



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10283.004453/2004-71  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9101-005.415 – CSRF / 1ª Turma  
**Sessão de** 06 de abril de 2021  
**Recorrente** CONDOMINIO AMAZONAS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: **1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004**

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, 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, não se materializando a previsão do art. 981 do Código Civil de 2002. 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.

IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO. CSLL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS.

Decorrendo a exigência de CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS da mesma imputação que fundamentou o lançamento de ofício do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão, desde que ausentes arguições específicas e elementos de prova distintos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, 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, dar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a Conselheira Livia De Carli Germano. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto as Conselheiras Edeli Pereira Bessa e Livia De Carli Germano.

(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. 4.285 a 4.309) interposto pelo Contribuinte em face do v. Acórdão n.º 1401-001.855 (fls. 4.167 a 4.187), proferido pela C. 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção desse E. CARF, na sessão de 12 de abril de 2017, que deu apenas provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado. Confira-se a ementa do referido v. Acórdão:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004*

**PRELIMINAR DE NULIDADE.**

*Não caracterizado nenhum ato passível de nulidade, é de se rejeitar a preliminar suscitada.*

**DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA.**

*Não comprovada a existência de decadência do direito de lançar da Fazenda Pública, rejeita-se a prejudicial suscitada.*

**CONDOMÍNIO PRO INDIVISO. CARACTERIZAÇÃO DE ATUAÇÃO EMPRESARIAL.**

*Caracteriza-se a possibilidade de tributação do condomínio como sociedade de fato ao constatar-se que os atos praticados pelo condomínio caracterizam-se como atividade empresarial típica do art. 981, do Código Civil.*

**MPF ABRANGÊNCIA AOS TRIBUTOS LANÇADOS. POSSIBILIDADE.**

*Rejeita-se a alegação de lançamentos foram do período indicado no MPF quando se comprova que os MPFs utilizados no procedimento abrangeram o período de 1998 a 2002 e as verificações obrigatórias dos últimos cinco anos anteriores à autuação para todos os tributos.*

**COFINS. ENQUADRAMENTO INCORRETO. ERRO ESCUSÁVEL.**

*Mantém-se o lançamento da Cofins que redigiu incorretamente a norma legal, quando se comprova erro escusável que não impediu ou limitou o direito de defesa da empresa.*

**LANÇAMENTO. RECEITAS UTILIZADAS NA BASE DE CÁLCULO.**

*Não procedem as alegações da empresa com relação ao fato do lançamento ter utilizado receitas de mero rateio de despesas como base de cálculo quando se comprova que o lançamento somente utilizou as receitas de aluguel e de composição do fundo de promoção e propaganda.*

**UTILIZAÇÃO DO ART. 126, III, DO CTN. POSSIBILIDADE.**

*Não procedem as alegações de impossibilidade de utilização do art. 125, III, do CTN para lançamento, quando se caracteriza que a atividade exercida pelo condomínio se reveste de natureza empresarial.*

**AUMENTO DE ALÍQUOTA NO CURSO DO PERÍODO.**

*O tempo do fato gerador não deve ser considerado como um instante se a sua formação, legalmente reconhecida, depende do transcurso um período, como*

*na apuração do lucro trimestral. Dessa forma, o aumento de alíquota da CSLL só se aplica a trimestres ainda não iniciados por ocasião da entrada em vigor da majoração.*

Em resumo, a contenda, originalmente, tem como objeto exações de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, do primeiro trimestre de 1999 ao segundo trimestre de 2004, referentes à infração de *Resultados Operacionais não declarados*, atinentes a *aluguéis, luvas e outros valores decorrentes, provenientes da locação de salas comerciais localizadas no edifício Amazonas Shopping*, verificada a ausência de recolhimentos de tais tributos pelo Condomínio autuado.

A fiscalização entendeu que o ente despersonificado, *Condomínio Amazonas*, exercia, na verdade, atividade empresarial, sendo *sujeito passivo decorrente da prática de atividade econômica, possuindo capacidade tributária passiva, nos termos do artigo 126 inciso III do CTN, para figurar como contribuinte dos respectivos tributos devidos nos termos da legislação em vigor. Cabe ressaltar que o Condomínio Amazonas, sob o uso indevido da denominação de "condomínio" atua como autêntica pessoa jurídica de direito privado na modalidade de "sociedade" conforme vasta exposição da sua atividade empresarial nos parágrafos anteriores, desse modo cabendo-lhe os direitos e obrigações próprias pelos atos praticados.*

Para arrimar a sujeição passiva da figura legal do condomínio, a Autoridade Fiscal invoca os arts. 966, 981, 983 a 990 do Código Civil de 2002, bem como os arts. 121 e 126 do Código Tributário Nacional.

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

*Contra o contribuinte foi lavrado auto de infração de IRPJ por não declaração de receitas decorrentes de aluguel e reflexos ao mesmo.*

*Após a apresentação de Impugnação por parte do contribuinte, a DRJ/Belém julgou nula a autuação por falhas no procedimento de fiscalização. Desta decisão a própria DRJ recorreu de ofício ao Conselho de Contribuintes.*

*No julgamento do recurso de ofício o Conselho entendeu que irregularidades em duas das trinta e quatro prorrogações do procedimento fiscalizatório não teriam o condão de autuar todo o procedimento, tendo em vista não ter ocorrido nenhum prejuízo ao contribuinte.*

*Assim foi provido o recurso de ofício e o processo retornou para julgamento de primeira instância.*

*O contribuinte apresentou recurso à Câmara Superior de Recursos Fiscais que, no entanto, manteve a decisão que deu provimento ao recurso de ofício e determinou o retorno no processo à DRJ/Belém para análise dos outros fundamentos da impugnação.*

*Transcrevemos o relatório da nova decisão emitida pela DRJ/*

Trata o presente processo de Autos de Infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 1.096), de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 1.136), de Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fls. 1.123) e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls. 1.149).

A Fiscalização apurou as seguintes infrações:

a) IRPJ e CSLL:

a.1) Resultados Operacionais não declarados – Lucros Líquidos obtidos com aluguéis de salas comerciais em Shopping Center;

a.2) Diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago -Verificações Obrigatórias.

b) PIS e COFINS:

b.1) Falta de Recolhimento – Receitas obtidas com aluguéis de salas comerciais em Shopping Center.

Inconformado com a autuação da qual tomou ciência em 16/08/2004, o contribuinte apresentou quatro impugnações em 15/09/2004, alegando:

Impugnação – IRPJ (fls. 1.229/1.313)

a) Que o auto de infração seria nulo por conter períodos de apuração não abrangidos pelo Mandado de Procedimento Fiscal, ferindo os princípios da publicidade, da ampla defesa, do contraditório e da segurança jurídica;

b) Que os lançamentos referentes ao primeiro e ao segundo trimestres de 1999 teria sido alcançados pela decadência;

c) Que o Condomínio não seria pessoa jurídica;

d) Que inexistiria previsão legal para tributação de entidade não enquadrada como pessoa jurídica;

e) Que teria havido quebra o princípio da legalidade estrita;

f) Que o art. 126, III, do CTN, não seria aplicável ao caso em espécie;

g) Que os proprietários dos imóveis locados seriam os Empreendedores, e que, em razão disso, as receitas e despesas seriam rateadas entre eles;

h) Que caberia ao Condomínio apenas receber as receitas e repassá-las aos Empreendedores;

i) Que os Empreendedores teriam constituído o Condomínio pro indiviso para evitar a dupla tributação da receita auferida;

j) Que o Condomínio Amazonas não seria proprietário de qualquer imóvel localizado no Amazonas Shopping Center;

k) Que o Condomínio Amazonas não exerceria atividade com fins lucrativos e não distribuiria lucros aos condôminos, pois não seria sociedade de fato;

l) Que não caberia interpretação extensiva em matéria tributária, o que tornaria inaplicáveis as decisões mencionadas no auto de infração, por se tratarem de condomínios que auferem receita de aluguel de imóveis de sua propriedade.

Impugnação – CSLL (fls. 1.287/1.313)

Além dos argumentos contidos na impugnação do auto de infração de IRPJ, o contribuinte alegou:

a) Que a Fiscalização não poderia fazer incidir sobre a receita líquida do mês de abril de 1999 a majoração de alíquota prevista pela Medida Provisória n.º 1.807/99, pois a norma citada somente seria aplicável a partir de 1.º de maio de 1999;

Impugnação – Cofins (fls. 1.256/1.285)

Além dos argumentos contidos na impugnação do auto de infração de IRPJ, o contribuinte alegou:

- a) Que o enquadramento legal indicado no auto de infração estaria incorreto, pois teria citado lei não aplicável ao período autuado;
- b) Que, ainda que se considere válido o art. 3.º, §1.º, da Lei n.º 9.718/98, tal norma não seria aplicável às entidades condominiais, pois faz referência expressa às pessoas jurídicas;
- c) Que os lançamentos referentes aos períodos compreendidos entre janeiro/1999 a julho/1999 teriam sido alcançados pela decadência;

Impugnação – PIS (fls. 1.314/1.344)

A impugnação referente ao auto de infração de PIS apresenta as mesmas alegações contidas na impugnação referente à Cofins.

Por fim, protestou pela produção de todas as provas admitidas em Direito e requereu:

- a) Que fossem acatadas as preliminares levantadas com a conseqüente declaração de nulidade do auto de infração;
- b) Que, se vencidas as preliminares aduzidas, fosse julgado improcedente o auto de infração pela inexistência de fundamentação legal que possa consubstanciar o seu mérito.

Em 24/01/2005, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém (DRJ/BEL) determinou a realização de diligência para que fossem juntadas aos autos diversas informações acerca dos Mandados de Procedimento Fiscal referentes a este caso concreto (fls. 1347/1348).

Após terem sido realizados os procedimentos referentes à diligência, a DRJ/BEL, em 02/06/2005, proferiu acórdão considerando o lançamento nulo (fls. 1365/1369).

O Delegado da Receita Federal em Manaus, então, apresentou requerimento de retificação do citado acórdão, em 10/08/2005, alegando a ocorrência de lapso manifesto (fls. 1373).

Em virtude do requerimento acima, a DRJ/BEL proferiu novo acórdão, em 01/09/2005, considerando novamente o lançamento nulo, por vício formal, em decorrência da falta de ciência do sujeito passivo das prorrogações do MPF que autorizou a ação fiscal (fls. 1.408/1.415).

Mais uma vez foi apresentada comunicação de lapso manifesto. A DRJ/BEL, então, proferiu decisão onde afirmou que a comunicação mencionada, em verdade, se tratava de uma contestação da decisão proferida. Desta forma, entendeu que somente o Conselho de Contribuintes seria competente para afastar esta decisão.

Sendo assim, o processo foi encaminhado ao citado órgão em face de Recurso de Ofício. Em 08/11/2006, o Primeiro Conselho de Contribuinte proferiu Acórdão dando provimento ao Recurso de Ofício e determinando o retorno do

processo à DRJ/BEL para que fosse apreciado o mérito da impugnação (fls. 1.513/1.540).

O contribuinte, então, recorreu à Câmara Superior de Recursos Fiscais (fls. 1551/1.593).

Em 15/06/2009, a Câmara Superior de Recursos Fiscais proferiu acórdão negando provimento ao recurso e determinando o retorno dos autos à DRJ/BEL para a apreciação das demais questões em litígio.

A DRJ/BEL, em 10/11/2010, determinou a realização de diligência para que a DRF/Manaus realizasse os procedimentos descritos às fls. 1.621/1622.

Por intermédio de Termo de Diligência Fiscal, a DRF/Manaus intimou o contribuinte a apresentar diversos documentos e esclarecimentos (fls. 1.640/1.641).

Em atendimento ao referido termo, o contribuinte apresentou os esclarecimentos de fls. 1.646/1.653 e os documentos que constam do Anexo I (fls. 1.658/1.766).

Em 27/07/2014, o contribuinte apresentou aditamento à impugnação, repetindo os argumentos já anteriormente apresentados e trazendo decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Encerrado o procedimento de diligência, o processo retornou para a DRJ/BEL. É o Relatório.

*A DRJ/Belém emitiu, então a seguinte decisão:*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Período de apuração: 31/03/1999 a 30/06/2004*

**AUTO DE INFRAÇÃO. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. ERRO ESCUSÁVEL.**

*Encontrando-se no auto de infração todos os elementos aptos e necessários à descrição dos fatos e à fundamentação legal do lançamento de ofício, este não pode ser inquinado por erro escusável, devidamente superado pelos demais dados que o suprem.*

**DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO PRÉVIO.**

*A modalidade de lançamento por homologação se dá quando o contribuinte apura o montante tributável e efetua o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa. Na ausência de pagamento, não há que se falar em homologação, regendo-se a decadência pelos ditames do art. 173, I, do CTN, com início do lapso temporal no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.*

**LEGISLAÇÃO. ALTERAÇÃO. FATO GERADOR COMPLEXIVO.**

*A alteração da legislação, no curso de formação do fato gerador complexivo, atinge todos os fatos jurídico-tributários ocorridos no período, desde que a vigência da nova lei se inicie antes da ocorrência do fato gerador.*

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

*Período de apuração: 31/03/1999 a 30/06/2004*

**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 relativamente a tais atividades, sujeitando-se à incidência tributária respectiva.*

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. Cofins.**

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

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

*Cientificado da decisão da DRJ o contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fls. 4076/4134 alegando, em síntese que:*

- 1) IRPJ/CSLL. Autuação de períodos não abrangidos pelo MPF. O MPF abrangeria apenas o período de janeiro a dezembro de 1998, enquanto o auto abrangeu outros períodos;*
- 2) PIS/COFINS. Autuação de períodos não abrangidos pelo MPF. O MPF abrangeria apenas o período de janeiro a dezembro de 1998, enquanto o auto abrangeu outros períodos;*
- 3) Decadência do direito de lançar o IRPJ do 1º e 2º trimestres de 1999.*
- 4) Decadência do direito de lançar o IRPJ do 1º e 2º trimestres de 1999.*
- 5) PIS/COFINS. Decadência do direito de lançar dos meses de janeiro a julho de 1999.*
- 6) CSLL. Majoração da alíquota em relação ao mês de abril/1999. Inaplicável.*
- 7) PIS. Enquadramento legal incorreto.*
- 8) COFINS. Enquadramento legal incorreto.*
- 9) Erro da Identificação do Sujeito Passivo. Shopping Center é condomínio pro indiviso. Por isso entende que a tributação deve incidir sobre os rendimentos recebidos pelos coproprietários e não sobre o recebimento pelo condomínio.*
- 10) Lançamento de receitas não tributáveis. Argumenta que na composição das bases de cálculo dos tributos lançados foram consideradas receitas que não poderiam ser tributadas.*
- 11) Impossibilidade de tributação do condomínio como pessoa jurídica. Apresenta normas que entende aplicáveis para descaracterizar a possibilidade de tributar-se o condomínio como pessoa jurídica.*
- 12) Inaplicabilidade do art. 126, III, do CTN.*
- 13) Inaplicabilidade de interpretação extensiva em matéria tributária.*

Como visto, a DRJ *a quo*, em segunda oportunidade de julgamento, em razão da reforma de seu entendimento *inicial* pela nulidade do lançamento de ofício, analisou integralmente a Impugnação do Contribuinte (fls. 1.229 a 1.362), mantendo a exação fiscal.

Quando do julgamento do Recurso Voluntário (fls. 4.076 a 4.134) pelo v. Acórdão n.º 1401-001.855, ora recorrido, fora apenas afastada parte da cobrança de *CSLL do segundo trimestre do ano-calendário de 2009* [SIC], prevalecendo os demais itens da Autuação e penalidades.

Intimada, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional não recorreu de tal r. *decisum*, inclusive não havendo Embargos de Declaração (fls. 4.189). Diferentemente, o Contribuinte, opôs, primeiro, Embargos Declaratórios (fls. 4.193 a 4.211), pugnando pela presença de *obscuridades* e *omissão*, restando tal reclamação incidental rejeitada por r. Despacho (fls. 4.257 a 4.268).

Na sequência, fora interposto o Recurso Especial (fls. 4.285 a 4.309), ora sob apreço, demonstrando a suposta existência de divergência sobre diversos temas abarcados pelo v. Acórdão, naquilo que foi desfavorável ao Contribuinte, e defendendo a impossibilidade de se tributar o condomínio, apontando para *erro na identificação do sujeito passivo*, assim como outras supostas falhas do lançamento de ofício.

Processado, o *Apelo Especial* foi apenas admitido parcialmente, exclusivamente no que tange à matéria *erro de sujeição passiva – arts. 121 e 126, inciso III, do CTN c/c art. 7º do Decreto-lei n.º 1.381*, através do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 4435 a 4446.

Diante de tal cenário, o Contribuinte apresentou Agravo (fls. 4.466 a 4.479) que, após seu devido processamento, foi apreciado pelo r. Despacho de fls. 4.526 a 4.536, rejeitando-o para manter o conhecimento do Recurso Especial nos termos e limitações estampadas no r. Despacho de Admissibilidade, anteriormente exarado.

Cientificada, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou suas Contrarrazões (fls. 4.545 a 4.549), em que não questiona o conhecimento do *Apelo Especial* do Contribuinte, mas defende a manutenção do v. Acórdão recorrido, limitando-se a citar suas próprias passagens.

Em seguida, o processo foi sorteado para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

## Admissibilidade

Reitera-se a tempestividade do Recurso Especial do Contribuinte, 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, a Fazenda Nacional, ora Recorrida, nada questiona e não se insurge contra o conhecimento do *Apelo* Especial do Contribuinte.

Assim, considerando tal silêncio e circunstância, uma simples análise do v. Acórdão n.º 1201-001.555, de 14 de fevereiro de 2017, trazido como único paradigma para a singular matéria admitida, referente à sujeição passiva dos condomínios, já evidencia a notória e diametral divergência com o entendimento estampado no v. Acórdão n.º 1401-001.855, ora recorrido.

Arrimado também na hipótese autorizadora do §1º do art. 50 da Lei n.º 9.784/99, entende-se por conhecer no *Apelo* interposto, nos termos e delimitação do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 4435 a 4446.

