



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

Processo nº 10280.720816/2008-73
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-001.555 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de fevereiro de 2017
Matéria COFINS
Recorrente CONDOMÍNIO VOLUNTARIO PATIO BELEM
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Exercício: 2003

CONDOMÍNIO PRO INDIVISO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

Os condomínios na propriedade de imóveis não serão considerados sociedades de fato, ainda que deles façam parte também pessoas jurídicas (art. 7º do Decreto-lei nº 1.381/74).

Os co-proprietários que se organizam para explorar atividade de “Shopping Center” em condomínio *pro indiviso* são os verdadeiros sujeitos passivos dos tributos devidos sobre o retorno econômico do empreendimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

ROBERTO CAPARROZ DE ALMEIDA - Presidente.

(assinado digitalmente)

LUIS FABIANO ALVES PENTEADO - Relator.

EDITADO EM: 05/03/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida (Presidente), Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, Luiz Paulo Jorge Gomes, José Carlos de Assis Guimarães e José Roberto Adelino da Silva (Suplente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão unânime da Terceira Turma da DRJ Belém/PA que julgou procedente o lançamento da contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS), regime cumulativo, relativa ao período de apuração 01 de janeiro a 01 de dezembro de 2003, acrescida de juros de mora equivalentes à taxa Selic e de multa proporcional de 75%. O Contribuinte tomou ciência da decisão de lançamento a preposto da sociedade empresária em 10 de dezembro de 2008.

Nos termos apresentados pela denúncia fiscal, a exação é decorrente de receitas de aluguéis e de outras receitas auferidas mensalmente, escrituradas no livro razão, mas não oferecidas à tributação. Além da COFINS, esse fato deu azo à exigência do IRPJ, da CSLL, e da contribuição para o PIS.

Após ter sido regularmente intimada do lançamento, o contribuinte apresentou defesa conforme constas às fls. 330 a 358. Em síntese, apresentou ali nulidade no lançamento: assevera inexistente a especificação da receita supostamente omitida. No mérito, as razões iniciais estão sintetizadas no fragmento que transcrevo:

A tese que embasa o lançamento consiste na afirmação de que o condomínio, apesar de não constituir pessoa jurídica, deve ser tributado como tal no momento em que exerce atividade empresarial, que seria estranha à finalidade de sua constituição.

O Lançamento está também embasado em algumas decisões proferidas pela Delegacia Regional de Julgamento e pelo Conselho de Contribuintes, que entendem que o Condomínio Edilício, quando explora atividade de prestação de serviço de Estacionamento e percebe alugueis, auferindo receita e renda em razão disso, deve ser equiparado à pessoa jurídica, enquadrando-se na condição de contribuinte dos tributos federais incidentes sobre o faturamento e sobre a renda.

No que concerne à tese que embasa o Auto de Lançamento, em que pese estar amparada em algumas decisões de determinadas DRJs, a incidência pretendida, [...], ofende de forma flagrante os Princípios Constitucionais básicos que protegem o Contribuinte, principalmente o princípio da Tipicidade Cerrada. Este Princípio assegura que, em matéria tributária, a incidência da Norma de Tributação só ocorra quando o Fato Gerador acontecer de forma idêntica à prevista na Norma.

Todos os seus cinco elementos (material, pessoal, temporal, espacial e quantitativo), devem ser idênticos à previsão legal. Somente assim surgirá a obrigação de pagar o Tributo. A importância deste princípio é tamanha que renomados doutrinadores como Geraldo Ataliba e Aires Fernandino Barreto o consideram verdadeiro corolário do Princípio da Reserva Legal.

Dessa forma, pode-se afirmar que a equiparação do Condomínio à pessoa jurídica ofende de forma flagrante o mencionado princípio, basicamente pela dissonância entre o critério pessoal eleito pela Regra Matriz de Incidência e o Fato efetivamente ocorrido, como será amplamente demonstrado nesta impugnação no momento oportuno.

Mas não é apenas a tese acima mencionada que embasa a presente impugnação. Há elementos no fato tributado que o distinguem das situações analisadas nas decisões que embasam o Auto de Lançamento.

Como já mencionado acima, o fundamento do Auto de Lançamento consiste única e exclusivamente na equiparação do condomínio ordinário à pessoa jurídica. Com isso, ele seria sujeito passivo dos tributos federais mencionados, e por isso foi lavrado o Auto de Lançamento.

Ainda que prevaleça a tese referida, ou seja, mesmo que se considere que o Condomínio pode ser sujeito passivo, é necessário que ele efetivamente realize os fatos geradores, dos tributos, para que então nasça a Obrigação Tributária.

O tributo objeto do Auto de Lançamento é a COFINS, que tem como fato impositivo o Faturamento.

Ocorre que o Condomínio não é proprietário das áreas que possibilitaram a cobrança e o recebimento de aluguéis, mas sim as pessoas jurídicas que o constituíram. Ao contrário das decisões colacionadas, o condomínio não é o destinatário das receitas.

No caso ora sob análise, o Impugnante não é locatário ou cessionário, de modo que não é sequer possuidor da área, e portanto não detém sobre ela quaisquer dos direitos inerentes à propriedade, que lhe autorizem a exercer a atividade de recebimento de aluguéis em seu benefício próprio.

Aliás, não pode exercer qualquer direito de propriedade, visto que o condomínio confunde-se com a própria propriedade do imóvel que é compartilhada por diversas pessoas, estes sim, os beneficiários dos alugueres gerados pelo imóvel, de acordo com as regras inerentes à co-propriedade da coisa indivisível.

A consequência direta e lógica desta situação é que o condomínio ora impugnante não aufera a Receita decorrente [sic] cobrança de alugueres dos locatários das lojas existentes na propriedade imobiliária em questão. Se não aufera a receita, obviamente não obtém faturamento, e muito menos renda, pois não experimenta acréscimo patrimonial. A Receita e o possível Acréscimo Patrimonial são experimentados pela coletividade de pessoas, organizada em forma de condomínio, que compartilha o direito de propriedade sobre o imóvel, já que estas pessoas não transferiram este direito a ninguém.

O Impugnante constitui apenas uma ficção jurídica, consistente em modalidade de comunhão que recai sobre um determinado bem (coisa res), sendo o seu objeto, no presente caso, as unidades autônomas (lojas) do Shopping Iguatemi Belém e seus consectários decorrente do regime de incorporação adotado pela edificação. Por isso, o Condomínio Civil representa apenas um mecanismo jurídico de organização e operação da propriedade compartilhada.

Ao Condomínio não é destinada a Receita. A simples constatação de que os valores pagos pelos locatários ingressam temporariamente na posse do Impugnante não é suficiente para configurar o Fato Gerador dos tributos. Ele recebe tais valores em no [sic] nome das pessoas jurídicas que o constituíram, e logo após os transfere aos legítimos proprietários, atuação esta que não só é lícita como é muito comum.

A título de exemplo, mutatis mutandis, podem ser citadas as corretoras de imóveis. Recebem os aluguéis e os transferem aos proprietários, sendo estes os sujeitos passivos do IR. As corretoras não praticaram o Fato Gerador do imposto, assim como o contribuinte autuado não realizou o Fato Gerador dos tributos indicados na autuação.

No que se refere ao pedido, o Contribuinte requereu:

- 1 Seja a presente impugnação recebida, juntamente com os documentos que a acompanham e encaminhada à DRJ/BEL para julgamento.*
- 2 Seja imediatamente determinada a suspensão da exigibilidade do crédito lançado, nos termos do Art. 151, III do CTN.*
- 3 Seja dado total provimento à presente impugnação, pelas razões de fato e de direito acima expostas, para que seja o auto de lançamento e infração impugnado julgado totalmente improcedente.*
- 4 Pelo princípio da eventualidade, na remota hipótese de não serem acolhidas as razões de mérito que tornam o lançamento totalmente insubsistente, espera o impugnante [...] que seja julgada improcedente a autuação na parte em que exige do impugnante o pagamento de multa e juros moratórios.*
- 5 Pelo princípio da eventualidade, na remota hipótese de não serem acolhidas as razões de mérito que tornam o lançamento totalmente insubsistente, espera o impugnante [...] que seja julgada parcialmente improcedente a autuação na parte em que inseriu os valores mencionados no referido item CNA Base de Cálculo dos tributos lançados.*

Da Decisão da DRJ

Em decisão de 10/11/2009, a DRJ julgou improcedente a Impugnação apresentada, conforme ementa abaixo:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

São improfícuos os julgados judiciais trazidos pelo sujeito passivo, por lhes faltar eficácia normativa, na forma do artigo 100, II, do Código Tributário Nacional.

*COFINS. SUJEIÇÃO PASSIVA. CONDOMÍNIO. PRÁTICA DE
ATOS DE COMÉRCIO. RECEITAS DE ATIVIDADES
EMPRESARIAIS.*

O condomínio que, exercendo atividade comercial típica, aufera receitas de aluguéis e outras decorrentes do exercício de atividades manifestamente empresariais, equipara-se à pessoa jurídica contribuinte da Cofins relativamente a tais atividades, sujeitando-se a incidência tributária respectiva.

COFINS. CONDOMÍNIO CIVIL. RECEITAS DE ATIVIDADES EMPRESARIAIS TÍPICAS. BITRIBUTAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Na hipótese do desempenho de atividades comerciais típicas, a receita decorrente integra a base de cálculo da Cofins devida pelo condomínio, sem prejuízo da eventual incidência da referida contribuição sobre o ulterior faturamento auferido pelos condôminos, não havendo que se falar em bitributação, haja vista tratar-se de pessoas jurídicas e receitas absolutamente distintas e independentes.

Recurso Voluntário

Foi apresentado Recurso Voluntário por meio do qual a Recorrente ratifica seus argumentos de Impugnação.

Da decisão da 1º TO da 1º Câm. da 3º Seção

O processo foi distribuído para julgamento na 1º Turma da 1º Câmara da 3º Seção de Julgamento que em decisão de 07/07/11, não conheceu do recurso por incompetência, conforme ementa abaixo:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. COMPETÊNCIA. COFINS.

No âmbito na segunda instância administrativa, estão inseridas na competência da Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o processamento e o julgamento de recursos em face de lançamento da Cofins lastreada em fatos igualmente utilizados para caracterizar a prática de infração à legislação do IRPJ.

Recurso voluntário não conhecido."

Em seguida, o processo foi distribuído na Primeira Seção e sorteado para minha relatoria.

É o relatório!

Voto

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Admissibilidade

O presente recurso interposto é tempestivo e encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis merecendo ser apreciado.

Competência

Tendo em vista que os mesmos fatos lastrearam lançamento do IRPJ, entendo que, não obstante o presente processo tratar de COFINS, a competência para julgamento do presente processo é da 1. Seção de Julgamento, conforme previsto no Regimento Interno deste Conselho, assim, acertada a decisão 1º Turma da 1º Câmara da 3º Seção de Julgamento.

Mérito

O ponto central para deslinde do mérito, reside no exame desse colegiado sobre a questão da existência de uma sociedade em comum dos condôminos, quando houver exploração de atividade tributável em condomínio *pro indiviso*.

Cabe ressaltar a lacuna legal referente ao tratamento do instituto “Shopping Center” no ordenamento jurídico brasileiro.

A doutrina tradicional prevê três formas de estruturação de um “Shopping Center”: por meio de condomínio *pro indiviso*; por meio de condomínio edilício; ou por sociedade.

No condomínio *pro indiviso*, o imóvel onde é explorado a atividade é de co-proprietários, sendo que cada condômino (co-proprietários) é titular de uma fração ideal, sendo patente a existência de uma única propriedade, pois, o imóvel não está dividido em unidades autônomas.

Assim como em outra decisão deste Conselho que trata de matéria idêntica, me socorro dos apontamentos do Professor Venosa:

“Os co-titulares exercem no ao mesmo tempo em quotas ideais sobre a propriedade indivisa. A divisão não é material, mas idealizada. Nesse diapasão, cada condômino exerce a propriedade em sua plenitude, respeitando o direito dos demais, No sistema romano a quota é a medida da propriedade. De acordo com essa fração, repartem-se os benefícios e ônus, direitos e obrigações entre os comunheiros.

(...)

A tradição românica adotada por nosso ordenamento traduz a natureza do condomínio como modalidade de propriedade em comum com partes ideais. Afasta-se a idéia de pessoa jurídica ou sociedade por lhe faltar ou não ser essencial a devida affectio. Existe uma coletividade de proprietários no mesmo bem, regulada pelo direito. A sociedade pode ser criada para administrar o bem comum, mas com o condomínio não se confunde.

Portanto, o ordenamento não pode deixar de reconhecer o exercício simultâneo da propriedade por mais de um sujeito. Importa estabelecer seu regime legal para que a propriedade atinja suas funções sociais, em benefício dos comunheiros e da coletividade.

A aplicação da noção romana facilita também a distribuição equitativa de direitos de forma homogênea, em relação à noção exclusivista do direito de propriedade. Cada condômino é proprietário, pode exercer os poderes inerentes à propriedade sobre a coisa; no entanto, seu ius utendi, fruendi et abutendi apresenta limitação imposta pela convivência dos mesmos direitos com outros consortes. Com relação a terceiros, todavia, como regra geral, não se limita o direito de propriedade de cada um.”

Acerca desta característica vale trazer trecho do voto do Ministro José Delgado nos Eresp 662.978/PE, quando sustenta que: *“O lojista deve obedecer às normas de administração impostas pelo empreendedor, sob pena de subverter a ordem do negócio e prejudicar o empreendimento: deve obedecer a horários de trabalho, campanhas promocionais, decoração homogênea etc. A estas disposições normativas adere o lojista, as quais ficam fazendo parte integrante da relação jurídica. O desatendimento a essas regras, que regulam essa minicomunidade, constituirá infração contratual, permitindo o despejo (art. 9º, II), e será óbice à renovação (art. 71, II).”*.

Assim, patente o equívoco da autoridade lançadora ao tratar a recorrente como sendo um condomínio edilício, pois, a recorrente não está dividida em unidades autônomas (lojas, box etc.) pertencentes cada uma a um proprietário. O bem em tela é uno, indivisível, pois, forma um condomínio *pro indiviso*.

Entender a natureza jurídica da recorrente, para diferenciar dos condomínios edilícios é vital para o bom entendimento da questão em discussão.

Cabe aqui, trazer transcrição do art. 1.332 do Código Civil, que trata da constituição de condomínio edilício, *in verbis*:

“Art. 1.332. Institui-se o condomínio edilício por ato entre vivos ou testamento, registrado no Cartório de Registro de Imóveis, devendo constar daquele ato, além do disposto em lei especial:

I -) a discriminação e individualização das unidades de propriedade exclusiva, estremadas uma das outras e das partes comuns;

II-) a determinação da fração ideal atribuída a cada unidade, relativamente ao terreno e partes comuns;

III-) o fim a que as unidades se destinam.”

Resta claro que o imóvel que se constitui em um condomínio edilício está dividido em unidades de propriedades exclusivas e área comuns.

Desta forma, num edifício residencial, os apartamentos são unidades de propriedades exclusivas, enquanto, por exemplo, o corredor de entrada, salão de festas, etc. são partes comuns.

Note-se que, nesse caso, a propriedade individual sobre determinado bem imóvel existe paralelamente com a propriedade comum das partes fundamentais à solidificação da comunhão dominial.

No caso da Recorrente, o imóvel não está dividido em unidades de propriedades exclusivas e partes comuns.

Se os condôminos da recorrente tivessem alugado todo o imóvel para um terceiro, deveria ser afastada qualquer alegação de existência de exploração econômica por meio de sociedade em comum.

Todavia, não é a situação da Recorrente, pois, no caso ora em questão, os condôminos alugaram os espaços para vários locatários e contrataram uma outra pessoa jurídica para administrar o imóvel, conforme contrato a fls. 50 e segs.

A sociedade em comum, disciplinada pelo Código Civil de 2002, engloba as antigas figuras das sociedades de fato e irregulares, na qual ou o contrato de sociedade não foi devidamente arquivado na Junta Comercial ou no Registro Público das PJ, ou então, sequer existe um contrato formalizado entre as partes, não obstante os sócios estejam efetivamente exercendo uma empresa.

De toda forma, não seria correto afirmar que a simples exploração de um imóvel pelos seus co-proprietários, tornem-nos sócios, assim entendido aqueles que celebram contrato que os obriga a contribuir com bens e serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha de resultados (art. 981, CC).

No presente processo o que existe é a exploração de um imóvel pertencente a um condomínio *pro indiviso*, o qual, ao ser explorado economicamente, logicamente, gera receitas e despesas que são dos condôminos na proporção de sua participação no condomínio.

Assim, os co-proprietários, ao se organizarem para explorar “Shopping Center”, no condomínio *proindiviso*, tornam-se sujeitos passivos dos tributos devidos sobre o retorno econômico do empreendimento, já que o condomínio não tem personalidade jurídica e os contratos de aluguel são celebrados pelos próprios condôminos.

Existe a possibilidade de que o objeto de uma sociedade seja a exploração econômica de um bem imóvel, o que não significa que seja sempre necessário constituir uma sociedade para explorar economicamente uma co-propriedade.

Contudo, é necessário ainda saber se o fato de os co-proprietários serem pessoas jurídicas que já exploram empresas implicaria em dizer que haveria obrigatoriamente um contrato de sociedade, ainda que em comum, para exploração da sociedade em comum. Tanto esse ponto como todo o entendimento até agora esposado, encontra resposta e amparo no art. 155 do RIR/99, cuja base legal é o art. 7º do Decreto-lei nº 1.381/74, *in verbis*:

“Art. 7º Os condomínios na propriedade de imóveis não serão considerados sociedades de fato, ainda que deles façam parte também pessoas jurídicas.

Parágrafo único. A cada condômino, pessoa física, serão aplicados os critérios de caracterização da empresa individual e demais dispositivos legais como se fosse ele o único titular da operação imobiliária, nos limites de sua participação.”.

Ou seja, ainda que os condôminos pessoas jurídicas explorem economicamente a co-propriedade, não se formará por causa de tal atividade uma sociedade de fato.

Reforça ainda tal entendimento o parágrafo único acima transcrito, pois ainda que o condomínio explore a atividade de incorporação imobiliária, quem responderá pelos tributos serão os condôminos, os quais, sendo pessoa física, serão equiparados a pessoa jurídica, por conta legislação do IR.

Neste sentido, me socorro do acórdão 1302-001.296 da 2ª Turma da 3ª Câmara desta 1ª Seção, de relatoria do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior, que em julgamento da cobrança do IRPJ e da CSLL sobre os mesmos fatos deste mesmo Recorrente, assim decidiu:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2003

SHOPPING CENTER. CONDOMÍNIO PRO INDIVISO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

Os condomínios na propriedade de imóveis não serão considerados sociedades de fato, ainda que deles façam parte também pessoas jurídicas (art. 7º do Decreto-lei nº 1.381/74).

Os co-proprietários, ao se organizarem para explorar “Shopping Center” em condomínio pro indiviso, tornam-se sujeitos passivos dos tributos devidos sobre o retorno econômico do empreendimento.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada no lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, ao lançamento da CSLL."

Me parece claro que o legislador não só deu opções de que a co-propriedade fosse explorada economicamente pelos condôminos, como vedou qualquer possibilidade de se impor um tratamento de sociedade em comum (ou “de fato” na dicção daquela época) para a empresa exercida.

Cabe ressaltar, não há que se falar em competição desleal. Isso não é verdade, pois, ao não se constituir como sociedade, os condôminos se colocaram com sujeitos passivos dos tributos devidos sobre o resultado econômico do “Shopping Center”.

Por sua vez, se tivessem se constituído como sociedade, haveria a tributação na pessoa jurídica da sociedade e todo o resultado líquido seria distribuído aos sócios sem tributação.

Conforme o caso, a formação do condomínio *pro indiviso* pode ser até mais onerosa para os contribuintes, pois, a tributação de pessoas jurídicas, às vezes, leva a uma carga tributária menor, mesmo considerando o IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, do que se os mesmos rendimentos fossem tributados apenas pelo IRPF.

No caso em tela, não existe esse problema, pois, os condôminos eram todos pessoas jurídicas, logo, nominalmente, a carga tributária era a mesma, estivessem organizados como sociedade ou como condomínio *pro indiviso*.

Aliás, caso mantida a autuação, existiria real risco de *bis in idem*, pois, os tributos ora exigidos devem ser pagos pelos condôminos.

Conclusão

Diante do exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário para no mérito DAR-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)

LUIS FABIANO ALVES PENTEADO - Relator