) (**doc. 2**), ao fato de que o Impugnante – caso pessoa jurídica fosse – teria atendido “*aos limites estabelecidos para a adoção dos cálculos de IRPJ e CSLL com base no método de apuração pelo Lucro/Resultado Presumidos*”.

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.

65. O Impugnante cumpre e sempre cumpriu a sua causa típica, jamais podendo ser cogitada qualquer ilação sobre fundos exclusivos, com operações intragrupo que perduram no tempo e poderia, em alguma medida, representar efeito tributário favorável.

66. Quer se dizer com isso que a criação do Impugnante, portanto, atende à própria finalidade pela qual a legislação brasileira criou o FII.

Trecho do TVF: “39. Ainda, a CCP detém o controle do Fundo desde a origem, sem que tenha havido qualquer tipo de interrupção ao longo dos anos.” (fl. 913)

67. Como mencionado, a afirmação acima contraria a realidade dos fatos: a CCP somente foi constituída em 2007, sendo absolutamente impossível deter as quotas do Impugnante desde a sua origem, em 1995.

Trecho do TVF: “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.”
(fl. 913)

68. Assim como em outras passagens do TVF, a fiscalização não esclarece como CCP estaria “inserida” nesse “grupo econômico”. A informação é apresentada de forma absolutamente descontextualizada: não sequer há indicação de quem seriam os acionistas controladores da CCP, que, aliás, é pessoa jurídica cujas ações são negociadas em bolsa.

69. Como se não bastasse, a autoridade lançadora destaca a inserção da CCP em “grupo econômico”, mas não esclarece como essa situação fática dialógica com a hipótese do artigo 2º da Lei nº 9.779/1999, que exige que quotista e “incorporador”, “construtor” ou “sócio” do empreendimento sejam exatamente a mesma pessoa.

70. O TVF não ousou mencionar sequer o conceito de “pessoas ligadas ao quotista”, previstas no parágrafo único desse artigo, talvez por estar ciente de que nenhuma das pessoas jurídicas citadas pela autoridade lançadora se enquadraria em uma de suas hipóteses.

71. Como se nota no excerto acima, o TVF se limita a referência específica e expressa ao “artigo 2º, caput, da Lei nº 9.779/1999”, o que efetivamente delimita o conteúdo da acusação fiscal e a matéria em discussão neste processo.

72. De todo modo, vale novamente notar, no período final do trecho transcrito acima, que a autoridade lançadora, de forma inconstante com os fatos narrados no próprio TVF, parece tratar a CCP – e não outras pessoas jurídicas – como “*quotista incorporador, construtor e sócio detentor de 61,41% das quotas do Fundo*”.

73. Com o perdão de tornar-se repetitivo: a CCP nem sequer existia quando o imóvel onde se localiza o Shopping foi adquirido, reformado e lançado, não havendo qualquer possibilidade de se enquadrar como “incorporadora, construtora ou sócia”, por uma questão de fato.

74. Apresentadas essas considerações introdutórias a respeito do TVF, o próximo tópico desta impugnação administrativa desenvolverá as razões para o cancelamento integral do lançamento tributário.

III. DO DIREITO

III.A. PRELIMINARMENTE: NECESSIDADE DE REUNIÃO ENTRE PROCESSOS

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.

77. Considerando que a fiscalização não se pautou pelo que determina a Portaria RFB nº 1.688/2016, cabe a reunião destes processos para julgamento em conjunto, de modo a inclusive evitar julgamentos distintos entre eles.

III.B. AINDA PRELIMINARMENTE: NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO EM DECORRÊNCIA DE ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

78. Preliminarmente, independentemente do julgamento sobre a questão de mérito, impõe-se o reconhecimento de nulidade material por violação aos artigos 44⁶ e 142⁷ do Código Tributário Nacional (“CTN”). Na remota hipótese em fosse admitido que o Impugnante deva se sujeitar à tributação aplicável às pessoas jurídicas, o regime de apuração fica a seu critério, observadas os requisitos legais.

79. De acordo com a autoridade lançadora, a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL teria sido realizada com base no lucro real trimestral, de acordo com os

⁶[1] “Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.”

⁷[2] “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.”

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

artigos 247 e 249, inciso II do Decreto nº 3.000/1999 (“RIR/99”), com os artigos 258 e 260, inciso II do Decreto nº 9.580/2018 (“RIR/2018”), com o Decreto-Lei nº 1.598/1977 e com as Leis 7.689/1988, 8.981/1995 e 9.249/1995, tendo em vista ser “a tributação mais benéfica para o contribuinte, em conformidade com o contido no artigo 112 do Código Tributário Nacional e no artigo 1º da Lei nº 9.430/1996”.

80. Confirma, neste trecho, que não haveria regime tributário automática e necessariamente aplicável ao Impugnante. Tanto é assim que, supostamente, por meio de juízo conjectural (já que não demonstrou os cálculos comparativos que suportariam a sua escolha), deixando claro que a sua escolha se pautou entre os regimes do lucro real, presumido ou arbitrado. Basta ver o que diz o artigo 1º da Lei nº 9.430/1996 indicando como fundamento legal da sua opção: *“(…) o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado (…)”*

81. Objetivamente, o que se pretende demonstrar neste tópico é que a opção pelo regime fiscal pela autoridade lançadora, diretamente vinculada à apuração do base de cálculo do IRPJ e da CSLL, deu-se de forma discricionária e violando direito assegurado ao Impugnante de indicar a sistemática de apuração a que se submeteria. Reconhecendo-se tal direito, conclui-se inequivocamente que a sistemática de apuração seria outra (lucro presumido ou arbitrado), e, portanto, a base de cálculo apurada pela fiscalização estaria em desacordo com os referidos dispositivos do CTN.

82. De fato, a utilização do lucro real trimestral para apuração dos tributos supostamente devidos pelo Fundo não se mostra, tal como alegado no TVF, mais benéfica para o contribuinte. Seria o lucro presumido (ou, como será dito, o lucro arbitrado, em segundo lugar). Não havia nenhum impeditivo para tal opção, especialmente com relação ao limite de receita bruta total da sociedade no ano-calendário anterior, igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais)⁸.

83. Entre 2015 e 2018 (**fls. 342/420**), as receitas totais do fundo não superaram o limite legal de R\$ 78.000.000,00, fixado pela legislação do IRPJ e da CSLL para tributação pela sistemática do lucro presumido. Com isso, todos os critérios para

⁸ Lei nº 9.718/1998. “Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.”

enquadramento no lucro presumido estariam presentes.

84. Além disso, incabível qualquer alegação no sentido de que o referido regime não seria aplicável em razão da ausência de opção expressa por parte do Fundo quanto sua utilização, na medida em que essa opção não estava ao seu alcance, pois, validamente, entendia estar sujeito ao tratamento tributário previsto no artigo 16 e seguintes da Lei nº 8.668/1993, conforme autorizado pelo CARF nas hipóteses de contribuintes excluídos do SIMPLES Nacional⁹.

85. Na hipótese em que o Impugnante atuasse como pessoa jurídica imobiliária, é indiscutível que teria a faculdade de se submeter ao regime tributário que lhe fosse mais conveniente, quando atendidas todas as condições legais para tanto.

86. Quer se dizer com isso que, desrespeitada a eleição do regime de apuração de IRPJ e CSLL no caso concreto, o lançamento tributário contém erro de direito quanto à determinação das bases de cálculo dos tributos supostamente devidos, pois não se valeu do regime tributário mais favorável ao contribuinte, tal como sustentado pela própria autoridade lançadora, do que decorre inequívoco vício insanável, impossível de ser convalidado, nos termos da jurisprudência do E. CARF¹⁰.

⁹ “ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2005

EXCLUSÃO DO SIMPLES. REGIMES DE TRIBUTAÇÃO APLICÁVEIS.

A empresa excluída do Simples deve, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, ser tributada pelas regras do Lucro Real, Lucro Presumido ou, excepcionalmente, pelo Lucro arbitrado.

Deve-se, portanto, oportunizar à empresa excluída do Simples a opção de apurar seus resultados, não podendo a Fazenda Nacional escolher em seu lugar sob pena de, em assim o fazendo, submeter à pessoa jurídica excluída, dentre os regimes que poderia legalmente adotar, a tributação por aquele mais oneroso”. (g.n.)

(CARF – Acórdão nº 1401-004.336 – 1ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária – j. 12.3.2020)

¹⁰ “NULIDADE. VICIO MATERIAL. ERRO NA INTERPRETAÇÃO DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA.

O erro na subsunção do fato ao critério material da regra matriz de incidência da infração tributária (típico erro de direito) constitui vício material impossível de ser convalidado. (...) A matéria tributável mencionada no supracitado art. 142, do CTN, é o elemento que define o objeto sobre o qual deve recair a autuação, e é por meio dela que se estabelece a base de cálculo do lançamento, chegando-se, por consequência, ao montante devido. Desta feita, a autoridade fiscal deve, obrigatoriamente, fundamentar a autuação de forma completa, explícita e congruente, apresentando com clareza os motivos e a motivação da exigência fiscal, elementos cuja ausência ou incorreção, inevitavelmente, viciarão o lançamento. (...) Os requisitos transcritos, também descritos no art. 142 do CTN acima, dão validade jurídica ao lançamento do crédito tributário. A falta de atendimento a essas normas determina a nulidade do lançamento. O ato praticado, como no presente processo, padecerá de vício insanável toda vez que o motivo de fato não coincidir com o motivo legal e a consequência jurídica desta falta de correspondência entre o motivo (fatos que originaram a ação administrativa) do Auto de Infração e das normas ditas

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

87. Neste sentido, também se nota uma afronta ao artigo 44 do CTN, segundo o qual a base de cálculo do imposto “*é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis*”. Não havendo previsão legal que autorize o lançamento de ofício a desconsiderar o regime mais benéfico a ser indicado pelo Impugnante, adotando-se o lucro real trimestral como referência, **desvirtua-se a base de cálculo prevista na legislação tributária.**

88. Trata-se de **erro de direito** que faz lembrar a posição adotada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”) nas situações em que a fiscalização, desconsiderando indevidamente a apuração pelo lucro real anual adotada pelo contribuinte, efetua o lançamento com base no lucro real trimestral¹¹.

89. Portanto, necessário o reconhecimento da nulidade por vício material insanável, especialmente no que se refere à determinação da base de cálculo prevista no artigo 44 do CTN e do cálculo do montante do tributo supostamente devido, nos termos do artigo 142 do CTN.

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.

91. Neste tópico, a inaplicabilidade do artigo 2º da Lei nº 9.779/1999 será demonstrada da perspectiva *subjetiva*, isto é, será demonstrado que a CCP, apesar de

como violadas em sua motivação é a nulidade do ato viciado. Neste caso, detectou-se imprecisão quanto à motivação da autuação e a determinação da matéria tributável, por não subsunção dos fatos à regra matriz de incidência, julgo que o lançamento foi integralmente contaminado por vício material, fato que impõe a de sua nulidade.” (CARF. 1ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária. Recurso Voluntário, Acórdão nº 1402-003.233. Cons. Rel. Evandro Correa Dias. Sessão de 13.07.2018)

¹¹ “IRPJ. CSLL. LUCRO REAL. ERRO NO LANÇAMENTO. ASPECTO TEMPORAL. O lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL, ao adotar equivocadamente regime de tributação trimestral, ao invés do anual conforme opção consumada pelo contribuinte, afronta o aspecto temporal previsto na legislação tributária. **Tratase de erro de direito que macula o ato administrativo de nulidade insanável.**” (Acórdão nº 9101-002.147, Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1ª Turma, julgado em 7 de dezembro de 2015) (grifado).

quotista, não se enquadra na condição cumulativa de ser sócia, incorporadora ou construtora de empreendimento no qual o Impugnante invista.

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

92. Já foi demonstrado, a partir da análise item-a-item do TVF, que as acusações fiscais são construídas de forma sucinta e, em diversas passagens, a partir de considerações genéricas. É o que se verifica nos trechos do TVF que tratam da suposta caracterização da CCP como “sócia” do empreendimento referente ao Shopping.

93. Objetivamente e sem perder de vista a depuração da anatomia do TVF, a qualificação como “sócia” pela autoridade lançadora decorre de ponderação genérica e hipotética sobre fundos de investimento. O entendimento a ser afastado consta do seguintes trechos do TVF:

“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.”

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

22. *Ao tratar da interpretação deste mesmo artigo 2º, o Acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) nº 1302002.053, 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.”*

94. Nota-se que a curiosidade do raciocínio da autoridade lançadora: fundos de investimentos podem deter participação societária, e, portanto, figurarem como “sócios”. Logo, se existe tal possibilidade jurídica, ainda que não presente (e, por isso mesmo, não comprovada) no caso sob julgamento, pouco importa: a CCP qualificava-se como sócia.

95. Por mais absurdo que soe o racional acima, a transcrição literal dos itens 18 a 22 do TVF não deixam dúvida quanto à sua utilização pela autoridade lançadora. Não deve, portanto, prevalecer tal enquadramento para fins de aplicação do artigo 2º da Lei nº 9.779/1999 na situação específica do Impugnante.

96. Cabe ver que, durante o procedimento de fiscalização, foi simplesmente esclarecido que o Impugnante não é detentor de investimento em sociedades, logo, há uma impossibilidade fática de que o Impugnante tivesse “sócios”.

97. Nunca foi sustentado que fundos de investimento não podem deter participações societárias. Foi simplesmente informado que o Impugnante, em específico, não detém esse tipo de investimento e que, por consequência, não possui sócios.

98. Mas é possível ir além. Sócio é termo definido no Direito pátrio como aquele que celebra contrato de sociedade (artigo 981 do Código Civil), no qual as partes reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilhar, entre si, os resultados.

99. O Impugnante ressalta que o direito societário não se resume a sociedades personificadas e admite-se inclusive que o contrato de sociedade não seja escrito (artigo 987 do Código Civil).

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

100. É neste contexto mais amplo de sociedade que deve ser entendido o termo “sócio” a que se refere o *caput* do artigo 2º da Lei 9.779/1999. Ainda que não haja a formalização de uma sociedade personalizada para explorar o imóvel, *sócio do empreendimento* deve, necessariamente, corresponder a pessoas que contribuam para o exercício da atividade econômica – no caso em particular, o empreendimento imobiliário – e disto partilhem o resultado.

101. No caso do Shopping, como esclarecido durante a fiscalização, o empreendimento **é explorado de forma exclusiva pelo Impugnante**. Trata-se, em suma, de uma atividade de locação imobiliária e o Impugnante é, nos termos e limites da Lei 8.668/1993, o único proprietário da matrícula nº 43.404 e coproprietário das matrículas nº 113.543 e 113.544, sendo a outra coproprietária (a empresa Delima Administração e Participações Ltda.) detentora de pequena parcela ideal dos imóveis.

102. No limite, é possível afirmar que tal empresa seria sócia do empreendimento junto com o Impugnante, mas, em relação à ela, a fiscalização não cogitou qualquer ligação com os quotistas do Impugnante, e em particular com a CCP, até porque a empresa Delima Administração e Participações Ltda. não tem qualquer relação societária com a CCP e/ou a CBR.

103. Sem apresentar qualquer relação com o caso em concreto, a autoridade lançadora defende que o artigo 2º compreenderia a hipótese em que quotista do fundo seja “sócio” de empreendimento imobiliário.

104. A falta de contextualização fática parece ter explicação: a CCP – tratada genericamente como “sócia” pelo TVF – **não é sócia do empreendimento imobiliário referente ao Shopping**. A CCP obviamente não explora esse empreendimento, de forma que a sua relação com o empreendimento se dá unicamente a partir das quotas do Impugnante que detém.

105. Tanto é assim que o TVF jamais indicou elementos que confirmariam a atuação da CCP como “sócia” ou que detalhassem como a CCP supostamente participaria do empreendimento.

106. Note-se que as considerações do TVF acerca da qualificação enquanto “sócia” são interrompidas no seu item 21, transcrito acima. O item 22 do TVF contém a

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

mera reprodução de trecho do Acórdão nº 1302-002.053, do CARF, e é seguido do item 23, abaixo transcrito:

“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” (fl. 910).

107. No tópico seguinte, o Acórdão nº 1302-002.053 será analisado em detalhes. Por ora, observa-se a sinalização do TVF de que passará a demonstrar a presença dos “conceitos de incorporador e construtor”. Ou seja, a autoridade lançadora pressupõe que já demonstrou a presença do “conceito de sócio”.

108. No entanto, a fiscalização nem mesmo tentou demonstrar que algum quotista do Impugnante também seria “sócio do empreendimento imobiliário”. Em outras palavras, a autoridade lançadora não indica nos itens analisados acima – com mínimo de clareza – quem seria o “sócio” do empreendimento e qual seria a sua participação no empreendimento.

109. As considerações apresentadas no TVF a esse respeito, como visto, são genéricas e não apresentam qualquer tentativa de vinculação com o contexto fático dos autos. O equívoco da acusação fiscal na caracterização da CCP como “sócia” do empreendimento é, portanto, evidente.

III.C.2. COMENTÁRIOS ACERCA DO ACÓRDÃO Nº 1302002.053

110. Como mencionado, o Acórdão nº 1302-002.053, mencionado superficialmente nos itens 22 e 23 do TVF, diz respeito à autuação envolvendo o Fundo de Investimento Imobiliário Península (“Caso Península”). Cabe diferenciar os elementos fáticos desse caso em relação ao caso tratado nos autos deste processo.

111. No Caso Península, imóveis que já eram explorados comercialmente pela Companhia Brasileira de Distribuição (“CBD”), da qual o Sr. Abílio Diniz era acionista controlador, foram transferidos ao patrimônio do Fundo Península, que em um período foi detido direta e integralmente pelo próprio Sr. Abílio Diniz, e nos períodos subsequentes detido por pessoa jurídica que, por sua vez, era integralmente detida pelo

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

Sr. Abilio Diniz.

112. Neste caso, a CSRF entendeu pela aplicação do artigo 2º da Lei 9.779/1999 porque o Sr. Abílio Diniz, na condição de acionista controlador da CBD, já era sócio dos empreendimentos imobiliários que foram adquiridos pelo Fundo Península antes mesmo desta aquisição ocorrer.

113. Em outras palavras, com a aquisição dos imóveis pelo Fundo Península, os empreendimentos que antes eram explorados por pessoa jurídica da qual o Sr. Abilio Diniz era sócio/acionista passaram a ser explorados pela forma de FII. Veja-se, nesse sentido, trecho do voto condutor do acórdão 9101-004.900, de 9 de abril de 2019:

“Portanto, o controle indireto, do Fundo, pela família “Abilio Diniz” atrai a aplicação da regra do artigo 2º, da Lei nº 9.779, na medida em que também figuram como proprietários do empreendimento imobiliário. Nesse sentido, são precisas as considerações do voto condutor do acórdão recorrido:

O empreendimento imobiliário, portanto, está representado por imóveis pertencentes, ainda que indiretamente, ao Sr. Abílio Diniz (já que detém 100% das quotas de Reco, que por sua vez é a única quotista de FIIP).”

114. Nesse precedente, a CSRF decidiu por manter em sua íntegra o acórdão 1402-002.320, proferido pela 2ª Turma da 4ª Câmara do CARF. Em referido acórdão, consta do voto condutor:

“(…) Conforme se observa de todas as manifestações constantes dos autos, quer por meio do recurso voluntário e pareceres apresentados, ou mesmo nas contrarrazões da PGFN, o conceito de “sócio” do empreendimento imobiliário é algo não definido na lei, comportando inúmeras interpretações, desde um sócio oculto no caso de SCP, de um interessado diretamente no empreendimento imobiliário, ou ainda pessoa que fosse coproprietária dos imóveis que compõem tal empreendimento.

Convém lembrar que no âmbito de uma reestruturação do seu controle societário, a Companhia Brasileira de Distribuição (CBD) decidiu transferir sessenta imóveis para o Sr. Abílio Diniz, tendo sido os imóveis, em realidade, transferidos diretamente ao FIIP (em nome de sua administradora OUVINVEST), e, ato contínuo, locados para a própria CBD.

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

O empreendimento imobiliário, portanto, está representado por imóveis pertencentes, ainda que indiretamente, ao Sr. Abílio Diniz (já que detém 100% das quotas de Reco, que por sua vez é a única quotista de FIIP).

Ressalta-se que a própria Recorrente 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. E tal fundo tem como seu controlador indireto o, o Grupo DINIZ (na realidade, o próprio Sr. Abílio Diniz), cujo objetivo é empreender a atividade de aquisição de imóveis para locação.

Pois bem, **se os imóveis foram transferidos para o controle do Sr. Abílio Diniz (ainda que de forma indireta), e ele pretendeu, na forma acordada na reestruturação do controle societário da CBD, locá-los para a própria CBD, a meu sentir, se comprovado que Abílio Diniz ainda controlava CDB, resta evidente que Abílio Diniz teria atuado tanto como empreendedor do negócio declarado (“aquisição de imóveis prontos para locação”),** como beneficiário desse mesmo empreendimento imobiliário, ainda que por intermédio de Reco, quotista única do Fundo de Investimento Imobiliário constituído. (...)

Veja-se que tal constatação pode ser confirmada pela ampla cobertura da imprensa. E, ao contrário do que alegado pela Recorrente, **Abílio Diniz manteve o controle de CBD.** Destaco excertos de reportagem disponível no sítio da conceituada Folha de São Paulo, com os destaques por mim apostos:

O grupo francês Casino, o quinto maior supermercadista da França, irá pagar US\$ 900 milhões para adquirir ações que lhe darão o direito de dividir o controle do grupo CBD (Companhia Brasileira de Distribuição) com o empresário Abílio Diniz. [...] (...)” (destaques nossos e do original)

115. Como se vê, da análise mais detida do Caso Península, a aplicação do artigo 2º da Lei 9.779/1999 não se justificou simplesmente porque o Sr. Abílio Diniz controlava a CBD ao mesmo tempo em que detinha mais do que 25% das quotas do Fundo Península (no caso, detinha a totalidade das quotas, por si ou por pessoa jurídica por ele integralmente detida).

116. Houve, no Caso Península, outro fator que foi determinante para a conclusão adotada no caso – e que não transparece na singela citação no TVF. Trata-se exatamente do fato de o Sr. Abílio Diniz já ser sócio dos empreendimentos imobiliários adquiridos pelo Fundo Península antes mesmo da aquisição – com efeito, a CSRF levou

em conta o fato de o Sr. Abilio Diniz ser controlador da CBD na época da alienação dos imóveis para o fundo para determinar que ele era, então, sócio do empreendimento.

117. Em suma, por meio do controle exercido na CBD, entendeu-se que os imóveis repassados ao Fundo já pertenciam ao seu único quotista, que assim figurava ao mesmo tempo como sócio do empreendimento imobiliário em questão (os imóveis que seriam alugados pelo fundo) e quotista integral do fundo.

118. **Isto não ocorre no caso dos autos.** Destaque-se, em primeiro lugar, que o Impugnante sempre teve um rol de quotistas bastante diversificado – atendendo plenamente ao propósito da forma de fundo de investimento prevista na Lei nº 8.668/1993.

119. Ademais, o Shopping detido pelo Impugnante **foi adquirido de terceiros** (no caso, da Black&Decker) justamente com os recursos captados junto aos quotistas, sendo que a vendedora não tinha qualquer relação com os quotistas do fundo.

120. Do Caso Península também se pode extrair uma outra conclusão: para que um quotista seja considerado sócio do empreendimento, é necessário que de alguma forma distinta da detenção de quotas do fundo imobiliário, ele detenha o empreendimento.

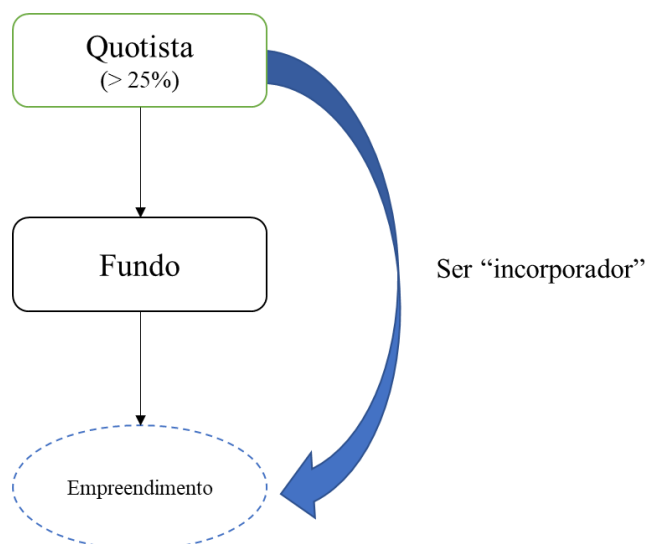
121. No Caso Península, antes da constituição do fundo, já foi mencionado que o Sr. Abilio Diniz já detinha os imóveis a ele transferidos na qualidade de acionista controlador da CBD.

122. Novamente não se trata de condição presente no caso dos autos: a CCP – tratada pela fiscalização – e, a bem da verdade, nenhum outro quotistas do Impugnante nunca detiveram o imóvel ou o empreendimento. A única relação da CCP com o Shopping, insista-se, decorre de sua condição de quotista do Impugnante

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

123. Após apresentar considerações sobre a caracterização da CCP como “sócia”, a autoridade lançadora passa defender a sua caracterização, inclusive, como “incorporadora” do empreendimento.

124. Analisando a redação do artigo 2º da Lei 9.779/1999 no tocante à hipótese de quotista que também seja “incorporador” do empreendimento, é possível imaginar a seguinte situação ilustrativa:



125. O cenário ilustrado acima diverge sobremaneira do caso tratados nos autos. Isso porque, apesar de a CCP também atuar no ramo de incorporações imobiliárias em relação a outros empreendimentos, é fato inegável que no caso dos autos **não houve incorporação imobiliária relativamente ao Shopping**.

O contrato de incorporação imobiliária é aquele pelo qual o incorporador vende ou se compromete a vender a compradores/compromissários compradores frações ideais correspondentes a unidades autônomas de um edifício ainda a construir ou ainda em construção. É a forma contratual que viabiliza o negócio conhecido popularmente como “compra na planta”.

126. É esta a previsão dos artigos 29 e 30 da Lei nº 4.591/1964, que regula a incorporação imobiliária:

“Art. 29. Considera-se incorporador a pessoa física ou jurídica, comerciante ou não, que embora não efetuando a construção, compromisse ou efetive a venda de frações ideais de terreno objetivando a vinculação de tais frações a unidades autônomas, (VETADO) em edificações a serem construídas ou em construção sob regime condominial, ou que meramente aceite propostas para efetivação

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & IOILI
ADVOGADOS

de tais transações, coordenando e levando a termo a incorporação e responsabilizando-se, conforme o caso, pela entrega, a certo prazo, preço e determinadas condições, das obras concluídas.

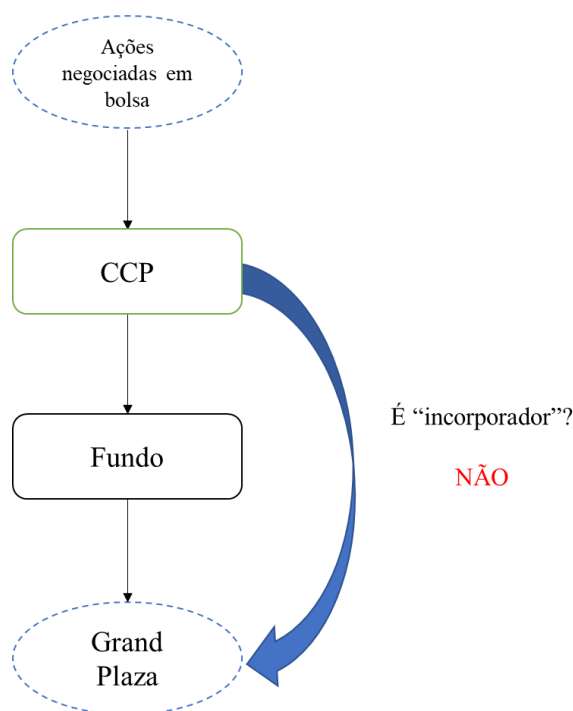
Parágrafo único. Presume-se a vinculação entre a alienação das frações do terreno e o negócio de construção, se, ao ser contratada a venda, ou promessa de venda ou de cessão das frações de terreno, já houver sido aprovado e estiver em vigor, ou pender de aprovação de autoridade administrativa, o respectivo projeto de construção, respondendo o alienante como incorporador.

*Art. 30. Estende-se a condição de incorporador aos proprietários e titulares de direitos aquisitivos que contratem a construção de edifícios que se destinem a constituição em condomínio, **sempre que iniciarem as alienações antes da conclusão das obras.***” (grifado)

127. É da essência da incorporação imobiliária a venda de unidades autônomas de um edifício a ser construído ou ainda em construção **antes da conclusão das obras.**

128. No caso dos autos, não houve alienação das unidades autônomas do Shopping, as quais são apenas locadas aos lojistas pelo Impugnante, no interesse de seus quotistas. Tivesse havido incorporação imobiliária no caso dos autos, as lojas do Shopping já teriam sido vendidas e o Impugnante já teria perdido seu objeto.

129. De forma ilustrativa, portanto, é possível concluir que a situação dos autos é a seguinte:



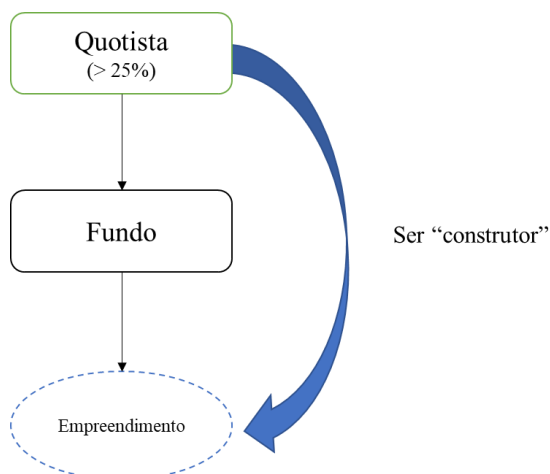
130. Cabe notar que a autoridade lançadora também não apresenta argumentos específicos para tratar da CCP como incorporadora ou como “sócio de incorporadora”. Em relação a essa segunda hipótese, inclusive, não indica sequer a pessoa jurídica incorporadora da qual a CCP seria supostamente sócia.

131. As únicas considerações do TVF a respeito do tema estão limitadas à menção de que a CCP possui as atividades de incorporação imobiliária em se objetivo social. Apesar disso, fato é que não houve incorporação no caso do empreendimento objeto do Impugnante, o que afasta, sob esse ângulo, a aplicação do artigo 2º da Lei nº 9.779/1999 ao caso.

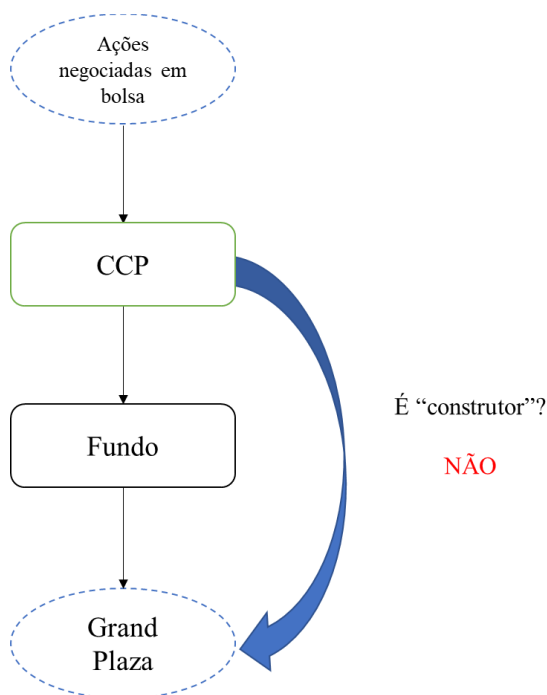
III.C.3. A CCP NÃO FOI E NÃO É CONSTRUTORA DO EMPREENDIMENTO

132. Não satisfeita em sustentar genericamente que a CCP seria “sócia” e “incorporadora” do empreendimento referente ao Shopping, o TVF também indica que a figura da “construtora” estaria presente. Retomando o exemplo ilustrativo, a aplicação do artigo 2º em caso no qual quotista controlador cumula a condição de “construtor” pode ser representa nos seguintes termos:

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS



133. Tratar a CCP como construtora de empreendimento realizado em 1997 atentaria contra a própria cronologia dos eventos, considerando que essa pessoa jurídica comente foi constituída em 2007. Logo, é evidente que a CCP não poderia ser construtora do Shopping. Nos mesmos termos ilustrativos, a situação do presente caso é a seguinte:



134. Talvez diante da obviedade dessa questão, a autoridade lançadora tenha preferido atribuir a qualificação de “construtora” à Cyrela Construtora, conforme se observa abaixo:

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

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

135. Já foi visto que a aplicação do artigo 2º da Lei nº 9.779/1999 depende do cumprimento de dois requisitos cumulativos: (i) deve haver quotista de fundo de investimento imobiliário que detenha, isoladamente ou em conjunto com pessoa a ele ligada, mais de 25% de suas quotas; e (ii) esse quotista deve se qualificar como “sócio”, “incorporador” ou “construtor” de empreendimento no qual o fundo aplique seus recursos.

136. A Cyrela Construtora pode ter atuado como construtora do Shopping, mas é livre de dúvidas que essa pessoa jurídica **não é – e nunca foi – quotista do Impugnante**. Essa constatação, por si só, já implica afastar, de forma definitiva, a aplicação do artigo 2º da Lei nº 9.779/1999 ao caso.

137. Afinal, esse dispositivo legal exige expressamente que o “incorporador, construtor ou sócio” do empreendimento seja quotista do FII, ainda que tenham apenas uma quota e as demais 25% sejam detidas por pessoa ligada.

138. No entanto, cabe aprofundar a análise dos argumentos da fiscalização. Apesar de afirmar expressamente que a Cyrela Construtora do empreendimento, o TVF continua a utilizar a CCP como verdadeiro subterfúgio para aplicação do tratamento tributário previsto no referido artigo 2º.

139. As acusações fiscais parecem atribuir grande importância à suposta inserção da CCP “*no mesmo grupo econômico que incorporou, construiu e é sócio do empreendimento investido pelo Fundo*” (fl. 913).

140. Ainda que o TVF não faça referência ao parágrafo único do artigo 2º da Lei nº 9.779/1999 e não trate do conceito de “pessoa ligada”, as referências a “grupo econômico” parecem sinalizar o entendimento da autoridade lançadora de que haveria algum tipo de relação entre CCP e outras pessoas jurídicas mencionadas no TVF apta a atrair a aplicação da norma veiculada nesse dispositivo legal.

141. O equívoco desse expediente será demonstrado a partir das peculiaridades do caso e com base no próprio parágrafo único do artigo 2º. Nesse sentido, destaca-se a

sua redação:

“Art. 2º (...) 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.” (grifado).

142. No caso dos autos, a quotista que superou os 25% de participação no Impugnante é a CCP. Por se tratar de quotista pessoa jurídica, a pesquisa de pessoas ligadas para fins da Lei 9.779/1999 deve levar em conta o que determina o artigo 243 da LSA:

“Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.

§1º. São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa.

§2º. Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

§3º. A companhia aberta divulgará as informações adicionais, sobre coligadas e controladas, que forem exigidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§4º. Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la.

§5º. É presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la.”

143. Rememorando as informações apresentadas, a Cyrela Construtora – a suposta figura do “construtor” – é controlada pela CBR. A Cyrela Construtora não detém

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

qualquer participação societária na CCP e, da mesma forma, a CCP não detém qualquer participação societária da Cyrela Construtora.

144. Também não é possível cogitar da existência de controle indireto. Com base nas informações públicas sobre a CCP e a CBR (controladora da Cyrela Construtora), é fácil identificar que não há relação de controle entre a CCP e a CBR.

145. A CBR tem participação ínfima na CCP (aproximadamente 1,5%) que não é suficiente para lhe assegurar qualquer influência em deliberações sociais, sendo certo também que não há identidade de acionistas e de administradores. De modo inverso, a CBR não pode ser controlada da CCP, uma vez que a CCP sequer participa do capital da CBR.

146. Também não há que se falar que sejam coligadas. A CCP não tem qualquer capacidade de influenciar a CBR, haja vista não deter ações da CBR e, de modo inverso, a CBR tampouco teria capacidade de exercer influência significativa na CCP, por deter apenas aproximadamente 1,5% do seu capital social.

147. Não há, portanto, relação de controlada/controladora e coligadas entre CBR e CCP. Não há como considerar, portanto, que a CCP teria, nos períodos autuados, qualquer ligação com a Cyrela Construtora, que é subsidiária praticamente integral da CBR.

148. Apesar disso, observam-se no TVF insinuações de que tanto CBR quanto CCP teriam acionistas em comum. Ainda que autoridade lançadora não afirme expressamente, parece sugerir que haveria espécie de “controle comum” entre essas sociedades e que esse suposto vínculo viabilizaria a aplicação do artigo 2º ao caso.

149. Ainda que o artigo 2º já tenha sido afastado sob diversos aspectos (inexistência de quotista que seja sócio, incorporador ou construtor do empreendimento), esse suposto “controle comum” possui definição legal: conforme o artigo 10, parágrafo 2º, alínea “b”, do Decreto-Lei nº 1.950/1982, consideram-se *“interligadas, as pessoas jurídicas que tenham como controlador o mesmo sócio ou acionista”*.

150. A interligação não se confunde com controle ou coligação, vínculos tratados no artigo 243 da LSA, ao qual o artigo 2º da Lei nº 9.779/1999 remete

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

expressamente.

151. A situação de interligação não foi expressamente prevista pela Lei nº 9.779/1999 como hipótese ensejadora da qualificação como empresas ligadas, ao passo em que há diversos outros exemplos na legislação tributária em que esta situação foi expressamente considerada.

152. Por exemplo, o artigo 9º, parágrafo 6º, da Lei nº 9.430/1996 prevê que as perdas no recebimento de créditos com “*com pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada*” não serão dedutíveis para fins tributários.

“Art. 9º (...)

§ 6º Não será admitida a dedução de perda no recebimento de créditos com pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada, bem como com pessoa física que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa jurídica credora, ou parente até o terceiro grau dessas pessoas físicas.”

153. Diante da inexistência de comprovação da ligação societária prevista no dispositivo que veda a dedutibilidade de perdas no recebimento de créditos, o CARF, em mais de uma oportunidade, manifestou-se no sentido de que “*ausente a comprovação de controle, coligação ou interligação, pode a pessoa jurídica deduzir perda no recebimento de créditos desde que preenchidos os demais requisitos legais*”¹² ou de que “*não comprovado o vínculo das empresas, devem ser consideradas as perdas apuradas para que se possa deduzi-las da base de cálculo da CSLL*”¹³.

¹²“(…) PERDA NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. GLOSA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE CONTROLE, COLIGAÇÃO OU INTERLIGAÇÃO ENTRE MUTUANTE E MUTUÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. Não será admitida a dedução de perda no recebimento de créditos com pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada, bem como com pessoa física que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa jurídica credora, ou parente até o terceiro grau dessas pessoas físicas (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º, § 6º). Ausente a comprovação de controle, coligação ou interligação, pode a pessoa jurídica” (Acórdão nº 1402-001.464, Rel. Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, sessão de 8 de outubro de 2013)

¹³ “MÚTUO. PERDAS. DEDUÇÃO DA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. VÍNCULO ADMINISTRATIVO, TÉCNICO E FINANCEIRO. Não comprovado o vínculo das empresas, devem ser consideradas as perdas apuradas para que se possa deduzi-las da base de cálculo da CSLL. EMBARAÇO A FISCALIZAÇÃO. MULTA AGRAVADA. A mera omissão de informações isoladas não enseja o embaraço à fiscalização e o agravamento da multa regulamentar” (Acórdão nº 1302-001.251, Rel. Conselheiro Guilherme Pollastri Gomes da Silva, 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, sessão de 5 de dezembro de 2013)

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

154. Trata-se, precisamente, do ponto central sob julgamento: houve a comprovação de que a CCP seria incorporadora, construtora ou sócia do empreendimento imobiliário detido pelo Impugnante?

155. A resposta é negativa, devendo, portanto, ser afastada a exigência fiscal por inexistência do vínculo jurídico exigido pelo artigo 2º da Lei nº 9.779/1999.

156. De forma semelhante, cabe ver também que o artigo 23, inciso V, da Lei nº 9.430/1996 apresenta referência ao “controle societário comum” ao definir o conceito de pessoa vinculada para fins da legislação de preços de transferência:

“Art. 23. Para efeito dos arts. 18 a 22, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil: (...)

*V- a pessoa jurídica domiciliada no exterior, **quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum** ou quando pela menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica; (...)”*

157. É de se notar que o conceito de pessoa vinculada para fins de preços de transferência já existia na legislação quando da entrada em vigor da Lei nº 9.779/1999 e poderia ter sido facilmente adaptado aos fins do artigo 2º. Contudo, não foi esta a opção do legislador, que decidiu fixar conceito mais restrito de empresa ligada.

158. Em outras hipóteses, inclusive relacionadas com normas igualmente antielisiva, o Legislador seguiu pelo caminho do aproveitamento da legislação de preços de transferência – cite-se as regras de subcapitalização: o artigo 24 da Lei nº 12.249/2010 remete expressamente ao artigo 23 da Lei nº 9.430/1996 para aproveitar o conceito de pessoas vinculadas da legislação de preços de transferência.

159. Do ponto de vista sistemático, portanto, quando o legislador tributário quis reconhecer na situação de controle comum uma condição de empresas vinculadas, ele o fez expressamente – e por mais de uma vez.

160. Diante da referência expressa a situações de controladas/controladoras e

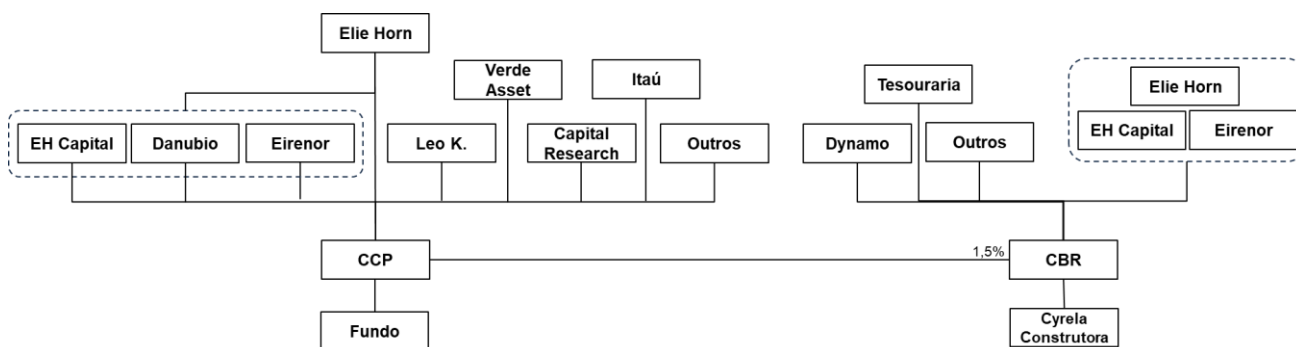
VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

coligadas e da omissão quanto a casos de interligação (controle comum), deve-se entender que, além da interpretação teleológica, a interpretação sistemática do artigo 2º da Lei nº 9.779/1999 também contraria o entendimento da fiscalização acerca de suposto “grupo econômico”.

161. Ainda que seja irrelevante diante das questões abordadas acima, diga-se que tampouco há formação de grupo econômico entre a CCP e a CBR. A fiscalização não indicou o fundamento jurídico pelo qual considerou serem do mesmo “grupo econômico”. O argumento aparentemente se fundamenta na opinião da fiscalização de essas sociedades teriam acionistas em comum, ainda que não formule maiores considerações sobre a caracterização de controle por parte desse acionista.

162. A fiscalização parece ignorar que a CCP tem suas ações negociadas em bolsa de forma independente das ações da CBR e, com isto, recebeu investimentos de diversos outros acionistas, sendo hoje (e no período autuado), uma empresa cuja rol de acionistas é completamente diverso do rol de acionistas da CBR.

163. Em suma, a CCP é uma empresa independente da CBR (e de suas controladas/coligadas) – a independência pode ser ilustrada no seguinte organograma:



164. Com efeito, informações públicas dão conta de que o rol de acionistas da CBR é completamente distinto do rol de acionistas da CCP.

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

Acionistas – CCP	% de participação			Acionistas – CBR	% da participação		
	2016 / 2017 / 2018				2016 / 2017 / 2018		
Eirenor Sociedad Anonima	4,07%	4,07%	4,07%	Eirenor Sociedad Anonima	5,48%	5,48%	5,48%
Elie Horn	30,07%	30,07%	30,08%	Elie Horn	24,55%	22,65%	22,71%
EH Capital Management	3,36%	3,36%	3,36%	EH Capital Management	1,88%	1,88%	1,88%
Danubio	11,73%	11,73%	11,73%	Fernando Goldstein	0,63%	- / -	
Leo Krakowiak	28,03%	28,03%	28,03%	Rogério Jonas Zylbersztajn	1,52%	1,50%	-
Verde Serviços Internacionais	9,59%	9,54%	2,09%	Orbis	10,08%	9,88%	-
Verde Asset Management	2,21%	2,18%	9,61%	Dynamo	9,87%	9,97%	9,89%
Outros	10,70%	10,70%	10,81%	Capital Research	5,07%	2,68%	5,02%
Tesouraria	0,20%	0,20%	0,20%	Outros	36,22%	41,74%	51,12%
				Tesouraria	4,70%	4,23%	3,90%

165. Como se não bastasse, não há previsão para que estas situações impliquem a formação de grupos econômicos na legislação brasileira. Pela legislação societária, grupos econômicos podem ser formados por convenção (artigo 265 e ss. da LSA) ou de fato, pela ocorrência das situações previstas no artigo 243 da LSA entre as empresas do conglomerado. Nenhuma destas situações está presente nos autos.

166. Ademais, nem mesmo para a legislação trabalhista, que admite de forma mais larga a consideração de grupos econômicos para o fim específico de responsabilização de empresas por dívidas trabalhista, a CBR e a CCP seriam consideradas empresas do mesmo grupo econômico.

167. Nos termos da CLT, além da identidade de sócios, é necessário para a configuração do grupo econômico a demonstração de interesse integrado, efetiva comunhão de interesses e atuação conjunta das empresas:

“Art. 2º. (...)

§3º. *Não caracteriza grupo econômico a mera identidade de sócios, sendo necessárias, para a configuração do grupo, a demonstração do interesse integrado, a efetiva comunhão de interesses e a atuação conjunta das empresas dele integrantes. (...)*”

168. Desde a cisão em 2007, a CBR e a CPP atuam em ramos diferentes do mercado imobiliário (a CBR no residencial e a CCP no comercial), não havendo comunhão de interesses e tampouco atuação conjunta entre ambas para qualquer fim.

169. Portanto, não há como considerar a CBR e CCP ou a Cyrela Construtora e CPP como integrantes do mesmo grupo econômico.

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

170. Como isso, demonstra-se, por todos os ângulos de análise possíveis, que o fato de a Cyrela Construtora estar envolvida na construção do empreendimento não justifica a aplicação do artigo 2º da Lei nº 9.779/1999: **(i)** a Cyrela Construtora, apesar de atuar na construção do empreendimento, não é quotista do Impugnante; **(ii)** ainda que fosse possível cogitar da aplicação desse dispositivo legal no caso em que construtor não é quotista, a CCP e a Cyrela Construtora (e tampouco a CCP e a CBR) não são pessoas jurídicas ligadas, nos termos do seu parágrafo único; **(iii)** eventual vínculo de interligação entre essas pessoas jurídicas é impertinente para fins do Lei nº 9.779/1999; e **(iv)** a CCP não faz sequer parte de “grupo econômico” composto pela CBR e Cyrela Construtora.

171. Na realidade, as questões indicadas acima também reforçam as conclusões descritas nos tópicos anteriores, demonstrando que, além de não existirem “sócios” ou “incorporadores” relativamente ao empreendimento imobiliário, o artigo 2º da Lei nº 9.779/1999 é absolutamente inaplicável.

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

172. O Impugnante foi constituído em 30 de novembro de 1995 (**fl. 87**) como meio para captação de recursos no mercado de valores mobiliários brasileiro para o financiamento da implementação do Shopping.

173. Em 16 de maio de 1996 o Impugnante encerrou sua primeira emissão de quotas com sucesso. Desde o primeiro momento, verifica-se que o Impugnante captou recursos junto a diversos investidores e não exclusivamente da CBR. Vale notar, também, que à época a Brazil Realty S.A. (subscritora de 21% das quotas na emissão inicial) era uma empresa independente da Cyrela Empreendimentos Imobiliários Ltda. (subscritora de 28% das quotas na emissão inicial).

174. Com os recursos obtidos no mercado (com a primeira emissão e as subsequentes), o Impugnante adquiriu da Black&Decker os imóveis onde estava instalada a fábrica desta empresa entre 30 de maio de 1996 e 30 de setembro de 1996 (fls. 448/459 e 495/512 dos autos).

175. Ademais, contratou a Cyrela Construtora em 10 de junho de 1996

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

(contrato de construção e instrumento particular de reti-ratificação do contrato anexos, **doc. 3**) para a reforma no imóvel, de modo a viabilizar seu uso como centro comercial de compras (shopping center).

176. Com a conclusão das reformas necessárias para abertura ao público, o Shopping foi inaugurado em 23 de setembro de 1997.

177. Mais de dois anos depois, somente em 29 de dezembro de 1998 é que foi publicada e a Medida Provisória nº 1.788/1998, convertida na Lei nº 9.779/1999. O artigo 2º não sofreu alterações relevantes na conversão para Lei nº 9.779/1999, que passou a dispor:

*“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.”* (grifado).

178. Com base nas questões apresentadas no tópico anterior, é evidente que o artigo 2º não poderia ser aplicável ao caso, na medida em que não existe quotista detentor de mais de 25% das quotas do Impugnante que seja, cumulativamente, “incorporador, construtor ou sócio”.

179. A título meramente argumentativo, suponha-se que o fato de a Cyrela Construtora ter atuado como construtora tivesse alguma relevância para fins do artigo 2º da Lei nº 9.779/1999 (o que, como demonstrado, não tem).

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.

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

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.

184. Segundo a fiscalização, caberia a “regularização nos exercícios sociais subsequentes”. O que significa “regularização”? Alienação das quotas para terceiros? Impossibilidade permanente de pessoa jurídica ligada à Cyrela Construtora (o que, insista-se, não é o caso da CCP) de ser quotista do Impugnante?

185. Cabe destacar outra incongruência do TVF: a CCP tornou-se quotista do Impugnante apenas em 2007. Ou seja, a quotista que detém mais de 25% das quotas do Impugnante e o construtor do empreendimento – além de não possuírem qualquer ligação para fins do parágrafo único do artigo 2º – **nem mesmo coexistiram.**

186. De todo modo, o TVF parece defender que a condição de “construtor” da Cyrela Construtora atribuiria **marca permanente e irremovível ao Impugnante**; ainda que a relação com essa pessoa jurídica tenha se encerrado em 1997, o regime jurídico-tributário aplicado próprio dos fundos de investimento seria afastado para sempre.

187. No entanto, a condição de “construtora” é transitória e não perdura indeterminadamente no tempo: foi iniciada em 1996 e definitivamente encerrada em 1997.

188. Retomando o que já foi dito em outras passagens desta Impugnação, não há qualquer relação jurídica duradoura entre pessoas que guardem vínculo de qualquer natureza societária (leia-se: locatários são terceiros, fonte da renda do Impugnante). De modo que é absolutamente apropriado reafirmar: não há nenhum efeito tributário benéfico a ser combatido no presente caso, especialmente quando a regra “antielisiva”

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

busca a identidade do quotista o elemento central para atribuição do efeito tributário pretendido pela fiscalização.

189. Para reforçar o absurdo desse entendimento, suponha-se que o referido artigo 2º não tivesse sido criado em 1999, mas sim em 2020. Quem teria coragem de sustentar o afastamento do regime jurídico-tributário aplicado a um fundo de investimento pelo simples fato de que, **há mais de vinte anos**, empresa que possui alguma relação com um de seus quotistas (não se sabe qual) atuou como construtor do empreendimento? Certamente, não há quem sustente essa conclusão absurda.

190. Na medida em que o artigo 2º da Lei nº 9.779/1999 prescreve tratamento tributário aos rendimentos auferidos pelos fundos de investimento imobiliário, a norma correspondente está sujeita às limitações ao poder de tributar previstas na Constituição Federal, ao respeito ao ato jurídico perfeito¹⁴, além de não poder ser aplicada a fatos pretéritos, nos termos do artigo 106 do CTN¹⁵.

191. Como se não bastasse, a redação do dispositivo legal veicula comando claramente prospectivo: **o fundo que aplicar recursos em empreendimento imobiliário**. Há o emprego do infinitivo do verbo para definir a necessidade de que ocorra a ação (“aplicar”) como pressuposto para que se verifique a consequência prevista pela norma, qual seja a submissão ao regime tributário de pessoa jurídica, sem referência a qualquer tempo passado. Quisesse o legislador atingir fatos pretéritos teria utilizado redação que assim previsse, por exemplo, a expressão “tenha aplicado”., em vez da utilização do infinitivo do verbo “aplicar”.

192. Como explicado durante a fiscalização, a aplicação prospectiva do artigo 2º se pauta na própria finalidade com que a norma foi instituída, qual seja, a de evitar a concorrência predatória dos Fundos Imobiliários com pessoas jurídicas que explorem atividades de incorporação imobiliária e construção.

¹⁴ CF, “Artigo 5º (...)

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;”

¹⁵ “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

193. Esta concorrência não decorre de situações já consolidadas na realidade, porque o objeto de empresas de incorporação imobiliária e construção é justamente a construção do empreendimento imobiliário.

194. A inovação, diga-se, veio acompanhada de alteração no próprio regime tributário dos fundos imobiliários. Até a entrada em vigor da Medida Provisória nº 1.788/1998, os fundos imobiliários estavam isentos do imposto de renda (artigo 16 da Lei nº 8.668/1993), mas os quotistas, fossem eles pessoas físicas ou jurídicas, sofriam retenção na fonte sobre os resultados distribuídos a uma alíquota de 25% (artigos 17 e 18 da Lei nº 8.668/1993):

“Art. 16. Os rendimentos e ganhos de capital auferidos pelos Fundos de Investimento Imobiliário ficam isentos do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, assim como do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

Art. 17. Os rendimentos e ganhos de capital distribuídos pelos Fundos de Investimento Imobiliário, sob qualquer forma e qualquer que seja o beneficiário, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte, à alíquota de 25%.

Parágrafo único. Os rendimentos e ganhos de capital distribuídos a investidores residentes ou domiciliados no exterior sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda, nos termos da legislação aplicável a essa classe de contribuintes. (...)

Art. 19. O imposto de que tratam os arts. 17 e 18, caput, é devido exclusivamente na fonte. (...)”

195. O regime de tributação exclusiva na fonte dos rendimentos auferidos por meio dos fundos imobiliários já previa, portanto, uma carga tributária equivalente àquela do IRPJ a que estavam sujeitas as pessoas jurídicas na época da constituição do Impugnante, aquisição e reforma do imóvel para sua inauguração como Shopping (isto é, 25%, considerando-se a alíquota e o adicional a que se referem o artigo 3º, *caput* e parágrafo 1º da Lei nº 9.249/1995).

196. Com a reforma imposta pela Medida Provisória nº 1.788/1998, os Fundos Imobiliários continuaram isentos do imposto de renda, mas o regime de retenção na fonte sobre os seus rendimentos distribuídos aos quotistas foi alterado, com redução da alíquota de retenção para 20%, sendo o imposto retido:

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

- (i) a título de antecipação do devido, nos casos de quotista pessoa jurídica tributado pelo lucro real, presumido ou arbitrado; e
- (ii) tributação exclusiva na fonte, nos demais casos.

197. É neste contexto de mudança que surge para o legislador a preocupação expressada na exposição de motivos da Medida Provisória nº 1.788/1998 (**doc. 4**):

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

198. No caso dos autos, os recursos obtidos pelo Impugnante foram aplicados antes que a lei entrasse em vigor, e portanto, não foram aplicados de forma que o fundo substituísse uma pessoa jurídica no papel de construtora. Impugnante simplesmente contratou uma pessoa jurídica em si, a Cyrela Construtora, para a prestação dos serviços de construção.

199. Assim, além da demonstração sob a perspectiva *subjetiva* de que **não existe** quotista do Impugnante que detenha mais de 25% de suas quotas, individualmente ou em conjunto com pessoa ligada, e que seja incorporador, construtor ou sócio do empreendimento, conclui-se que fatos pretéritos à entrada em vigor da Lei nº 9.779/1999 são *objetivamente* irrelevantes para fins de aplicação de seu artigo 2º. Por mais essa razão, deve haver o cancelamento dos lançamentos tributários.

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

200. Além de a fiscalização não ter apontado a ocorrência de aplicação de recursos em incorporação ou construção sob a vigência da Lei nº 9.779/1999, no caso dos autos também não houve a suposta elisão que a norma do artigo 2º da Lei em questão visava impedir.

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

201. Como já referido acima, além da criação do artigo 2º, a Lei nº 9.779/1999 também alterou o regime de retenção na fonte do imposto de renda sobre os rendimentos distribuídos pelos Fundos Imobiliários aos seus quotistas.

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.

204. Além disso, no nível da pessoa jurídica estes rendimentos também estão sujeitos à tributação pela CSLL, uma vez que integram o lucro líquido da empresa no período, e pelo PIS e COFINS não-cumulativos, uma vez que integram a totalidade das receitas auferidas pela 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.

206. Nesse passo, apesar de consignar no TVF que o artigo 2º da Lei nº 9.779/1999 veicula norma de caráter antielisivo especial, a fiscalização nem sequer se preocupou em verificar se de fato houve a economia tributária que a norma procurou impedir.

207. Com efeito, a fiscalização não se preocupou em verificar como teria ocorrido a tributação dos resultados do fundo junto à CCP, quotista considerada ao mesmo tempo incorporadora, construtora e sócia do empreendimento para fins do art. 2º da Lei 9.779/99.

208. Tivesse a Fiscalização efetivamente se preocupado em avaliar o cabimento da norma antielisiva especial ao caso dos autos, deveria ter ao menos investigado a tributação dos resultados do fundo na CCP. Bastaria que a fiscalização houvesse analisado os seguintes documentos:

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

- Informes de rendimentos de 2016, 2017 e 2018 onde constariam de forma objetiva e sumarizada os resultados distribuídos pelo fundo à CCP;
- Relatórios de 2016, 2017 e 2018 emitidos da ECF da CCP, que demonstrariam (i) a inclusão de referidos rendimentos no resultado contábil da empresa; e (ii) a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL nos períodos autuado, que partiram do resultado contábil sem dele excluir o resultado do fundo;
- Relatórios de 2016, 2017 e 2018 emitidos da EFD-Contribuições que demonstrariam a inclusão dos rendimentos nas bases de PIS e COFINS apurados pela CCP no período autuado; e
- Planilhas demonstrativas de apuração de impostos federais durante os exercícios fiscais de 2016, 2017 e 2018 (ora juntadas como arquivos não pagináveis).

209. Tomando-se como exemplo o mês de janeiro de 2016, verifica-se que a CCP auferiu um total de R\$ 3.493.308,01 em FII, nos quais se incluem os R\$ 2.582.004,86 a ela distribuídos pelo Impugnante:



R I O B R A V O

Informe de Rendimentos Financeiros
Ano Calendário de 2016
Imposto de Renda - Pessoa Jurídica

REFERENTE: FD INV IMOB GRAND PLAZA SHOPPING	Mês	Rendimento Nominal	I.R.R.F
FONTE PAGADORA: RIO BRAVO INVEST SA DTVM	Jan	2.582.004,86	516.400,92
CNPJ: 72.600.026/0001-81	Fev	5.236.776,32	1.047.355,22
COD. RETENCAO: 5232	Mar	2.248.425,18	449.685,02
	Abr	2.435.793,92	487.158,74

210. Este rendimento foi contabilizado como outras receitas operacionais na contabilidade da CCP, a qual foi refletida no demonstrativo de resultado do exercício informado na ECF:

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

Demonstração do Resultado do Exercício - Contas Contábeis			
Nome Empresarial:		CYRELA COMMERCIAL PROPERTIES SA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES	
Período da Escrituração:		01/01/2016 a 31/12/2016	CNPJ: 08.801.621/0001-86 SCP:
Período de Apuração:		A01 - Janeiro	
Conta Contábil	Centro de Custo	Descrição	Saldo
444		Outras Receitas Operacionais	R\$ 3.464.427,04
444001		Lucros e Prejuízos de Participações em Outras	R\$ 3.464.427,04
44400101		Equivalência Patrimonial	R\$ (0,00)
4400101001		Positiva - Controladas e Coligadas Nacionais	R\$ (0,00)
44400102		Fundos de Investimento Imobiliários	R\$ 3.464.427,04
4400102002		Dividendos Distribuídos	R\$ 3.493.308,01
Conta Contábil	Centro de Custo	Descrição	Saldo
4400102003		Amortização Ágios ou Deságios	R\$ (28.880,97)


211. A apuração do lucro real na Parte “A” do Lalur partiu do lucro líquido apurado na contabilidade e a CCP não efetuou nenhuma exclusão referente ao resultado de seus FII – muito pelo contrário, adicionou ao lucro real o ágio registrado na aquisição das quotas e amortizado contabilmente:

LALUR - Parte A		
Nome Empresarial:		CYRELA COMMERCIAL PROPERTIES SA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES
Período da Escrituração:		01/01/2016 a 31/12/2016 CNPJ: 08.801.621/0001-86 SCP:
Período de Apuração:		A01 - Janeiro
Histórico	Adição	Exclusão
2: Lucro Líquido Antes do IRPJ		R\$ 6.651.197,07
6: Provisões Não Dedutíveis	R\$ 444.000,00	
8: Despesas Operacionais - Parcelas Não Dedutíveis	R\$ 749,00	
18: Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido	R\$ 28.880,97	
93: SOMA DAS ADIÇÕES (IRPJ)	R\$ 473.629,97	
135: (-)Juros e outros encargos para financiar a aquisição de ativos qualificados, quando incorridos (art. 17, § 3o, do Decreto-Lei no 1.598/77, com redação dada pelo art. 2o, Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014).		R\$ 2.210.200,32
168: SOMA DAS EXCLUSÕES (IRPJ)		R\$ 2.210.200,32
169: LUCRO REAL ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO		R\$ 8.387.767,42
171: LUCRO REAL APÓS A COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO		R\$ 8.387.767,42
175: LUCRO REAL		R\$ 8.387.767,42
178: Lucro Líquido Antes do IRPJ		R\$ 0,00
343: LUCRO REAL ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO		R\$ 0,00
345: LUCRO REAL APÓS A COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO		R\$ 0,00
349: LUCRO REAL		R\$ 0,00

R. Gomes de Carvalho, 1108, 10º. andar
04547-004 - São Paulo – SP
www.vbso.com.br

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

212. O mesmo procedimento foi adotado para a CSLL, conforme relatório anexo da Parte A do LACS:

LACS - Parte A		
		
Nome Empresarial: CYRELA COMMERCIAL PROPERTIES SA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES		
Período da Escrituração: 01/01/2016 a 31/12/2016 CNPJ: 08.801.621/0001-86 SCP:		
Período de Apuração: A01 - Janeiro		
Histórico	Adição	Exclusão
2: Lucro Antes da CSLL		R\$ 6.651.197,07
6: Provisões Não Dedutíveis	R\$ 444.000,00	
18: Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido	R\$ 28.880,97	
92: Outras Adições - Com Indicador de Relacionamento 1, 2 ou 3	R\$ 749,00	
93: SOMA DAS ADIÇÕES (CSLL)	R\$ 473.629,97	
135: (-)Juros e outros encargos para financiar a aquisição de ativos qualificados, quando incorridos (art. 17, § 3o, do Decreto-Lei no 1.598/77, com redação dada pelo art. 2o, Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014).		R\$ 2.210.200,32
168: SOMA DAS EXCLUSÕES (CSLL)		R\$ 2.210.200,32
169: BASE DE CÁLCULO ANTES DA COMPENSAÇÃO DE BC NEGATIVA DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO		R\$ 8.387.767,42
175: BASE DE CÁLCULO DA CSLL		R\$ 8.387.767,42
178: Lucro Antes da CSLL		R\$ 0,00
343: BASE DE CÁLCULO ANTES DA COMPENSAÇÃO DE BC NEGATIVA DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO		R\$ 0,00
345: BASE DE CÁLCULO ANTES DA COMPENSAÇÃO DE BC NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES		R\$ 0,00
349: BASE DE CÁLCULO DA CSLL		R\$ 0,00

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

215. Ainda que não se entenda pela nulidade ou pela improcedência total dos autos de infração em razão da inaplicabilidade do artigo 2º da Lei nº 9.779/1999 ao caso dos autos, hipótese que se admite apenas para fins de argumentar, o Impugnante passa a

demonstrar que as exigências de IRPJ, CSL, PIS e COFINS devem ao menos ser reduzidas.

216. Ressalta-se que o relatório da Ernst & Young apresenta, de forma detalhada e numérica, os ajustes que deveriam ser considerados para fins do cancelamento parcial dos lançamentos tributários.

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

217. Como já repisado, trata-se nos autos de lançamentos de ofício decorrentes do entendimento de que o Impugnante deveria ser tributado como pessoa jurídica nos períodos de 2016 a 2018.

218. No TVF, a fiscalização afirma que, em razão desta conclusão, adotou o regime que seria mais benéfico ao Impugnante, qual seja, o lucro real trimestral. Nada obstante, deixou de observar no caso o que dispõe o artigo 13 da Lei nº 9.178/1998:

“Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

§1º. A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário.

§2º. Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou de caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido.”

219. O Impugnante ressalta que sempre entendeu não estar sujeito à tributação como pessoa jurídica por ser FII. Por este motivo, em momento algum antes dos autos de infração teve a oportunidade de exercer a opção que, mantido o entendimento da tributação como pessoa jurídica, o artigo 13 da Lei nº 9.718/1998 lhe garantiria.

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

220. Tendo em vista a inexistência de oportunidade anterior, deveria a fiscalização ter oferecido ao Impugnante ao menos o direito de optar pelo regime do lucro presumido. E, diga-se, a receita bruta total auferida pelo Impugnante lhe permitiria tal opção. As bases de cálculo adotadas para o cálculo da COFINS e do PIS pelo regime da não cumulatividade atestam que em nenhum dos períodos autuados a receita bruta total do Impugnante ultrapassou os R\$78milhões referidos pelo artigo 13. Confira-se a conclusão apresentada no relatório da Ernst & Young:

Receitas	2015	2016	2017	2018
	R\$/a.a.			
Receita de alugueis	54.915.538	57.792.108	61.771.184	63.290.484
Receita de alugueis - Outros	17.769	-	-	-
Receita de alugueis - estacionamento	6.689.099	7.143.652	9.211.189	12.419.812
(-) Alugueis cancelados	(96.012)	-	-	-
Direitos de uso/res-sperata	658.765	694.386	1.014.627	915.862
Direitos de uso/res-sperata - Expansão	2.141.790	2.141.790	1.520.952	-
Juros / Multas recebidos	1.308	310.594	191.599	228.143
Multas contratuais	239.012	597.605	95.353	290.707
Outras rendas OP Diversas	19	-	-	-
Receita de aplicação financeira	309.169	761.518	530.750	440.840
Variações monetárias ativas	18.943	23.904	7.874	-
Receita Total	64.895.401	69.465.557	74.343.528	77.585.848

221. Cabe ressaltar que a opção pelo regime de caixa para fins tributários em nada implica a necessidade de elaboração de demonstrações financeiras de acordo com esse regime. *Contrario sensu*, o fato de o Impugnante ter elaborado suas demonstrações financeiras pelo regime de competência não implica a necessária opção pela tributação de acordo com esse regime.

222. Tivesse o Impugnante tido a oportunidade de optar pelo lucro presumido, a ser apurado conforme o regime de caixa, em todos os períodos abrangidos pelos autos de infração, as exigências de IRPJ e CSLL deveriam ter sido apuradas por tal regime.

223. Em consequência disto, também as exigências de PIS e COFINS deveriam ter sido apuradas por regime diferente, qual seja pelo regime cumulativo.

224. Ainda que não se entenda nulos os autos de infração por ter a fiscalização deixado de oportunizar a opção ao lucro presumido ao Impugnante, os autos de infração deverão ao menos ser recalculados de acordo com este regime (para IRPJ e CSLL) e pelo

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

regime da cumulatividade (para PIS e COFINS), conforme valores indicados no relatório emitido pela Ernst & Young, especificamente o tópico “1.1. Opção pelo Método de Apuração – Lucro/Resultado Presumido”.

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

225. Caso não se entenda cabível a opção pelo lucro presumido, hipótese que também se admite apenas para o fim de argumentar, os autos de IRPJ e CSLL deveriam ter sido apurados de acordo com o lucro arbitrado.

226. Isto porque, além de a opção por este regime ser também um direito garantido pelo parágrafo 1º do artigo 47 da Lei nº 8.981/1995 (o que se chama auto arbitramento), os autos trazem hipótese específica de aplicação do regime, qual seja, aquela prevista no inciso I de referido artigo 47:

“Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal; (...)

§ 1º Quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do Imposto de Renda correspondente com base nas regras previstas nesta seção. (...)”

227. Como relatado acima, além das exigências de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, a Fiscalização também lançou multas pela falta de entrega da ECD e da ECF – que correspondem atualmente ao que se pode entender por escrituração na forma das leis comerciais e fiscais que se exige de pessoas jurídicas.

228. Nos termos do inciso I do artigo 47 da Lei nº 8.981/1995, deve ser aplicado o lucro arbitrado quando o contribuinte “não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais”.

229. Cuida-se de uma das hipóteses do artigo 47 da Lei nº 8.981/1995 que a apuração pelo lucro arbitrado é obrigatória, ainda que seja possível a apuração do lucro real pela escrituração mantida pelo contribuinte.

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

230. Nada obstante, mesmo considerando que o Impugnante deixou de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal (tanto que aplicou multas por falta de entrega da ECD e da ECF), a Fiscalização apurou o IRPJ e a CSLL pelo lucro real.

231. É inquestionável, portanto, que a existência dos autos de lançamento das multas por falta de entrega da ECD e da ECF contradizem a metodologia de cálculo adotada pela Fiscalização na apuração do IRPJ e da CSLL. Para haver congruência entre ambos, os Autos de Infração de IRPJ e CSLL deveriam ter sido ao menos apurados pelo lucro arbitrado – caso em que também haveria a necessidade de aplicação do regime cumulativo nos autos de PIS e COFINS.

232. Ainda que não se entenda nulos os autos de infração por ter a Fiscalização deixado de observar a obrigatoriedade de aplicação do lucro arbitrado no caso, os Autos de Infração deverão ao menos ser recalculados de acordo com este regime (para IRPJ e CSLL) e pelo regime da cumulatividade (para PIS e COFINS), conforme cálculos descritos no relatório da Ernst & Young.

III.F.3. APURAÇÃO PELO LUCRO REAL

233. Mantida a autuação e a aplicação do lucro real nos autos de IRPJ e CSLL e do regime não cumulativo nos autos de PIS e COFINS, o que não se espera, ainda assim há reparos a fazer nas apurações realizadas pela fiscalização.

a. Erros nas bases dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL

234. O Impugnante não foi intimado do cálculo do lucro real apurado pela Fiscalização antes da lavratura do auto de infração e, por este motivo, não teve oportunidade de apontar erros e equívocos cometidos pela Fiscalização neste cálculo.

235. Caso a ausência desta intimação não seja considerada causa de nulidade dos Autos de Infração, as esferas administrativas deverão admitir a demonstração de erros e equívocos cometidos no cálculo adotado para o lançamento.

236. Mesmo no exíguo prazo de 30 dias para a impugnação, o Impugnante

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

identificou que, apesar de deduzir das bases de cálculo o PIS e COFINS apurados, a Fiscalização deixou de deduzir outras despesas tributárias que estavam devidamente contabilizadas pelo Impugnante.

237. A dedução de tais despesas é expressamente admitida nos artigos 344 do RIR/1999 e 352 do RIR/2018, não sendo justificável a sua não dedução no lucro real.

238. Além disso, a Impugnante reitera que contratou a Ernst & Young para revisar os cálculos dos autos de infração e apontar eventuais outros equívocos, conforme detalhado abaixo.

b. Créditos de PIS e COFINS não cumulativos

239. Além de erros na apuração do lucro real, outro equívoco evidente da Fiscalização está na desconsideração completa de créditos a que o Impugnante faria jus no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS.

240. Com efeito, há nos balancetes entregues pelo Impugnante durante a fiscalização custos e despesas que indiscutivelmente geram direito a crédito, tais quais custos com benfeitorias no Shopping (e.g. escadas rolantes e elevadores) e outras despesas essenciais à atividade (tais como comissões sobre locações e o fundo de propaganda do Shopping).

241. Aqui a Impugnante também ressalva que contratou a Ernst & Young para revisar os custos e despesas do Impugnante e indicar os créditos da não cumulatividade do PIS e COFINS a que o Impugnante faria jus. Os valores são objetivamente indicados no tópico “2. Comentários às apurações de PIS e COFINS” desse relatório.

c. Depreciação do imóvel e/ou alugueis que seriam devidos aos quotistas

242. Ademais, por determinação da CVM – especificamente na Instrução CVM 516/2011, que trata da elaboração e divulgação de demonstrações financeiras de Fundos Imobiliários – o Impugnante tratou os imóveis que compõem o Shopping como propriedades para investimento, avaliadas pelo valor justo:

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

“Art. 5º O imóvel adquirido ou construído para renda ou para apreciação de capital no longo prazo deve ser classificado como propriedade para investimento, dentro do subgrupo investimento do ativo não circulante.

Art. 6º O imóvel classificado como propriedade para investimento deve ser reconhecido inicialmente pelo valor de custo.

Art. 7º Após o reconhecimento inicial, as propriedades para investimento devem ser continuamente mensuradas pelo valor justo.” (grifado).

243. Nessa condição, o Fundo não registrou despesas com a depreciação dos imóveis.

244. Tivesse o Fundo a condição de pessoa jurídica não sujeita à obrigação acima descrita, o Impugnante poderia ter dado tratamento diverso aos imóveis, vez que, mesmo que se tratem de imóveis mantidos para auferir aluguel, são imóveis totalmente destinados para uso nas operações do empreendimento.

245. Com efeito, não se trata o Shopping de empresa que tem por objeto qualquer outra atividade e auferir aluguéis de forma incidental ou acessória, porque mantém propriedades para o fim de nelas investir e não para sua operação – a locação dos espaços comerciais é o verdadeiro objeto da atividade em discussão.

246. Nesse ponto, ainda que se trata de imóveis alugados, os bens poderiam ser classificados na exceção do subitem (a) do conceito de propriedade para investimento definido no item 5 do Pronunciamento Técnico CPC 28, conforme abaixo:

“Propriedade para investimento é a propriedade (terreno ou edifício – ou parte de edifício – ou ambos) mantida (pelo proprietário ou pelo arrendatário como ativo de direito de uso) para auferir aluguel ou para valorização do capital ou para ambas e, não, para: (Alterado pela Revisão CPC 13)

(a) uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas; ou

(b) venda no curso ordinário do negócio.” (grifado).

247. Diante disto, na condição de pessoa jurídica o Impugnante poderia, e certamente teria optado por não tratar os imóveis que constituem o Shopping como propriedade para investimento, de modo que o custo de tais bens poderia então ser

depreciado para fins de apuração das bases dos tributos devidos

248. Tendo isso em vista, caso prevaleça a posição de que o Fundo deveria ser tributado como pessoa jurídica, o que se admite apenas para argumentar, então seu resultado tributável deveria também ser apurado em condições de igualdade com uma pessoa jurídica em situação idêntica – caso em que deveriam ser admitidas (i) dedução de despesas de depreciação dos imóveis que constituem o Shopping nas bases de IRPJ e CSLL e (ii) os respectivos créditos de PIS e COFINS.

249. Na remota hipótese de nem assim se entender, o Impugnante ainda ressalta que, por não se tratar de desconsideração jurídica do Fundo, mas mera aplicação do regime de tributação de pessoa jurídica às atividades do Impugnante, há de se reconhecer que neste caso a “pessoa jurídica” seria devedora de remuneração pelo uso de imóveis que pertencem aos quotistas do Fundo.

250. Com efeito, nos termos dos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.668/1993, o FII se caracteriza como comunhão de recursos/condomínio, no qual os quotistas são todos condôminos do(s) imóvel(is) objeto do FII.

251. Em vista disto, presumindo-se uma personalidade jurídica distinta da dos quotistas/condôminos, que recebe remuneração em razão dos imóveis a eles pertencentes, é de se admitir que a pessoa jurídica presumida também remunere os quotistas/condôminos pelo uso de tais imóveis.

252. Esta remuneração deveria se pautar pela remuneração paga pelos lojistas ao Fundo, ou ao menos ser arbitrada em razão desta – e deve ser deduzida para fins de apuração do lucro real, bem como originar direito à crédito decorrente da não cumulatividade do PIS e COFINS, também merecendo revisão os cálculos da fiscalização neste aspecto.

253. Assim, os ajustes indicados acima implicariam redução do valor das exigências fiscais, conforme valores indicados no relatório emitido pela Ernst & Young, especificamente o tópico “1.2.1. Depreciação dos Imóveis”.

d. Imputação/compensação do IRRF retido na distribuição de resultados aos quotistas

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

254. Ainda que, nos termos acima expostos, careça de fundamentação qualquer argumento que leve à tributação do Impugnante como pessoa jurídica, admitindo-se para argumentar que tal tributação prevaleça, qualquer que seja o método adotado para apuração (lucro real, presumido ou arbitrado), nas exigências remanescentes deverá ser imputado/compensado o valor do IRRF retido na fonte na distribuição dos resultados do Fundo aos quotistas.

255. Isto porque, caso prevaleça a afirmação de que o Impugnante deva ser tributado como pessoa jurídica, então os resultados distribuídos aos quotistas deveriam ser considerados igualmente como resultados distribuídos por pessoa jurídica, isto é, distribuição de lucros ou dividendos, que são isentos de retenção na fonte, bem como isentos na apuração do imposto (e contribuição social) devidos pelos quotistas.

256. Em casos nos quais as acusações fiscais levam à desclassificação, para fins tributários, de determinados atos que implicam o lançamento de tributos supostamente não pagos, mas, ao mesmo tempo, ocasionaram o recolhimento de tributos que se tornam indevidos face a nova qualificação, estes tributos recolhidos indevidamente devem ser compensados com ou imputados ao pagamento dos tributos lançados.

257. Este entendimento é, inclusive, consagrado pela Jurisprudência administrativa. Nesse sentido, veja-se a ementa do acórdão 106-14.244, da E. Sexta Câmara do antigo C. Primeiro Conselho de Contribuintes:

“(...) APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS – Devem ser aproveitados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos da pessoa física, base de cálculo de lançamento de ofício. (...)”

258. A instituição administradora do Impugnante realizou retenções de aproximadamente R\$25milhões na distribuição de resultados aos quotistas, o que pode ser facilmente confirmado a partir da DIRF, devendo estes valores serem compensados ou serem imputados ao pagamento dos tributos ora lançados.

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

259. Por fim, quanto aos Autos de Infração lavrados para imposição de multas pela não entrega da ECD e da ECF, estes deverão ser cancelados mesmo que mantidas as cobranças principais.

260. Isto porque, tanto as multas aplicadas sobre as cobranças principais como as multas relacionadas às obrigações acessórias decorrem de uma única e mesma conduta – o entendimento do Impugnante de que não se submete ao artigo 2º da Lei nº 9.779/1999.

261. Nesse contexto, ainda que penalizem fatos diversos – qual seja, o não pagamento de um tributo lançado de ofício, no caso das multas aplicadas nos Autos de Infração principais e a não apresentação das obrigações acessórias no caso das multas relativas à ECD e ECF, fato é que, no caso dos autos, ambas decorrem exatamente da mesma conduta.

262. Além disso, ainda no contexto dos autos, diante do entendimento do Impugnante de que não se submete ao artigo 2º da Lei nº 9.779/1999, a não entrega da ECD e da ECF consiste em etapa necessária da conduta de não se submeter ao regime de tributação das pessoas jurídicas.

263. A conduta de deixar de entregar a ECD e a ECF é, pois, meio de execução da conduta de deixar de pagar os tributos devidos como pessoa jurídica. Nesse contexto, não se pode discordar que a conduta mais lesiva (se considerada ilegal) seria a deixar de pagar o imposto ou as contribuições devidos, sendo de menor relevância a conduta de deixar de entregar as obrigações acessórias.

264. Pois bem. Em se tratando de penalidades, pelo princípio da consunção, temos que penalidade aplicada sobre a conduta de menor lesividade e que é meio de execução ou etapa preparatória anterior deve ser absorvida pela penalidade imposta à conduta que resulta de referidos meios de execução ou etapas preparatórias.

265. As multas pela não entrega das obrigações acessórias devem, portanto, ser absorvidas integralmente pela multa decorrente do lançamento de ofício dos valores

anuais.

266. O raciocínio aqui é semelhante aos casos em que se aplica multas isoladas pelo não pagamento de antecipações mensais em concomitância com multas de ofício pelo não pagamento do IRPJ e da CSLL devidos ao fim do período de apuração – a conduta do não pagamento da antecipação mensal é etapa anterior ao não pagamento do tributo devido ao fim do período.

267. Nesses casos, o C. STJ já se manifestou pelo afastamento integral da multa isolada aplicada em concomitância com a multa de ofício sobre o lançamento do imposto ou contribuição devidos sobre a apuração anual:

“TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES. 1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no Resp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015). 2. Agravo Regimental não provido” (AgRg no REsp 1.576.289/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 27/5/2016).

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. 1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo. 2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal. 3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata". 4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)". 5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido. 6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção. Recurso especial improvido.” (REsp 1496354/PR, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 24/3/2015)

“TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTE. 1. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, Dje 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo. 2. Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo. 3. Agravo regimental não provido.” (AgRg no REsp 1499389/PB, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 28/9/2015)

268. Diante do exposto, ainda que mantidos os autos de infração principais, devem ser afastadas as multas relativas à não entrega da ECD e da ECF, porque absorvidas pelas multas aplicadas nos Autos de Infração principais.

IV. DOS PEDIDOS

269. Diante do exposto, requer-se a esta C. DRJ o recebimento, o conhecimento e o provimento da presente impugnação, de modo que:

Preliminarmente:

- (i) Sejam declarados nulos os lançamentos tributários, em virtude de erro na determinação da base de cálculo, na medida em que a autoridade lançadora, de forma discricionária, violou o direito que seria assegurado ao Impugnante de indicar a sistemática de apuração a que se submeteria;
- (ii) Sejam declarados nulos os lançamentos tributários, em virtude de a fiscalização ter deixado de observar hipótese obrigatória de apuração pelo lucro arbitrado prevista no artigo 47, inciso I da Lei nº 8.981/1995;

No mérito:

- (iii) Haja o cancelamento integral dos lançamentos tributários, diante da absoluta inaplicabilidade do artigo 2º da Lei nº 9.779/1999, com base nos argumentos detalhados nos tópicos III.C, III.D. e III.E;

Subsidiariamente:

- (iv) Caso não seja acatado os pedidos referentes aos itens (i) e (iii), seja ao menos realizado o recálculo dos autos de infração de IRPJ e CSLL pelo lucro presumido e o consequente recálculo dos autos de infração de PIS e COFINS pelo regime da cumulatividade;
- (v) Caso não seja acatado os pedidos referentes aos itens (ii), (iii) e (iv), seja ao menos realizado o recálculo dos autos de infração de IRPJ e CSLL pelo lucro arbitrado e o consequente recálculo dos autos de infração de PIS e COFINS pelo regime da cumulatividade;
- (vi) Caso haja manutenção dos lançamentos tributários, haja o cancelamento parcial das exigências fiscais, em virtude da implementação dos ajustes descritos no tópico do III.F e indicados, objetiva e numericamente, no relatório da Ernst & Young;

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

- (vii) Caso haja manutenção das exigências, seja determinada a compensação os valores de IRRF retidos sobre os rendimentos pagos pelo Impugnante a seus quotistas os quais, no regime de tributação da pessoa jurídica, corresponderiam a distribuições de lucros/dividendos isentos de tributação na fonte e também na apuração dos tributos devidos pelos quotistas ao final de cada período;
- (viii) Haja o cancelamento da multa pela não entrega da ECD e da ECF em virtude da consunção, conforme tópico III.G.

270. Por fim, requer-se a reunião e julgamento conjunto dos Processos nº 16327-720.191/2020-39, nº 16327-720.192/2020-83 e nº 16327-720.193/2020-28, vez que tratam de lançamentos tributários decorrentes dos mesmos fatos.

Nestes termos,

Pede-se deferimento.

São Paulo/SP, 29 de setembro de 2020.



Paulo Cesar Ruzisca Vaz



Diego Aubin Miguita



Diogo Olm Arantes Ferreira

VAZ, BURANELLO, SHINGAKI & OIOLI
ADVOGADOS

ROL DE DOCUMENTOS

- Doc. 1** Documentos de identificação: documento dos signatários, procuração e documentação societária da Impugnante;
- Doc. 2** Relatório da Ernst & Young;
- Doc. 3** Contrato de construção e instrumento particular de reti-ratificação do contrato anexos;
- Doc. 4** Exposição de motivos da Medida Provisória nº 1.788/1998;