## Mérito

Uma vez conhecido o Recurso Especial do Contribuinte, passa-se a apreciar a matéria submetida a julgamento, qual seja, a existência de *erro de sujeição passiva – arts. 121 e 126, inciso III, do CTN c/c art. 7º do Decreto-lei nº 1.381*.

Conforme relatado, o *cerne* de tal tema é muito claro: considerou a Fiscalização que o Contribuinte, Condomínio Amazonas, desenvolvia atividade comercial e *prestação de serviço*, sendo, na verdade, verdadeira sociedade empresarial.

Como prova para tal constatação, a Fiscalização valeu-se simplesmente da própria convenção do condomínio, contratos de locação e dos registros de fluxos financeiros mantidos pelo Contribuinte. Confira-se:

### 3.3.2 - A ATIVIDADE ECONÔMICA EXERCIDA PELO CONDOMÍNIO AMAZONAS CNPJ 63.692.057/0001-19

*Está amplamente demonstrado na própria Convenção do "Condomínio Amazonas" que sua finalidade é o exercício da atividade econômica de aluguel de salas comerciais localizadas no Edifício Amazonas Shopping Center e que o mesmo auferir essas receitas e as distribuir aos seus condôminos (empreendedores), prática essa registrada em seus assentamentos contábeis, o que demonstra ter esse ente "finalidade lucrativa".*

*O instrumento de Convenção do Condomínio prevê a "distribuição de resultados" conforme adiante transcrito, in verbis :*

#### CLÁUSULA [SIC] QUARTA - DISTRIBUIÇÃO DE RESULTADOS

4.1 O produto líquido das receitas mensais do CONDOMÍNIO será distribuído aos condôminos até o vigésimo dia do mês subsequente ao vencido.

4.2 Para os fins do subitem anterior, considerar-se-á produto líquido a diferença positiva entre o total de receitas efetivamente recebidas pelo CONDOMÍNIO durante o mês de referência, inclusive as previstas na alínea "i" do subitem 7.2, e o total de despesas de manutenção do próprio CONDOMÍNIO, no mesmo período, deduzidas as retenções que vierem a ser feitas por imposição lesai [SIC] ou deliberação dos condôminos.(destacou-se)

(...)

*Dessa forma, a prerrogativa dos condomínios de edifício de não serem considerados pessoas jurídicas para efeito de tributação compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais destas entidades, isto é, cuidar das áreas comuns, visando o aproveitamento das unidades exclusivas da melhor forma possível, sendo suas despesas divididas entre os condôminos. Não contempla a prática de atos de comércio.*

(...)

*Diante da análise efetuada, pode-se afirmar que configura ato de comércio por sua própria natureza, enquadrando-se como prestação de serviços, a cobrança de aluguéis aos locatários das salas comerciais existentes no Amazonas Shopping Center. E inequívoca a característica comercial de tal ato.*

*Apesar de ter se constituído indevidamente como "condomínio de edificações" o Condomínio Amazonas é sujeito passivo decorrente da prática de atividade econômica, possuindo capacidade tributária passiva, nos termos do artigo 126 inciso III do CTN, para figurar como contribuinte dos respectivos tributos devidos nos termos da legislação em vigor.*

*Cabe ressaltar que o Condomínio Amazonas, sób ó uso indevido da denominação de "condomínio" atua como autêntica pessoa jurídica de direito privado na modalidade de "sociedade" conforme vasta exposição da sua atividade empresarial nos parágrafos anteriores, desse modo cabendo-lhe os direitos e obrigações próprias pelos atos praticados. Assim dispõe o CTN em seu art. 121: (...)*

*Conforme amplamente demonstrado no Item 3 constatei que houve o auferimento de receitas de aluguéis, luvas e outros valores decorrentes, provenientes da locação de salas comerciais localizadas no edifício Amazonas Shopping, sem que tais receitas fossem oferecidas regulamente à tributação.*

*A cobrança de aluguéis dos locatários das salas comerciais existentes no Amazonas Shopping Center configura ato de comércio por sua própria natureza, enquadrando-se como prestação de serviços. É inequívoca a característica comercial de tal ato.* (destacamos - fls. 1068 a 1090)

Nesse sentido, a Autoridade Fiscal, constatando que o Condomínio Amazonas recebia aluguéis, luvas e outros pagamentos dos locatários das lojas que compõem o imóvel sobre o qual está constituído, usava, primeiro, tais rendimentos para pagar as despesas comuns percebidas e, depois, distribuía o valor aos seus condôminos, invocou o art. 981<sup>1</sup> do Código Civil de 2002, bem como os arts. 121 e 126 do CTN, para tratar tal ente despessoalado como o verdadeira *sociedade empresarial*, contribuinte e sujeito passivo das obrigações tributárias referentes a todas as receitas e renda auferidas no período fiscalizado.

Por sua vez, desde a sua *Defesa* inaugural, o ora Recorrente pugna que, como Condomínio que é, está operando dentro de total legalidade, abarcado pela Lei Civil, sendo os únicos *contribuintes* e *sujeitos passivos* os condôminos que lhe integram - estes, sim, os exploradores da atividade comercial de aluguel – os quais, como detentores legais de frações ideais do imóvel onde funciona o *shopping center*, organizaram-se por meio de tal condomínio para melhor gerir a exploração deste bem, de propriedade comum. Demonstra que, expressamente, o Decreto-Lei nº 1.381/74, no seu art. 7º, previne que os condomínios que exploram bens imóveis sejam considerados sociedades, como precisamente procedeu a Fiscalização nesse caso, para permitir o lançamento de ofício perpetrado.

Pois bem, a Autuação tem claríssima e simples premissa – conforme textualmente lá consta, não se tratando aqui de interpretação, ilação ou presunção deste Conselheiro – o fato de que a figura jurídica do “condomínio de edifício” era a destinatária direta dos aluguéis e outras rubricas pagas pelos locatários, distribuindo posteriormente tais valores aos condôminos, o que implicaria em exercício de atividade empresarial.

Afirma também o Fisco que a prerrogativa legal de despessoalização dos “condomínios de edifício” abarcaria apenas os atos de cuidar das áreas comuns, visando o aproveitamento das unidades exclusivas da melhor forma possível, sendo suas despesas divididas entre os condôminos.

Muito mais do que isso: frisa a Fiscalização que a atividade de recebimento de receitas configura ato de comércio por sua própria natureza, enquadrando-se como prestação de serviços, a cobrança de aluguéis aos locatários das salas comerciais existentes no Amazonas Shopping Center.

---

<sup>1</sup> Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.  
Parágrafo único. A atividade pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados.

E considerando a terminologia empregada na Atuação (*a cobrança de alugueis*), para que não haja equívocos ou indução a erros nesse julgamento, é certo que todas as receitas de aluguéis e outros valores pagos pelos locatários formaram a base de cálculo, não sendo o caso, aqui, de tributação apenas da atividade de *cobrança* praticada pelo condomínio em nome de seus condôminos – e registre-se que a convenção de condomínio contemplava uma *Administradora*, externa, para fazer tal gestão.

Frise-se, desde já, que também não houve qualquer investigação ou menção se os condôminos que compõe o Condomínio Amazonas tributaram ou deixaram de tributar ou, ainda, suprimiram a informação de recebimento de valores de aluguel, luvas e outros repasses. É objetiva a constatação Fiscal de que a figura condominial em questão deve ser tratada como sociedade empresária, contribuinte, diretamente tributada pelo recebimento de todos os aluguéis e itens financeiros da exploração do imóvel.

Primeiramente, como fora demonstrado nos autos, mesmo diante dos esclarecimentos prévios prestados à Fiscalização (*vide* folhas 90 a 97), o Condomínio Amazonas não é um simples *condomínio edilício*. Como avençado na sua própria convenção, 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, operacionalizar e gerir os recebimentos e despesas da exploração imobiliária.

*In casu*, os condôminos não possuem lojas e unidades específicas, individuais, próprias ou *exclusivas*, mas dividem entre si a integralidade da propriedade do terreno, das edificações e das instalações referentes as lojas e outras áreas, todas indicadas na cláusula primeira da Convenção de Condomínio (fls. 91 e 92).

Em simples palavras, nos *condomínios pro indiviso* a copropriedade dá-se por partes, frações, 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 *áreas* ou *partes* comuns destacadas. Toda a propriedade é *comum*. Tal modalidade condominial é regida pelas regras específicas dos arts. 1.314<sup>2</sup> a 1.326 (Capítulo VI, do Título III do Livro III) do Código Civil de 2002.

---

<sup>2</sup> 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.

Já o *condomínio edilício*, de maneira totalmente diversa, 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 especiais dos arts. 1.331<sup>3</sup> a 1.358-A (Capítulo VII, do Título III do Livro III) do Código Civil de 2002.

Dito isso, registre-se que consta expressa e textualmente do TVF que seria o Condomínio Amazonas um "*condomínio de edificações*" 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, sendo um 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.

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

Não se trata de mero *preciosismo* ou *excesso de apego técnico* aos termo da Lei; está-se diante de figuras de Direito Civil muito diversas nas suas peculiaridades, com características, limitações, funções e dinâmica de exercício próprias, com regramento legal distinto. Não podem ser estas tratadas como figuras *iguais* ou *indiferentes* para fins de constatação de seu próprio *desvirtuamento*, justificando a aplicação do consequente tratamento fiscal, submeto-o, então, ao polo passivo de obrigações tributárias.

Prestando mais uma vez o devido respeito à Fiscalização, é clara e evidente a improcedência jurídica da construção que justificou a sujeição passiva do Condomínio Amazonas, ora combatida.

---

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

<sup>3</sup> 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.

Desenvolvendo, em acréscimo a tal primeira constatação de improcedência, uma vez que trata-se de *condomínio pro indiviso*, em que os condôminos são igualmente proprietários dos bens que geram os aluguéis, as luvas e outros pagamentos, o recebimento do aluguel 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.

Além disso: não há óbice legal para tanto e é uma das razões para existir tal instituto de *organização* da propriedade comum. Não há, aqui, conduta indevida da Recorrente ou de seus condôminos, que simplesmente valeram-se de uma figura histórica no Direito Civil para organizar o 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 E. Supremo Tribunal Federal<sup>4</sup>).

E repita-se, a Fiscalização rotulou o Condomínio Amazonas de *sociedade empresária*, nos termos do art. 981 do Código Civil de 2002, simplesmente por proceder a tal recebimento de receitas e posterior distribuição.

Diferentemente daquilo defendido pela Fiscalização, não se está diante da hipótese do art. 981 do Código Civil de 2002, na medida que não há situação em que os condôminos *reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados*. Claramente o único bem explorado já era de propriedade comum dos condôminos (não havendo *contribuição* de bens), não se percebendo qualquer *prestação de serviços* por nenhum dos coproprietários nessa relação, que, inclusive, contam com *Administradora* para gerir a relação condominial, **não** havendo qualquer *contrato de sociedade* ou atividade econômica autônoma desenvolvida pelo Condomínio Amazonas, que possa justificar sua sujeição passiva.

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. A Lei Civil e Comercial não dão o respaldo para tal ônus – muito pelo contrário, como será visto a seguir.

Há muito, exatamente visando garantir que as 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 1.381/74<sup>5</sup>, que expressamente

---

<sup>4</sup> Súmula Vinculante 31

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

<sup>5</sup> Art. 7º Os condomínios na propriedade de imóveis não serão considerados sociedades de fato, ainda que deles façam parte também pessoas jurídicas.

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

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), se construir, então, uma sólida acusação de eventual utilização indevida, ou fraudulenta, ou abusiva, do condomínio.

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

Se entendeu o Fisco 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 adotado pelos seus titulares não foi *correto*, deveria, então, tributar 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, os arts. 121<sup>6</sup> e 126, III<sup>7</sup> do CTN não são fundamento, *per si*, para atribuir personalidade jurídica e sujeição passiva tributária a um *condomínio pro indiviso*, regularmente emanado de relação de copropriedade um singular bem imóvel. Tais dispositivos apenas (e, muito corretamente) autorizam o Fisco a tributar a *pessoa* que efetivamente 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 se pode afirmar que (nos termos do art. 121 do CTN), era, *na verdade*, a figura do Condomínio Amazonas que mantinha *relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador* ao invés de seus condôminos.

---

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.

<sup>6</sup> 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.

<sup>7</sup> 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.

Essa *secção* de personalidade, entre o condomínio e os condôminos, procedida em relação à propriedade e à exploração do imóvel, para se poder atribuir sujeição passiva ao Condomínio Amazonas – e não aos condôminos – é absolutamente 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, regrado e operava por intermédio de uma *Administradora*, dentro da sua própria natureza, legalmente respaldado pelos arts. 1.314 a 1.326 do Código Civil, não se tratando de uma *unidade econômica ou profissional* (que também trata o art. 126 do CTN) ocultada, que teria sido *desacobertada* pela Fiscalização.

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**, já 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)*

Obviamente, o precedente, *paradigma*, apresentado, que permitiu o manejo do presente *Apelo* nessa C. Câmara Superior de Recursos Fiscais, v. Acórdão nº 1201-001.555, igualmente reconheceu o mesmo vício na identificação da sujeição passiva, sob essa mesma fundamentação jurídica, em votação unânime dos I. Conselheiros da C. 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara desta 1ª Seção, em de 14 de fevereiro de 2017.

Posto isso, é patente a improcedência da eleição do Condomínio Amazonas como sujeito passivo das supostas obrigações tributárias estampadas na Autuação em tela, havendo notório erro na identificação do sujeito passivo (e conseqüente desatendimento ao art. 142 do CTN), merecendo serem canceladas as exações impostas.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte, para cancelar o lançamento de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator

## Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira divergiu do I. Relator, para negar provimento ao recurso especial da Contribuinte, por se convencer de sua sujeição passiva em razão dos fundamentos expostos na acusação fiscal, no acórdão recorrido e no voto condutor do Acórdão n.º 9101-002.813, de lavra da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, proferido em face de operações semelhantes, exercidas pelo mesmo sujeito passivo indicado no paradigma admitido para caracterização do dissídio jurisprudencial nestes autos.

Diversamente do que argumenta a Contribuinte, a figura do Condomínio no presente caso não se limita a *uma simples convenção não revestida de personalidade jurídica*. As referências trazidas na acusação fiscal e no voto condutor do acórdão recorrido, bem demonstram o exercício de atividade econômica por esse ente constituído pelos condôminos. Para além disso, o voto condutor do acórdão recorrido validamente afasta a aplicação, ao presente caso, do art. 7º do Decreto-lei n.º 1.381/74, nos seguintes termos:

Veamos a leitura do referido dispositivo:

*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.*

Aparentemente, com a leitura simples desta norma, poder-se-ia interpretar que é incabível a imputação de lançamento tributário contra o condomínio quando este decorra na propriedade de imóveis.

Ocorre que a interpretação jurídica não pode se realizar aos pedaços.

Referida norma, editada sob a forma de Decreto-Lei na forma de anterior dispositivo constitucional, foi editada para regular o seguinte assunto: “*Dispõe sobre o tratamento tributário aplicável à empresa individual nas atividades imobiliárias, e dá outras providências.*”

Referidos dispositivos foram incluídos na seção do regulamento do Imposto de Renda destinado à tributação da Empresas Individuais Imobiliárias, ou seja, quando a pessoa física que exerce atividades de incorporação e loteamento de imóveis é equiparada à pessoa jurídica para fins de tributação.

Em razão da definição do dispositivo é que, para fins de exclusão dos condomínios da equiparação como empresa imobiliária individual, eles não podem ser considerados sociedades de fato em relação aos atos de incorporação e loteamento de imóveis, ou seja, atividades típicas de empresas imobiliárias.

Foi para este caso específico, relativo à caracterização da atividade imobiliária por pessoas físicas, que houve a menção à exclusão dos condomínios, pois no caso deste dispositivo, os contribuintes relativos aos atos de atividade imobiliária são cada um dos

condôminos titulares dos imóveis objeto de incorporação ou loteamento que serão equiparados à pessoa jurídica individual a partir da prática de cada ato descrito no art. 156, e incisos do mesmo RIR. Daí decorreu a necessidade de exclusão dos condomínios nesta caracterização.

Tal distinção faz-se necessária porque, no caso em análise nos autos, os lançamentos realizados contra a empresa não se referem à equiparação à empresa individual imobiliária pelos atos de incorporação, loteamento e alienação dos imóveis incorporados. O lançamento ora em análise refere-se ao exercício da atividade de locação das diversas lojas do shopping, arrecadação de receitas que, além do aluguel diretamente proporcional ao faturamento de cada unidade, compreende o pagamento de fundo de promoção e propaganda e a arrecadação do rateio das despesas condominiais, conforme demonstrado no contrato de locação de fls. 39/53.

Antes de prosseguir, porém, convém esclarecer que não se verifica qualquer prejuízo à acusação fiscal quando indica ser o Condomínio Amazonas um "condomínio de edificações" e menciona "áreas comuns" e "aproveitamento das unidades exclusivas", nos seguinte contexto:

Dessa forma, a prerrogativa dos condomínios de edifício de não serem considerados pessoas jurídicas para efeito de tributação compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais destas entidades, isto é, cuidar das áreas comuns, visando o aproveitamento das unidades exclusivas da melhor forma possível, sendo suas despesas divididas entre os condôminos. Não contempla a prática de atos de comércio.

Tais considerações prestam-se, apenas, a delinear contexto no qual não haveria tributação, diversamente do verificado no caso concreto.

Aqui, como se vê até mesmo nas justificativas da recorrente, a autuada administrava os aluguéis e luvas recebidos, bem como os ingressos a título de Fundo de Promoção e Propaganda, promovendo os *gastos com campanhas e eventos promocionais*, executando *serviços jurídicos e auditorias de lojas*, e distribuindo aos condôminos apenas o resultado líquido destas atividades. Certamente não se trata, apenas, de *relações entre os comunheiros de um direito de propriedade*. Neste sentido é o voto condutor do acórdão recorrido:

Mais ainda, compulsando-se os termos da Convenção de Condomínio firmada para reger as relações de direitos e obrigações entre os condôminos (fls. 31/37), verifica-se na sua cláusula quarta que os condôminos proprietários do condomínio não recebem pura e simplesmente os aluguéis pagos pelos locatários, eles recebem, isso sim, os resultados da operação. Vejamos o dispositivo da Convenção.

#### CLÁUSULA QUARTA – DISTRIBUIÇÃO DE RESULTADOS

4.1. O produto líquido das receitas mensais do condomínio será distribuído aos condôminos até o vigésimo dia do mês subsequente ao vencido.

4.2. Para fins do subitem anterior considerar-se-á produto líquido a diferença positiva entre o total das receitas efetivamente recebidas pelo CONDOMÍNIO quitado no mês de referência, inclusive as previstas na alínea "i" do subitem 7.2., e o total de despesas de manutenção do próprio CONDOMÍNIO, no mesmo período, deduzidas as retenções que vierem a ser feitas por imposição legal.

Fácil notar que os valores distribuídos aos condôminos do empreendimento não são pura e simplesmente as receitas de aluguéis, como praticados por qualquer pessoa comum. O que são distribuídos aos mesmos são os resultados da operação mensal da empresa, aí incluído os acréscimos dos aluguéis em função da variação dos aumentos de receitas dos lojistas, os valores do fundo de propaganda e o rateio de despesas.

Evidentemente esse resultado líquido não pode ser encarada, como que fazer crer o contribuinte, de mero repasse dos aluguéis. Esse resultado advém de toda a complexa operação de apuração dos valores dos aluguéis devidos, da aplicação em propaganda e das demais receitas recebidas pelo empreendimento.

Ora, tais atividades não são aquelas elencadas no Decreto nº 1.381/74, razão pela qual entendemos não ser cabível a aplicação deste dispositivo para o caso em tela, eis que o mesmo refere-se a outro tipo de enquadramento tributário, qual seja à caracterização das empresas individuais imobiliárias, daí a necessidade de exclusão dos condomínios na mesma norma, senão impossível seria o enquadramento das pessoas físicas individualmente.

Neste sentido entendemos de valor demonstrar a lição já apresentada pelo auditor responsável pela fiscalização apresentada nas palavras de Fábio Ulhoa Coelho.

Vejamos a transcrição.

[...]

Este é ponto fundamental que, no nosso ponto de vista, distingue um condomínio onde seus proprietários apenas mantém suas lojas alugadas, como ocorre normalmente, daquele que participa de uma efetiva sociedade organizada para ampliar seus lucros e investimentos por meio de ações de propaganda, organização e controle especializado.

É muito evidente que os titulares do Condomínio Amazonas não se reuniram em condomínio apenas para exercer a simples atividade de locação de imóveis, sem qualquer participação da gestão do empreendimento como um todo. Pelo contrário, conforme se depreende da Convenção de Condomínio e dos modelos de contrato anexados ao processo, a organização e a gestão interna e das atividades de marketing do condomínio eram obrigações do locador, ou seja, do condomínio, conforme transcrição da Cláusula OBRIGAÇÕES DO LOCADOR de um dos contratos transcritos no TVF às fls. 991/992.

#### ***17.0. OBRIGAÇÕES DO LOCADOR***

***17.1. Manter em perfeita ordem os serviços de limpeza, conservação e segurança das partes comuns do AMAZONAS SHOPPING.***

***17.2. Zelar pelo funcionamento dos aparelhos de iluminação, hidráulicos e demais equipamentos das partes comuns do prédio.***

***17.3. Orientar e conduzir a política mercadológica do Shopping.***

***17.4 Manter a característica de estabelecimento comercial tipo "SHOPPING CENTER".***

***17.5. Manter a administração de alto nível compatível com as necessidades do mercado.***

***17.6 Zelar pela harmonia e equilíbrio do "mix" de lojas no AMAZONAS SHOPPING.***

Dada a transcrição acima, percebe-se que, em verdade os condôminos são titulares de não apenas de lojas que podem ser locadas ao seu bel prazer sem qualquer objetivo comum, mas sim de um empreendimento global, caracterizado sob a nomenclatura de AMAZONAS SHOPPING que, deste forma pode ser sujeito passivo de obrigação tributária na forma do art. 126 do Código Tributário Nacional, mesmo sem possuir a personalidade jurídica de empresa comercial ou de prestação de serviços, posto que detentor das características de sociedade apresentadas pelo Código Civil em seu art. 981. Seguem os dispositivos..

[...]

Frise-se que a acusação fiscal está validamente fundamentada no mesmo sentido do acórdão recorrido. A partir do que consignado no contrato de locação transcrito no Termo de Verificação Fiscal, e na doutrina de Fábio Ulhoa Coelho lá citada, especialmente na assertiva de

que é empresário quem *organiza a distribuição* dos espaços autônomos da unidade, *de forma a locá-los para pessoas interessadas em explorar determinadas atividades econômicas pré-definida*, e tendo em conta, ainda, as *tarefas para erguer um shopping* descritas pela Associação Brasileira de Shopping Centers – ABRASCE, a autoridade fiscal conclui, com o acréscimo de várias outras referências que:

O **Condomínio Amazonas** sob o uso indevido da denominação de "condomínio" atua como autêntica pessoa jurídica de direito privado na modalidade de "sociedade" conforme vasta exposição da sua atividade empresarial nos parágrafos anteriores, desse modo cabendo-lhe os direitos e obrigações próprias pelos atos praticados.

[...]

Diante da análise efetuada, pode-se afirmar que configura ato de comércio por sua própria natureza, enquadrando-se como prestação de serviços, a cobrança de aluguéis aos **locatários das salas comerciais existentes no Amazonas Shopping Center**. E inequívoca a característica comercial de tal ato.

Apesar de ter se constituído indevidamente como "condomínio de edificações" o **Condomínio Amazonas** é sujeito passivo decorrente da prática de atividade econômica, possuindo **capacidade tributária passiva**, nos termos do artigo 126 inciso III do CTN, para figurar como contribuinte dos respectivos tributos devidos nos termos da legislação em vigor.

Cabe ressaltar que o **Condomínio Amazonas**, sob o uso indevido da denominação de "condomínio" atua como autêntica pessoa jurídica de direito privado na modalidade de "sociedade" conforme vasta exposição da sua atividade empresarial nos parágrafos anteriores, desse modo cabendo-lhe os direitos e obrigações próprias pelos atos praticados. Assim dispõe o CTN em seu art. 121:

[...]

Assim, são aqui aplicáveis os argumentos assim deduzidos no voto proferido por esta Conselheira para reforma do paradigma nº 1201-001.555:

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 nº 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 suplantiar 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 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 contrarrrazões.

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 n.º 0123.033, reproduzindo trecho do acórdão n.º 0115.577 da mesma Delegacia, que apreciou o lançamento de Contribuição para o PIS/Pasep, o qual deu origem ao já referido processo n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 tratada 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 instituído<sup>8</sup> 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" (referiase 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.

<sup>8</sup> Então Condomínio Civil Iguatemi Belém, posteriormente Condomínio Voluntário Pátio Belém.

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 n.º 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 lançamento<sup>9</sup> (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 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 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, 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 n.º 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 n.º 1.301.956RJ, 10/02/2015, Relator Ministro Benedito Gonçalves).

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

<sup>9</sup> Acórdão da DRJ Belém n.º 0123.033, reproduzindo trecho do acórdão n.º 115.577 da mesma Delegacia, que apreciou o lançamento de Contribuição para o PIS/Pasep, o qual deu origem ao já referido processo n.º 10280.720815/200829.

*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 n.º 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 n.º 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 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 autuado<sup>10</sup>:

*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*

---

<sup>10</sup> 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).

*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 n.º 9101-002.813:

Não há que se falar, por outro lado, em aplicação ao caso, como reclama o Recorrido, do Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 2, de 2007, que a seguir se transcreve (sublinhou-se):

*Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 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 n.º 30, de 25 de fevereiro de 2005, e tendo em vista o que consta no processo n.º 10980.010644/200596, 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 atuado 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 edilício** (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 n.º 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 atuado 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.

Estas as razões, portanto, para negar provimento ao recurso especial da Contribuinte.

*(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 dar provimento do recurso especial do sujeito passivo.

Esclareço que participei do julgamento do acórdão recorrido (acórdão 1401-001.855, proferido na sessão de 12 de abril de 2017) e continuo concordando integralmente com a fundamentação de mérito ali exposta no voto condutor do Conselheiro Abel Nunes Oliveira Neto.

De fato, compreendo que o voto condutor do acórdão recorrido traz fundamentação robusta no sentido de demonstrar, por meio da menção às específicas cláusulas da Convenção do Condomínio Amazonas e das características próprias do funcionamento daquele empreendimento, os motivos pelos quais a atividade ali exercida não se limitava a receber e redistribuir valores de alugueis, tratando-se, nas palavras daquele voto, de “*complexa operação de apuração dos valores dos alugueis devidos, da aplicação em propaganda e das demais receitas recebidas pelo empreendimento*”, permitindo que se conclua que “*em verdade os condôminos são titulares de não apenas de lojas que podem ser locadas ao seu bel prazer sem qualquer objetivo comum, mas sim de um empreendimento global, caracterizado sob a nomenclatura de AMAZONAS SHOPPING que, deste forma pode ser sujeito passivo de obrigação tributária na forma do art. 126 do Código Tributário Nacional, mesmo sem possuir a personalidade jurídica de empresa comercial ou de prestação de serviços, posto que detentor das características de sociedade apresentadas pelo Código Civil em seu art. 981.*”

Acontece que, ao analisar mais detidamente o Termo de Verificação Fiscal (TVF), vejo que a acusação feita pela autoridade autuante foi muito mais singela e abstrata do que a fundamentação constante do minucioso voto do acórdão recorrido.

Isso não passou despercebido pelo i. Relator do presente recurso especial, Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, que pontuou em seu voto (grifos do original acima):

(...)

Pois bem, a Autuação tem como claríssima e simples premissa – conforme textualmente lá consta, não se tratando aqui de interpretação, ilação ou presunção deste Conselheiro – que o fato de a figura jurídica do *condomínio de edifício* ser destinatário dos alugueis pagos pelos locatários, distribuindo posteriormente tais valores aos condôminos, implicaria em exercício de atividade empresarial.

Afirma também a “prerrogativa” legal de despersonalização dos *condomínios de edifício* abarcaria apenas os atos de *cuidar das áreas comuns, visando o aproveitamento das unidades exclusivas da melhor forma possível, sendo suas despesas divididas entre os condôminos*.

Muito mais do que isso: frisa a Fiscalização que configura ato de comércio por sua própria natureza, enquadrando-se como prestação de serviços, a cobrança de alugueis aos locatários das salas comerciais existentes no Amazonas Shopping Center. E considerando a terminologia empregada na Atuação (*a cobrança de alugueis*), para que não haja equívocos ou indução a erros nesse julgamento, é certo que todas as receitas de alugueis e outras rubricas pagas pelos locatários formaram a base de cálculo, não sendo o caso da tributação apenas do ato de *cobrança* praticada pelo condomínio em nome de seus condôminos – a convenção de condomínio contemplava uma *Administradora*, externa, para fazer tal gestão.

(...)

Assim, enquanto o voto condutor do acórdão recorrido demonstra, por meio da enumeração de características específicas do Condomínio Amazonas, que este não faz mero recebimento e repasse de valores de alugueis, 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 alugueis 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, mas, com o devido respeito, uma análise mais detida do TVF leva à conclusão de que o agente autuante não foi capaz de relacionar a teoria com a prática, ou seja, não logrou demonstrar, por meio da indicação de fatos e características específicos do caso concreto, como e por que aquela teoria ali muito bem exposta no TVF se aplicaria ao caso do Condomínio Amazonas.

Receber alugueis 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. E o que faz com que a atividade exercida especificamente pelo Condomínio Amazonas possa ser equiparada a atividade empresarial, muito embora esteja bem descrito no voto condutor do acórdão recorrido, não consta da acusação fiscal, razão porque esta deve ser tida como insuficiente.

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 julgar pelo provimento do recurso especial do sujeito passivo no caso dos autos.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano