



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 10480.007066/00-10
Recurso : 203-120.466
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 3ª CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : CONDOMÍNIO DO SHOPPING CENTER RECIFE
Sessão de : 05 de julho de 2005
Acórdão nº : CSRF/02-01.995

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Adriene Maria de Miranda, Rogério Gustavo Dreyer, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva que negaram provimento ao recurso. O Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda apresentou declaração de voto.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

HENRIQUE PINHEIRO TORRES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 04 OUT 2005

Processo nº : 10480.007066/00-10
Acórdão nº : CSRF/02-01.995

Participaram ainda do presente julgamento, os Conselheiros: JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, ANTONIO CARLOS ATULIM, ANTONIO BEZERRA NETO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Processo nº : 10480.007066/00-10
Acórdão nº : CSRF/02-01.995

Recurso : 203-120.466
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : CONDOMÍNIO DO SHOPPING CENTER RECIFE

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o relatório constante do acórdão recorrido (fls. 400/401):

Às fls. 320/331, Acórdão DRJ/REC nº 99/2001 julgando o lançamento procedente, em face da ausência de recolhimento da COFINS sobre o faturamento decorrente da cobrança de taxa de estacionamento a clientes, no período de apuração compreendido entre os meses de janeiro/1995 a dezembro/1999.

No referido Acórdão, contrapondo-se aos argumentos expendidos pela ora recorrente, em face do lançamento efetuado, adotaram os d. julgadores a quo os seguintes fundamentos:

- A administração de estacionamento, com a respectiva cobrança de taxas ao público, possui natureza de ato de comércio, consubstanciando-se em prestação de serviço tributável pela COFINS.*
- Apesar de condomínio não ser considerado pessoa jurídica, a prestação de serviços foga aos ditames da Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, Lei de Condomínio em Edificações. Este diploma legal, nos artigos 1ª ao 27, regula as relações entre os condôminos, obrigações, deveres e disposições concernentes à administração do condomínio, inexistindo previsão para a prática de quaisquer atos de natureza mercantil, como os efetivamente realizados pela Recorrente.*
- Conquanto inexistir vedação legal a que o condomínio disponha da utilização do estacionamento que compõe suas instalações, a depender do uso que lhe seja dado, tais atos gerarão efeitos, criando relações jurídicas com conseqüências, inclusive, no âmbito do Direito Tributário.*
- Assim, a obtenção de receita de prestação de serviços de estacionamento recebida de terceiros, alheios ao condomínio, descaracteriza as finalidades de sua criação, tornando-o um ente sujeito às regras aplicadas à tributação pela COFINS.*

- *Outrossim, a Recorrente efetua mensalmente o recolhimento do Imposto sobre Serviços.*
- *Nos termos do que dispõem os artigos 121, I, e 126, III, do CTN, a Recorrente tem uma relação pessoal direta com o fato gerador da contribuição, tal como impõe o art. 2º da LC nº 70/91. Atua, igualmente, como uma unidade econômica: presta o serviço e auferir uma receita, registrando-a em seus livros contábeis.*
- *Por fim, asseveram os d. julgadores de primeira instância que a destinação dada à receita auferida não é tratada pela legislação da COFINS, resultando irrelevante a sua partilha posterior entre os condôminos.*

Inconformada, às fls. 338/374, interpôs a Contribuinte Recurso Voluntário, no qual sustenta, em suma, o que segue:

- *Preliminarmente, que o condomínio não pode ser qualificado como pessoa jurídica, tendo em vista que apenas representa a vontade de co-proprietários de um imóvel. Assim, consubstanciando-se a Recorrente em um condomínio formalmente constituído, carece de legitimidade passiva para figurar como autuada no presente processo administrativo, haja vista que os condomínios não estão elencados no rol dos sujeitos passivos da COFINS, constante do artigo 1º da LC nº 70/91. Houve, pois, violação Princípios da Legalidade e da Tipicidade Cerrada.*
- *Nos termos do art. 9º, § 3º, 'd', da Lei nº 4.591/64, cabe exclusivamente aos condôminos estruturar o ingresso de recursos para manutenção do condomínio, de tal maneira que a administração de um estacionamento, com objetivo de abatimento de custos, não descaracteriza a função do condomínio e a sua natureza jurídica.*
- *A disponibilização de um estacionamento aos clientes, a arrecadação de valores, o pagamento de custos de manutenção e a transferência de eventuais saldos aos condôminos não configura atividade empresarial, haja vista inexistir lucro auferido pelo condomínio, o qual utiliza tais receitas para custear suas expressivas despesas.*
- *Os efeitos tributários conferidos às atividades do condomínio são disciplinados pelo artigo 11 da Lei nº 4.591/64, Lei de Condomínio em Edificações, o qual dispõe que cada unidade autônoma será tratada como prédio isolado, para efeitos tributários. Assim, cada condômino deve contribuir, diretamente, com as importâncias devidas.*
- *O fato de a Recorrente recolher o ISS sobre as receitas provenientes do serviço de estacionamento decorre de expressa previsão legal da legislação municipal quanto à incidência em relação aos*

Processo nº : 10480.007066/00-10
Acórdão nº : CSRF/02-01.995

condomínios, o que não se verifica na legislação de regência da COFINS.

- *Por fim, aduz a Recorrente que a análise da destinação das receitas é imprescindível, haja vista que parcela considerável das receitas são auferidas diretamente pelos condôminos, devendo ser tributadas isoladamente em suas respectivas escriturações."*

Em sessão plenária de 1º/07/2003, a Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes decidiu - por maioria de votos - dar provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo nos termos do Acórdão nº 203-09.033, cuja ementa se transcreve (fl. 399):

***"COFINS - CONDOMÍNIO - PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA - 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.
Recurso provido."***

Da decisão consubstanciada no julgado em epígrafe, o Procurador da Fazenda Nacional recorreu à Câmara Superior de Recursos Fiscais (fls. 408/415) - ao amparo do artigo 32, inciso I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes - alegando contrariedade à lei no tocante ao entendimento firmado pelo reconhecimento da ilegitimidade passiva da autuada ("Condomínio do Shopping Center Recife") frente à obrigação de recolhimento da COFINS. Em seu favor, o recorrente se reporta à abalizada fundamentação da declaração de voto, da lavra da Conselheira Luciana Pato Peçanha Martins, integrante do aresto (fls. 404/406).

Mediante o Despacho de fl. 416, o Presidente da Câmara recorrida recebeu o recurso (de decisão contrária à lei) interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional, vez que devidamente observados os requisitos de admissibilidade exigidos pela Portaria MF nº 55/98.

Nas contra-razões apresentadas ao recurso da Fazenda Nacional, a interessada tece considerações para justificar a impossibilidade de seu enquadramento - enquanto sujeito passivo da COFINS - nos moldes do artigo 1º da Lei Complementar nº 70/91, ratificando, ainda, a argumentação expendida no recurso voluntário provido pela decisão fustigada (fls. 423/433).

É o relatório.



VOTO

CONSELHEIRO-RELATOR HENRIQUE PINHEIRO TORRES

O recurso apresentado pela Fazenda Nacional merece ser conhecido por ser tempestivo e atender aos demais pressupostos de admissibilidade previstos no Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A teor do relatado, a controversa posta em debate cinge-se à questão da incidência ou não de Cofins sobre receitas de serviços prestados por condomínio. De um lado, o sujeito passivo defende-se da exação sob o argumento de que a contribuição somente é devida pelas pessoas jurídicas, por isso, seria ele parte ilegítima para figurar no pólo passivo da obrigação tributária, já que condomínio não é pessoa jurídica nem a ela é equiparado. Assim, não seria contribuinte da Cofins. De outro lado, a Fazenda Nacional insiste na procedência da exação, sob o fundamento de que as receitas provenientes de atos próprios de comércio (de serviços prestados) devem ser tributadas, já que a prestação de serviços foge às atribuições previstas na lei regulamentadora dos condomínios.

A Cofins, instituída pela Lei Complementar nº 70/1991, substancialmente alterada pela Lei nº 9.718/1998, é devida pelas Pessoas Jurídicas de direito privado. Por outro lado, condomínio não é, legalmente, pessoa jurídica, logo, a conclusão ligeira a que se chega é a de que, pelo princípio da tipicidade cerrada, não poderia ele figurar no pólo passivo da obrigação tributária referente a essa contribuição. Todavia, uma leitura mais atenta na legislação de regência da Cofins, e no arcabouço jurídico no qual está inserida, mostrará que, em determinados casos, não só a pessoa jurídica pode ser contribuinte da Cofins, mas, também, os entes despersonalizados, como os espólios, as sociedades de fatos e, por que não, os condomínios?

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, senão seria muito fácil eximir-se da obrigação tributária, para tanto, bastaria vê na lei fiscal o *nomen iuris* dos contribuintes do tributo e constituir-se com outra denominação que não a prevista na lei. Pronto, como em passe de mágica, estar-se-ia livre da tributação. Com isso, se assim fosse, só pagaria tributo quem quisesse, por patriotismo ou

coisa do gênero, mas não é desse modo que as coisas são. O pólo passivo da obrigação tributária é preenchido por todo aquele que tenha relação direta ou, em alguns casos, indireta, com o fato jurídico-econômico previsto na norma impositiva como fato gerador do tributo ou contribuição. Há, é verdade, exceções, como nas hipóteses de imunidade, mas todas, absolutamente todas, são elencadas, *numerus clausus*, na lei.

Na verdade, muito embora a lei instituidora de tributo defina sempre quem deve figurar no pólo passivo da obrigação tributária, deixa sempre em aberto a possibilidade de alcançar aqueles que, embora não incluídos expressamente no rol dos obrigados a arcar com o tributo ou contribuição, praticam atos que os equiparam ou os assemelham aos sujeitos passivos enumerados na lei. Para melhor entendimento do aqui exposto, veja o exemplo seguinte: a lei 4.502/1964 elegeu como contribuintes do IPI, no mercado interno, os estabelecimentos industriais. Todavia, se uma pessoa física fizer algumas das operações de industrialização e de que resulte produto sujeito à incidência do imposto, esta pessoa física, não é estabelecimento industrial, mas terá de pagar o tributo, como se estabelecimento industrial fosse (lei 4.502/1964, art. 40, *caput* e parágrafo único). No caso, a incidência não está condicionada ao tipo de sujeito que praticou o ato, mas sim, ao fato de que este ato do mundo fenomênico encontra-se perfeitamente descrito, antevisto, na norma tributária. Em outras palavras, a incidência está condicionada a subsunção perfeita do fato à norma.

Outro exemplo que se pode dar é o dos atos praticados pelas sociedades de fato. Nenhum tributo traz no rol de seus contribuintes as sociedades de fato. Todavia, se elas praticarem atos que concretizem a hipótese prevista na lei, terão de pagar o tributo, independentemente de não ter personalidade jurídica, ou de não existir formalmente para o direito. Como se vê, para figurar no pólo passivo da obrigação tributária, em regra, independe da forma jurídica que se apresente quem concretizou a hipótese de incidência. Assim, aquele que der ensejo ao surgimento no mundo real do fato antevisto na lei tributária é destinatário da consequência jurídica prevista na norma, qual seja, o pólo passivo da obrigação tributária. Para se chegar a essa conclusão, basta interpretar o art. 121 do Código Tributário Nacional em combinação com o 126, também do CTN¹.

¹Art. 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 de seus bens ou negócios;

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

Art. 121. sujeito passivo da obrigação tributária 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.

Voltando ao caso concreto ora em discussão, vê-se que o motivo alegado para desonerar a autuada da contribuição foi justamente não ser ela pessoa jurídica, mas como vimos em linhas acima, isso não é óbice para impedir a tributação, pois até as sociedades de fatos, entes despersonalizados, figuram no pólo passivo quando praticam no mundo real os atos antevistos na lei tributária como necessário e suficiente à ocorrência do fato gerador. Assim, o motivo (não ser a autuada pessoa jurídica) alegado pelo acórdão recorrido, de per si, não é suficiente para afastar a incidência da contribuição em análise. Há que se examinar se a autuada praticou atos que concretizaram a hipótese de incidência prevista na lei, o que será feito mais adiante.

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. 41/68), 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-empreendedores" (Ancar – Empreendimentos Comerciais S.A., Encisa Engenharia Comércio e Indústria S.A., Magus Investimentos Ltda, Milburn do Brasil Ltda, Ceres – Fundação de Seguridade Social do Sistemas Embrapa e Embrater), co-proprietários do Shopping Center Recife com a finalidade principal de explorar comercialmente a locação de lojas. Nos documentos mencionados fica claro que são estes "condôminos-empreendedores" que ditam as regras de convenção de condomínio e as normas das locações.

Sob o enfoque econômico, os centros comerciais constituem-se em espécie de associação organizacional, que tem em mira os ganhos de eficiência. O professor e economista Carlos Geraldo Langoni, opinando sobre a nova forma de atividade mercadológica, assegura

que há nela a participação de investidores em uma atividade única, na qual cada um faz a sua parte, visando o faturamento, os lucros.²
(grifei)

Constata-se que não há até o momento uma previsão legal acerca da estrutura jurídica a ser adotada pelos shopping centers. As seguintes estruturas jurídicas lhes são aplicáveis, e têm sido utilizadas: condomínio pro indiviso tradicional – forma de condomínio sujeita às normas estabelecidas pelo antigo Código Civil, em seus arts. 623 a 646, que determinavam que o direito de propriedade recairia sobre frações ideais -, incorporação imobiliária ou condomínio especial – onde o vínculo jurídico entre empreendedor e futuros lojistas é representado por um contrato de incorporação, tal como estabelecido pela Lei nº 4.591/64 – ou sociedade. Priscila M. P. Corrêa defende a adoção da forma de sociedade para os shoppings centers, principalmente com base no entendimento de que no condomínio há uma comunhão de objetos, enquanto na sociedade há uma comunhão de objetivos, tal qual ocorre no shopping center.³

Mesmo que sejam considerados efetivamente condomínios, existe grande controvérsia acerca da personalidade jurídica destes. Se alguns doutrinadores consideram os condomínios desconstituídos de personalidade jurídica, outros como Rubens Limongi de França, Maria Helena Diniz afirmam que eles possuem personificação. Esta última tece as seguintes considerações a respeito:

“No condomínio há uma affectio societatis similar à fundação, expressa no documento constitutivo, na incorporação ou na convenção inicial, além de existência permanente; daí ser uma nova figura de pessoa jurídica, com irrecusável aptidão à titularidade de direitos, deveres e pretensões. O condomínio pode adquirir imóveis,

² FIGUEIREDO, Perpétua Maria Vieira. A natureza jurídica do Shopping Center. In Bahia Forense, vol. 33, 1990.

³ VERRI, Maria Elisa Gualandi . Shopping Centers – Aspectos Jurídicos e suas origens. Belo Horizonte: Del Rey, 1996. p. 38/44.

materiais, mercadorias para construção, conservação e administração do edifício em seu nome; emitir e aceitar títulos de crédito atinentes a essas operações; contratar serviços; desempregar operários; manter e movimentar contas bancárias; agir e ser acionado em juízo no que diz respeito às coisas comuns do edifício; reparar danos oriundos de atos ilícitos praticados por seus órgãos, prepostos ou empregados. É uma pessoa jurídica que, em todos os seus atos, deve respeitar o princípio da especialidade, restringindo-se a regular a sua vida, não podendo desviar-se dessa finalidade, dedicando-se, p. ex., a atividades comerciais.”⁴

É de se destacar no excerto reproduzido que a autora além de considerar a existência da personalidade jurídica dos condomínios destaca a impossibilidade de desvio de finalidade como a dedicação a atividades comerciais.

De tudo o que foi dito, ficou assentado que o Condomínio do Shopping Center Recife 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*. Repare que nessa atividade comercial, a autuada deixa de se comportar como condomínio para personificar em todos os aspectos uma empresa prestadora de serviços normal, inclusive com repartição do faturamento entre os seus componentes, nos termos seguintes:

2.1.1 – Dada a natureza da operação das áreas de circulação para estacionamento, integrados como um todo, continuarão as mesmas a serem administradas pela ADMINISTRAÇÃO DO SHOPPING CENTER; 2.1.2 – 31,88% (trinta e um vírgula oitenta e oito por cento) da arrecadação da taxa cobrada pelo estacionamento serão atribuídos às SEGUNDAS CONTRATANTES, percentual este equivalente às áreas que lhes pertencem em relação à área de circulação total existente nesta data para o estacionamento. 2.1.2.1. Da mesma forma, 31,88% (trinta e um vírgula oitenta e oito por

⁴ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. Vol. I. São Paulo: Editora Saraiva, 1998. p. 170.

cento) das despesas de manutenção, operação e controle do estacionamento, serão pagos pelas segundas contratantes. 2.1.3. Depois de deduzida a participação dos segundos contratantes na arrecadação da taxa cobrada pelo estacionamento, conforme item 2.1.2. supra, o saldo remanescente, após dedução de 68,12% (sessenta e oito vírgula doze por cento) das despesas de manutenção, operação e controle do estacionamento, terá a seguinte destinação: 50% (cinquenta por cento) amortização das despesas de condomínio e os outros 50% (cinquenta por cento) reverterão em benefício das Empreendedoras (parágrafo único da cláusula 79 da Convenção). Vide documento de fls. 250/251.

A seu turno, a legislação do imposto de renda, aplicável subsidiariamente à Cofins, prevê o alcance das disposições destinadas às pessoas jurídicas a todas as firmas e sociedades, registradas ou não (Decreto-Lei nº 5.844/43, art. 27, § 2º). E não é só isso, o regulamento do Imposto de Renda RIR/1994 diz textualmente em seu art.123, § 2º que a expressão pessoa jurídica compreende as empresas individuais e todas as firmas e sociedades registradas ou não.

Desta feita, para efeitos de incidência da Cofins, o Condomínio do Shopping Recife quando exerce atividade empresarial consistente na exploração comercial de seu estacionamento, está apenas travestida de condomínio, mas este não é. Por trás da fantasia, existe, na verdade, uma sociedade como outra qualquer, que visa faturamento e lucro, e, como tal, deve ser tributada.

Aqui se torna importante a lição do mestre civilista Caio Mário da Silva Pereira, citado na declaração de voto da Conselheira Luciana, no sentido de que a organização que constrói e permanece proprietário do imóvel para explorá-lo comercialmente é uma sociedade, que difere radicalmente dos condomínios de edifícios de apartamentos ou de escritórios porque nestes, diferentemente daquela, falta-lhes a *affectio societatis*, e, por conseguinte, a personalidade jurídica.

"Outra noção que não deixa de radicar-se nos conceitos tradicionais é a da sociedade em voga nos Estados Unidos segundo a qual se organiza uma associação de tipo cooperativo, que constrói e permanece proprietária do edifício. (...) Outras vezes, pessoas que

habitualmente se associam em negócios imobiliários adotam a forma de uma sociedade mercantil, com que simplificam as questões fiscais e tornam mais flexíveis as mutações da propriedade. Mas não é o que ocorre com o edifício de apartamentos ou de escritórios. Aqui os proprietários não são associados. O domínio do imóvel não pertence a uma pessoa jurídica. A reunião dos condôminos é destituída de personalidade. Falta completamente a affectio societatis. E se um vínculo jurídico os congrega, não é, certamente, pessoal, mas real, representados os direitos dos condôminos pelos atributos dominiais sobre a unidade e uma co-propriedade indivisa, indissociável daqueles, sobre as coisas comuns.”⁵

Assim, distintos são os casos dos condomínios para o edifício de apartamentos ou de escritórios e da organização que constrói e permanece proprietária do imóvel, explorando-o economicamente.

Por último, mas não menos importante, é o fato de que a autuada, ao auferir receitas de serviços provenientes da exploração mercantil de seu estacionamento, deu ensejo ao surgimento no mundo real do fato imponible antevisto na norma do artigo 6º da Lei complementar nº 70/1991, alterado pelo artigo 2º, 3º e 8º da Lei 9.718/1998, qual seja, o de vender serviços de qualquer natureza e obter, por conseguinte, faturamento mensal. Com isso, tornou-se destinatária da consequência jurídica prevista na norma, qual seja, o pólo passivo da obrigação tributária.

Com essas considerações, dou provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Sala de Sessões-DF, em 05 de julho de 2.005.


Henrique Pinheiro Torres

⁵ PEREIRA, Caio Mário da Silva Pereira. **Condomínio e Incorporações**. Editora Forense: Rio de Janeiro, 2000. p. 81/82.

DECLARAÇÃO DE VOTO

CONSELHEIRO - DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

Trata-se de recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, manejado contra acórdão da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, pelo qual busca a revisão e reforma da declarada preliminar de **ilegitimidade passiva** do Condomínio do Shopping Center Recife, ora recorrido e quanto ao recolhimento da COFINS incidente sobre as receitas decorrentes da cobrança de taxa de estacionamento.

Entendo, inicialmente, que alguns conceitos necessitam de melhor análise para chegarmos a um bom termo no julgamento deste recurso.

Pedro Elias Avvad⁷, conceituando Shopping Center leciona que a *"definição à qual teremos, forçosamente, que nos reportar foi feita do seguinte modo:*

"É um centro comercial planejado, sob a administração única e centralizada, composto de lojas destinadas à exploração de ramos diversificados de comércio, e que permaneçam, na maior parte objeto de locação, ficando os locatários, sujeitos a normas contratuais padronizadas que visam à conservação do equilíbrio da oferta e da funcionalidade, para assegurar, como objetivo básico, a conveniência integrada, e que varie o preço da locação, ao menos em parte, de acordo com o faturamento dos locatários – centro que ofereça aos usuários estacionamento permanente e tecnicamente bastante".

Ouvidas as mais expressivas vozes do direito sobre tais questões ficaram assentes alguns princípios que, resumidamente, podem ser conceituados da seguinte forma: no Shopping Center prevalece um sistema de locação especial com regras próprias e específicas que convalidam as suas cláusulas excepcionais. A constituição jurídica do shopping, isto é, das lojas que o integram e a administração dos espaços de uso coletivo, são feitos nos moldes do condomínio em edificação, ou seja, do então denominado "condomínio especial".

O mencionado doutrinador, ainda discorrendo sobre Shopping Center e quanto a denominada *"estruturação jurídica (funcional) do shopping"*⁸, consigna que

⁶ Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

⁷ 'Condomínio em edificações no novo Código Civil comentado'

– Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 313

"o principal objetivo do empreendimento para o qual se constitui um Shopping é o de proporcionar renda de aluguéis dos espaços internos que o integram, que são provenientes: das lojas como, internamente, estão divididos tais espaços; das áreas locáveis dos "malls", que são as vias internas de circulação do público; dos estacionamento; letreiros e de tudo o mais que possa oferecer rentabilidade ao capital investido pelos empreendedores." (destaquei).

Ainda sob o enfoque da análise de Pedro Elias Avvad, este assevera que as despesas condominiais decorrentes dos serviços oferecidos pelo Shopping Center, entre elas os de estacionamento, efetivamente contratadas, **são essas de responsabilidade coletiva dos lojistas**, nessas despesas incluem-se também os encargos sociais, impostos e taxas incidentes⁸.

Socorro-me, ainda, dos ensinamentos do Professor Fernando A. Albino de Oliveira, que em artigo publicado em "Cadernos de Direito Tributário", Revista de Direito Tributário – Ano 12, julho/setembro de 1988, nº 45.

O mencionado Professor, respaldado nos ensinamentos de Waldemar Ferreira¹⁰, José Xavier Carvalho de Mendonça¹¹, Pontes de Miranda¹², Rubens Requião¹³ e Oscar Barreto Filho¹⁴, conceitua a 'cessão do fundo de comércio', ou seja, os elementos disponibilizados para a realização do contrato firmado entre empreendedores e lojistas, para a constituição do Shopping Center.

Trazendo o mencionado trabalho literário-jurídico para a situação conflito presente, podemos afirmar que "estacionamento" é elemento que constitui o aludido fundo de comércio e, portanto, também objeto de cessão devidamente contratada, cujas receitas **são de responsabilidade do empreendedor**, sob o entendimento e momento doutrinário da época, época, aliás, em que sequer o elemento estacionamento era objeto de paga.

E quanto aos fins a que almejava o referido benefício da cessão de fundo de comércio, devidamente contratado, aquele Professor Fernando A. Albino de Oliveira ensina que *"não há que se falar em abuso ou manipulação de formas,*

⁸ op.cit p. 322

⁹ op.cit. p.336

¹⁰ 'Tratado de Direito Comercial', São Paulo, Saraiva, 1962, v.

7

¹¹ 'Tratado de Direito Comercial', São Paulo, 4ª ed., 1946, v. 5

¹² 'Tratado de Direito Privado', Parta Especial, 3ª ed., Rio de Janeiro, 1971, v. 15

¹³ 'Curso de Direito Comercial', 2ª ed., São Paulo, Saraiva

¹⁴ 'Teoria do Estabelecimento Comercial', Tese de Cátedra da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 1969

muito menos em simulação, pois a operação se reveste de forma absolutamente legítima, real, adotada antes da ocorrência do fato imponible e com a finalidade de obter o resultado a que o contrato está direcionado."

Diante dessas breves razões de ordem conceitual, antigas e modernas, concluo que correta é a decisão que considerou a ilegitimidade do recorrido – Condomínio do Shopping Center Recife – como agente passivo e responsável pelo recolhimento da COFINS, friso, não só nos moldes em que brilhantemente arrazoadado pelo Conselheiro Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva, a quem rendo minhas homenagens, mas também, em adição a suas considerações

- (i) porque, como demonstrado e fundamentado na doutrina mais atualizada e que versa sobre a figura condominial do Shopping Center, elaborada por Pedro Elias Avvad, no ano de 2004, a responsabilidade pelo recolhimento de tributos provenientes do elemento 'estacionamento' é dos lojistas; e
- (ii) porque se assim não o fosse, e pela literatura jurídica elaborada em 1988, tal responsabilidade tributária seria dos empreendedores do negócio, observada a disponibilidade jurídica e econômica do rendimento, como informa o Professor Fernando A. Albino de Oliveira.

Assim, não poderia a Fiscalização ter elegido o recorrido como agente responsável pelo recolhimento da COFINS no que se refere às receitas oriundas da cobrança de taxa de estacionamento, mas, sim, os lojistas do Condomínio Shopping Center Recife, observo, por intermédio de sua Associação, pessoa jurídica de Direito Privado.

Sinto-me ainda confortável em afirmar, em auxílio à tese defendida pelo Conselheiro relator do acórdão recorrido, que o recorrido não está sujeito à exigência da COFINS pois também não teria personalidade jurídica, nos exatos termos em que fundamentam Carlos Maximiliano¹⁵, Caio Mário da Silva¹⁶, João

¹⁵ 'Condomínio', Rio de Janeiro, Forense, 4ª ed., 1956, p. 107

¹⁶ 'Condomínio e Incorporações', Rio de Janeiro, Forense, 1976, p. 240

Processo nº : 10480.007066/00-10
Acórdão nº : CSRF/02-01.995

Baptista Lopes¹⁷, Hernán Racciatti¹⁸ e Carlos Alberto Dabus Maluf¹⁹, todos citados na obra de Pedro Elias Avvad.

A propósito deste tema, aliás, não podemos nos olvidar em afirmar que alguns doutrinadores atuais, como César Fiúza, entendem que a despersonalização do ente Condomínio não é de toda efetiva, pois se faz possível sua personalização na pessoa do síndico.

Por fim, rogando minhas desculpas pela possível simplicidade de minhas considerações, que assim permeiam meu raciocínio objetivo sobre a matéria em debate, declaro meu voto pelo não provimento ao apelo interposto.

Sala das Sessões-DF, em 05 de julho de 2005.


DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

¹⁷ 'Condomínio', São Paulo, Revista dos Tribunais 5ª ed., 1996,
p. 29

¹⁸ 'Propiedad por Pisos o Departamentos', 3 ed. 1973 p. 39,
apud Lopes, Joao Baptista

¹⁹ 'O Condomínio Edilício no Novo Código Civil', comentários,
p. 62