



---

## Solução de Consulta nº 616 - Cosit

**Data** 26 de dezembro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Os Fundos de Investimento Imobiliário, instituídos pela Lei nº 8.668, de 1993, não são dotados de personalidade jurídica e, por consequência, em princípio, não se submetem à incidência de tributos na fonte sobre os pagamentos a eles efetuados, na forma do art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, e do art. 34 da Lei nº 10.833, de 2003.

Contudo, na hipótese de o Fundo aplicar recursos em empreendimento imobiliário que tenha, como incorporador, construtor ou sócio, quotista que possua, isoladamente ou em conjunto com pessoa a ele ligada, mais de vinte e cinco por cento das quotas do Fundo (art. 2º da Lei nº 9.779, de 1999), ele se equipara a pessoa jurídica e se submete à retenção de tributos na fonte de que tratam o art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 34 da Lei nº 10.833, de 2003.

Para o fim de dispensa de retenção, pode a fonte pagadora valer-se de declaração de que o Fundo de Investimento Imobiliário não se enquadra nas disposições do art. 2º da Lei nº 9.779, de 1999, prestada pela instituição administradora do Fundo, nos moldes dos Anexos II e III da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, com as apropriadas adaptações, observado o disposto nos §§ 1º a 3º do art. 6º dessa Instrução Normativa.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), art. 108, I; Lei nº 8.668, de 1993, arts. 5º, 6º, 8º, 14, I, e 16; Lei nº 9.430, de 1996, art. 64; Lei nº 10.833, art. 34; Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2013, arts. 4º, III e IV, e § 2º, 6º, 1º a 3º.

## Relatório

1. A interessada, “empresa pública federal XXX”, formula consulta, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da retenção de tributos na fonte de que tratam o art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e o art. 34

da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, “sobre valor do aluguel cujo locador (proprietário) é Fundo de Investimento Imobiliário”.

2. Explana que, por ser empresa pública federal, está obrigada a efetuar a retenção na fonte do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) nos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens ou pela prestação de serviços, conforme estabelecido nos artigos acima citados, regulamentados pela Instrução Normativa RFB n.º 1.234, de 11 de janeiro de 2012.

3. Destaca que, “em consulta a Lei n.º 8.668/93, observa-se que Fundos de Investimento Imobiliário são entidades desprovidas de personalidade jurídica e possuem a prerrogativa de isenção para Imposto sobre a Renda de Qualquer Natureza”; e acrescenta que, “complementando o dispositivo legal citado, a Lei n.º 9.779/1999 estabelece que Fundos de Investimento Imobiliário somente ficam sujeitos à tributação em casos específicos”.

4. Transcreve o art. 16 da Lei n.º 8.668, de 25 de junho de 1993, o qual prescreve que “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” (a isenção referente ao primeiro imposto citado foi revogada pelo art. 10 da Lei n.º 8.894, de 21 de junho de 1994).

5. Igualmente transcreve o art. 2º da Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999, grifando o texto do seu *caput*. Assim está escrito esse artigo:

*Art. 2º Sujeita-se à tributação aplicável às pessoas jurídicas, o fundo de investimento imobiliário de que trata a Lei n.º 8.668, de 1993, que aplicar recursos em empreendimento imobiliário que tenha como incorporador, construtor ou sócio, quotista que possua, isoladamente ou em conjunto com pessoa a ele ligada, mais de vinte e cinco por cento das quotas do fundo.*

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

*I - pessoa física:*

*a) os seus parentes até o segundo grau;*

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

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

6. Nota que, “muito embora a regra de isenção comentada nas Leis n.º 8.668/1993 e 9.779/1999 dizerem respeito especificamente a Imposto sobre a Renda, parece que tratamento similar em relação aos demais tributos (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, Contribuição para Seguridade Social - Cofins e PIS/Papsep) ficou assentado através da Solução de Consulta n.º 327, de 25 maio de 2012, da Secretaria da Receita Federal”

(reproduz parcialmente a ementa da Solução de Consulta SRRF07/Disit n.º 327, de 25 de maio de 2012).

7. “Diante do quadro explicitado acima”, prossegue, “percebe-se a dúvida quanto ao procedimento adequado a se realizar para que empresas públicas não incorram em uma possível ilegalidade, no que tange a recolhimento e pagamento ou não de tributos federais sobre aluguel cujo locador seja Fundo de Investimento Imobiliário”.

8. Apresenta então o caso concreto, nestes exatos termos:

*Temos, então, o caso concreto envolvendo a XXX. A empresa possui contrato de aluguel assinado com o XXX. Quando do pagamento dos valores do primeiro aluguel, inicialmente, a XXX reteve os tributos federais sobre o valor bruto, obedecendo ao previsto na Instrução Normativa n.º 1.234/2012, da Secretaria da Receita Federal, em seu Art. 3. O fundo questionou a retenção e informou que era entidade desprovida de personalidade pessoa jurídica, além de estar enquadrada no dispositivo legal de isenção tributária prevista na Lei 8.668/93, em seu Art. 16.*

*Posteriormente, a XXX novamente questionou o Fundo Imobiliário se o mesmo estava em consonância com as regras de isenção tributária federal estabelecidas no Art. 16, da Lei 8.668/1993, tendo em vista que informações em seu sítio eletrônico suscitavam dúvidas sobre a existência de quotistas que extrapolassem o limite de 25% estabelecido na citada Lei. Adicionalmente, também foi solicitado ao fundo a relação dos quotistas para dirimir as dúvidas sobre os procedimentos tributários pertinentes à XXX.*

*O fundo encaminhou documento formal, assinado por seus representantes legais, informando que cumpria integralmente todos os requisitos para que fossem aplicados os benefícios de isenção tributária prevista no Art. 16, da lei 8.668/1993. Acrescentou, ainda, que a relação de quotistas solicitada pela XXX não poderia ser disponibilizada por estar protegida pelo sigilo aplicável às instituições financeiras nos termos da Lei Complementar 105/2001.*

9. A respeito do sigilo das operações de instituições financeiras, assevera que, por força do art. 1º da Lei Complementar n.º 105, de 10 de janeiro de 2001, “não existe possibilidade de empresas públicas exigirem de Fundos de Investimento Imobiliário relação dos quotistas, com o intuito de confirmar se ultrapassam o limite estabelecido no Art. 2º da Lei 9.779/1999, sem ferir o sigilo dos quotistas” (transcreve o art. 1º da Lei Complementar n.º 105, de 2001, e seu inciso XIII).

10. A par disso, observa “que até o momento não existe dispositivo legal ou normativo específico que possibilite a empresas públicas solicitar a Fundo de Investimento Imobiliário comprovação formal de que está em consonância com o estabelecido no Art. 2º da Lei 9.779/1999”.

11. Ressalvando que “muito embora não seja específico a caso relativo a Fundo de Investimento Imobiliário”, reporta-se aos arts. 4º e 6º da Instrução Normativa RFB n.º 1.234, de 2012, os quais, segundo ela, orientam “como as empresas públicas devem proceder nas hipóteses em que não há retenção de tributos federais e é exigido documento formal à entidade prestadora do serviço ou fornecedora de bens”. Reproduz o *caput* do art. 4º e o *caput* do art. 6º e seu § 1º dessa Instrução Normativa, o que igualmente se faz:

*Art. 4º Não serão retidos os valores correspondentes ao IR e às contribuições de que trata esta Instrução Normativa, nos pagamentos efetuados a:*

(...)

*Art. 6º Para efeito do disposto nos incisos III, IV e XI do caput do art. 4º, a pessoa jurídica deverá, no ato da assinatura do contrato, apresentar ao órgão ou à entidade declaração de acordo com os modelos constantes dos Anexos II, III ou IV desta Instrução Normativa, conforme o caso, em 2 (duas) vias, assinada pelo seu representante legal. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.540, de 5 de janeiro de 2015.)*

*§ 1º O órgão ou a entidade responsável pela retenção anexará a 1ª (primeira) via da declaração de que trata o caput ao processo ou à documentação que deu origem ao pagamento, para fins de comprovação à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), devendo a 2ª (segunda) via ser devolvida ao interessado como recibo.*

(...)

12. Por fim, registra seus questionamentos:

*1) Quando do pagamento de aluguel cujo locador (proprietário) é Fundo de Investimento Imobiliário, deve a CONSULENTE, na qualidade de empresa pública federal, proceder de forma similar ao previsto na Lei 8.668/1993, em seu Art. 16, em relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para Seguridade Social - Cofins e à contribuição para o PIS/Pasep, como parece orientar a Solução de Consulta n.º 327/2012, da Secretaria da Receita Federal?*

*2) No caso concreto da CONSULENTE, o XXX, deve ser enquadrado no caso de isenção tributária de Imposto sobre a Renda - IR, de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, de Contribuição para Seguridade Social - Cofins e de contribuição para o PIS/Pasep previstos nas Leis 8.668/1993 e 9.779/1999?*

*3) Não estando o Fundo de Investimento Imobiliário sujeito à tributação de impostos e contribuições federais, deve a CONSULENTE solicitar documento formal assinado por representante legal do fundo para anexar à documentação que dê origem a pagamento de aluguel, de forma similar ao estabelecido na IN 1.234/2012, da Secretaria da Receita Federal, em seus Art. 4 e 6?*

## Fundamentos

13. Primeiramente, convém transcrever o art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 34 da Lei nº 10.833, de 2003, no que interessa à solução desta consulta (sublinhou-se):

### **Lei nº 9.430, de 1996.**

*Art. 64. Os pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, estão sujeitos à incidência, na fonte, do imposto sobre a renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para seguridade social-COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP.*

*§ 1º A obrigação pela retenção é do órgão ou entidade que efetuar o pagamento.*

(...)

§ 3º *O valor do imposto e das contribuições sociais retido será considerado como antecipação do que for devido pelo contribuinte em relação ao mesmo imposto e às mesmas contribuições.*

(...)

**Lei nº 10.833, de 2003.**

*Art. 34. Ficam obrigadas a efetuar as retenções na fonte do imposto de renda, da CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP, a que se refere o art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, as seguintes entidades da administração pública federal:*

*I - empresas públicas;*

*II - sociedades de economia mista; e*

*III - demais entidades em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto, e que dela recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira na modalidade total no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI.*

(...)

14. Observe-se que a obrigação de os órgãos ou entidades da administração pública federal procederem à retenção na fonte de tributos prevista nesses dispositivos somente se aplica aos pagamentos efetuados a **pessoas jurídicas**, sujeitas à cobrança desses tributos (art. 64, *caput*, e § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996).

15. A “constituição e o regime tributário dos Fundos de Investimento Imobiliário” são disciplinados pela Lei nº 8.668, de 1993. O seu art. 1º estabelece que esses Fundos **não possuem personalidade jurídica** e que são “caracterizados pela comunhão de recursos captados por meio do Sistema de Distribuição de Valores Mobiliários, na forma da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, destinados a aplicação em empreendimentos imobiliários”.

16. Os Fundos de Investimento Imobiliário são geridos por **instituição administradora** autorizada pela Comissão de Valores Mobiliários, que deverá ser, exclusivamente, banco múltiplo com carteira de investimento ou com carteira de crédito imobiliário, banco de investimento, sociedade de crédito imobiliário, sociedade corretora ou sociedade distribuidora de títulos e valores mobiliários, ou outras entidades legalmente equiparadas (art. 5º da Lei nº 8.668, de 1993).

17. Os bens e direitos que constituem o patrimônio do Fundo são adquiridos pela instituição administradora, em caráter fiduciário. A essa instituição compete administrar os bens adquiridos em fidúcia na forma e para os fins estabelecidos no regulamento do Fundo (ou em assembléia de quotistas) e também representá-lo ativa e passivamente, judicial e extrajudicialmente. (Arts. 6º, 8º e 14, inciso I, da Lei nº 8.668, de 1993.)

18. No que concerne ao Imposto sobre a Renda, o art. 16 da Lei nº 8.668, de 1993, estipula que são **isentos os rendimentos e ganhos de capital** auferidos pelos Fundos de

Investimento Imobiliário. Entretanto, de acordo com o art. 16-A dessa Lei, **não são isentos** rendimentos e ganhos de capital auferidos em **aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável**, que se sujeitam à incidência do Imposto sobre a Renda na fonte, observadas as mesmas normas aplicáveis às pessoas jurídicas, o qual poderá ser compensado com o retido na fonte pelo Fundo de Investimento Imobiliário, por ocasião da distribuição de rendimentos e ganhos de capital (art. 17).

19. No intuito de evitar a concorrência predatória dos Fundos de Investimento Imobiliário com as pessoas jurídicas que exploram as mesmas atividades (Exposição de Motivos da Medida Provisória n.º 1.788, de 29 de dezembro de 1998), o art. 2º da Lei n.º 9.779, de 1999, veio determinar que os rendimentos do Fundo sejam tributados segundo as mesmas normas aplicáveis às pessoas jurídicas, nas hipóteses em que este permitir participação superior ao limite de 25% (vinte e cinco por cento) ao incorporador, construtor ou sócio do empreendimento objeto do Fundo (sublinhou-se):

*Art. 2º Sujeita-se à tributação aplicável às pessoas jurídicas, o fundo de investimento imobiliário de que trata a Lei n.º 8.668, de 1993, que aplicar recursos em empreendimento imobiliário que tenha como incorporador, construtor ou sócio, quotista que possua, isoladamente ou em conjunto com pessoa a ele ligada, mais de vinte e cinco por cento das quotas do fundo.*

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

*I - pessoa física:*

*a) os seus parentes até o segundo grau;*

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

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

20. O Ato Declaratório SRF n.º 2, de 7 de janeiro de 2000, esclarece que, nas circunstâncias do art. 2º da Lei n.º 9.779, de 1999, o Fundo “sujeita-se ao pagamento de todos os impostos e contribuições devidos pelas pessoas jurídicas de direito privado, bem assim ao cumprimento de todas as obrigações acessórias por elas devidas, devendo ter inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ própria”.

21. Em suma, presentes as condições arroladas no dispositivo acima transcrito, o Fundo equipara-se a pessoa jurídica, sujeitando-se ao IRPJ, à CSLL, à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, e enquadrando-se na hipótese de incidência desses tributos na fonte a que se referem o art. 64 da Lei n.º 9.430, de 1996, e o art. 34 da Lei n.º 10.833, de 2003 – a despeito de não possuir personalidade jurídica.

22. A Lei n.º 9.779, de 1999, também prescreve, em seu art. 4º, que “fica a instituição administradora do fundo de investimento imobiliário responsável pelo cumprimento das demais obrigações tributárias, inclusive acessórias, do fundo”.

23. Diante das disposições precedentemente aduzidas, observa-se que, na hipótese em que o Fundo não esteja equiparado a pessoa jurídica, os pagamentos a ele

efetuados pelos órgãos ou entidades da administração pública federal a título de aluguel de imóvel integrante de seu patrimônio não se sujeitam à retenção de tributos na fonte, na forma do art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, e do art. 34 da Lei nº 10.833, de 2003, pois esses dispositivos somente se aplicam quando o beneficiário dos pagamentos seja uma pessoa jurídica.

24. No caso em que o Fundo esteja equiparado a pessoa jurídica, ele se sujeitará à retenção na fonte do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep por ocasião dos pagamentos a ele realizados a título de aluguel de imóvel, uma vez que estará na condição de sujeito passivo desses tributos – art. 146, § 6º, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/1999); art. 6º, parágrafo único, da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; art. 1º, § 1º, da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970; art. 2º, inciso I, da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998; art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, art. 31 da IN RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012.

25. Vale recordar que nesse caso fica afastada a isenção do Imposto sobre a Renda prescrita no art. 16 da Lei nº 8.668, de 1993, por imposição do art. 2º da Lei nº 9.779, de 1999.

26. Esclarecidas as situações em que há incidência de tributos na fonte na forma do art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, e do art. 34 da Lei nº 10.833, de 2003, no “pagamento de aluguel cujo locador (proprietário) é Fundo de Investimento Imobiliário”, resta definir se “deve a CONSULENTE solicitar documento formal assinado por representante legal do fundo para anexar à documentação que dê origem a pagamento de aluguel, de forma similar ao estabelecido na IN 1.234/2012, da Secretaria da Receita Federal, em seus Art. 4 e 6”.

27. Por certo, é dever do responsável pela retenção de tributos na fonte (arts. 45, parágrafo único, 121, parágrafo único, inciso II, e 128 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional - CTN) certificar-se da condição jurídico-tributária do beneficiário dos pagamentos de modo a confrontar o caso concreto diante da norma legal, e, por conseguinte, identificar a ocorrência ou não do fato gerador da obrigação tributária.

28. Na situação em exame, para o fim de dispensa de retenção na fonte, com respaldo na analogia (art. 108, inciso I, do CTN), pode a consultante valer-se de declaração de que o Fundo de Investimento Imobiliário não se enquadra nas disposições do art. 2º da Lei nº 9.779, de 1999, prestada pela instituição administradora do Fundo, nos moldes dos Anexos II e III da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, com as apropriadas adaptações, observado o disposto nos §§ 1º a 3º do art. 6º dessa Instrução Normativa. Os citados Anexos, cabe comentar, são originalmente destinados a documentar a dispensa de retenção relativamente aos pagamentos efetuados às entidades imunes ou isentas, arroladas no art. 4º, incisos III e IV, dessa Instrução Normativa, conforme previsto no § 2º desse artigo e no *caput* do art. 6º.

## Conclusão

29. Ante o exposto, conclui-se que os Fundos de Investimento Imobiliário, instituídos pela Lei nº 8.668, de 1993, não são dotados de personalidade jurídica e, por consequência, em princípio, não se submetem à incidência de tributos na fonte sobre os

pagamentos a eles efetuados, na forma do art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, e do art. 34 da Lei nº 10.833, de 2003, pois essas normas só se aplicam a beneficiários pessoas jurídicas.

30. Contudo, na hipótese de o Fundo aplicar recursos em empreendimento imobiliário que tenha, como incorporador, construtor ou sócio, quotista que possua, isoladamente ou em conjunto com pessoa a ele ligada, mais de vinte e cinco por cento das quotas do Fundo (art. 2º da Lei nº 9.779, de 1999), ele se submete à tributação aplicável às pessoas jurídicas, o que implica sua sujeição à retenção de tributos na fonte de que tratam o art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 34 da Lei nº 10.833, de 2003.

31. Para o fim de dispensa de retenção, pode a fonte pagadora valer-se de declaração de que o Fundo de Investimento Imobiliário não se enquadra nas disposições do art. 2º da Lei nº 9.779, de 1999, prestada pela instituição administradora do Fundo, nos moldes dos Anexos II e III da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, com as apropriadas adaptações, observado o disposto nos §§ 1º a 3º do art. 6º dessa Instrução Normativa.

Encaminhe-se à Chefe Substituta da SRRF10/Disit.

*Assinatura digital*

MARCOS VINICIUS GIACOMELLI  
Auditor-Fiscal da RFB

Encaminhe-se à Cosit.

*Assinatura digital*

LOURDES TERESINHA ROSSONI LUVISON  
Auditora-Fiscal da RFB – Chefe da SRRF10/Disit -Substituta

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

*Assinatura digital*

CLÁUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA  
Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora da Cotir

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

*Assinatura digital*

FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit