



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10280.720816/2008-73
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.416 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 06 de abril de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CONDOMINIO VOLUNTARIO PATIO BELEM

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DEBATE SOBRE A NATUREZA DO VÍCIO FORMAL E DO VÍCIO MATERIAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. NÃO CONHECIMENTO.

Se a matéria que a *Parte* insurgente, por meio de Recurso Especial, pretende tratar não foi previamente apreciada no Acórdão recorrido e, da mesma forma, não foi suscitada em Embargos de Declaração - acatados ou não - configura-se a ausência de prequestionamento do tema, não merecendo seguimento o *Apelo* em relação a esse ponto.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2003

RELAÇÃO CONDOMINIAL SOBRE IMÓVEL. SHOPPING CENTER. CONDOMÍNIO *PRO INDIVISO*. CARACTERÍSTICAS PRÓPRIAS. FIGURA LEGAL DE DIREITO CIVIL ESPECIFICAMENTE REGULADA. INEXISTÊNCIA DE SOCIEDADE EMPRESARIAL OU UNIDADE ECONÔMICA. PREVISÃO JURÍDICA EXPRESSA. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

A figura do *condomínio edilício*, tratada nos arts. 1.331 a 1.358-A do Código Civil de 2002 e na Lei nº 4.591/64, que contempla a existência de unidades de propriedade exclusiva e também áreas comuns, difere-se profundamente do *condomínio pro indiviso*, tratado nos arts. 1.314 a 1.326 do mesmo *Codex*, no qual os coproprietários são titulares de frações ideais, indetermináveis, de um determinado bem. Os *institutos* não se confundem, possuindo características, regramento e efeitos jurídicos próprios quando da sua instituição.

A exploração de bens imóveis e a divisão de seu resultado por meio do *condomínio pro indiviso*, devidamente previsto e regulado pela Lei Civil, não permite e tampouco dá margem para a detecção de *sociedade empresarial* ou *unidade econômica*, operando informalmente ou, menos ainda, de empresa constituída sob denominação diversa. As normas veiculadas nos arts. 121 e 126 do CTN não têm o condão de atribuir personalidade jurídica a *ente* legalmente despersonalizado, devidamente regulado.

Nos termos do art. 7º do Decreto-Lei nº 1.381/74, *os condomínios na propriedade de imóveis não serão considerados sociedades de fato, ainda que deles façam parte também pessoas jurídicas.*

Mesmo tratando-se de relação de copropriedade sobre o imóvel explorado como *shopping center*, os condôminos são os sujeitos passivos das obrigações tributárias referentes aos resultados e rendimentos percebidos pelos aluguéis e outras cobranças pelo uso de seu espaço, não podendo se promover lançamento de ofício contra o próprio condomínio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas no que se refere à matéria “a correta sujeição passiva e tributação dos condomínios que exercem atividades empresariais”. Votaram pelas conclusões as Conselheiras Edeli Pereira Bessa, Andréa Duek Simantob, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Adriana Gomes Rêgo. No mérito, na parte conhecida, acordam em, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por dar-lhe provimento com retorno dos autos ao colegiado a quo. Votou pelas conclusões a Conselheira Livia De Carli Germano. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto as Conselheiras Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano e Andréa Duek Simantob.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 1.146 a 1.165) interposto pelo Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em face do v. Acórdão nº 1201-001.555 (fls. 1.135 a 1.144), proferido pela C. 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção desse E. CARF, na sessão de 14 de fevereiro de 2017, que deu provimento ao Recurso Voluntário apresentado. Confira-se a ementa do referido v. Acórdão:

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.

Em resumo, a contenda, originalmente, tem como objeto exação de COFINS, do ano-calendário de 2003, referente a *receitas de aluguéis e de outras receitas auferidas mensalmente, escrituradas no livro razão, mas não oferecidas à tributação*, pelo Contribuinte, que é um Condomínio. A Fiscalização também deu margem, sob a mesma acusação, a exigências de IRPJ, CSLL e Contribuição ao PIS.

A Fiscalização entendeu que *quando aufere a contribuinte receitas de terceiros, em razão do exercício de atividade tipicamente negocial, não o faz, por óbvio, ao abrigo da Lei nº 4.591/64, caracterizando-se, com relação ao exercício de tal atividade, como pessoa jurídica. Em outras palavras, sua caracterização como condomínio pressupõe, a par das formalidades legais indispensáveis, o exercício de atividades que são próprias desse tipo de associação.*

Acrescenta que *quanto aos aluguéis recebidos, seja na modalidade fixa ou percentual, há receita lícita em favor do "shopping center". Receita Tributável por decorrer de contrato de aluguel, embora específico, que firmou com lojista. O valor recebido pelo "shopping center" – não foi tributado. Apenas o seu quantitativo obedece forma estipulada de apuração (...). E uma despesa do lojista. E uma receita tributável do "shopping center. Desta forma, concluímos pela sujeição passiva tributária por parte do Condomínio Civil Iguatemi Belém, em razão da relação pessoal direta com o fato gerador dos tributos (...) nos termos do disposto pelos artigos 121,1, e 126, 111, do CTN*

A seguir, para o melhor esclarecimento, adota-se trecho do relatório do v. Acórdão de Recurso Voluntário, ora recorrido:

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 Edifício, quando explora atividade de prestação de serviço de Estacionamento e percebe aluguéis, 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.

(...)

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, auferir 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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

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!

Como visto, a DRJ negou provimento à Impugnação do Contribuinte, mantendo integralmente a Autuação, nos seus termos. Inconformado, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário a este E. CARF, em suma, reiterando suas alegações de defesa, baseadas na impossibilidade de sujeição passiva do Condomínio. Os autos foram primeiros distribuídos a C. Turma Ordinária da 3ª Seção, a qual declarou-se incompetente para tal julgamento.

Redirecionado o feito a C. 1ª Seção deste E. Tribunal Administrativo, conforme mencionado, a C. Turma Ordinária *a quo*, deu provimento integral ao Recurso Voluntário, cancelando o lançamento de ofício, por entender que os coproprietários 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.

Ciente, a Fazenda Nacional não opôs Embargos de Declaração, interpondo diretamente o Recurso Especial, agora sob apreço, demonstrando o suposto dissídio jurisprudencial regimentalmente exigido, referente 1) a correta sujeição passiva e tributação dos condomínios que exercem atividades empresariais, não havendo em se falar de *erro na identificação do sujeito passivo* e 2) natureza de *vício formal*, caso prevalece o entendimento de equívoco na lavratura da Autuação em face do condomínio.

Tal *Apelo* foi integralmente admitido, através do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 1.167 a 1.171, concluindo que *ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas*.

Intimado, o Contribuinte apresentou suas Contrarrazões (fls. 1.187 a 1.229), pugnando pelo não conhecimento do Recurso Especial fazendário e a manutenção do v. Acórdão recorrido.

Inicialmente o processo foi encaminhado para a relatoria do I. Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, da C. 3ª Turma desta C. CSRF, deste E. CARF, o qual declinou sua competência para esta C. 1ª Turma (fls. 1.240 e 1.241).

Na sequência, os autos foram sorteados e distribuídos para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

Admissibilidade

Reitera-se a tempestividade do Recurso Especial da Fazenda Nacional, conforme atestado anteriormente no r. Despacho de Admissibilidade. Considerando a data de sua interposição, seu conhecimento está sujeito à hipótese regida pelo art. 67 do Anexo II do RICARF vigente.

Conforme relatado, o Contribuinte, ora Recorrido, questiona e se insurge, ainda que brevemente, contra o conhecimento do *Apelo* Especial fazendário em relação a *primeira* matéria, referente à *sujeição passiva* do Condomínio.

Nessa esteira, alega o Recorrido que o *Recurso Especial interposto está ancorado em alegação genérica de divergência, o que não autoriza o conhecimento do mesmo apelo.*

E acrescenta, ao final, que *resta evidente a inexistência de dissídio, tendo em vista que o precedente suscitado pelo Recorrente não reflete o entendimento atual da jurisprudência desse Conselho Administrativo. É cristalino no âmbito do CARF que o Condomínio não constitui destinatário de receita, tampouco aufera renda ou detém faturamento, sendo os proprietários de fato e de direito e únicos contribuintes os condôminos, vale dizer, titulares da propriedade coletiva.*

Em relação às afirmações das Contrarrazões, temos, primeiro, que o Recurso Especial da Fazenda Nacional possui bastante dialética, demonstrando, de forma analítica e clara, a similitude fática e a existência de dissídio jurisprudencial sobre o tema, por diversas folhas de seu *Apelo*.

Já no que tange à alegação de que *o precedente suscitado pelo Recorrente não reflete o entendimento atual da jurisprudência desse Conselho Administrativo*, é certo que ainda que existam decisões posteriores, proferidas pelo mesmo E. Tribunal Administrativo, em sentido diverso àquele decidido anteriormente, em determinado precedente, não representa a superação jurisprudencial da tese. Mais do que isso, o RICARF não contempla tal hipótese como limitante da interposição de Recurso Especial.

Na verdade e – pelo contrário - tal fato apontado pelo Recorrido reforça a existência de dissídio jurisprudência sobre o tema meritório nas C. Turmas Ordinárias desse E. CARF, requisito para o manejo do *Apelo Especial*.

Ambos os paradigmas trazidos referem-se a Autuações lavradas contra o próprio Contribuinte e partem da premissa de sua *sujeição passiva*. Fazendo uma análise do v. Acórdão n.º 3201-000.720, de 02 de junho de 2011, e do v. Acórdão n.º 1401-001.099, de 03 de dezembro de 2013, trazidos como *paradigmas* para esta primeira matéria questionada, resta evidenciada a notória divergência com o entendimento estampado no v. Acórdão n.º 1201-001.555, ora recorrido.

Confira-se suas ementas:

Acórdão n.º 3201-000.720

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PIS. SUJEIÇÃO PASSIVA. CONDOMÍNIO. PRÁTICA DE ATOS DE COMÉRCIO. RECEITA DE ESTACIONAMENTO.

O condomínio que, exercendo atividade comercial típica, aufere receita da prestação de serviços de estacionamento, equipara-se à pessoa jurídica contribuinte do PIS relativamente a tais serviços, sujeitando-se à incidência tributária respectiva.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

Acórdão n.º 1401-001.099

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

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

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

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

Na hipótese do desempenho de atividades comerciais típicas, a receita decorrente integra o resultado tributável, base de cálculo do IRPJ devido pelo condomínio, sem prejuízo da eventual incidência do referido imposto sobre o ulterior lucro auferido pelos condôminos, não havendo que se falar em

bitributação, haja vista tratar-se de pessoas jurídicas e receitas absolutamente distintas e independentes.

LUCRO PRESUMIDO. OPÇÃO.

O meio hábil de opção pelo Lucro Presumido é o pagamento da primeira ou única quota do IRPJ devido no primeiro período de apuração de cada ano-calendário

CONTRIBUIÇÕES REFLEXAS.

Aplica-se à CSLL, ao PIS, e a COFINS, o que foi decidido para o IRPJ, dada a íntima relação de causa e efeito que os une.

Já em relação à *segunda* matéria, subsidiária, referente à suposta natureza de *vício formal* do erro na identificação do sujeito passivo, não há questionamento do Contribuinte sobre o seu conhecimento.

Porém, claramente, **não** houve o prequestionamento do tema.

No v. Acórdão recorrido, o I. Relator, em seu voto prevalente, não qualifica a natureza do motivo do cancelamento do crédito tributário e sua natureza, nada versando sobre vício, nulidade, anulação ou mesmo improcedência. Apenas menciona *equivoco* da Autoridade Fiscal, *risco de bis in idem*, endossando a alegação de erro na identificação do Condomínio como contribuinte e, ao final, apenas consigna o *provimento* do Recurso Voluntário. Confira-se:

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.

(...)

No caso em tela, não existe esse problema, pois, os condôminos eram todas 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. (destacamos)

Não pode, agora, em sede de Recurso Especial, a Recorrente, de maneira *deus ex machina*, inaugurar o debate da natureza jurídica (e dos efeitos) do fundamento para o afastamento da exação tributária, o que não foi, em momento algum, tratado nos autos. Tal matéria é autônoma, peculiar e possui contornos e elementos jurídicos próprios, referente a questões de Direito que não foram aventadas até então.

No caso seriam exigidos, no mínimo, Embargos de Declaração por parte da Fazenda Nacional – os quais não foram opostos.

Desse modo, o Recurso Especial fazendário não merece prosseguimento em relação a esta *segunda* matéria, subsidiária, referente ao *vício formal*.

Arrimado também na hipótese autorizadora do §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, entende-se por conhecer parcialmente do *Apelo* interposto, nos termos aplicáveis do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 1.167 a 1.171.

Mérito

Uma vez conhecido parcialmente o Recurso Especial da Fazenda Nacional, passa-se a apreciar a única matéria submetida a julgamento, qual seja, *sujeição passiva de condomínio de shopping center*.

Conforme relatado, o *cerne* de tal tema é muito claro: considerou a Fiscalização que o Contribuinte, o Condomínio Voluntário Pátio Belém, desenvolvia atos *comerciais*, sendo verdadeira *sociedade empresarial* e, logo, sujeito passivo dos tributos devidos pelo resultado e receitas das atividades desempenhadas.

Tal constatação da Autoridade Fiscal - de que o Condomínio exercia atividade *empresarial* e não havia efetuado nenhum recolhimento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS – foi baseada nos contratos e fluxos financeiros de recebimento de aluguéis e outras receitas. Confira-se:

Em auditoria procedida junto ao Condomínio Civil Iguatemi Belém, CNPJ 83.368.894/0001-02, foi constatado que, durante o ano calendário de 2.003, o mesmo exerceu atividade empresarial, conforme atesta a documentação contábil apresentada, auferindo diversas receitas passíveis de tributação.

As receitas de aluguéis supra referidas, bem como as demais receitas auferidas foram apuradas mensalmente e devidamente escrituradas, porém não oferecidas tributação, conforme verificado durante o procedimento fiscal ora encerrado.

Sendo assim, foi procedido de ofício o lançamento tributário de IRPJ, CSLL (Reflexo), PIS/pasep e COFINS incidentes sobre as receitas contabilizadas pelo sujeito passivo, conforme consubstanciado no presente Auto de Infração, ao qual encontram-se anexos, os Demonstrativos de Apuração dos tributos, da Multa, dos Juros e Termo de Encerramento.

(...)

DO CONDOMÍNIO, DA ATIVIDADE EMPRESARIAL E DA SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA

A administração de um verdadeiro condomínio em imóveis edificadas tem por objetivo zelar pelas áreas comuns, tornando possível o aproveitamento das unidades exclusivas, sendo suas despesas divididas entre os condôminos. Trata-se, portanto, de um rateio de custos imprescindíveis à utilização do patrimônio comum, não sendo objetivo deste tipo de entidade a busca de receitas próprias, muito menos a atividade comercial ou a prestação de serviços. Nesse sentido, cabe informar que as atividades típicas de administração de condomínio vem sendo desempenhadas por parte de outra entidade denominada de CONDOMÍNIO SHOPPING CENTER IGUATEMI BELÉM, CNPJ 84.154.160/0001-85, a qual foi objeto de outro procedimento fiscal, MPF 155/2008. com relação ao contribuinte em epígrafe não constatamos a prática de qualquer atividade pertinente a um condomínio propriamente dito.

Nos termos de reiteradas decisões emanadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, firmou-se o entendimento administrativo de que apenas o condomínio em edificações, que tem por fim exclusivo cuidar dos interesses comuns dos co-proprietários de edifícios, na forma da Lei nº 4.591, de 16/12/1964, não é pessoa jurídica ou equiparada, devendo incidir tributação sobre os valores auferidos pelos condomínios, quando decorrentes de prestação de serviços e aluguéis, equiparando-os, nestas situações, pessoa jurídica:

(...)

DAS RECEITAS DE ALUGUEL

Sobre a locação de imóveis (lojas), a jurisprudência administrativa e judicial, há muito firmou entendimento de que as receitas decorrentes de atividade de venda e locação de bens imóveis sujeitam-se à incidência de tributação de PIS/Pasep e da COFINS, por integrarem o conceito faturamento da empresa, compreendido como o resultado econômico da atividade empresarial exercida.

(...)

DO ALUGUEL PERCENTUAL

Nos contratos de locação firmados pelo contribuinte em epígrafe, o valor devido pelos lojistas a título de aluguel é determinado a partir de um percentual incidente sobre seu faturamento, desde que assegurado um valor mínimo (fixo). O valor mínimo, também conhecido como piso, é representado por uma prestação pecuniária, devida mensalmente pelo lojista. Caso o valor do aluguel percentual apurado venha a suplantar o valor do aluguel mínimo, o lojista deverá pagar, além do mínimo, quantia correspondente diferença entre os dois.

(...)

DA CESSÃO DE USO

A contabilidade apresentada pela contribuinte registra a existência de receitas de cessão de uso auferidas pelo sujeito passivo, conta 2.1.4.02.08.

Além do aluguel o locador recebe uma quantia que a doutrina denomina de res sperata, coisa esperada ou prometida. Esta última modalidade constitui uma retribuição ao empreendedor pela cessão do fundo de comércio, com toda a estrutura que o acompanha. E o que se chama de "sobrefundo de comércio", representando pelos bens imateriais de que o empreendimento é detentor, permanentemente. Dai por que se considera existir um fundo de comércio no próprio centro comercial em si, cuja parcela é cedida ao lojista.

(...)

DA CONCORRÊNCIA DESLEAL

O entendimento adotado pelo contribuinte de não recolher os tributos devidos em razão da atividade empresarial desenvolvida acarreta em competição desleal com as demais entidades que exploram o mesmo ramo de atividade no Município de Belém. Isto porque os demais empresários do ramo de "shopping center" exploram essa atividade constituídos sob a forma de sociedade empresária, recolhendo expressiva carga tributária, além de estarem sujeitos a ações fiscais variadas.

Enquanto isso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belém encontra dificuldades até para identificar os indicadores de matéria tributária referente ao contribuinte em epígrafe, visto que, além de se constituir sob a forma de condomínio, o mesmo não apresenta DIPJ/DCTF pertinentes aos rendimentos decorrentes de atividade empresarial, dificultando sobremaneira o acompanhamento tributário de seus dados fiscais.

CONCLUSÃO

Assim, e por todo o exposto, quando auferir a contribuinte receitas de terceiros, em razão do exercício de atividade tipicamente comercial, não o faz, por óbvio, ao abrigo da Lei nº 4.591/64, caracterizando-se, com relação ao exercício de tal atividade, como pessoa jurídica. Em outras palavras, sua caracterização como condomínio pressupõe, a par das formalidades legais indispensáveis, o exercício de atividades que são próprias desse tipo de associação.

Desta forma, concluímos que, apesar de condomínio não ser considerado pessoa jurídica, a exploração econômica de locação de lojas foge aos ditames da Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, Lei de Condomínio em edificações, a qual, nos artigos 1º ao 27, regula as relações entre os condôminos, obrigações, deveres e disposições concernentes à administração do condomínio, inexistindo previsão para a prática de quaisquer atos de natureza mercantil, como os efetivamente realizados pelo contribuinte em epígrafe.

Quanto aos aluguéis recebidos, seja na modalidade fixa ou percentual, há receita lícita em favor do "shopping center". Receita tributável por decorrer do contrato de aluguel, embora específico, que firmou com o lojista. O valor recebido pelo "shopping center" não foi tributado. Apenas, o seu quantitativo obedece forma estipulada de apuração: um percentual sobre as vendas mensais efetuada pelo lojista. Esse quantitativo pode ser fixo ou variável. É uma despesa do lojista. É uma receita tributável do "shopping center".

Desta forma, concluímos pela sujeição passiva tributária por parte do Condomínio Civil Iguatemi Belém, em razão da relação pessoal direta com o fato gerador dos tributos IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e COFINS, nos termos do disposto pelos artigos 121, I, e 126, III, do CTN, sendo efetuado de ofício os lançamentos de créditos tributários referentes ao IRPJ, CSLL (Reflexo), PIS/Pasep e COFINS, ano 2.003, em razão do não recolhimento/declaração espontâneo dos valores devidos.

(destacamos)

Como se observa, a Autoridade Fiscal muito pouco discorre sobre a sujeição passiva do Condomínio.

Em suma, seus fundamentos legais para tanto são: **1)** o Contribuinte autuado é um *“condomínio em imóveis edificadas”*; **2)** que *exerceu atividade empresarial, conforme atesta a documentação contábil apresentada, auferindo diversas receitas passíveis de tributação*; **3)** *apenas o condomínio em edificações, que tem por fim exclusivo cuidar dos interesses comuns dos co-proprietários de edifícios, na forma da Lei nº 4.591, de 16/12/1964, não é pessoa jurídica ou equiparada* e **4)** diante de tais circunstâncias, por força das disposições dos artigos 121, I, e 126, III, do CTN *concluimos pela sujeição passiva tributária por parte do Condomínio Civil Iguatemi Belém.*

Ao seu turno, em resumo, o Recorrido pugna que, como Condomínio ordinário, *pro indiviso*, está regularmente constituído, operando dentro de total legalidade, abarcado pela faculdade e prerrogativa da Lei Civil, regulado pelos artigos 1.314 a 1.326 do Código Civil de 2002 e a exploração do bem imóvel dá-se pelos coproprietários do imóvel, que são os únicos *contribuintes e sujeitos passivos* – e não a figura *despersonalizada do Condomínio*, que presta-se para a *representação dos condôminos e até mesmo organização dos direitos de propriedade de cada um deles.*

Acrescenta o Contribuinte que o *lançamento impugnado e o acórdão recorrido tentam tributar novamente o Condomínio, quando os condôminos já foram tributados pelo mesmo fato. A hipótese é caso inquestionável de bi-tributação.*

E, com base primordial em tal argumentação, o v. Acórdão nº 1201-001.555, ora recorrido, deu integral provimento ao Recurso Voluntário, entendendo pela impossibilidade de sujeição passiva do Condomínio:

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.

Diante de tal revés, agora, em Recurso Especial, a Fazenda Nacional argumenta que *tem-se que dentre as atividades condominiais próprias, no que tange à administração de condomínio pro indiviso sobre frações ideais, não se insere a prática de atividade tipicamente comercial. Em outras palavras, sua caracterização como condomínio pressupõe, a par das formalidades legais indispensáveis, o exercício de atividades que são próprias de entes que exibem tal natureza.*

Acrescenta que *quando o condomínio auferir receitas de terceiros, em razão do exercício de atividade tipicamente comercial (seja de forma direta, por si próprio, seja de forma indireta, por intermédio de terceira pessoa), não o faz, por óbvio, ao abrigo da lei civil que lhe serve de amparo, caracterizando-se, em relação ao exercício de tais atividades, como pessoa jurídica.*

Fundamenta que *o autuado guarda relação pessoal e direta com o fato gerador da contribuição, tal como preceitua o CTN [remete aos arts. 121, I e 126 do CTN]. Atua igualmente como uma unidade econômica, na medida em que presta serviço, auferir receita e contabiliza-a. Por decorrência, não existe, na exigência de ofício, qualquer violação à tipificação definida na norma de incidência da contribuição. Verifica-se, portanto, que o autuado, apesar de intitular-se condomínio, tem caráter societário e reclama o intuito lucrativo.*

Pois bem, a Autuação tem clara e simples premissa – conforme textualmente lá consta, não se tratando aqui de interpretação, ilação ou presunção deste Conselheiro – que *quando auferir a contribuinte [o Condomínio autuado] receitas de terceiros, em razão do exercício de atividade tipicamente negocial, não o faz, por óbvio, ao abrigo da Lei nº 4.591/64, caracterizando-se, com relação ao exercício de tal atividade, como pessoa jurídica e que o condomínio em imóveis edificadas tem por objetivo zelar pelas áreas comuns, tornando possível o aproveitamento das unidades exclusivas, sendo suas despesas divididas entre os condôminos. Trata-se, portanto, de um rateio de custos imprescindíveis à utilização do patrimônio comum, não sendo objetivo deste tipo de entidade a busca de receitas próprias, muito menos a atividade comercial ou a prestação de serviços.*

Frise-se, desde já, que também não houve qualquer investigação ou menção se os condôminos, que compõe o Condomínio Pátio Belém, tributaram ou deixaram de tributar ou suprimiram os valores de aluguel e outros valores repassados. É automática, objetiva e descontextualizada a conclusão de inadimplemento fiscal sobre as receitas e resultados registrados pela figura condominial em questão, apenas defendendo-se que esta deve ser tratado como *sociedade empresária*, devendo ser diretamente tributado pelo fato de receber todos os aluguéis e outros itens da exploração do imóvel.

Primeiramente, como comprovado nas *defesas* do Recorrido, reconhecido no v. Acórdão recorrido e pela própria Fazenda Nacional em seu *Apelo*, o Condomínio autuado trata-se – verdadeiramente - de *condomínio pro indiviso*.

Inclusive, como é praxe do mercado, conta este Condomínio com uma terceira pessoa jurídica contratada, a *Administradora*, para proceder e gerir os recebimentos e despesas da exploração imobiliária – conforme reconhecido e mencionado pela Fiscalização no próprio TVF (*vide* fls. 303)

In casu, os condôminos não possuem lojas e unidades específicas, próprias ou exclusivas, mas dividem entre si a propriedade do terreno, das edificações e instalações do

imóvel (*shopping center*) referentes a lojas e outras áreas, conforme indicado nas cláusulas da Convenção de Condomínio (fls. 367 a 368).

Em simples palavras, nos *condomínios pro indiviso* a copropriedade dá-se por partes ideais do bem, considerando-o como um todo, **não** havendo porções ou unidades específicas, delimitadas e individuais, atribuíveis a cada um dos condôminos e, por consequência, nem de *áreas* ou *partes* comuns destacadas. Toda a propriedade é *comum*. Tal modalidade condominial é regida pelas regras específicas dos arts. 1.314¹ a 1.326 (Capítulo VI, do Título III do Livro III) do Código Civil de 2002.

Já o *condomínio edilício*, figura jurídica distinta - de maneira **totalmente diversa** ao *condomínio pro indiviso* - é composto por unidades autônomas ou porções determinadas, individualizadas, de propriedade exclusiva e outras de propriedade comum aos condôminos. Essa outra modalidade condominial é regida pelas regras próprias dos arts. 1.331² a 1.358-A (Capítulo VII, do Título III do Livro III) do Código Civil de 2002 e também regulado pela Lei nº 4.591/64.

Dito isso, registre-se que consta expressa e textualmente do TVF que seria o Condomínio Pátio Belém um "*condomínio em imóveis edificadas*" e **aborda a existência de áreas comuns e fala o aproveitamento das unidades exclusivas** exatamente quando constrói a afirmativa de que o *condomínio* é apenas uma denominação formal, vez que praticaria atos comerciais de receber aluguéis e outros valores, sendo uma prestação de serviço, desvirtuando a natureza de tal instituto condominial e configurando uma verdadeira *sociedade* devendo, por isso, ser o sujeito passivo das obrigações tributárias incidentes sobre as receitas percebidas (*vide*, novamente, fls. 303).

Ora - *data máxima vênia*, conferindo todo respeito e admiração à Autoridade Fiscal - se a Fiscalização no TVF se utiliza precisamente da **análise e ponderação** de quais seriam as funções, limites e características legais *normais e típicas* dos *condomínios em imóveis*

¹ Condomínio pro indiviso

Art. 1.314. Cada condômino pode usar da coisa conforme sua destinação, sobre ela exercer todos os direitos compatíveis com a indivisão, reivindicá-la de terceiro, defender a sua posse e alhear a respectiva parte ideal, ou gravá-la.

Parágrafo único. Nenhum dos condôminos pode alterar a destinação da coisa comum, nem dar posse, uso ou gozo dela a estranhos, sem o consenso dos outros.

Art. 1.315. O condômino é obrigado, na proporção de sua parte, a concorrer para as despesas de conservação ou divisão da coisa, e a suportar os ônus a que estiver sujeita.

Parágrafo único. Presumem-se iguais as partes ideais dos condôminos.

² Condomínio edilício

Art. 1.331. Pode haver, em edificações, partes que são propriedade exclusiva, e partes que são propriedade comum dos condôminos.

§ 1º As partes suscetíveis de utilização independente, tais como apartamentos, escritórios, salas, lojas e sobrelojas, com as respectivas frações ideais no solo e nas outras partes comuns, sujeitam-se a propriedade exclusiva, podendo ser alienadas e gravadas livremente por seus proprietários, exceto os abrigos para veículos, que não poderão ser alienados ou alugados a pessoas estranhas ao condomínio, salvo autorização expressa na convenção de condomínio.

edificados, para concluir e demonstrar seu desvirtuamento, justificando, assim, a sujeição passiva imputada, essa consideração equivocada da modalidade de condomínio que estava sendo apurada no caso concreto (mormente quando possuem premissas legais de dinâmica, prerrogativas e organização da propriedade extremamente distintas e muito diferentes, regida por normas e regramentos específicos) inexoravelmente, conduz à improcedência da conclusão alcançada e da manobra perpetrada para tributar o Condomínio Pátio Bélem como contribuinte.

E com toda a cordialidade e cortesia devidas à Autoridade Fiscal, a repetida menção à *Lei nº 4.591, de 16/12/1964* no TVF reforça a presença de profundo equívoco na análise dos fatos colhidos durante a fiscalização e aplicação do Direito no lançamento de ofício em questão.

Adotou-se em relação aos fatos apurados legislação, institutos e conceitos de Direito Civil manifestamente *errados*.

Não se trata de mero *preciosismo* ou *excesso de apego técnico* aos termo da Lei; está-se diante de figuras de Direito Civil total e diametralmente diversas nas suas peculiaridades e efeitos, com características, limitações, funções e dinâmica de exercício próprias, com regramento legal especial e diverso. Não podem ser estas tratadas como figuras *iguais* ou *indiferentes* para fins da constatação do seu próprio *desvirtuamento*, o que justificou, de forma basilar, a aplicação do consequente tratamento fiscal, submetendo este *ente* ao polo passivo de obrigações tributárias.

Prestando, mais uma vez, o devido respeito à Fiscalização, é clara a improcedência legal de toda a construção *jurídica* pela qual tentou se justificar o desempenho de *atividade empresarial*, a ocorrência de infração e a sujeição passiva do Condomínio Pátio Belém.

Desenvolvendo: uma vez que trata-se de um *condomínio pro indiviso*, em que os condôminos são igualmente proprietários dos bens que geram os aluguéis, as contraprestações por cessões e outros pagamentos, o recebimento das receitas por meio dessa figura despersonalizada, valendo-se dela para as necessárias organização e divisão de despesas e receitas, é a forma mais ordinária, adequada, lógica e correta de se proceder.

Com o perdão do *excesso de didática* e simplicidade da alegoria a seguir, nesse caso, a figura o *condomínio pro indiviso* opera como um *funil*, captando pelo seu largo *bocal* os frutos da exploração do imóvel, a todos comum e, por meio de seus *bicos* (tantos quantos forem os condôminos), divide e repassa tal resultado aos *recipientes*, na proporção ajustada da sua relação patrimonial. Considerar o condomínio contribuinte das obrigações tributárias referentes às receitas que por meio dele *fluem*, seria o mesmo de se confundir *funil* com *recipiente*.

Mais do que isso: não há óbice legal para tanto e é uma das razões para existir tal instituto de *organização* da propriedade comum. Não há conduta indevida do Recorrido ou de

seus condôminos, que simplesmente valeram-se de uma figura histórica no Direito Civil para organizar recebimento da exploração dos direitos de propriedade de um bem imóvel, por meio de locações e cobrança de *ônus imobiliários* dos locatários (que diga-se, diferentemente do alegado pela Fiscalização, não configura *prestação de serviço*, no entendimento dos precedentes do próprio Supremo Tribunal Federal³).

E repita-se, a Fiscalização, na verdade, acabou por rotular o Condomínio Pátio Belém de *sociedade empresarial*, simplesmente por proceder a tal recebimento e distribuição, invocando o art. 126 do CTN para conferir-lhe capacidade tributária passiva.

Diferentemente daquilo defendido pela Fiscalização e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, não se está diante da hipótese autorizadora do 126 do CTN, vez que não existe situação em que a figura do Condomínio, *per si*, procedeu à *prestação de serviços e aluguéis*.

Não se está, também, diante de uma *sociedade de fato*, informalmente formada e operante, flagrada pelo Fisco, mas, sim, da utilização, legítima e usual de instituto, figura – e, porque não, *ferramenta* – jurídica muito antiga, criada e instituída exatamente para melhor regular as relações patrimoniais.

Claramente existe aqui, também, desrespeito ao art. 110 do CTN, pois foi olvidado (ou desconsiderado) os conceitos e o teor das normas dos arts. 1.314 a 1.326 do Código Civil de 2002, que regulam as relações condominiais instituídas e expressas na documentação apresentada antes mesmo da lavratura do Auto de Infração.

Na lógica adotada pelo Fisco, mesmo existindo uma legítima relação de copropriedade indivisível de um bem entre pessoas, o recebimento dos frutos de sua exploração pelo condomínio sempre implicará em revesti-lo de sociedade empresária e sujeito passivo de obrigações tributárias. Ora, a Lei Civil e Comercial **não** dão o respaldo para tal conclusão e ônus imposto aos administrados – muito pelo contrário, como será visto a seguir.

Há muito, exatamente visando garantir que essas relações condominiais sobre imóveis, inclusive para fins de sua exploração, não fossem tratadas como as de *contrato de sociedade*, o Legislador inseriu o art. 7º no Decreto-Lei nº 1.381/74⁴, que expressamente

³ Súmula Vinculante 31

É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis. (vide precedentes)

⁴ 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.

esclarece que os condomínios na propriedade de imóveis não serão considerados sociedades de fato, ainda que deles façam parte também pessoas jurídicas.

Essa é a legislação aplicável, que deveria ter sido considerada pela Autoridade Fiscal – mas acabou sendo diretamente contrariada.

Muito importante repetir que **não** se verificou se os condôminos, que são os efetivos proprietários do imóvel explorado, estavam deixando de tributar as receitas líquidas repassadas, de modo a, efetivamente, observando todo o cenário da exploração do *shopping center* (e também evitando o eventual excesso de ou a dupla tributação), construir-se, então, uma sólida acusação de eventual utilização indevida, ou abusiva, ou fraudulenta, ou simulada, do condomínio.

Tal fato, somado aos demais argumentos até aqui expendidos, transcende o debate de sujeição passiva e permite questionar a própria ocorrência de infração e existência de obrigações tributárias inadimplidas, na medida que, simplesmente, ao verificar o registro de fluxo financeiro nos registros de ente despersonalizado, presumiu-se a ausência de tributação de tais rubricas (por qualquer pessoa), a autuou-se tal figura jurídica.

Lembre-se que o lançamento de ofício não apurou como base de cálculo receitas atribuíveis especificamente a uma ou algumas atividades desenvolvidas **propriamente** pelo Condomínio Pátio Bélem. Foi tributada toda a receita imobiliária de aluguéis, contraprestações de cessões e outros encargos, referentes ao uso do imóvel dos condôminos.

Se o Fisco, legítima e comprovadamente, apurou que não houve a devida tributação dessa totalidade de rendimentos de exploração direta do bem imóvel, ou mesmo que o modelo de recebimento e divisão adotada pelos seus titulares não foi *correto*, deveria, então, tributar-se os condôminos – e não este *ente* despersonalizado, o *condomínio pro indiviso*, que inafastavelmente surge, *ex legis*, da simples relação copropriedade sobre um imóvel.

Ao seu turno, a norma do arts. 121⁵ e – e aquela do já mencionado 126, III⁶ do CTN - *per si*, não bastam para atribuir personalidade jurídica e sujeição passiva tributária a um

⁵ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

⁶ Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

I - da capacidade civil das pessoas naturais;

II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;

III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

condomínio pro indiviso, regularmente emanado de relação de copropriedade um singular bem imóvel, devidamente tratada e regulada na Lei Civil. Tais dispositivos apenas (e, muito corretamente) autorizam o Fisco a tributar a *pessoa* que pratica o *fato imponible*, independente de sua constituição formal ou regularidade cadastral.

No caso, os condôminos são os únicos proprietários do imóvel, sendo estes os únicos beneficiários dos valores recebidos de sua exploração.

Não pode se afirmar que (nos termos do art. 121 do CTN), era, *na verdade*, a figura do Condomínio Pátio Belém (que, repita-se à exaustão, sequer personalidade possui) que mantinha *relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador* ao invés de seus condôminos.

Essa *materialização* e posterior *individualização* de personalidade, entre o condomínio e os condôminos, procedida em relação à propriedade e à exploração do imóvel explorado, para se poder atribuir sujeição passiva ao Condomínio autuado – e não aos condôminos - é manifestamente ilegal e descabida. Ainda que exista um *condomínio pro indiviso* sobre a coisa, a relação de propriedade, seu gozo e os seus respectivos desdobramentos jurídicos sempre se operarão em relação aos titulares do bem e coproprietários.

E como já visto, inclusive sob a guarida do art. 7º do Decreto-Lei nº 1.381/74, tal condomínio estava regularmente constituído, regado e operava por intermédio de uma *Administradora*, dentro da sua própria natureza, legalmente respaldado pelos art. 1.314 a 1.326 do Código Civil, não se tratando de uma *unidade econômica ou profissional* (como trata o art. 126 do CTN), ocultada das Autoridades Fiscais.

Na mesma esteira do entendimento deste Conselheiro, acima apresentado, foi a decisão exarada por meio do v. Acórdão nº 1302-001.296, proferido pela C. 3ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta 1ª Seção, de relatoria do I. Relator Alberto Pinto Souza Junior, de votação unânime em sessão de julgamento de 21/02/2014:

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.

[...]

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. Ora, não se pode dizer 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 caso em tela, o que temos 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 pro indiviso, 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.

É verdade que o objeto de uma sociedade pode ser simplesmente a exploração econômica de um bem imóvel, mas isso não significa dizer que seja sempre necessário constituir uma sociedade para explorar economicamente uma co-propriedade. Na verdade, parece que estamos diante de opções legais colocadas ao alvedrio dos coproprietários.

Resta, então, um único ponto, o qual reside em saber se o fato de os coproprietários 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:

(...)

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. Fica claro assim que o legislador não só deu opções de que a copropriedade 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. (destacamos)

Posto isso, a Autuação tem fundamentação equivocada, carente e improcedente, sendo também indevida a *personificação* e *eleição* do Condomínio Pátio Belém como sujeito passivo das supostas obrigações tributárias estampadas na Autuação em tela, havendo notório erro na identificação do sujeito passivo (e consequente desatendimento ao art. 142 do CTN), merecendo serem canceladas as exações impostas.

Nesse sentido, o v. Acórdão nº 1201-001.555 é irretocável e não merece reforma.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para manter o cancelamento integral do lançamento de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator em suas conclusões pelo conhecimento parcial do recurso especial porque, em circunstâncias semelhantes, não demandaria embargos de declaração para constituição do prequestionamento acerca da natureza do vício que resultou na desconstituição da exigência aqui formulada. O fato de o acórdão recorrido concluir pela improcedência da exigência em face de erro na sujeição passiva, sem qualquer ressalva da caracterização deste vício como formal, é suficiente para indicar que de vício material se trata e suscitar o dissídio jurisprudencial em face de paradigma que, em circunstância semelhantes, concluisse pela caracterização do vício como formal.

Contudo, o paradigma nº 301-33.686 foi editado em circunstâncias distintas da presente. Tratava-se, ali, de erro de sujeição passiva verificado em lançamento formalizado contra pessoa jurídica extinta por incorporação, hipótese na qual a participação da sucessora desde a constituição do crédito tributário afeta, significativamente, a conclusão de que o erro se limitaria à indicação do nome do sujeito passivo no lançamento. No presente caso, diversamente, a discussão contempla a legislação de regência de condomínio *pro indiviso* e da exploração da propriedade em tais circunstâncias, aspectos não cogitados no paradigma.

Nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os

recentes Acórdãos n.º 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF n.º 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevralgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

No mérito, esta Conselheira divergiu do I. Relator, para dar provimento parcial ao recurso especial da PGFN, por se convencer da sujeição passiva do autuado em face dos fundamentos expostos no voto condutor do Acórdão n.º 9101-002.813, de lavra da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, proferido contra o mesmo sujeito passivo, mas em relação a exigências de IRPJ e CSLL, também no ano-calendário 2003.

De fato, diversamente do que argumenta a Contribuinte, a figura do Condomínio no presente caso não se presta à mera *representação dos condôminos e até mesmo organização dos direitos de propriedade de cada um deles*. As referências trazidas no voto condutor do Acórdão n.º 9101-002.813 bem demonstram o exercício de atividade econômica por esse ente constituído pelos condôminos, no seguintes termos:

De outra banda, no Relatório Fiscal (fls. 300 e ss) consta que os lojistas que ocupam as unidades do *shopping center* se obrigam a pagar valor a título de “aluguel percentual”, que corresponde a “*percentual incidente sobre seu faturamento, desde que assegurado um valor mínimo (fixo)*”, sendo que caso o valor do aluguel percentual apurado venha a suplantar o valor do aluguel mínimo (também referido como “*piso*”), o lojista deverá pagar, além do mínimo, quantia correspondente à diferença entre os dois.

Trazendo a baila os exemplos de que se serviu o Relator do acórdão recorrido, tem-se que, de fato, quando duas ou mais pessoas têm propriedade comum de um bem imóvel, os rendimentos da locação de tal imóvel (ou mesmo de mais de uma parte dele) são tributados na pessoa dos condôminos (co-proprietários), sejam eles pessoas físicas ou jurídicas. A simples copropriedade não tem o condão de caracterizar o condomínio como sociedade de fato, o que vai ao encontro do que estabelece o art. 7º do Decreto-Lei n.º 1.381, de 1974, base legal do art. 155 do RIR/1999 (“*os condomínios na propriedade de imóveis não serão considerados sociedades de fato, ainda que deles façam parte também pessoas jurídicas*”).

Ocorre, no entanto, que, o exercício de atividade de *shopping center*, como a que o Contribuinte autuado se dedica não constitui simples locação de imóvel ou parte de imóvel, nem é ele mero ente repassador que transfere o produto da atividade mensalmente aos condôminos, como afirma em suas contrarrazões.

Nesse sentido, convém observar que os exemplos trazidos no acórdão recorrido muito se distanciam do caso presente, uma vez que não dizem respeito a uma sociedade de fato que tem receitas escrituradas em um livro Razão, receitas identificadas como de cessão de uso – no dizer da Fiscalização: “*sobrefundo de comércio, representada pelos bens imateriais de que o empreendimento é detentor*”, além de receitas financeiras, por exemplo.

O que se tem no caso em apreço, na realidade, é o exercício de atividade econômica bem mais complexa, que se encaixa na definição de atividade empresarial do art. 966 do Código Civil de 2002 (“*atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços*”), a seguir reproduzido juntamente com o art. 982 do

mesmo *codex*, que define como sociedade empresária aquela que "*tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário*" (sublinhou-se):

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

(...)

Art. 982. Salvo as exceções expressas, considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro (art. 967); e, simples, as demais.

No caso presente, a análise das atividades ao encargo do condomínio, para a execução das quais foi contratada empresa terceira (vide contrato firmado com a empresa "AD Shopping Agência de Desenvolvimento de Shopping Centers S/C Ltda.", às fls. 50 e ss) bem evidencia que muito além de apenas ceder espaço para uso dos lojistas e por isso ser remunerado, o condomínio autuado não só estabelece relação comercial com os lojistas, como exerce atuação sinérgica com eles, no intuito de promover suas vendas de produtos e serviços, sendo recompensado pelos resultados alcançados através do percentual que recebe do faturamento do lojista.

Veja-se que a descrição dos serviços em questão começa pela "*administração comercial do SHOPPING IGUATEMI BELÉM, em todos os seus aspectos*" (item 3.1.1 do contrato), atividade dentro da qual se inserem não apenas a gestão do *shopping* em si e a gestão comercial dos contratos com os lojistas mas até ações promocionais, de *marketing* e de publicidade, além da gestão do *mix* de lojas, como se vê a seguir:

- subitem "m": "*gestão do fundo de promoção*", a qual engloba "*o planejamento e execução das atividades promocionais, diretamente com pessoal da estrutura local do SHOPPING CENTER ou com terceiros*", a "*seleção e contratação dos serviços de agências de publicidade, assessoria de imprensa, produtores de eventos e demais prestadores de serviços para atividade de promoção e marketing do SHOPPING CENTER*" e a "*supervisão e acompanhamento do planejamento, aprovação e execução das campanhas publicitárias, promocionais e de relações públicas do SHOPPING IGUATEMI BELÉM*";

- subitem "h": revisão do "*tenant mix*", que vem a ser o plano de distribuição dos tipos e tamanhos de lojas pelo *shopping center*, de modo a gerar conveniência lucrativa para os lojistas e para os empreendedores dos shopping centers.

[...]

Anote-se, ainda, que, de forma coerente com a atuação empresarial que o condomínio tem na promoção dos negócios dos lojistas que se instalam no seu *shopping center*, parte da sua remuneração corresponde à percentual incidente sobre o faturamento do lojista.

Além disso, a Fiscalização esclarece que as atividades próprias dos condomínios em imóveis edificadas, no caso em apreço, são exercidas em nome de outro 3 Acórdão da DRJ Belém nº 0123.033, reproduzindo trecho do acórdão nº 0115.577 da mesma Delegacia, que apreciou o lançamento de Contribuição para o PIS/Pasep, o qual deu origem ao já referido processo nº 10280.720815/200829. CNPJ: Condomínio Shopping Center Iguatemi Belém, CNPJ 84.154.160/000185, que inclusive, foi objeto de outro procedimento fiscal, sob o MPF 155/2008.

Esclareça-se não haver dúvida que se trata aqui, em relação ao imóvel explorado, de condomínio *pro indiviso*. Quando o Termo de Verificação Fiscal traz referência a "condomínio em imóveis edificadas", a autoridade fiscal assim faz justamente para apontar que esta não é a natureza do autuado. Veja-se:

A administração de um verdadeiro condomínio em imóveis edificadas tem por objetivo zelar pelas áreas comuns, tornando possível o aproveitamento das unidades exclusivas, sendo suas despesas divididas entre os condôminos. Trata-se, portanto, de um rateio de custos imprescindíveis à utilização do patrimônio comum, não sendo objetivo deste tipo de entidade a busca de receitas próprias, muito menos a atividade comercial ou a prestação de serviços. Nesse sentido, cabe informar que as atividades típicas de administração de condomínio vêm sendo desempenhadas por parte de outra entidade denominada de CONDOMÍNIO SHOPPING CENTER IGUATEMI BELÉM, CNPJ 84.154.160/0001-85, a qual foi objeto de outro procedimento fiscal, MPF 155/2008. Já **com relação ao contribuinte em epígrafe não constatamos a prática de qualquer atividade pertinente a um condomínio propriamente dito.**

Não se vislumbra, assim, nestas considerações, um referencial a partir do qual se afirma o seu desvirtuamento como motivação para a exigência fiscal.

Há, ainda, outras indicações na acusação fiscal aos condomínios regidos pela Lei nº 4.591/64, mas elas se prestam, apenas, a apontar que neste contexto não há tributação, e **não** para afirmar que o sujeito passivo, apesar de organizado sob esta regência legal, praticara atividades tributáveis. Isto é o que se vê no seguinte excerto:

Nos termos de reiteradas decisões emanadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, firmou-se o entendimento administrativo de que apenas o condomínio em edificações, que tem por fim exclusivo cuidar dos interesses comuns dos coproprietários de edifícios, na forma da Lei nº 4.591, de 16/12/1964, não é pessoa jurídica ou equiparada, devendo **incidir tributação** sobre os valores auferidos pelos condomínios, quando **decorrentes de prestação de serviços e aluguéis**, equiparando-os, nestas situações, pessoa jurídica:

[...]

Mais uma referência à Lei nº 4.591/64 consta na seguinte transcrição, pela autoridade lançadora, de decisão denegatória de segurança em mandado de segurança impetrado por outro condomínio:

Adentrando no mérito propriamente dito, verifico que a autora pretende obter o mesmo tratamento tributário dos condomínios imobiliários, com base no art. 11 da Lei n. 4.591/64:

Art. 11. Para efeitos tributários, cada unidade autônoma se trata como prédio isolado, contribuindo o respectivo condômino diretamente, com as importâncias relativas aos impostos e taxas federais, estaduais e municipais, na forma dos respectivos lançamentos.

Esta equiparação, porém, esbarra na nítida diferença entre um condomínio, por exemplo, de edifício residencial ou comercial e a megaestrutura de um shopping center. Neste, há verdadeiro fundo de comércio que, prestando serviços aos lojistas e consumidores, percebe faturamento e visa ao lucro.

Como reconhece a própria exordial, "a autora representa um conjunto de investidores, reunidos em torno da figura jurídica de condomínio, que reuniu capital para construir e manter o Shopping Center Recife" (fl. 12). Logo, por esta atividade, "recebe do lojista o valor correspondente a uma fatia do faturamento (...) mediante percentual previamente acordado" (fl. 12).

Independentemente do nomen juris adotado em seus atos, trata-se de uma verdadeira empresa (ou entidade a esta equiparada), congregando investimentos mediante affectio societatis, os quais convergiram para a construção e manutenção de um centro comercial, fonte de expressivo lucro.

Não se trata de entidade sem fins lucrativos, que reduz custos para atender melhor ao interesse de terceiros. **A gestão, no caso, é dirigida ao lucro, razão pela qual o aporte dessas verbas, mediante a prestação de serviços, perfaz faturamento tributável.**

Registro, por fim, que a Primeira Seção do colendo Superior Tribunal de Justiça já teve a oportunidade de se pronunciar sobre o recolhimento de COFINS pelos shoppings centers.

Em embargos de divergência, discutiu-se a incidência do PIS e da COFINS sobre os valores percebidos a título de "aluguel percentual", concluindo a Corte Superior pela possibilidade de tributação:

[...] (*destaques do original*)

Assim, com as devidas vênias, não se vislumbra em tais referências qualquer equívoco na análise dos fatos ou na aplicação do direito ao presente caso, mas apenas indicações do que alegavam os interessados. No mesmo sentido são as constatações expressas no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.813:

Compulsando-se os autos verifica-se que na Convenção de Condomínio (fls. 75 e ss) através da qual o condomínio autuado foi instituído⁷ consta que as unidades autônomas que compõem o condomínio integram o "Shopping Center Iguatemi Belém", bem como que as condôminas (Multicorp e Prebeg) são titulares de partes ideais correspondentes a percentuais do quantitativo das unidades autônomas que formam o condomínio, em regime "'pro indiviso', na forma do art. 623 e seguintes do Código Civil Brasileiro" (referia-se ao Código de 1916, sendo que os dispositivos correspondentes no Código Civil de 2002 correspondem aos arts. 1314 e ss). É dizer, trata-se de condomínio em que a copropriedade se estabelece sobre bem que não se divide materialmente mas de forma idealizada (fração ideal).

Aliás, a respeito da natureza do condomínio em análise, de início já cumpre esclarecer que a Fiscalização afirmou que, segundo as decisões da Receita Federal, apenas para os condomínio em edifício é que a tributação recai sobre os condôminos. No entanto, um primeiro equívoco que observo na decisão recorrida é quando afirmou:

"Assim, entendo equivocado o Relatório Fiscal quando trata a recorrente como 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 que forma um condomínio pro indiviso".

Pois, em nenhum momento a Fiscalização afirmou que o caso em apreço se tratava de um condomínio edilício.

Assim, firmada a sujeição passiva do autuado, desnecessário se mostra investigar se os condôminos tributaram ou deixaram de tributar os valores recebidos. De toda a sorte, releva notar a disparidade entre os valores recebidos e repassados, na forma também destacada no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.813 e constatada pela autoridade julgadora de 1ª instância em face de elementos trazidos em defesa pelo sujeito passivo:

Observe-se, também, a significativa diferença entre o que é faturado pelo condomínio e o que é repassado aos condôminos, diferença essa que foi assim sublinhada no acórdão que julgou a impugnação ao presente lançamento⁸ (grifos originais):

Veja-se, ainda, que o Razão e os extratos bancários trazidos aos autos pelo próprio interessado demonstram que a receita total (bruta) auferida pelo condomínio é significativamente superior aos valores "repassados" aos condôminos a título de "remessa de aluguel", correspondendo apenas a uma fração da receita total do condomínio. Com efeito, no mês de fevereiro de 2003, a receita apurada pelo condomínio, conforme consolidada pela autoridade fiscal no Demonstrativo de fl. 126, foi de R\$ 973.459,55, enquanto o total

⁷ Então Condomínio Civil Iguatemi Belém, posteriormente Condomínio Voluntário Pátio Belém.

⁸ Acórdão da DRJ Belém nº 0123.033, reproduzindo trecho do acórdão nº 115.577 da mesma Delegacia, que apreciou o lançamento de Contribuição para o PIS/Pasep, o qual deu origem ao já referido processo nº 10280.720815/200829.

“repassado” aos condôminos foi de R\$ 589.903,56 (como se constata na cópia do Razão, às fls. 373/396, e na cópia de extrato de conta-corrente, à fl. 404), o mesmo se verificando em relação aos meses subseqüentes do ano-calendário de 2003. Ou seja, a prova trazida aos autos pelo impugnante não lhe vem em proveito, muito antes confirmando que a receita que auferi é diversa daquela a que fazem jus os condôminos, também ratificando a conclusão de que tal faturamento não foi, como deveria haver sido, oferecido à tributação.

[...]

No que se refere à alegação do Recorrido de que não auferi renda na medida em que a receita decorrente dos aluguéis não pertence a ele, mas aos seus condôminos, proprietários dos imóveis locados, tem-se que não se sustenta, uma vez que, como se viu, a receita operacional de que decorre a atuação fiscal corresponde à atividade empresarial exercida pelo autuado. À corroborar tal conclusão a antes destacada diferença entre os valores recebidos dos lojistas e transferidos aos condôminos, além do fato, também destacado no acórdão de primeira instância, de que *“é o autuado quem contrata, auferi e escritura em nome próprio receitas de aluguéis e demais valores previstos nos contratos respectivos (cessão de direito de uso, multas rescisórias, taxas de transferências etc), juntamente com as correspondentes despesas efetuadas no auferimento desses valores”*.

Note-se como o exercício desta atividade empresarial pelo autuado implica o repasse, apenas, do valor líquido aos condôminos, aspecto de todo relevante quando se trata da incidência de contribuições sobre o faturamento, como no presente caso.

No mais, mesmo quando a área comum explorada no *shopping center* se limita ao estacionamento, o voto condutor do Acórdão nº 9101-002.813 bem observa que:

Vale aqui destacar julgado da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça STJ em que se considerou que *shopping center*, mesmo que constituído na forma de condomínio, tem atuação empresarial, possuindo capacidade tributária passiva independentemente de estar regularmente constituído como pessoa jurídica, na inteligência do art. 126, inciso III, do CTN (Recurso Especial nº 1.301.956RJ, 10/02/2015, Relator Ministro Benedito Gonçalves).

Confira-se a ementa e os excertos a seguir do julgado (sublinhou-se):

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO ANULATÓRIA. COFINS. BASE DE CÁLCULO. LC N. 70/1991. LOCAÇÃO DE VAGAS EM ESTACIONAMENTO EM CENTRO COMERCIAL SHOPPING CENTER . RECEITA SOBRE A QUAL INCIDE A COFINS.

1. A receita proveniente da locação de vagas em estacionamento em centros comerciais shopping centers , mesmo que estes estejam estruturados na forma de condomínio, compõe a base de cálculo da COFINS, por força do art. 2º da LC n. 70/1991, porquanto referidos centros comerciais são unidades econômicas autônomas para fins de tributação, nos termos do art. 126, inciso III, do CTN.

2. Recurso especial não provido.

(...)

De fato, os shopping centers ou centros comerciais de prestação de serviços ou venda de produtos não têm uma estrutura societária obrigatória delineada no ordenamento jurídico; porém, o condomínio que se forma tem a natureza jurídica das pessoas jurídicas condôminas, locatárias ou proprietárias, ou das pessoas jurídicas de direito privados que, em conjunto, construíram o empreendimento para exploração desse ramo de atividade; tudo a depender do seu objeto social e/ou da forma de sua constituição.

E a sociedade de comerciantes empresários, ou de sociedades empresárias, mesmo que constituída em forma de condomínio (shopping centers), caracteriza

unidade econômica, autônoma em relação aos condôminos e suas atividades, com finalidade e receita próprias, inclusive como se pode presumir da simples existência de inscrição específica no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas CNPJ.

Se no caso, o centro comercial recorrente não foi adequadamente constituído, em sua forma societária, totalmente pertinente, portanto, a aplicação do art. 126, III, do CTN, segundo o qual a capacidade tributária passiva independe de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

Já neste caso, a área comum explorada corresponde, também, às lojas, que são propriedade comum dos condôminos. Não optaram eles, portanto, por distinguir partes que lhes coubessem exclusivamente. Como bem anotado pelo I. Relator, os *condôminos não possuem lojas e unidades específicas, próprias ou exclusivas, mas dividem entre si a propriedade do terreno, das edificações e instalações do imóvel (shopping center) referentes a lojas e outras áreas*. Contudo, também optaram por não explorar esta propriedade em contratos firmados entre os dois proprietários e os locatários, mas sim constituindo um ente, e não só para atribuir-lhe a figuração nesses contratos, como também para o amplo exercício da atividade econômica.

Relevante anotar que não se vislumbra nos arts. 1.314 a 1.326 do Código Civil qualquer permissão para constituição de ente sob a natureza de administrador condominial com esta autonomia negocial. Extrai-se da legislação civil que são condôminos os proprietários de coisa indivisível. Ao mesmo tempo em que têm direito de usufruir da propriedade respeitando o exercício do mesmo direito pelos demais condôminos, têm o dever de contribuir para as despesas e dívidas decorrentes da propriedade. Os frutos devem ser partilhados, e os condôminos podem eleger um administrador, cuja sumária descrição de atribuições nos arts. 1.323 a 1.326 do Código Civil, evidencia sua ação como mero mandatário nas contratações.

Trata-se, portanto, de simples relação jurídica decorrente da propriedade comum de um imóvel que demanda administração, distintamente do investimento em *shopping center* que já é estruturado em propriedade comum para exploração conjunta dos frutos do imóvel, como bem destacado no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.813, ao referir manifestação da 2ª Turma da CSRF na matéria:

Também na esfera administrativa há jurisprudência nessa mesma linha. Com efeito, em situação muito semelhante a ora enfrentada, a 2ª Turma da CSRF (acórdão nº CSRF/0201.995, de 05/07/2005, Relator Henrique Pinheiro Torres), por maioria de votos, deu provimento ao recurso especial fazendário, reformando acórdão da 3ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, que considerara que "*o condomínio, por não ser pessoa jurídica, não pode ser sujeito passivo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, sob pena de ferir-se o Princípio da Legalidade Estrita*". Confira-se a ementa do julgado:

COFINS — ILEGITIMIDADE PASSIVA. A sujeição passiva dos tributos e das contribuições em geral não está necessariamente afeta à forma jurídica adotada pelas empresas (sociedades, associações etc) em seu ato constitutivo, mas sim a ter o agente relação direta ou, em alguns casos, indireta, com o fato jurídico-econômico antevisto na norma impositivo como necessário e suficiente à ocorrência do fato gerador do tributo ou da contribuição. Com isso aquele que obtém faturamento em decorrência da venda de serviços de qualquer natureza figura deve assumir o pólo passivo da obrigação tributária da Cofins.

Recurso especial provido.

De se assinalar que o voto condutor do acórdão em questão deixou assentado que o condomínio do *shopping center* autuado, "*possuindo ou não personalidade jurídica tem, de fato, o affectio societatis consistente no objetivo empresarial de explorar*

comercialmente os serviços do estacionamento visando faturamento e lucro", concluindo que "nessa atividade comercial, a autuada deixa de se comportar como condomínio para personificar em todos os aspectos uma empresa prestadora de serviços normal".

Vale destacar interessante trecho deste julgado em que o Relator se serve de excerto de declaração de voto do acórdão recorrido para assinalar o caráter empresarial da atividade de *shopping center* exercida pelo condomínio autuado⁹:

Antes porém, como bem observou a Conselheira Luciana Pato Peçanha Martins, em sua declaração de voto, que passo a transcrever:

(...) da análise da escritura de instituição, especificação e convenção do Condomínio do Shopping Center Recife (fls. 91/68), da Convenção do Condomínio do Shopping Center Recife (fls. 228/243) e da Escritura declaratória de normas gerais complementares regedoras das locações e outras avenças dos salões comerciais situados no Shopping Center Recife (fls. 287/304) verifica-se que o "Condomínio do Shopping Center Recife", apesar de intitular-se condomínio, tem caráter societário e reclama o intuito lucrativo. Trata-se de uma associação dos chamados "condôminos-empresendedores" (Ancor— Empreendimentos Comerciais S.A., Encisa Engenharia Comércio e Indústria S.A., Magus Investimentos Ltda, Milburn do Brasil Ltda, Ceres — Fundação de Seguridade Social do Sistemas Embrapa e Embrater), coproprietários do Shopping Center Recife com a finalidade principal de explorar comercialmente a locação de lojas. Nos documentos mencionados fica claro que são estes "condôminos-empresendedores" que ditam as regras de convenção de condomínio e as normas das locações.

Sob o enfoque econômico, os centros comerciais constituem-se em espécie de associação organizacional, que tem em mira os ganhos de eficiência. O professor e economista Carlos Geraldo Langoni, opinando sobre a nova forma de atividade mercadológica, assegura que há nela a participação de investidores em uma atividade única, na qual cada um faz a sua parte, visando o faturamento, os lucros.

É essa caracterização como “condôminos-empresendedores”, já presente desde o investimento inicial no imóvel posteriormente explorado, que caracteriza o ente por eles constituído como uma empresa destinada ao exercício de atividade econômica, sujeita à tributação prevista para a atividade. Distinta é a condição dos integrantes em condomínio edilício, que promovem apenas **locação** e de **partes comuns**, como também citado no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.813:

Não há que se falar, por outro lado, em aplicação ao caso, como reclama o Recorrido, do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 2, de 2007, que a seguir se transcreve (sublinhou-se):

Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 2, de 2007 DOU 28.03.2007 Dispõe sobre o tratamento tributário dos rendimentos decorrentes de locação de partes comuns de condomínio edilício.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 230 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 30, de 25 de fevereiro de 2005, e tendo em vista o que consta no processo nº 10980.010644/200596, declara:

Artigo único. Na hipótese de locação de partes comuns de condomínio edilício, será observado o seguinte:

⁹ Na citação do entendimento de Carlos Geraldo Langoni é feita referência à obra *Shopping Centers Aspectos jurídicos e suas origens*. (VERRI, Maria Elisa Gualandi. Belo Horizonte: Dei Rey, 1996. p. 38/44).

I - os rendimentos decorrentes serão considerados auferidos pelos condôminos, na proporção da parcela que for atribuída a cada um, ainda que tais rendimentos sejam utilizados na composição do fundo de receitas do condomínio, na redução da contribuição condominial ou para qualquer outro fim;

II - o condômino estará sujeito ao cumprimento de todas as exigências tributárias cabíveis, relativamente aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF), especialmente no que tange às normas contidas na legislação do imposto sobre a renda referentes à tributação de rendimentos auferidos com a locação de imóveis.

Ora, o ADI em questão trata da hipótese de locação de partes comuns de condomínio edilício. Ocorre que, como se viu, o exercício de atividade empresarial pelo Recorrido lhe confere capacidade tributária passiva, sujeitando-se a renda decorrente dessa atividade à incidência de IRPJ na forma do art. 126, III, do CTN.

Ademais, como assinala o Recorrido em suas contrarrazões e como deixa consignado o acórdão recorrido, o condomínio autuado **é ordinário** (arts. 1.314 a 1.330 do Código Civil de 2002) **e indiviso** (a copropriedade se estabelece sobre bem que não se divide materialmente mas de forma idealizada fração ideal), **e não edifício** (arts. 1.331 e ss do Código Civil de 2002, em que há partes exclusivas e partes comuns).

Em suma, a legislação civil permite a constituição de um administrador da propriedade comum, que receberá os frutos e pagará as despesas do imóvel, partilhando o resultado entre os condôminos. Contudo, no presente caso, não se compartilha da conclusão do I. Relator de que os condôminos se organizaram sob o ente para “recebimento da exploração dos direitos de propriedade de um bem imóvel”, mas sim sob um ente, que pretenderam despersonalizado, para exploração daqueles direitos, o que conduz à conclusão assim validamente exposta no Acórdão nº 9101-002.813:

Dito isso, outra não pode ser a conclusão senão a de que se aplicam aqui os arts. 121 e 126, inciso III, do Código Tributário Nacional CTN, colocando-se o condomínio autuado na condição de sujeito passivo dos tributos que decorrem da atividade empresarial que exerceu, independentemente de estar regularmente constituído como pessoa jurídica. Vale transcrever os dispositivos em questão:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal, diz-se:

I – o contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; (...)

Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

(...)

III – de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

Mais especificamente no âmbito do imposto sobre a renda, aplicase aqui o art. 146 do RIR/1999, o primeiro do Livro II "Tributação das Pessoas Jurídicas", que, através de seu § 1º, estatui que a condição de contribuinte do IRPJ recai sobre "todas as firmas e sociedades, registradas ou não". Confira-se:

LIVRO II TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS

TÍTULO I CONTRIBUINTES E RESPONSÁVEIS

SUBTÍTULO I CONTRIBUINTES

Art. 146. São contribuintes do imposto e terão seus lucros apurados de acordo com este Decreto (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27):

I - as pessoas jurídicas (Capítulo I);

II - as empresas individuais (Capítulo II).

§ 1º As disposições deste artigo aplicam-se a todas as firmas e sociedades, registradas ou não (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27, § 2º).

E aqui convém também esclarecer que, **ao contrário do que fora consignado no acórdão recorrido**, a presente autuação não significa uma exigência de um contrato de sociedade, para exploração da atividade em comum. **Não foi isso que disse a Fiscalização.** Ela apenas identificou que o CNPJ 83.368.894/000102, objeto do Mandado de Procedimento Fiscal nº 156/2008, exercia atividade empresarial no ano de 2003, e, a partir das receitas que o próprio condomínio contabilizava em seus livros, efetuou os lançamentos de ofício em face da identificação que tais receitas eram tributáveis.

Registre-se, contudo, que em recurso voluntário a Contribuinte apresentou pedidos subsidiários, para além das alegações de erro de sujeição passiva e bitributação, sob os seguintes títulos:

2.6 – PRINCÍPIO DA EVENTUALIDADE. DA TRIBUTAÇÃO DOS VALORES RESTITUÍDOS *[por locatários]*. INEXISTÊNCIA DE RECEITA OU DISPONIBILIDADE DE RENDA. NECESSIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO

2.7 – PRINCÍPIO DA EVENTUALIDADE. MULTA DE MORA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL EXPRESSA. IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA.

Tais argumentos de defesa não foram apreciados no acórdão recorrido, razão pela qual prover o recurso fazendário, que pleiteia o restabelecimento do lançamento em sua integralidade. Necessário se faz o retorno ao Colegiado *a quo* para que se prossiga na apreciação do recurso voluntário.

Estas as razões, portanto, para conhecer parcialmente do recurso especial da PGFN e dar-lhe parcial provimento, restabelecendo-se a exigência exonerada no acórdão recorrido, mas com retorno ao Colegiado *a quo*.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, no mérito, acompanhei o voto do Conselheiro Relator pelas conclusões, orientando meu voto para negar provimento do recurso especial da Fazenda Nacional.

O voto condutor do acórdão recorrido afirma que “*não seria correto afirmar que a simples exploração de um imóvel pelos seus coproprietários, tornemnos 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).*” De fato.

Receber aluguéis e os distribuir, como pontuou o próprio voto condutor do acórdão recorrido, não tem o condão de levar à equiparação da atividade exercida pelos condomínios como empresarial.

O que faz com que uma atividade especificamente exercida, por qualquer ente, personalizado ou não, possa ser considerada empresarial, não é propriamente o que é feito, mas a forma como se a exerce; é a verificação de que existe uma articulação dos fatores produtivos com vistas à partilha de resultados operada de forma una, profissional e organizada, assim apresentando-se o ente perante a sociedade (clientes, fornecedores, credores, etc.).

Assim, para que a acusação fiscal logre comprovar que uma pessoa, física ou jurídica, ou um ente despersonalizado qualquer, exerce atividade empresarial, para efeitos de tributá-los como tal, é necessário que haja, para além de citação de legislação e doutrina, uma descrição das características específicas do caso concreto que levem à conclusão de que os fatos em questão se encaixam em tal hipótese.

E é aí que o auto de infração em questão é insuficiente.

Isso não passou despercebido pelo i. Relator do presente recurso especial, que menciona em seu voto acima (grifos do original):

(...)

Pois bem, a Autuação tem como clara e simples premissa – conforme textualmente lá consta, não se tratando aqui de interpretação, ilação ou presunção deste Conselheiro – *que quando aufere a contribuinte [o Condomínio autuado] receitas de terceiros, em razão do exercício de atividade tipicamente negocial, não o faz, por óbvio, ao abrigo da Lei nº 4.591/64, caracterizando-se, com relação ao exercício de tal atividade, como pessoa jurídica e que o condomínio em imóveis edificadas tem por objetivo zelar pelas áreas comuns, tornando possível o aproveitamento das unidades exclusivas, sendo suas despesas divididas entre os condôminos Trata-se, portanto, de um rateio de custos imprescindíveis à utilização do patrimônio comum, não sendo objetivo deste tipo de entidade a busca de receitas próprias, muito menos a atividade comercial ou a prestação de serviços.*

(...)

Ao analisar o Termo de Verificação Fiscal (TVF), vejo que, realmente, a acusação feita pela autoridade autuante foi deveras abstrata, não havendo a indicação dos fatos e características específicas do caso concreto, isto é, não havendo a enumeração de características específicas do Condomínio Pátio Belém, que demonstrem que este não faz mero recebimento e repasse de valores de aluguéis, mas sim exerce efetivamente atividade de “empresa”.

A acusação fiscal, constante do TVF, limitou-se a argumentar, genericamente, que os condomínios se tornam sociedades empresárias simplesmente por receberem valores de aluguéis e os distribuir aos condôminos.

Toda a fundamentação que o TVF traz sobre a possibilidade de os condomínios poderem exercer atividade empresarial é, *em teoria*, válida -- e, não sem antes pontuar a devida vênua, aqui reside a minha principal divergência quanto ao voto do i. Conselheiro Relator do presente recurso especial. Ocorre que, de fato, uma análise mais detida do TVF leva à conclusão de que o agente autuante, com o devido respeito ao seu minucioso trabalho, não foi capaz de relacionar a teoria com a prática, isto é, não logrou demonstrar, por meio da indicação específica de fatos e características *do caso concreto*, como e por que aquela teoria ali citada se aplicaria ao caso do Condomínio Pátio Belem.

Considerando que não cabe ao julgador aperfeiçoar a acusação fiscal, tendo em vista que isso implicaria afronta ao devido processo legal e cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo, o único resultado possível do presente processo, no meu entendimento, -- com o maior respeito aos entendimentos em contrário -- é declarar a **insuficiência da autuação, por**

vício de motivação, e foram essas as razões que me levaram a, uma vez conhecido o recurso especial da Fazenda Nacional, orientar meu voto pelo seu não provimento no caso dos autos.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Declaração de Voto

Conselheira Andréa Duek Simantob

Já havia votado quanto ao conhecimento, cuja votação, aliás, foi encerrada.

Por seu turno, quanto ao mérito optei por pedir vista deste processo e, no julgamento, entendi de forma divergente ao exposto pelo substancial voto do i. Relator, conforme passo a expor.

Cumpre-me, inicialmente, enfatizar que esta 1ª Turma da CSRF julgou, em 10/05/2017, recurso especial interposto pela Fazenda Nacional no processo administrativo fiscal nº 10280.720817/2008-18, que trata de lide em quase tudo idêntica à que ora se examina.

Conforme foi mencionado no relatório, o procedimento fiscal que deu origem ao lançamento de COFINS objeto dos presentes autos levou também à formalização de outros dois processos administrativos tributários: nº 10280.720817/2008-18, que trata de créditos tributários de IRPJ e CSLL, e nº 10280.720815/2008-29, que cuida da cobrança de PIS. Todos os lançamentos referem-se ao mesmo período (ano-calendário 2003) e são incidentes sobre as mesmas receitas, escrituradas e não declaradas, constatadas pela Fiscalização (receitas de aluguel, de aluguel percentual, de cessão de uso do fundo de comércio, receitas financeiras e outras receitas).

No processo nº 10280.720817/2008-18, a PGFN interpôs recurso especial visando a reforma do Acórdão nº 1302-001.296, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, que deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte CONDOMÍNIO VOLUNTÁRIO PÁTIO BELÉM com fundamento na mesma tese abraçada pelo Acórdão nº 1201-001.555, combatido pelo recurso especial fazendário no presente processo: o lançamento seria improcedente em razão da impossibilidade de o condomínio figurar como sujeito passivo da obrigação tributária reconhecida nos autos de infração.

Assim, tendo em conta que o caso julgado em 2017 em tudo se assemelha ao que ora se julga, e por compartilhar do entendimento que prevaleceu no Acórdão nº 9101-002.813, adoto aqui as razões expostas naquela decisão para concluir pela procedência da pretensão recursal da Fazenda Nacional.

Expôs a decisão cujos fundamentos acolho como meus:

A controvérsia trazida à apreciação desta 1ª Turma da CSRF reside em determinar se os valores recebidos pelo condomínio autuado dos lojistas que possuem lojas no *shopping center* por ele constituído representam receita operacional do condomínio, oriunda de atividade empresarial sua, sofrendo a tributação de IRPJ e CSLL (os lançamentos de Contribuição para o PIS/Pasep e o de COFINS se encontram em outros processos); ou se os sujeitos passivos dos tributos incidentes sobre o retorno econômico do empreendimento só podem ser os co-proprietários já que o condomínio não tem

personalidade jurídica e os contratos de aluguel são celebrados pelos próprios condôminos, como entendeu a Turma recorrida.

Compulsando-se os autos verifica-se que na Convenção de Condomínio (fls. 75 e ss) através da qual o condomínio autuado foi instituído consta que as unidades autônomas que compõem o condomínio integram o "Shopping Center Iguatemi Belém", bem como que as condôminas (Multicorp e Prebeg) são titulares de partes ideais correspondentes a percentuais do quantitativo das unidades autônomas que formam o condomínio, em regime "*pro indiviso*", na forma do art. 623 e seguintes do Código Civil Brasileiro" (referia-se ao Código de 1916, sendo que os dispositivos correspondentes no Código Civil de 2002 correspondem aos arts. 1314 e ss). É dizer, trata-se de condomínio em que a co-propriedade se estabelece sobre bem que não se divide materialmente mas de forma idealizada (fração ideal).

Aliás, a respeito da natureza do condomínio em análise, de início já cumpre esclarecer que a Fiscalização afirmou que, segundo as decisões da Receita Federal, apenas para os condomínio em edifício é que a tributação recai sobre os condôminos. No entanto, um primeiro equívoco que observo na decisão recorrida é quando afirmou:

“Assim, entendo equivocado o Relatório Fiscal quando trata a recorrente como -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 que forma um condomínio pro indiviso”.

Pois, em nenhum momento a Fiscalização afirmou que o caso em apreço se tratava de um condomínio edilício.

De outra banda, no Relatório Fiscal (fls. 300 e ss) consta que os lojistas que ocupam as unidades do *shopping center* se obrigam a pagar valor a título de "aluguel percentual", que corresponde a "*percentual incidente sobre seu faturamento, desde que assegurado um valor mínimo (fixo)*", sendo que caso o valor do aluguel percentual apurado venha a suplantar o valor do aluguel mínimo (também referido como "piso"), o lojista deverá pagar, além do mínimo, quantia correspondente à diferença entre os dois.

Trazendo a baila os exemplos de que se serviu o Relator do acórdão recorrido, tem-se que, de fato, quando duas ou mais pessoas têm propriedade comum de um bem imóvel, os rendimentos da locação de tal imóvel (ou mesmo de mais de uma parte dele) são tributados na pessoa dos condôminos (co-proprietários), sejam eles pessoas físicas ou jurídicas. A simples co-propriedade não tem o condão de caracterizar o condomínio como sociedade de fato, o que vai ao encontro do que estabelece o art. 7º do Decreto-Lei nº 1.381, de 1974, base legal do art. 155 do RIR/1999 ("*os condomínios na propriedade de imóveis não serão considerados sociedades de fato, ainda que deles façam parte também pessoas jurídicas*").

Ocorre, no entanto, que, o exercício de atividade de *shopping center*, como a que o Contribuinte autuado se dedica não constitui simples locação de imóvel ou parte de imóvel, nem é ele mero ente repassador que transfere o produto da atividade mensalmente aos condôminos, como afirma em suas contrarrazões.

Nesse sentido, convém observar que os exemplos trazidos no acórdão recorrido muito se distanciam do caso presente, uma vez que não dizem respeito a uma sociedade de fato que tem receitas escrituradas em um livro Razão, receitas identificadas como de cessão de uso – no dizer da Fiscalização: "*sobrefundo de comércio, representada pelos bens imateriais de que o empreendimento é detentor*" –, além de receitas financeiras, por exemplo.

O que se tem no caso em apreço, na realidade, é o exercício de atividade econômica bem mais complexa, que se encaixa na definição de atividade empresarial do art. 966 do Código Civil de 2002 ("*atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços*"), a seguir reproduzido juntamente com o art. 982 do mesmo codex, que define como sociedade empresária aquela que "*tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário*" (sublinhou-se):

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

(...)

Art. 982. Salvo as exceções expressas, considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro (art. 967); e, simples, as demais.

No caso presente, a análise das atividades ao encargo do condomínio, para a execução das quais foi contratada empresa terceira (vide contrato firmado com a empresa "AD Shopping Agência de Desenvolvimento de Shopping Centers S/C Ltda.", às fls. 50 e ss) bem evidencia que muito além de apenas ceder espaço para uso dos lojistas e por isso ser remunerado, o condomínio autuado não só estabelece relação comercial com os lojistas, como exerce atuação sinérgica com eles, no intuito de promover suas vendas de produtos e serviços, sendo recompensado pelos resultados alcançados através do percentual que recebe do faturamento do lojista.

Veja-se que a descrição dos serviços em questão começa pela "*administração comercial do SHOPPING IGUATEMI BELÉM, em todos os seus aspectos*" (item 3.1.1 do contrato), atividade dentro da qual se inserem não apenas a gestão do shopping em si e a gestão comercial dos contratos com os lojistas mas até ações promocionais, de marketing e de publicidade, além da gestão do mix de lojas, como se vê a seguir:

- subitem "m": "*gestão do fundo de promoção*", a qual engloba "*o planejamento e execução das atividades promocionais, diretamente com pessoal da estrutura local do SHOPPING CENTER ou com terceiros*", a "*seleção e contratação dos serviços de agências de publicidade, assessoria de imprensa, produtores de eventos e demais prestadores de serviços para atividade de promoção e marketing do SHOPPING CENTER*" e a "*supervisão e acompanhamento do planejamento, aprovação e execução das campanhas publicitárias, promocionais e de relações públicas do SHOPPING IGUATEMI BELÉM*";

- subitem "h": revisão do "*tenant mix*", que vem a ser o plano de distribuição dos tipos e tamanhos de lojas pelo shopping center, de modo a gerar conveniência lucrativa para os lojistas e para os empreendedores dos shopping centers.

Observe-se, também, a significativa diferença entre o que é faturado pelo condomínio e o que é repassado aos condôminos, diferença essa que foi assim sublinhada no acórdão que julgou a impugnação ao presente lançamento (grifos originais):

*Veja-se, ainda, que o Razão e os extratos bancários trazidos aos autos pelo próprio interessado demonstram que a receita total (bruta) auferida pelo condomínio é significativamente superior aos valores "repassados" aos condôminos a título de "remessa de aluguel", correspondendo apenas a uma fração da receita total do condomínio. Com efeito, **no mês de fevereiro de 2003, a receita apurada pelo condomínio, conforme consolidada pela autoridade fiscal no Demonstrativo de fl. 126, foi de R\$ 973.459,55, enquanto o total "repassado" aos condôminos foi de R\$ 589.903,56** (como se constata na cópia do Razão, às fls. 373/396, e na cópia de extrato de conta-corrente, à fl. 404), o mesmo se verificando em relação aos meses subsequentes do ano-calendário de 2003. Ou seja, a prova trazida aos autos pelo impugnante não lhe vem em proveito, muito antes confirmando que a receita que auferi é diversa daquela a que fazem jus os condôminos, também ratificando a conclusão de que tal faturamento não foi, como deveria haver sido, oferecido à tributação.*

Anote-se, ainda, que, de forma coerente com a atuação empresarial que o condomínio tem na promoção dos negócios dos lojistas que se instalam no seu shopping center,

parte da sua remuneração corresponde à percentual incidente sobre o faturamento do lojista.

Além disso, a Fiscalização esclarece que as atividades próprias dos condomínios em imóveis edificadas, no caso em apreço, são exercidas em nome de outro CNPJ: Condomínio Shopping Center Iguatemi Belém, CNPJ 84.154.160/0001-85, que inclusive, foi objeto de outro procedimento fiscal, sob o MPF 155/2008.

Dito isso, outra não pode ser a conclusão se não a de que se aplicam aqui os arts. 121 e 126, inciso III, do Código Tributário Nacional CTN, colocando-se o condomínio autuado na condição de sujeito passivo dos tributos que decorrem da atividade empresarial que exerceu, independentemente de estar regularmente constituído como pessoa jurídica. Vale transcrever os dispositivos em questão:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal, diz-se:

I – o contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

(...)

Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

(...)

III – de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

Mais especificamente no âmbito do imposto sobre a renda, aplica-se aqui o art. 146 do RIR/1999, o primeiro do Livro II "Tributação das Pessoas Jurídicas", que, através de seu § 1º, estatui que a condição de contribuinte do IRPJ recai sobre "*todas as firmas e sociedades, registradas ou não*". Confira-se:

LIVRO II - TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS

TÍTULO I - CONTRIBUENTES E RESPONSÁVEIS

SUBTÍTULO I - CONTRIBUENTES

Art. 146. São contribuintes do imposto e terão seus lucros apurados de acordo com este Decreto (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27):

I - as pessoas jurídicas (Capítulo I);

II - as empresas individuais (Capítulo II).

§ 1º As disposições deste artigo aplicam-se a todas as firmas e sociedades, registradas ou não (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27, § 2º).

E aqui convém também esclarecer que, **ao contrário do que fora consignado no acórdão recorrido**, a presente autuação não significa uma exigência de um contrato de sociedade, para exploração da atividade em comum. **Não foi isso que disse a Fiscalização**. Ela apenas identificou que o CNPJ 83.368.894/0001-02, objeto do Mandado de Procedimento Fiscal nº 156/2008, exercia atividade empresarial no ano de 2003, e, a partir das receitas que o próprio condomínio contabilizava em seus livros, efetuou os lançamentos de ofício em face da identificação que tais receitas eram tributáveis.

Vale aqui destacar julgado da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça - STJ em que se considerou que *shopping center*, mesmo que constituído na forma de condomínio, tem atuação empresarial, possuindo capacidade tributária passiva independentemente de estar regularmente constituído como pessoa jurídica, na inteligência do art. 126, inciso III, do CTN (Recurso Especial nº 1.301.956-RJ, 10/02/2015, Relator Ministro Benedito Gonçalves). Confira-se a ementa e os excertos a seguir do julgado (sublinhou-se):

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO ANULATÓRIA. COFINS. BASE DE CÁLCULO. LC N. 70/1991. LOCAÇÃO DE VAGAS EM ESTACIONAMENTO EM CENTRO COMERCIAL - SHOPPING CENTER. RECEITA SOBRE A QUAL INCIDE A COFINS.

1. A receita proveniente da locação de vagas em estacionamento em centros comerciais - shopping centers, mesmo que estes estejam estruturados na forma de condomínio, compõe a base de cálculo da COFINS, por força do art. 2º da LC n. 70/1991, porquanto referidos centros comerciais são unidades econômicas autônomas para fins de tributação, nos termos do art. 126, inciso III, do CTN.

2. Recurso especial não provido.

(...)

De fato, os shopping centers ou centros comerciais de prestação de serviços ou venda de produtos não têm uma estrutura societária obrigatória delineada no ordenamento jurídico; porém, o condomínio que se forma tem a natureza jurídica das pessoas jurídicas condôminas, locatárias ou proprietárias, ou das pessoas jurídicas de direito privados que, em conjunto, construíram o empreendimento para exploração desse ramo de atividade; tudo a depender do seu objeto social e/ou da forma de sua constituição.

E a sociedade de comerciantes empresários, ou de sociedades empresárias, mesmo que constituída em forma de condomínio (shopping centers), caracteriza unidade econômica, autônoma em relação aos condôminos e suas atividades, com finalidade e receita próprias, inclusive como se pode presumir da simples existência de inscrição específica no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas - CNPJ.

Se no caso, o centro comercial recorrente não foi adequadamente constituído, em sua forma societária, totalmente pertinente, portanto, a aplicação do art. 126, III, do CTN, segundo o qual a capacidade tributária passiva independe de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

Também na esfera administrativa há jurisprudência nessa mesma linha. Com efeito, em situação muito semelhante a ora enfrentada, a 2ª Turma da CSRF (acórdão nº CSRF/02-01.995, de 05/07/2005, Relator Henrique Pinheiro Torres), por maioria de votos, deu provimento ao recurso especial fazendário, reformando acórdão da 3ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, que considerara que "o condomínio, por não ser pessoa jurídica, não pode ser sujeito passivo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, sob pena de ferir-se o Princípio da Legalidade Estrita". Confira-se a ementa do julgado:

COFINS — ILEGITIMIDADE PASSIVA. A sujeição passiva dos tributos e das contribuições em geral não está necessariamente afeta à forma jurídica adotada pelas empresas (sociedades, associações etc) em seu ato constitutivo, mas sim a ter o agente relação direta ou, em alguns casos, indireta, com o fato jurídico-econômico antevisto na norma impositivo como necessário e suficiente à ocorrência do fato gerador do tributo ou da contribuição. Com isso aquele que obtém faturamento em decorrência da venda de serviços de qualquer natureza figura deve assumir o pólo passivo da obrigação tributária da Cofins.

Recurso especial provido.

De se assinalar que o voto condutor do acórdão em questão deixou assentado que o condomínio do shopping center autuado, "possuindo ou não personalidade jurídica tem, de fato, o affectio societatis consistente no objetivo empresarial de explorar comercialmente os serviços do estacionamento visando faturamento e lucro", concluindo que "nessa atividade comercial, a autuada deixa de se comportar como condomínio para personificar em todos os aspectos uma empresa prestadora de serviços normal".

Vale destacar interessante trecho deste julgado em que o Relator se serve de excerto de declaração de voto do acórdão recorrido para assinalar o caráter empresarial da atividade de *shopping center* exercida pelo condomínio autuado:

Antes porém, como bem observou a Conselheira Luciana Pato Peçanha Martins, em sua declaração de voto, que passo a transcrever:

(...) da análise da escritura de instituição, especificação e convenção do Condomínio do Shopping Center Recife (fls. 91/68), da Convenção do Condomínio do Shopping Center Recife (fls. 228/243) e da Escritura declaratória de normas gerais complementares regedoras das locações e outras avenças dos salões comerciais situados no Shopping Center Recife (fls. 287/304) verifica-se que o "Condomínio do Shopping Center Recife", apesar de intitula-se condomínio, tem caráter societário e reclama o intuito lucrativo. Trata-se de uma associação dos chamados "condômino-empresendedores" (Ancor — Empreendimentos Comerciais S.A., Encisa Engenharia Comércio e Indústria S.A., Magus Investimentos Ltda, Milburn do Brasil Ltda, Ceres — Fundação de Seguridade Social do Sistemas Embrapa e Embrater), co-proprietários do Shopping Center Recife com a finalidade principal de explorar comercialmente a locação de lojas. Nos documentos mencionados fica claro que são estes "condôminos-empresendedores" que ditam as regras de convenção de condomínio e as normas das locações.

Sob o enfoque econômico, os centros comerciais constituem-se em espécie de associação organizacional, que tem em mira os ganhos de eficiência. O professor e economista Carlos Geraldo Langoni, opinando sobre a nova forma de atividade mercadológica, assegura que há nela a participação de investidores em uma atividade única, na qual cada um faz a sua parte, visando o faturamento, os lucros.

Não há que se falar, por outro lado, em aplicação ao caso, como reclama o Recorrido, do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 2, de 2007, que a seguir se transcreve (sublinhou-se):

Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 2, de 2007 - DOU 28.03.2007

Dispõe sobre o tratamento tributário dos rendimentos decorrentes de locação de partes comuns de condomínio edilício.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 230 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 30, de 25 de fevereiro de 2005, e tendo em vista o que consta no processo nº 10980.010644/2005-96, declara:

Artigo único. Na hipótese de locação de partes comuns de condomínio edilício, será observado o seguinte:

I - os rendimentos decorrentes serão considerados auferidos pelos condôminos, na proporção da parcela que for atribuída a cada um, ainda que tais rendimentos sejam utilizados na composição do fundo de receitas do condomínio, na redução da contribuição condominial ou para qualquer outro fim;

II - o condômino estará sujeito ao cumprimento de todas as exigências tributárias cabíveis, relativamente aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF), especialmente no que tange às normas contidas na legislação do imposto sobre a renda referentes à tributação de rendimentos auferidos com a locação de imóveis.

Ora, o ADI em questão trata da hipótese de locação de partes comuns de condomínio edilício. Ocorre que, como se viu, o exercício de atividade empresarial pelo Recorrido lhe confere capacidade tributária passiva, sujeitando-se a renda decorrente dessa atividade à incidência de IRPJ na forma do art. 126, III, do CTN.

Ademais, como assinala o Recorrido em suas contrarrazões e como deixa consignado o acórdão recorrido, o condomínio autuado **é ordinário** (arts. 1.314 a 1.330 do Código Civil de 2002) **e indiviso** (a co-propriedade se estabelece sobre bem que não se divide materialmente mas de forma idealizada fração ideal), **e não edilício** (arts. 1.331 e ss do Código Civil de 2002, em que há partes exclusivas e partes comuns).

No que se refere à alegação do Recorrido de que não auferে renda na medida em que a receita decorrente dos aluguéis não pertence a ele, mas aos seus condôminos, proprietários dos imóveis locados, tem-se que não se sustenta, uma vez que, como se viu, a receita operacional de que decorre a autuação fiscal corresponde à atividade empresarial exercida pelo autuado. À corroborar tal conclusão a antes destacada diferença entre os valores recebidos dos lojistas e transferidos aos condôminos, além do fato, também destacado no acórdão de primeira instância, de que *"é o autuado quem contrata, auferে e escritura em nome próprio receitas de aluguéis e demais valores previstos nos contratos respectivos (cessão de direito de uso, multas rescisórias, taxas de transferências etc), juntamente com as correspondentes despesas efetuadas no auferimento desses valores"*.

Não se sustenta, igualmente, a alegação do Recorrido de impossibilidade de tributação de sua receita sob pena de bi-tributação. Ora, o fato gerador de IRPJ e de CSLL do qual o autuado é sujeito passivo exsurge da atividade empresarial que exerce, a qual não se confunde com a exercida pelos co-proprietários, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas, bem como independe da destinação que venha a dar a parcelas dessa receita. Além disso, não há que se falar em dupla tributação quando estamos tratando de rendas auferidas por pessoas jurídicas distintas. Entender diferente seria - usando a metodologia do acórdão recorrido de exemplificar - não tributar a renda de um empregado de uma pessoa jurídica, posto que recebe uma parte do que é percebido por essa pessoa jurídica.

Finalmente, quanto à alegação de que o lançamento é inconstitucional, uma vez que o condomínio não possui capacidade contributiva, representando a cobrança ofensa ao princípio da vedação ao confisco¹⁰, tem-se que, como se viu, o condomínio manifesta capacidade contributiva no momento em que exerce atividade de cunho empresarial, independentemente de estar regularmente constituído como pessoa jurídica. Ademais, não é dado a este Colegiado afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade, conforme prevêm o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, e o art. 62 do Anexo II do RICARF.

Não faço reparos ao entendimento que prevaleceu no acórdão reproduzido, que acolho integralmente nesta Declaração de Voto.

Faz-se necessário apenas registrar que o raciocínio construído no Acórdão nº 9101-002.813, que discute cobrança de IRPJ e CSLL, pode ser integralmente aplicado à presente lide em razão de a legislação que regula a COFINS expressamente declarar que a contribuição é *"devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda"*.

Neste sentido, no tocante à improcedência do lançamento declarada no recorrido com fundamento na ocorrência de erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, entendo estar correta a Fazenda Nacional em seu recurso especial, na parte em que fora conhecida a peça recursal.

Porém, em razão de o acórdão recorrido, por ter acolhido a arguição de erro na identificação do sujeito passivo, ter deixado de apreciar outras teses de defesa apresentadas no recurso voluntário, como a) a necessidade de exclusão da base de cálculo de valores que o contribuinte alega se constituírem meros ressarcimentos a alguns condôminos, não se tratando,

¹⁰ Este argumento também consta das contrarrazões apresentadas no presente processo.

pois, de receita de sua titularidade; e b) a impossibilidade de exigência de multa de ofício, uma vez que decorre de mera divergência de interpretação incorrida entre a Fazenda e o contribuinte, votei por dar provimento parcial ao recurso especial da PGFN com retorno ao colegiado “a quo”, para exame das matérias não apreciadas.

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob