



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10280.720817/2008-18
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-002.813 – 1ª Turma
Sessão de 10 de maio de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CONDOMÍNIO VOLUNTÁRIO PÁTIO BELÉM

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

CONDOMÍNIO. EXERCÍCIO DE ATIVIDADE EMPRESARIAL. INCIDÊNCIA.

Condomínio que exerce atividade empresarial apresenta capacidade tributária passiva independentemente de estar regularmente constituído como pessoa jurídica (art. 126, III, do CTN), sujeitando-se a renda decorrente dessa atividade à incidência de IRPJ.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003

LANÇAMENTOS REFLEXOS OU DECORRENTES.

Pela íntima relação de causa e efeito, aplica-se o decidido ao lançamento principal ou matriz de IRPJ também ao lançamento reflexo ou decorrente de CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para análise das demais questões postas no recurso voluntário.

Julgamento iniciado na reunião de 04/2017 e concluído em 10/05/2017.

(assinado digitalmente)
Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, José Eduardo Dornelas Souza, Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão e Daniele Souto Rodrigues Amadio.

Relatório

A FAZENDA NACIONAL recorre a este Colegiado por meio do Recurso Especial de e-fls 1.160/1.174, contra o acórdão nº 1302-001.296 (e-fls. 1.149/1.158), que, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário interposto por CONDOMÍNIO VOLUNTÁRIO PÁTIO BELÉM, reconhecendo que houve erro na identificação do sujeito passivo nos lançamentos de IRPJ e CSLL. Transcreve-se a ementa do acórdão recorrido:

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.

Irresignada com o acórdão supra, a Recorrente aponta divergência jurisprudencial em relação à identificação de condomínio como sujeito passivo de obrigação tributária. Transcreve-se a ementa do acórdão indicado como paradigma:

Acórdão nº 3201-000.720:

ASSUNTO: 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.

Após tratar como incontroversa a natureza de condomínio do recorrido e que os condomínios realmente não se encontram no rol das pessoas jurídicas, a Recorrente defende que o Recorrido deve figurar como sujeito passivo da obrigação tributária objeto do presente processo administrativo fiscal, alegando, em síntese, o que segue:

a) que a prestação de serviços remunerados foge ao arcabouço jurídico a que se submetem tais entes despersonalizados, de forma que ao auferir receitas de terceiros, em razão do exercício de atividade tipicamente comercial, o condomínio não o faz ao abrigo da lei civil, caracterizando-se, em relação ao exercício de tais atividades, como pessoa jurídica;

b) que as áreas que constituem objeto das locações em questão são parte comum do condomínio e, como resultado de sua exploração comercial, são auferidas receitas várias, sendo que a percepção de tais receitas constitui fato imponible do IRPJ e da CSLL;

c) que o contribuinte guarda relação pessoal e direta com o fato gerador da contribuição, nos termos do artigo 121, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN). E, nos termos do artigo 126, inciso III, do CTN, atua como uma unidade econômica, na medida em que presta serviço, auferir receita e contabiliza-a. Assim, embora o contribuinte seja intitulado condomínio, tem caráter societário e intuito lucrativo;

d) que ao exercer a própria atividade comercial, que seria dos coproprietários, o contribuinte, mesmo nomeando-se condomínio, por haver auferido receitas, configura-se como pessoa jurídica contribuinte.

Subsidiariamente, a Procuradoria pugna para que, caso seja confirmada a existência de erro na identificação do sujeito passivo, seja declarada a nulidade do lançamento por vício de natureza formal, por estar relacionada a elemento de exteriorização do ato administrativo (cf. artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 1972). Assim, restaria configurada a nulidade do lançamento, mas não a improcedência total da exigência. Nesse sentido, colaciona a ementa do Acórdão nº 301-33.686:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE
TERRITORIAL RURAL - ITR*

Exercício: 2002

*NULIDADE - ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO
PASSIVO*

É nulo, por vício formal, de lançamento constituído mediante auto de infração lavrado em face de sujeito passivo diverso daquele elencado pela norma tributária.

Ao final requer a Recorrente que o presente recurso seja conhecido e provido, "para reformar o acórdão recorrido restabelecendo-se o lançamento em sua integralidade". Caso não seja acatado o pedido de restabelecimento integral do lançamento, requer seja declarada a nulidade desse por vício formal.

O recurso foi admitido por meio do Despacho de e-fls. 1.176/1.179.

A Contribuinte apresentou, tempestivamente, contrarrazões (e-fls. 1.185/1.254).

Preliminarmente, o Recorrido defende que o Recurso Especial não deve ser conhecido, pelas razões que seguem:

a) a Procuradoria deixou de promover a demonstração analítica com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido, conforme exigência do § 6º, do artigo 67, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, vigente à época da interposição do recurso;

b) a pretensão da Recorrente tem amparo em paradigma dotado de fundamentação distinta do acórdão recorrido, o que inviabilizaria o conhecimento do recurso;

c) a tese adotada pelo acórdão indicado como paradigma foi superada, não representando o atual entendimento do CARF.

Com relação ao mérito, a fim de demonstrar não haver amparo legal capaz de ensejar a reforma da decisão recorrida, o Contribuinte afirma, em apertada síntese o seguinte:

a) que, com base no Ato Declaratório SRF nº 2, de 2007, "*a receita auferida através de condomínio pertence aos condôminos, e somente estes podem ser sujeitos passivos da obrigação tributária originada deste fato imponível (receita)*". De forma que "*os condôminos são os sujeitos passivos do Pis, Cofins, IR e CSLL, e não o condomínio, ora recorrido*". Defende que, por força do art. 100, inciso I, do CTN, o referido ato "*obriga o contribuinte*" e "*vincula a atuação da administração tributária*";

b) que constitui condomínio ordinário, regulado pelos arts. 1.314 a 1.326 do Código Civil, e não é pessoa jurídica de direito privado, tendo em vista que o condomínio não foi incluído no rol do art. 44 daquele código. Ademais, com relação a sua natureza, afirma ser condomínio *pro indiviso*, constituindo bem de titularidade coletiva, dividido em frações ideais de titularidade de seus condôminos (coproprietários), sendo, portanto, desprovido de personalidade jurídica;

c) que as áreas que constituem os objetos das locações em questão não são de propriedade do condomínio, tendo em vista que não é sujeito de direito. Desse modo, os beneficiários e empreendedores da locação dos imóveis de propriedade comum são os próprios condôminos, os quais exploram a atividade de locação diretamente, representados pela pessoa jurídica por eles contratada para as funções de administração. Nesse ponto, afirma, ainda, que "*os proveitos são auferidos diretamente pelos condôminos*", funcionando como mero ente repassador, transferindo o produto da atividade mensalmente aos condôminos, o que é lançado no livro razão sob a rubrica "remessa de aluguel empreendedores";

d) que a legislação previu expressamente as hipóteses em que entes que não são pessoas jurídicas podem ser sujeitos passivos do IRPJ, não havendo previsão de que o condomínio pode ser sujeito passivo desse tributo. Tendo em vista os princípios da estrita legalidade e da tipicidade cerrada no direito tributário, defende que "*não pode sofrer a incidência de tributos pretendida pela Recorrente*". Sustenta, ainda, que "*a decisão recorrida acertadamente foi lastreada no artigo 155 do RIR/99 e no art. 7º do Decreto Lei no. 1.381/74*";

e) que não há fato imponível do imposto de renda e da CSLL, uma vez que a receita dos aluguéis não foi destinada ao condomínio, mas sim aos seus condôminos. Estando ausente, portanto, o aspecto material da hipótese de incidência do tributo;

f) que o lançamento questionado é flagrantemente inconstitucional, uma vez que o condomínio não possui capacidade contributiva nesse caso, já que a receita obtida não pertence a ele, representando a cobrança uma ofensa ao Princípio da Vedação ao Confisco. Além disso, como os condôminos já recolheram os tributos devidos, a presente autuação "*representa tentativa flagrante de Bi-Tributação*". Afirma que foram juntados aos autos os documentos que comprovam o efetivo recolhimento dos tributos.

Ao final, o Contribuinte requer não seja conhecido o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, seja negado provimento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Relatora

O recurso é tempestivo e, em que pesem as alegações preliminares do Recorrido, adiante enfrentadas, atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

Antes de adentrar na apreciação da preliminar de não conhecimento do recurso apresentada nas contrarrazões, cumpre assinalar o que segue.

Conforme se extrai do Relatório Fiscal (fls. 300 e ss), o presente lançamento teve origem na falta de tributação de receita operacional oriunda de atividade empresarial exercida pela Recorrida no ano-calendário 2003, tendo a Fiscalização consignado que "*as receitas de aluguéis supra referidas, bem como as demais receitas auferidas foram apuradas mensalmente e devidamente escrituradas, porém não oferecidas à tributação*". A infração resultou no lançamento de ofício de créditos de IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS.

Os lançamentos de IRPJ e de CSLL deram origem ao presente processo, ao passo que o lançamento de Contribuição para o PIS/Pasep originou o processo nº 10280.720815/2008-29, e o de COFINS, o processo nº 10280.720816/2008-73.

As impugnações apresentadas pela ora Recorrente nos três processos foram julgadas improcedentes pelas respectivas DRJ. Quanto aos recursos voluntários correspondentes, verifica-se que, enquanto no presente processo (IRPJ e CSLL) a Turma ora recorrida deu provimento ao recurso por entender que houve erro na identificação do sujeito passivo, no processo referente à Contribuição para o PIS/Pasep a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção negou provimento ao recurso (acórdão nº 3201-000.720, de 02/06/2011, o qual foi objeto de recurso especial da contribuinte, pendente de julgamento pela 3ª Turma da CSRF). Já no processo referente à COFINS, a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção declinou da competência em favor da 1ª Seção do CARF, sendo que o recurso voluntário se apresenta ainda pendente de julgamento, no âmbito da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara desta 1ª Seção.

Preliminar de Não Conhecimento do Recurso

O Recorrido alega em suas contrarrazões que o recurso da Fazenda Nacional não pode ser conhecido uma vez que a Recorrente (1) deixou de demonstrar analiticamente a divergência de interpretação suscitada, assinalando também que a pretensão da Recorrente tem amparo em paradigma dotado de fundamentação distinta do acórdão recorrido; e (2) a tese adotada pelo acórdão indicado como paradigma foi superada, não representando o atual entendimento do CARF.

Sem razão o Contribuinte.

Compulsando-se o item III do recurso fazendário, intitulado "Do Cabimento do Recurso Especial", vê-se que a Recorrente inicia a demonstração do dissídio jurisprudencial pontuando que "*mesmo diante de caso idêntico relativo à mesma contribuinte*", a Turma julgadora do paradigma "*não afastou a sujeição passiva e negou provimento ao recurso voluntário*".

Adiante, após transcrever a ementa do paradigma, dá conta de que "*na ementa do paradigma, consta expressamente que a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF tomou conhecimento da alegação formulada pelo autuado de erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, tendo em vista que se trata de um condomínio pro indiviso, mas mesmo assim rejeitou a preliminar arguida e negou provimento ao recurso do condomínio recorrente*" e transcreve trecho do voto condutor do paradigma.

Não há falar que se falar, portanto, em descumprimento do § 6º do art. 67 do RICARF vigente quando da apresentação do presente recurso¹, uma vez que resta clara no recurso "*a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido*", como exige o dispositivo regimental em tela.

Não procede também a alegação acerca da impossibilidade de se estabelecer a divergência em razão da "*fundamentação distinta do acórdão recorrido*".

Ora, o acórdão paradigma indicado foi exarado no processo nº 10280.720815/2008-29, o qual, como se viu, tem origem no mesmo procedimento fiscal do presente processo, com a diferença de que naquele processo se alberga o auto de infração da Contribuição para o PIS/Pasep. É dizer, ambos os julgados enfrentam a mesma questão, qual seja, a de caracterizar ou não os valores recebidos pelo condomínio autuado, dos lojistas que possuem lojas no *shopping center* formado por ele formado, como receita operacional oriunda de atividade empresarial sua. Cada processo trata da repercussão de tal caracterização no âmbito do tributo de que abrange, não havendo diferença a descaracterizar a divergência entre os respectivos acórdãos.

Finalmente, no que se trata à alegação de que o presente recurso especial não pode ser conhecido porque a tese adotada pelo paradigma foi superada, vê-se que o dispositivo regimental que tratava dessa questão quando da apresentação do presente recurso é o § 10 do art. 67 do RICARF então vigente, o qual estatui que "*o acórdão cuja tese, na data de interposição do recurso, já tiver sido superada pela CSRF, não servirá de paradigma, independentemente da reforma específica do paradigma indicado*". Não se vê nas contrarrazões do Contribuinte, no entanto, referência a um único acórdão exarado pela Câmara

¹ Aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009.

Superior de Recursos Fiscais - CSRF que contradiga a conclusão do acórdão paradigma. Pelo contrário, como se verá adiante, há julgado da CSRF que vai na mesma linha do paradigma.

Rejeito, portanto, a preliminar de não conhecimento do recurso apresentada pelo Contribuinte.

Mérito

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 instituído² 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 suplantiar o valor do aluguel mínimo (também referido como "pisão"), o lojista deverá pagar, além do mínimo, quantia correspondente à diferença entre os dois.

² Então Condomínio Civil Iguatemi Belém, posteriormente Condomínio Voluntário Pátio Belém.

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 lançamento³ (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

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 84.154.160/0001-85, que inclusive, foi objeto de outro procedimento fiscal, sob o MPF 155/2008.

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, 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 - 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 83.368.894/0001-02, 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 impositiva 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 autuado⁴:

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 regeadoras 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), 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

⁴ 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).

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 auferem 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, auferem e escrituram 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 confisco, 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.

Conclusão

Em face do exposto, conheço do recurso da Fazenda Nacional e, no mérito, DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para devolver os autos ao colegiado *a quo* afim de que sejam analisados os demais argumentos trazidos pelo Recorrido por ocasião do seu recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo