



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONSELHO DA CÂMARA  
Brasília, 12 de setembro de 2005  
Sexta-feira  
Maior Série 1745

CC02/C01  
Fls. 303

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA**

**Processo n°** 10480.009809/00-13  
**Recurso n°** 126.956 Voluntário  
**Matéria** Cofins  
**Acórdão n°** 201-79.093  
**Sessão de** 20 de fevereiro de 2006  
**Recorrente** CONDOMÍNIO DO SHOPPING CENTER TACARUNA  
**Recorrida** DRJ em Recife - PE

MF - Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 06/04/2005  
Rubrics *A*

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

Período de apuração: 01/01/1997 a 30/06/2000

**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 imponível 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 deve assumir o pólo passivo da obrigação tributária da Cofins.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.  
*[Assinatura]*

PROTOCOLO

12 / 09 / 2008

Sigla: S. M. M.  
Mat. S. M. M. 1145

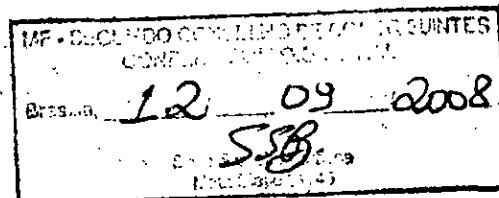
CC02/C01

Fls. 304

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer (Relator), Antonio Mario de Abreu Pinto, Sérgio Gomes Velloso e Gustavo Vieira de Melo Monteiro. Designada a Conselheira Josefa Maria Coelho Marques para redigir o voto vencedor. Fez sustentação oral, pela recorrente, a Dra. Andréa Feitosa Pereira.

*Josefa Maria Coelho Marques*  
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES  
Presidente e Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Walber José da Silva, Maurício Taveira e Silva e José Antonio Francisco.



## Relatório

O contribuinte foi autuado pela falta de recolhimento da Cofins, relativamente aos períodos de apuração de julho de 1997 a junho de 2000, com os devidos acréscimos legais.

Segundo a informação fiscal, a autuada não recolheu a contribuição, exigida sobre a receita de estacionamento, por entender estar ao abrigo da não incidência.

Em sua impugnação, a autuada alega que a sua constituição não é dotada de personalidade jurídica, senão trata-se de figura de direito como forma de disciplinar os direitos de propriedade de outros sujeitos de direito, denominados de co-proprietários. Cita doutrina.

Quanto à receita efetivamente autuada, referente aos ingressos de cobrança de uso do estacionamento, informa sua destinação em favor dos condôminos para a cobertura de despesas do condomínio e para cobrir despesas relativas à própria administração do estacionamento.

Aduz ainda que, se houvesse algum lucro atribuído aos condôminos na referida exploração, tal parcela poderia ser considerada receita para fins da tributação perseguida, mas não contra o condomínio, que não aufere lucros.

A decisão recorrida resume-se na ementa, que leio em sessão (fl. 253).

Em seu recurso voluntário o contribuinte repete a sua argumentação, incluindo em seu pedido, em matéria preliminar, a anulação do auto de infração, em vista da ocorrência de erro na eleição do sujeito passivo da obrigação lançada.

Amparados por depósito recursal os autos foram admitidos para julgamento.

É o Relatório.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFEDeração BRASILEIRA	CC02/C01
Datada, <u>12</u> / <u>09</u> / <u>2008</u> .	Fls. 306
Silviano S. de Souza Mat. Série 91743	

CC02/C01  
Fls. 306

## Voto Vencido

Conselheiro ROGÉRIO GUSTAVO DREYER, Relator

Antes de adentrar ao mérito, manifesto-me quanto à questão articulada como preliminar ao mérito, relativa à potencial *ilegitimidade ad causam* apregoada pelo contribuinte.

Por primeiro, de registrar-se ter sido a mesma trazida aos autos somente na fase impugnatória, sugerindo afronta ao art. 17 do Decreto nº 70.235/72, cuja redação segue:

*"Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante."*

Dentro de tal premissa, *prima facie*, não teria se instaurado o litígio quanto a tal detalhe, em obediência ao artigo 14 do diploma legal citado, bem como de relevar que o contribuinte somente deu caráter peticional ao incidente, sem argumentos que sustentassem a pretensão.

Devo reconhecer, no entanto, que, em se tratando de matéria de direito, deferível *ex-officio*, a mesma pode ser analisada em qualquer fase de julgamento.

Mais ainda, a tese esposada pelo ora recorrente nas suas peças processuais guarda estrita intimidade com a figura da ilegitimidade passiva, vez que defende não se constituir em sujeito passivo da exigência por faltar-lhe o requisito da personalidade jurídica, constante na regra de incidência.

Dentro de tal premissa, ainda que o potencial erro na eleição do sujeito passivo possa ter como razão a responsabilidade *lato sensu* de outro contribuinte, suscetível do exame da matéria por este Colegiado, adianto que meus fundamentos para decidir são de outra ordem, ainda que conduzam à mesma conclusão.

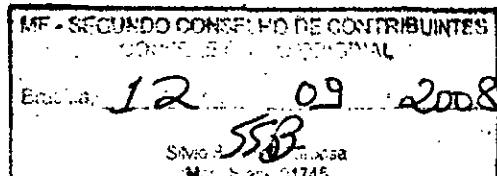
Este preâmbulo necessário para justificar o desenvolvimento de meu voto, fulcrado em precedente julgado pela 3ª Câmara deste Segundo Conselho de Contribuintes, com decisão em favor do contribuinte, já reformada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O processo que menciono é o de nº 10480.007066/00-10, tendo como autuado o CONDOMÍNIO DO SHOPPING CENTER RECIFE, o qual teve como resultado o provimento, por maioria, na 3ª Câmara.

Em recurso interposto pela Fazenda Nacional junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais, o recurso foi provido por maioria, com base no voto do Relator, Conselheiro. Henrique Pinheiro Torres.

Neste julgamento, apresentou declaração de voto o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, defendendo a tese da improriedade do lançamento especificamente contra o sujeito passivo eleito.

*[Assinatura]* *[Assinatura]*



CC02/C01  
Fls. 307

No voto vencedor, exarado pelo eminentíssimo Conselheiro Francisco Maurício de Albuquerque Silva, quando do julgamento junto à 3ª Câmara, encontram-se as razões de decidir em favor do contribuinte, às quais me filio, ainda que a parte dispositiva de tal sentença reverencie, expressamente, e pelas razões nela expostas, a impossibilidade de exigir do sujeito passivo (Condomínio do Shopping Center Recife) a contribuição guerreada. Tal não se confunde com a ilegitimidade passiva *ad causam* defendida pelo ilustre Conselheiro Dalton, que atribui a obrigação a outro contribuinte, tese não argumentada no voto do Conselheiro Maurício e sim pela insubmissão do contribuinte à exação pela falta de condição que lhe atribuisse a obrigação. Neste caso, a questão se esclarece na ementa do acórdão nº 203-09.033, que abaixo transcrevo:

**"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.*

Por tal duplicidade de fundamentos favoráveis ao contribuinte, trago à lume ambas, através dos votos prolatados em tais sentidos, para serem apreciados por esta Câmara no presente feito.

Por primeiro, o voto de declaração do ilustre Conselheiro Dalton, defendendo a tese da ilegitimidade passiva por fundamentos que, como já referi, não se constituem nas minhas razões de decidir.

Assim argumentou o ilustre Conselheiro:

*"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 Avvad<sup>1</sup>, 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'.*

<sup>1</sup> 'Condomínio em edificações no novo Código Civil comentado' - Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 313

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<sup>2</sup>, consigna que '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 estacionamentos; 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 incidentes<sup>3</sup>.

*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 Ferreira<sup>4</sup>, José Xavier Carvalho de Mendonça<sup>5</sup>, Pontes de Miranda<sup>6</sup>, Rubens Requião<sup>7</sup> e Oscar Barreto Filho<sup>8</sup>, 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.

<sup>2</sup> op.cit p. 322

<sup>3</sup> op.cit. p.336

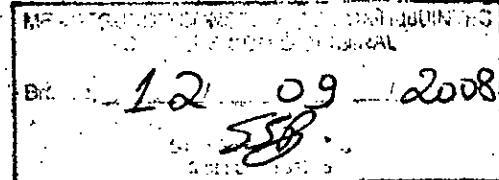
<sup>4</sup> 'Tratado de Direito Comercial', São Paulo, Saraiva, 1962, v. 7

<sup>5</sup> 'Tratado de Direito Comercial' - São Paulo, 4<sup>a</sup> ed., 1946, v. 5.

<sup>6</sup> 'Tratado de Direito Privado' Parte Especial, 3<sup>a</sup> ed., Rio de Janeiro, 1971, v. 15.

<sup>7</sup> 'Curso de Direito Comercial', 2<sup>a</sup> ed., São Paulo, Saraiva.

<sup>8</sup> 'Teoria do Estabelecimento Comercial', Tese de Cátedra da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 1969.



*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, muito menos em simulação, pois a operação se reveste de forma absolutamente legítima, real, adotada antes da ocorrência do fato imponível 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 arrazoado 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 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.*"

E na manifestação que segue, do ilustre Conselheiro, assentada a minha razão de decidir:

*"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 Maximiliano<sup>9</sup>, Caio Mário da Silva<sup>10</sup>, João Baptista Lopes<sup>11</sup>, Hernán Raciatti<sup>12</sup> e Carlos Alberto Dabus Maluf<sup>13</sup>, 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.*

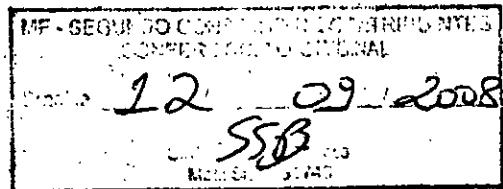
<sup>9</sup> 'Condomínio', Rio de Janeiro, Forense, 4<sup>a</sup> ed., 1956, p. 107

<sup>10</sup> 'Condomínio e Incorporações', Rio de Janeiro, Forense, 1976, p. 240

<sup>11</sup> 'Condomínio', São Paulo, Revista dos Tribunais 5<sup>a</sup> ed., 1996, p. 29

<sup>12</sup> 'Propiedad por Pisos o Departamentos', 3 ed. 1973 p. 39, apud Lopes, Joao Baptista

<sup>13</sup> 'O Condomínio Edifício no Novo Código Civil', comentários, p. 62



CC02/C01  
Fls. 310

*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." (Grifos meus)*

Dentro da tese que esposo, trago agora para apreciação voto prolatado pelo Conselheiro Maurício Taveira e Silva, como reproduzo abaixo:

*"O Recurso preenche condições de admissibilidade, dele tomo conhecimento.*

*A questão ora submetida à apreciação deste Egrégio Colegiado cinge-se à verificação da existência da obrigação de recolhimento da COFINS, por parte de condomínio imobiliário, em face das receitas auferidas pela cobrança, a terceiros, de taxa de estacionamento.*

*Num primeiro contato com a matéria, avulta, com ares de pedra angular da solução juridicamente acertada, o aspecto econômico da atividade desenvolvida pela Recorrente, apontando no sentido de que a tributação é, acima de tudo, necessária.*

*Contudo, não obstante a sedutora vis atractiva das idéias geradas pelo senso comum, cumpre ao julgador, despojando-se das concepções políticas e, ao mesmo tempo, imbuindo-se de critérios de juridicidade, preconizar os Princípios de Direito Positivo, mormente em se tratando de lide tributária, seara na qual repousa soberano o Princípio Constitucional da Legalidade Estrita.*

*Nesse diapasão, antevejo, no primeiro argumento expendido pela Recorrente, o aroma da interpretação conforme o Direito.*

*Afirma, consoante relatado, que os condomínios não se inserem no rol legal dos contribuintes da COFINS.*

*Com efeito, o art. 1º, in fine, da Lei Complementar nº 70/91 dispõe que a referida exação será devida 'pelas pessoas jurídicas, inclusive a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda'.*

*Em primevo, é forçoso reconhecer que o condomínio não é pessoa jurídica, consoante uníssono magistério da doutrina pátria.*

*Restaria, pois, a ressalva legal de enquadramento da Recorrente como organismo equiparado a pessoa jurídica pela legislação do Imposto de Renda.*

*O Decreto nº 3000/99, que regulamenta a indigitada exação, não contempla, nos arts. 146 e 147, os condomínios, para efeitos da referida equiparação.*

*Assim, afigura-se-me intransponível tal óbice legal à imposição da sujeição passiva à Recorrente, haja vista não ser pessoa jurídica nem tampouco a ela equiparada.*

*Oportuno esclarecer minha discordância quanto ao fundamento invocado pelos d. Julgadores a quo neste aspecto, substanciado na pretensa aplicação do art. 126, III, do CTN à espécie.*

*Joa*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Brasília, 12 de fevereiro de 2006.

Sessão 588 - Plenária

Mat. 03.001745

CC02/C01  
Fls. 311

O citado dispositivo prescreve que a capacidade tributária passiva independe de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica, ou profissional.

À evidência, trata o comando legal de capacidade tributária passiva, que não se confunde com sujeição passiva a uma exação determinada. O aspecto econômico induz a capacidade passiva genérica, ao passo que a sujeição passiva a um tributo nasce unicamente de expressa disposição legal que identifique, de forma clara, os sujeitos, o fato gerador e a base de cálculo.

No presente caso, lançou mão o legislador de um instituto de direito privado para identificar os sujeitos passivos da COFINS, qual seja, o conceito de pessoa jurídica, que não pode ser alargado interpretativamente para albergar os condomínios, sob pena de ferir-se o comando inserto no art. 110 do CTN.

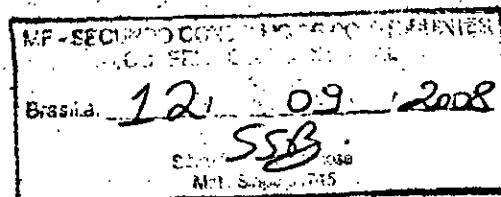
Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário para acolher a preliminar de ilegitimidade passiva da Recorrente, reformando a Decisão a quo para declarar a nulidade do lançamento."

Como já manifestei no presente voto, e com as minhas homenagens aos dois Conselheiros citados, dou provimento ao recurso, pelas razões do voto por último transcrito.

É como voto.

Sala das Sessões, em 20 de fevereiro de 2006.

ROGÉRIO GUSTAVO DREYER



CC02/C01  
Fls. 312

## Voto Vencedor

JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, Relatora-Designada

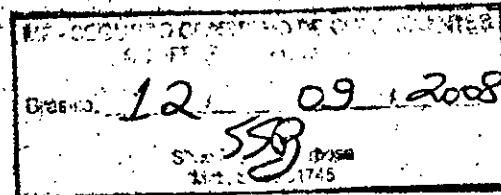
Como relatado, a lide versa sobre a tributação, pela Cofins, de receita de exploração comercial e habitual de estacionamento, auferida pelo CONDOMÍNIO DO SHOPPING CENTER TACARUNA.

Na sessão da Câmara Superior de Recursos Fiscais do dia 05/06/2005, tive a oportunidade de votar idêntica matéria. Nesse julgamento, acompanhei o ilustre Conselheiro Dr. Henrique Pinheiro Torres, relator do voto condutor do Acórdão CSRF/02-01.195 (Recurso nº 120.466), cujos fundamentos adoto integralmente e tomo a liberdade de transcrever na íntegra:

*"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 adotas pelas empresas (sociedades, associações etc) em seu ato constitutivo, senão seria muito fácil eximir-se da obrigação tributária, para tanto, bastariavê 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 imponível 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 fenomônico 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 CTN<sup>14</sup>.

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

<sup>14</sup> "Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

I - da capacidade civil das pessoas naturais

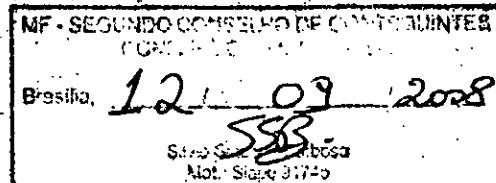
II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração de seus bens ou negócios;

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."



CC02/C01  
Fls. 314

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<sup>15</sup>. (grifei).

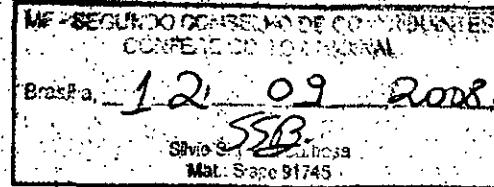
Constata-se que não há até o momento uma previsão legal acerca da estrutura jurídica a ser adotada pelos shopping centers. As seguintes estruturas jurídicas lhes são aplicáveis, e têm sido utilizadas: condomínio pro indiviso tradicional - forma de condomínio sujeita às normas estabelecidas pelo antigo 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<sup>16</sup>.

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, materiais, mercadorias para construção, conservação e administração do edifício em seu nome; emitir e aceitar títulos de crédito atinentes a essas

<sup>15</sup> FIGUEIREDO, Perpétua Mar ia Vieira. A natureza jurídica do Shopping Center. In Bahia Forense, vol . 33, 1990.

<sup>16</sup> VERRI, Maria Elisa Gualandi. Shopping Centers – Aspectos jurídicos e suas origens. Belo Horizonte: Del Rey, 1996. p. 38/44.



CC02/C01  
Fls. 315

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<sup>17</sup>.

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 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

<sup>17</sup> DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro. Vol. I, São Paulo: Editora Saraiva, 1998, p. 170.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTEIS  
CONFERIDO CÓDIGO ORIGINAL

em 21/09/2008

SILVA, S. M. de Souza  
Mat. 5924-017-9

CC02/C01  
Fls. 316

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 copropriedade indivisa, indissociável daqueles, sobre as coisas comuns<sup>18</sup>'.

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 imponível antevisto na norma do artigo 2º da Lei complementar nº 70/1991<sup>19</sup>, 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."

No mais, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999<sup>20</sup>, adoto os fundamentos do Acórdão de primeira instância.

<sup>18</sup> PEREIRA, Caio Mário da Silva Pereira. Condomínio e Incorporações. Editora Forense: Rio de Janeiro, 2000, p. 81/82.

<sup>19</sup> "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."

<sup>20</sup> "Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato."

Processo nº 10480.009809/00-13  
Acórdão n.º 201-79.093

MP - SEQUESTRO CONJUNTO DE CONTRIBUINTE  
CARTA ELETRÔNICA

Bahia, 12 de setembro de 2008  
Sendo S. José da Cunha  
M.º S.º 1.81746

*SMB*

CC02/C01  
Fls. 317

Por tais razões, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 20 de fevereiro de 2006.

*Josefa Maria Ilbarques*  
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES