

Afinal, pode um Condomínio ser Contribuinte do IRPJ?

After All, can a Condominium be Considered a CIT Taxpayer?

João Francisco Bianco

Mestre e Doutor em Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Professor do Mestrado Profissional do IBDT. Professor visitante da Faculdade de Direito da Universidade do Minho, Portugal. Advogado em São Paulo.

E-mail: joao.bianco@marizadvogados.com.br.

Diogo Olm Ferreira

Mestrando em Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Especialista em Direito Tributário Internacional pelo IBDT.

Advogado em São Paulo. *E-mail:* diogo.olm@hotmail.com.

Recebido em: 16-3-2022

Aprovado em: 23-3-2022

Resumo

Este artigo tem como objetivo avaliar a possibilidade de um condomínio *pro indiviso* ser tratado como contribuinte do imposto de renda das pessoas jurídicas – IRPJ. Mais especificamente, avaliaremos se a exploração econômica do imóvel pelos condomínios (por exemplo, por meio da criação de um shopping center) pode caracterizar a existência de uma sociedade em comum ou configurar uma unidade econômica sujeita ao tratamento tributário conferido às pessoas jurídicas. Para tanto, abordaremos os aspectos teóricos relacionados à sujeição passiva do IRPJ e às definições de condomínio e de sociedade em comum. Em seguida, analisaremos julgados administrativos que lidaram com essa matéria, de modo a demonstrar que determinadas questões não vêm sendo devidamente exploradas nas discussões atuais sobre o tema, especialmente quanto ao papel do art. 126 do Código Tributário Nacional.

Palavras-chave: tributário, imposto de renda, condomínio, sociedade de fato.

Abstract

This paper aims to evaluate whether or not a 'condominium' (co-owned property) may be treated as a taxpayer of corporate income tax – IRPJ. More specifically, we will assess if the economic exploitation of property held by multiple persons (for example, through the creation of a shopping center) can characterize the existence of an unregistered company or an economic unit subject to the tax treatment applied to legal entities. In order to do so, we will approach the definition of the IRPJ's taxpayers, of condominium and of unregistered companies. Then, we will analyze administrative case law that

dealt with this problem, demonstrating that certain issues have not been properly explored in recent discussions on the subject, especially regarding the role of article 126 of the Brazilian National Tax Code.

Keywords: tax law, income tax, co-ownership, unregistered company.

I. Introdução

Os termos e siglas empregados pelo legislador tributário para designar determinados tributos por vezes mascaram algumas de suas complexidades. Sob a denominação de imposto de renda da pessoa jurídica ou IRPJ, é intuitivo supor que se pretende tributar a renda auferida por uma *pessoa jurídica*, expressão essa que, igualmente, remete à existência de um ente dotado de personalidade jurídica própria. No entanto, a própria legislação tributária atribuiu pouca importância à existência efetiva de uma pessoa jurídica ao definir os contribuintes do IRPJ. Prova disso é a possibilidade de empresas individuais, sem personalidade jurídica própria, serem tratadas como contribuintes desse tributo em virtude de equiparação legal¹.

Neste trabalho, trataremos de outra hipótese em que, mesmo na ausência de pessoa jurídica regularmente constituída, tem se cogitado quanto à possibilidade de cobrança de IRPJ em face de “sociedade de fato” ou, então, de uma “unidade profissional ou econômica”. Com efeito, tanto a legislação específica do IRPJ quanto o Código Tributário Nacional – CTN não dão importância da constituição regular de uma pessoa jurídica ao definir a sujeição passiva tributária. Qual o limite, todavia, para que o IRPJ seja exigido de um “contribuinte” que nem sequer é uma pessoa jurídica?

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf vem sendo provocado a analisar casos nos quais essa questão desempenha papel central, especificamente situações em que um bem imóvel objeto da copropriedade de seus condôminos é alugado para lojistas em empreendimento comumente denominado de *shopping center*. Este trabalho se ocupará de analisar alguns desses casos, em que se discutiu a possibilidade de um condomínio ser considerado uma sociedade empresarial e, assim, ser tratado como contribuinte do IRPJ.

Dentre os casos recentemente analisados pelo Carf que tratam desse tema, é possível mencionar o Acórdão n. 9101-002.813 (“Caso do Condomínio Amazonas”), cujo julgamento foi encerrado em abril de 2021, e o Acórdão n. 1401-006.010 (“Caso Pátio Belém”), julgado em dezembro de 2021. Esses e outros casos específicos serão analisados adiante. Antes, no entanto, lançaremos mão da formulação de um exemplo hipotético, por meio do qual pretendemos detalhar as questões jurídicas teóricas relacionadas à natureza jurídica dos condomínios e a definição do sujeito passivo do IRPJ.

¹ Conforme previsão do art. 27, § 1º, do Decreto-lei n. 5.844/1943.

Essa opção se deve ao fato de alguns dos casos concretos analisados pelo Carf não serem decididos por questões propriamente de mérito, mas sim por deficiência quanto ao conteúdo da acusação fiscal ou limitações quanto aos elementos de prova apresentados pela entidade autuada.

Ainda, vale notar que diversos dos casos concretos analisados pelo Carf tratam, além de exigência de IRPJ, da constituição de créditos tributários referentes à contribuição social sobre o lucro – CSL, à contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e à contribuição para o financiamento da seguridade social – Cofins. Neste trabalho, no entanto, nosso foco será destinado à análise específica da legislação do imposto de renda. Eventuais comentários apresentados em relação a essas contribuições, por certo, não terão a pretensão de esgotar uma investigação detalhada das previsões legais que lhe são pertinentes.

Desse modo, considerando a delimitação de escopo proposta acima, passamos a analisar a questão: um condomínio pode ser equiparado a uma pessoa jurídica para fins da caracterização como contribuinte do IRPJ? Em caso positivo, quais são os parâmetros a serem observados para fins dessa equiparação?

II. Formulação do caso-problema

A partir da análise de diversos casos examinados pelo Carf, procuramos formular um exemplo teórico que poderá ilustrar o cenário de que trataremos: a tentativa de considerar um condomínio como contribuinte do IRPJ. Com isso, nosso objetivo é abstrair algumas peculiaridades fáticas ou relacionadas à forma como as acusações fiscais foram formuladas, permitindo a avaliação direcionada às questões jurídicas que orientam esse trabalho.

Pois bem, imaginemos que a propriedade de um certo imóvel é detida por inúmeras pessoas, físicas ou jurídicas. O caso de que nos ocupamos envolve condomínio *pro indiviso*, no qual os condôminos detêm a propriedade de todo o imóvel. Não se trata de condomínio edilício², no qual existem tanto partes do imóvel que são comuns a todos os condôminos quanto partes cuja propriedade é exclusiva, ou de outras figuras recentemente introduzidas na legislação civil, como o condomínio de lotes³ ou o condomínio em multipropriedade⁴. Mais adiante, em tópico próprio, retomaremos a definição desse instituto jurídico, inclusive diferenciando o condomínio *pro indiviso* do condomínio edilício.

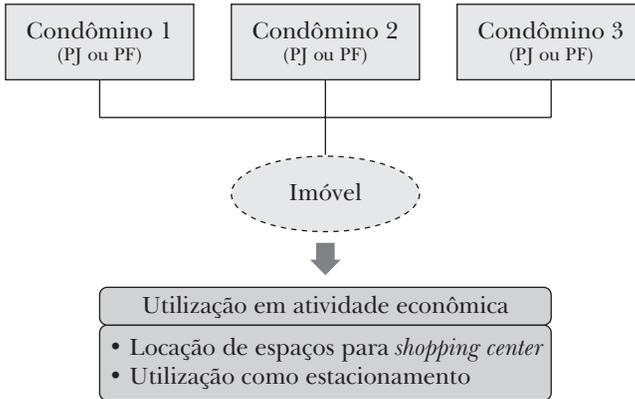
Consideremos, ainda, que os condôminos decidem explorar economicamente esse imóvel. A depender das características do imóvel, pode haver a sua utilização como um estacionamento, por exemplo, com cobrança de preço dos consumidores que pretendam estacionar seus veículos em suas dependências, ou, ainda, a construção de um *shopping center*, com locação de suas subdivisões para terceiros

² Disciplina nos arts. 1.331 e seguintes do Código Civil.

³ Vide art. 1.358-A do Código Civil, introduzido pela Lei n. 13.465/2017.

⁴ Vide art. 1.358-B do Código Civil, introduzido pela Lei n. 13.777/2018.

mediante cobrança de aluguel. O importante para fins dessa ilustração é a utilização do imóvel detido em condomínio na exploração de alguma atividade econômica, conforme representado abaixo:



Como veremos, nos casos analisados pelo Carf é comum que a atividade econômica não seja diretamente desenvolvida ou administrada pelos condôminos. Isto é, terceiros podem ser contratados para gerir tais atividades, responsabilizando-se pela arrecadação de recursos, o pagamento de gastos e o repasse dos valores remanescentes aos condôminos. Apesar de não ser o foco dos casos que serão analisados neste trabalho, é seguro assumir que esses terceiros são remunerados pelo desempenho dessa atividade.

Da perspectiva tributária, uma abordagem inicial poderia indicar que esse terceiro, naturalmente, estará obrigado ao recolhimento dos tributos incidentes sobre as receitas e o lucro auferido com sua atividade de administração. Da mesma forma, os rendimentos obtidos pelos condôminos, na proporção de sua parte, também serão oferecidos à tributação, conforme o regime de tributação que lhes for aplicável.

Nos casos acima mencionados e que foram objeto de análise pelo Carf, no entanto, as autoridades fiscais federais instauraram procedimento de fiscalização e acabaram por lavrar auto de infração para constituição de créditos tributários de IRPJ⁵. A acusação fiscal foi pautada, simplificada, na caracterização do condomínio, em si, como um contribuinte desse tributo.

Como analisaremos a partir dos casos concretos, acusações como aquela imaginada para nosso caso-problema estão geralmente baseadas na possibilidade de ente sem personalidade jurídica, como o condomínio, apresentar capacidade tributária passiva própria, ou seja, a “capacidade de incorrer em situações que

⁵ Como mencionado, não analisaremos, de forma específica, os fundamentos para tratamento de condomínios como contribuintes da CSL, do PIS e da Cofins. Todavia, é comum que essa tentativa acompanhe acusações relacionadas ao IRPJ.

produzam efeitos tributários”⁶. Nesse sentido, os fundamentos geralmente evocados são o art. 126, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN e, especificamente para o IRPJ, o art. 27 do Decreto-lei n. 5.844/1943.

Antes de analisar essas previsões legais, cabe uma indagação: qual seria a razão para tributar o condomínio como pessoa jurídica se os rendimentos que lhe são atribuídos já teriam sido, em tese, submetidos à tributação pelos condôminos? É possível imaginar que haja diferença entre o regime de tributação que as autoridades fiscais pretendem impor ao condomínio (em regra, o lucro real) e o regime de tributação dos condôminos. Isto é, pode ocorrer de o condomínio, sendo considerado como um contribuinte, acabar por apurar imposto de renda em valor superior ao somatório do imposto apurado por cada um dos condôminos, de acordo com seus regimes de tributação específicos. Caso os condôminos sejam pessoas físicas, essa possibilidade é evidente, considerando as diferenças sensíveis na forma de tributação da renda comparativamente àquela adotada pelas pessoas jurídicas. Mesmo que os condôminos sejam pessoas jurídicas, contudo, é possível que a tributação unificada de todos os rendimentos na “pessoa” do condômino ou a adoção de regimes de tributação opcionais pelos condôminos, como o lucro presumido, gerem diferenças no montante de tributo apurado. Seria sustentável, portanto, que há interesse da fiscalização em verificar, seguindo o racional mencionado acima, se o condomínio é contribuinte do IRPJ.

Apesar dessas considerações, cabe antecipar que os casos concretos que versam sobre o tema pouco ou nada dizem a respeito do tratamento tributário adotado pelos condôminos às rendas obtidas com a exploração do bem detido em copropriedade. Também não observamos preocupação em avaliar como a tentativa de considerar o condomínio um contribuinte do IRPJ impacta, de forma reflexa, o tratamento tributário de seus condôminos. Assim, para o exemplo acima, podemos assumir que a acusação fiscal não investigou se e como os coproprietários ofereceram os rendimentos obtidos à tributação.

Uma vez delimitado o cenário em que desenvolveremos nossa análise, podemos passar à análise das previsões legais, quais sejam o art. 126, inciso III, do CTN e o art. 27 do Decreto-lei n. 5.844/1943.

III. Definição de pessoa jurídica para fins da submissão ao IRPJ

Antes de tratar das particularidades da legislação do IRPJ, é importante ressaltar que a investigação aqui proposta diz respeito, essencialmente, à delimitação do critério pessoal da regra-matriz de incidência tributária desse imposto. Paulo de Barros Carvalho⁷ trata do critério pessoal como elemento constitutivo da relação obrigacional relativa aos seus sujeitos, ativo e passivo. No caso, importa dedicar maior atenção à definição de sujeito passivo, que, para esse autor, corres-

⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 605.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 295.

ponde à “pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação” tributária⁸.

Nesse modelo, o critério pessoal está associado ao consequente da regra-matriz de incidência. Enquanto ferramenta a ser utilizada para compreender o fenômeno tributário, trata-se de uma simplificação que não esgota a representação da realidade. Nesse sentido, a ponderação de Luís Eduardo Schoueri é relevante, já que reconhece a influência do critério pessoal, especialmente no que se refere ao sujeito passivo, no antecedente da regra-matriz de incidência, isto é, na própria definição da hipótese de incidência tributária⁹. Tais considerações são especialmente interessantes ao se avaliar as previsões constitucionais relacionadas ao imposto de renda.

Como bem se sabe, o art. 153, inciso III, da Constituição Federal atribui competência para que a União Federal institua imposto sobre “a renda e proventos de qualquer natureza”. É curioso notar que o constituinte não definiu, ao menos expressamente, quem seria o sujeito passivo desse imposto. Ainda assim, é possível imaginar que a definição do sujeito passivo estaria implícita na definição da própria materialidade desse tributo.

Afinal, se o constituinte prevê a tributação da renda, é lógico supor que o sujeito passivo da obrigação tributária deverá ter alguma relação com a renda. Especificamente no caso do contribuinte, ou seja, daquele que possui uma relação direta e pessoal com a situação que caracteriza o fato gerador do tributo¹⁰, Roque Carrazza indica que a análise do texto constitucional permite inferir que o contribuinte desse tributo é aquele que percebeu renda¹¹. Como observa, ainda, Ricardo Mariz de Oliveira, trata-se de conclusão alinhada à própria delimitação de um conceito de renda e ao princípio da capacidade contributiva¹².

Fato é, contudo, que o texto constitucional não apresenta referência à tributação da renda auferida por pessoa física ou da renda auferida por pessoa jurídica. Trata apenas da tributação de “renda”. Sendo assim, importa verificar que o art. 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição atribui ao legislador complementar a competência para definir os tributos e os respectivos fatos geradores, bases de

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 297.

⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 541.

¹⁰ Conforme definição trazida na legislação infraconstitucional, especificamente no art. 121, parágrafo único, inciso I, do CTN:

“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;”

¹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 33-62.

¹² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: IBDT, 2020. v. I, p. 578.

cálculo e contribuintes¹³. Esse papel, no que se refere ao imposto de renda, é desempenhado pelo Código Tributário Nacional, especificamente entre os seus arts. 43 e 45.

O art. 43 do CTN, como bem sintetizado por Paulo Victor Vieira da Rocha, é responsável por especificar e concretizar a competência da União de tributar renda¹⁴. Luís Eduardo Schoueri, por sua vez, aponta o seu papel de definir, conceituar, o que vem a ser renda e proventos de qualquer natureza¹⁵. Para fins deste trabalho, é dispensável uma investigação mais detalhada sobre o conceito de renda prestigiado pelo legislador complementar.

O que importa notar, por certo, é que o art. 45 do CTN possui grande importância para nossa análise, na medida em que define o contribuinte do imposto de renda. No caso, o contribuinte desse imposto é “o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis”.

É curioso notar como o legislador complementar não apresenta referência à tributação da pessoa jurídica ou da pessoa física. Como retomaremos mais adiante, essa é uma distinção adotada pela legislação ordinária. Mantendo as atenções voltadas ao CTN, nem mesmo o termo “pessoa” é empregado nos seus dispositivos que se referem especificamente ao imposto de renda. Isso não significa dizer que o “titular da disponibilidade” jurídica ou econômica da renda não seja uma pessoa. Isso porque o art. 121 do CTN define sujeito passivo como “a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”. Considerando que a definição de sujeito passivo abrange tanto os contribuintes como os responsáveis tributários, lógico concluir que um contribuinte é uma pessoa, seguindo a previsão do CTN.

Ainda é necessário saber o que vem a ser uma “pessoa”. Objetivamente, Maria Helena Diniz indica que a acepção jurídica de pessoa adotada pela doutrina tradicional é de “ente físico ou coletivo suscetível de direitos e obrigações, sendo sinônima de sujeito de direito”¹⁶⁻¹⁷. Essa definição está relacionada à existência de

¹³ “Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;”

¹⁴ ROCHA, Paulo Vitor Vieira da. A competência da União para tributar a renda, nos termos do art. 43 do CTN. *Revista Direito Tributário Atual* v. 21. São Paulo: Dialética e IBDT, 2007, p. 292-316 (296).

¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 241-264 (246).

¹⁶ DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. v. 1, p. 129.

¹⁷ Existem diversos autores que consideram haver uma distinção entre “pessoa” e “sujeito de direito”, considerando este conceito mais amplo, na medida em que nem todos os sujeitos seriam

personalidade jurídica própria, enquanto capacidade reconhecida pelo ordenamento jurídico para que um indivíduo ou um agrupamento de indivíduos adquiriram direitos ou contraíam obrigações. A distinção entre essas duas formas de personalidade constitui o fundamento clássico para a distinção entre pessoas físicas e pessoas jurídicas¹⁸.

Diante dessa distinção, poderia alguém indagar: é possível considerar a pessoa jurídica como contribuinte do imposto de renda? Existem diversas discussões teóricas motivadas por essa questão, considerando, por exemplo, que os lucros auferidos por uma empresa beneficiam os indivíduos que a compõem, de modo que a pessoa jurídica, em si mesma considerada, não manifestaria capacidade contributiva. Como observa Henry Tilbery, no entanto, essa possibilidade é admitida desde longa data em virtude das inúmeras vantagens para fins de arrecadação¹⁹.

Tanto é assim que o CTN, no seu art. 126, que trata da capacidade tributária de modo geral, apresenta referências às “pessoas naturais” e às “pessoas jurídicas”, já indicando a opção do legislador pátrio por admitir que quaisquer uma dessas pessoas possa figurar como sujeito passivo de obrigações tributárias. Antes de aprofundar as previsões relacionadas a esse dispositivo legal, vale ressaltar um aspecto óbvio, mas ainda assim importante para nossa análise: a legislação ordinária brasileira prevê que as pessoas jurídicas são contribuintes do imposto de renda²⁰. Trata-se de possibilidade alinhada à definição dos contribuintes desse tributo, uma vez que, sendo a pessoa jurídica um sujeito de direitos, existiria a possibilidade de ela figurar como “titular da disponibilidade” da renda ou de proventos de qualquer natureza.

No entanto, a legislação tributária não se limita às pessoas jurídicas reconhecidas como tal pelo Direito Privado. Por exemplo, o § 1º do art. 27 do Decreto-lei n. 5.844/1943, logo após o seu *caput* estabelecer que pessoas jurídicas “são contribuintes do imposto de renda”, cria hipótese de equiparação. No caso, as “firmas individuais e os que praticarem, habitual e profissionalmente, em seu próprio nome, operações de natureza civil ou comercial com o fim especulativo de lucro” são equiparadas às pessoas jurídicas para fins da submissão ao imposto de renda na condição de contribuintes. Para além disso, o seu § 2º indica que as previsões do art. 27 são aplicáveis a “todas as firmas e sociedades, registradas ou não”.

personalizados. Ainda assim, não haveria dúvida de que toda “pessoa” é “sujeito de direitos” (COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial – direito de empresa*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. v. 2, p. 9).

¹⁸ DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. v. 1, p. 130.

¹⁹ TILBERY, Henry. *Imposto de renda: pessoas jurídicas: integração entre sociedade e sócios*. São Paulo: Atlas/IBDT, 1995, p. 31-32.

²⁰ Conforme art. 27 do Decreto-lei n. 5.844/1943:

“Art. 27 As pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no Brasil, que tiverem lucros apurados de acordo com este decreto-lei, são contribuintes do imposto de renda, sejam quais forem os seus fins e nacionalidade.”

Diante dessa previsão, parece claro que a existência efetiva de uma pessoa jurídica, dotada de personalidade jurídica própria, não é condição necessária, sob a perspectiva do legislador ordinário, para fins do seu enquadramento como contribuinte do IRPJ. Nesse sentido, existem inúmeras outras hipóteses de equiparação à pessoa jurídica na legislação tributária, como é o caso de fundos de investimento imobiliário em determinadas situações²¹ ou das sociedades em conta de participação²².

Diante da constatação de hipóteses de equiparação, cabe retomar as previsões do art. 126 do CTN que, como visto, trata da capacidade tributária passiva, ou seja, sobre a aptidão para figurar como sujeito passivo de obrigação tributária.

Objetivamente, o art. 126 prevê que a capacidade tributária passiva independe (i) no caso das pessoas naturais, da sua capacidade civil ou da sujeição a medidas que impeçam ou limitem o exercício de atividades civis, comerciais, profissionais (incisos I e II), e (ii) no caso das pessoas jurídicas, da sua constituição regular. É curioso notar que as previsões do art. 126 relacionadas às pessoas físicas não dispensam ou negam a existência de uma pessoa física. De modo geral, o legislador complementar apenas esclareceu que limitações à capacidade civil não impedem que uma pessoa física seja sujeito passivo de obrigações tributárias.

Não é o mesmo que se observa nas previsões do art. 126 do CTN relacionadas às pessoas jurídicas. De forma aparentemente contraditória, o seu inciso III dispensa a própria existência de uma pessoa jurídica. Afinal, no Direito Privado, atualmente por meio do art. 45 do Código Civil²³, o nascimento de uma pessoa jurídica de direito privado, com atribuição de personalidade jurídica própria, depende do seu registro regular. Em outras palavras, a capacidade tributária de uma pessoa jurídica prescinde da sua própria existência, conforme regulada pela legislação civil.

Não há, aqui, contradição, mas um comando compatível com aquele extraído do art. 109 do CTN, segundo o qual os princípios de Direito Privado podem ser utilizados pelo legislador tributário, mas não subordinam os respectivos efeitos tributários²⁴.

²¹ Conforme art. 2º da Lei n. 9.779/1999, os fundos de investimento imobiliário, que, aliás, são constituídos sob a forma de um condomínio *especial*, sujeitam-se à tributação aplicável às pessoas jurídicas quando aplicarem “recursos em empreendimento imobiliário que tenha como incorporador, construtor ou sócio, quotista que possua, isoladamente ou em conjunto com pessoa a ele ligada, mais de vinte e cinco por cento das quotas do fundo”.

²² FERNANDES, Fabiana Carsoni. *A sociedade em conta de participação no direito tributário*. São Paulo: IBDT, 2021, p. 193.

²³ “Art. 45. Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo.”

²⁴ “Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.”

Como observa Fabiana Carsoni Fernandes, esse dispositivo legal confirma a possibilidade de o Direito Tributário estabelecer disciplina que é autônoma e distinta daquela adotada pelo Direito Privado, na medida em que permite estender o tratamento tributário das pessoas jurídicas para entes que não possuem personalidade jurídica²⁵.

E o inciso III do art. 126 do CTN ainda estabelece o critério a ser considerado para que, da perspectiva tributária, algo que não é uma pessoa jurídica seja tratado como se pessoa jurídica fosse. Na segunda parte desse dispositivo legal, há a indicação de que, para tanto, bastaria a caracterização de “uma unidade econômica ou profissional”.

Além das hipóteses específicas de equiparação mencionadas acima, a regulamentação do imposto de renda contém previsão relevante que incorpora as previsões do art. 126 do CTN. O art. 158 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n. 9.580/2018 – RIR/2018 elenca os contribuintes do IRPJ como sendo as pessoas jurídicas e as empresas individuais. No caso das pessoas jurídicas, o art. 159 esclarece que devem ser assim consideradas as pessoas jurídicas de Direito Privado domiciliadas no Brasil, assim como as filiais, as sucursais, as agências ou as representações no Brasil de pessoas jurídicas com sede no exterior e, em determinadas situações, os comitentes domiciliados no exterior. Por sua vez, o § 1º do art. 158 prevê que será considerado contribuinte do IRPJ “independentemente de a pessoa jurídica estar regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional”.

Essa previsão regulamentar apenas reforça aquilo que foi visto até aqui: a existência de pessoa jurídica sob a perspectiva do Direito Privado não é requisito para que o Direito Tributário exija a sua tributação pelo regime a que se submetem as pessoas jurídicas regularmente constituídas. Além de inúmeras previsões específicas de equiparação estabelecidas na legislação do IRPJ, o art. 158 esclarece a existência de espécie de regra geral, que permite a identificação de uma unidade autônoma para fins tributários, passível de auferir lucro e de se sujeitar ao IRPJ²⁶.

A esse respeito, cabe esclarecer – como o faz Fabiana Carsoni Fernandes especificamente para as sociedades em conta de participação²⁷, mas cujo racional é aplicável a este trabalho – que a equiparação de um ente à pessoa jurídica não cria, propriamente, um novo sujeito passivo, servindo apenas para definir o regime de tributação aplicável. Ou, como coloca Ricardo Mariz de Oliveira, trata-se de “um critério de quantificação da obrigação tributária”²⁸.

²⁵ FERNANDES, Fabiana Carsoni. *A sociedade em conta de participação no direito tributário*. São Paulo: IBDT, 2021, p. 207.

²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 605.

²⁷ FERNANDES, Fabiana Carsoni. *A sociedade em conta de participação no direito tributário*. São Paulo: IBDT, 2021, p. 210.

²⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O empresário, a sociedade empresária, a sociedade simples e a

Para ilustrar esse raciocínio, imaginemos que um grupo de indivíduos desenvolve atividades econômicas habituais a partir de suas pessoas físicas, sem a constituição de uma sociedade. Em princípio, as riquezas obtidas por cada indivíduo a partir dessas atividades seriam tributadas de acordo com as regras aplicáveis às pessoas físicas. No entanto, por força das previsões legais analisadas neste tópico, as riquezas obtidas com o exercício dessa atividade deverão ser submetidas à tributação de acordo com o regime tributário próprio das pessoas jurídicas.

Por certo, essa equiparação, muito mais do que a alternância entre IRPF e IRPJ, poderá atrair a incidência de tributos que não alcançam as pessoas físicas, como é o caso da CSL, do PIS e da Cofins²⁹. Ainda assim, o reconhecimento de unidade econômica autônoma para fins tributários guarda muito mais relação com a definição do regime jurídico-tributário a ser aplicável do que com a delimitação efetiva de um outro sujeito passivo.

Feito esse esclarecimento, podemos seguir avaliando se a existência de um condomínio pode justificar a caracterização de uma unidade econômica autônoma e, assim, autorizar a tributação dos seus resultados sob o regime aplicável ao contribuinte do IRPJ.

IV. Condomínios e sociedades de fato

Concluída a análise das previsões legais relacionadas à definição do contribuinte do IRPJ, é necessário examinar a natureza e as características de um condomínio, de um lado, e de uma sociedade de fato, de outro. A partir disso, será possível avaliar a possibilidade de, mesmo na ausência de pessoa jurídica regularmente constituída, restar identificado um contribuinte do IRPJ.

IV.1. O regime jurídico dos condomínios

Como mencionado na formulação do exemplo teórico que orienta este trabalho, tratamos de casos envolvendo condomínios em geral, disciplinados pelos arts. 1.314 a 1.330 do Código Civil. Como descreve Sílvio de Salvo Venosa, o condomínio corresponde a uma forma de comunhão de direitos, na medida em que “várias pessoas possuem direitos idênticos sobre a mesma coisa ou conjunto de bens”³⁰. Especificamente, o condomínio caracterizaria uma comunhão relacionada ao direito das coisas e, para fins deste trabalho, cabe detalhar a existência de comunhão quanto ao direito de propriedade³¹.

responsabilidade tributária perante o Código Tributário Nacional CTN e o Código Civil de 2002. *Revista de Direito Tributário* v. 90. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 35-66 (56).

²⁹ Assumindo a premissa, naturalmente, de que existe fundamento legal para que a equiparação também alcance esses outros tributos. Conforme se verá adiante, todavia, é comum que a equiparação de entes despersonalizados a pessoas jurídicas tome como referência apenas fundamentos legais específicos da legislação do imposto de renda, em detrimento de uma avaliação específica sobre a legislação das contribuições sociais.

³⁰ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: direitos reais*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 323.

³¹ Isso porque, como observa Venosa, é possível que haja condomínio em relação a outros direitos

Nesse sentido, Maria Helena Diniz, citando Caio Mário da Silva Pereira, consigna que a existência do condomínio está relacionada à situação em que “a mesma coisa pertence a mais de uma pessoa, cabendo a cada uma delas, idealmente, igual direito sobre o todo e cada uma de suas partes”³². Significa dizer que os atributos da propriedade, como o direito de usar, fruir e dispor do bem estão atribuídos à titularidade de mais de uma pessoa, cada qual considerada proprietária de uma fração ideal do todo³³. É exatamente o que dispõe o art. 1.314 do Código Civil³⁴.

Todavia, o compartilhamento dos atributos da propriedade que caracteriza o condomínio já foi encarado pela doutrina clássica como uma figura anormal e, em certa medida, incompatível com a noção de propriedade enquanto direito absoluto sobre um determinado bem³⁵. Afinal, se o proprietário tudo pode em relação ao bem abrangido pelo seu domínio, o compartilhamento desse poder com outras pessoas gera uma limitação natural e recíproca: cada condômino somente exerce seu direito de propriedade na medida em que respeite o dos demais³⁶. Nesse sentido, cite-se como exemplo o parágrafo único do art. 1.314, que exige a concordância de todos os condôminos caso um deles pretenda alterar a destinação do bem³⁷.

Além de limitações, o compartilhamento da propriedade gera outros reflexos relevantes. Ainda que os condôminos dividam os frutos decorrentes do bem³⁸, o contrário também é verdadeiro. Como prevê o art. 1.315 do Código Civil, cada condômino é obrigado, na medida de sua fração ideal da propriedade, ao custeio das despesas de conservação e aos ônus referentes ao bem comum. Inclusive, caso um dos condôminos contraia dívida “em proveito da comunhão”, o art. 1.318 assegura o seu direito de regresso contra os demais condôminos.

Essas e tantas outras peculiaridades levaram muitos autores a qualificar o condomínio como “fonte de demandas e ninho de brigas”³⁹, como nota Silvío

reais, a exemplo da enfiteuse, do usufruto, do uso e da habitação (VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: direitos reais*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 323).

³² DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. v. 1, p. 336-337.

³³ SCAVONE JUNIOR, Luiz Antônio. *Direito imobiliário: teoria e prática*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 881.

³⁴ “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.”

³⁵ RODRIGUES, Silvío. *Direito civil: direito das coisas*. 25. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999. v. 5, p. 189-190.

³⁶ DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. v. 1, p. 337.

³⁷ “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.”

³⁸ Conforme regra geral estabelecida no art. 1.326 do Código Civil:

“Art. 1.326. Os frutos da coisa comum, não havendo em contrário estipulação ou disposição de última vontade, serão partilhados na proporção dos quinhões.”

³⁹ RODRIGUES, Silvío. *Direito civil: direito das coisas*. 25. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999. v. 5, p. 190.

Rodrigues. Ainda assim, considerando a difusão de situações de copropriedade, sejam elas voluntárias ou necessárias, o Direito Privado não deixou de lhes conferir atenção especial⁴⁰. Aqui coloca-se com importância, para fins de nossa análise, a disciplina da administração do condomínio adotada no ordenamento jurídico brasileiro. Essa problemática surge no caso em que os condôminos não desejam utilizar conjuntamente o bem ou aliená-lo, devendo haver um regramento específico quanto à forma como o bem comum será administrado.

Atualmente, o art. 1.325 do Código Civil prevê que o “o condômino que administrar sem oposição dos outros presume-se representante comum”. No entanto, o art. 1.324 também contempla a possibilidade de que os condôminos, por maioria, deliberem a escolha de administrador “estranho ao condomínio”. Em qualquer um dos casos, a atividade de administração será presumivelmente remunerada. A terceirização da administração do bem comum é aspecto presente nos casos analisados pelo Carf e será oportunamente retomada.

Por ora, buscando um ponto de conexão entre as considerações acima e a matéria tributária, vale notar que a mera existência de copropriedade em relação a um bem não demanda qualquer tipo de inscrição de “condomínio” perante o Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ. De todo modo, é pertinente destacar que a designação “pessoas jurídicas” não significa que outros entes, que não são pessoas jurídicas, não estejam sujeitos a esse cadastro⁴¹.

Essa questão nos remete ao tratamento conferido aos condomínios edilícios, que, como mencionamos brevemente acima, caracterizam-se pela existência tanto de áreas privativas de cada condômino quanto de áreas comuns, diferentemente da noção de indivisibilidade que prepondera nos condomínios em geral⁴². No caso de condomínio edilício constituído a partir de convenção de condomínio, há obrigação de inscrição no CNPJ, nos termos do art. 4º, inciso II, da Instrução Normativa RFB n. 1.863/2018.

A respeito desse tipo específico de condomínio, Sílvio de Salvo Venosa pondera que os condomínios edilícios, em particular, teriam personalidade jurídica “anômala”⁴³. Apesar de não reconhecida pelo Direito Privado, os condomínios edilícios poderiam atuar tal como uma pessoa jurídica, podendo ser proprietários de “lojas, estacionamento ou vagas de garagem no edifício, explorando-os comercialmente e com isso reduzindo as despesas condominiais dos proprietários das unidades autônomas”⁴⁴.

Ainda assim, a exemplo do que se observa para os condomínios em geral, tampouco há previsão legal submetendo os condomínios edilícios aos mesmos

⁴⁰ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: direitos reais*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 328.

⁴¹ É o caso, por exemplo, dos consórcios, das sociedades de conta de participação e dos fundos de investimento (FERNANDES, Fabiana Carsoni. *A sociedade em conta de participação no direito tributário*. São Paulo: IBDT, 2021, p. 193).

⁴² DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. v. 1, p. 337.

⁴³ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: direitos reais*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 345.

⁴⁴ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: direitos reais*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 346.

tributos exigidos das pessoas jurídicas em geral. Ou seja, ainda que com a obrigação de registro no CNPJ e mesmo com a necessidade de observar certos deveres instrumentais, o legislador tributário não prevê expressamente que o condomínio edilício não é contribuinte de obrigações tributárias principais. Como confirmam as próprias autoridades fiscais⁴⁵, a locação de partes comuns não altera a natureza jurídica do condomínio, sendo que os rendimentos obtidos deverão ser tributados por cada um dos condôminos, na proporção da parcela que lhes for atribuída. O mesmo racional, em princípio, parece válido para os condomínios em geral analisados neste trabalho.

As considerações acima, aliadas à análise da definição legal do contribuinte do IRPJ, permite uma reavaliação quanto à forma como o problema enfrentado neste trabalho é enunciado. Anteriormente, indagamos quanto à possibilidade de um condomínio ser tratado como contribuinte do IRPJ. No entanto, a existência de um condomínio diz respeito apenas à existência de copropriedade em relação a um bem. Mesmo no caso do condomínio edilício, marcado pela existência de áreas comuns, a comunhão, em si, não nos parece remotamente suficiente para atrair a caracterização de uma pessoa jurídica para fins tributários.

Ora, se dois coproprietários locam o bem comum para um terceiro, há uma “unidade econômica ou profissional”? Essa situação, por si só, permite a caracterização de uma pessoa jurídica sob a perspectiva tributária? Certamente, a resposta para ambos os questionamentos é negativa. Ainda que uma locação possua inegável conteúdo econômico, há apenas a pessoa de cada condômino, a ser tributada de acordo com as regras que lhe for aplicável, conforme sejam pessoas físicas ou jurídicas. Locar um imóvel, por certo, não é suficiente para atrair aplicação do art. 126 do CTN ou do art. 27 do Decreto-lei n. 5.844/1943.

Sustentar o contrário certamente levaria o intérprete à conclusão de que qualquer locação atrairia a disciplina tributária própria das pessoas jurídicas e não haveria a necessidade de o legislador prever inúmeras regras relacionadas à tributação de aluguéis percebidos por pessoas físicas. A esse respeito, vale notar que o art. 13 do RIR/2018 trata especificamente dos “rendimentos decorrentes de bens possuídos em condomínio” por pessoas físicas. Ora, se existência de condomínio fosse elemento suficiente ou, ao menos, determinante para supor a existência de uma pessoa jurídica, ainda que não regularmente constituída, previsões como essa seriam inúteis.

Resta saber, então, se a existência do condomínio pode caracterizar uma sociedade de fato ou, a teor do art. 126 do CTN, “uma unidade econômica ou profissional”, passível de ser submetida ao regime tributário próprio das pessoas jurídicas. Ou seja, se algo além da mera existência da copropriedade de um imóvel pode suscitar dúvidas mais pertinentes quanto ao seu regime tributário aplicável. Cabe, então, investigar o que caracteriza uma sociedade de fato.

⁴⁵ Vide Solução de Divergência Cosit n. 3, de 26 de março de 2007.

IV.2. O regime jurídico das sociedades de fato

Antes de analisar o que vem a ser uma sociedade de fato, ou, melhor dizendo, uma sociedade em comum, é necessário esclarecer a importância que atribuímos a essa figura. Afinal, o art. 126, inciso III, do CTN, examinado anteriormente, não se refere à sociedade, indicando apenas que a capacidade tributária passiva de uma pessoa jurídica depende apenas da configuração de “unidade econômica ou profissional”. Por que, então, não buscamos investigar o que seria essa “unidade”?

A resposta está relacionada ao papel que atribuímos ao art. 126 do CTN, como esclarecido anteriormente. Esse dispositivo legal não cria uma regra geral de equiparação de entes despersonalizados a pessoas jurídicas. Na realidade, trata-se de comando direcionado ao legislador ordinário, autorizando, em linha com o art. 109 do CTN, o desprendimento em relação à definição de pessoa jurídica trazida pelo Direito Privado. O art. 126, portanto, fundamenta as inúmeras hipóteses de equiparação estabelecidas na legislação ordinária do IRPJ, mas aquele dispositivo legal não é, em si, suficiente para tanto. Diante disso, o art. 27 do Decreto-lei n. 5.844/1943 adquire grande relevância, por efetivamente concretizar a aplicação do regime tributário das pessoas jurídicas a uma situação em que pessoa jurídica não há.

Pois bem, considerando que o art. 27, § 2º, prevê a aplicação de suas previsões a “todas as firmas e sociedades, registradas ou não”, cabe investigar o que é uma sociedade.

Em uma aproximação simplificada, Haroldo Verçosa define uma sociedade como “mecanismo jurídico que é titular de bens e/ou recursos financeiros”, voltado ao “exercício de uma atividade econômica destinada a proporcionar lucros aos sócios”, embora também os sujeite “a perdas eventuais”⁴⁶. Essa definição possui certa convergência com a definição fornecida pelo próprio Código Civil, que, em seu art. 981, prevê: “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”.

Vale notar que, apesar de esse dispositivo legal pressupor a existência de multiplicidade de pessoas na formação de uma sociedade, o Ordenamento Jurídico Brasileiro contempla inúmeras hipóteses de sociedade unipessoal⁴⁷. Essa questão, no entanto, não adquire maior importância para o nosso estudo, considerando que o condomínio, sem dúvida, depende da multiplicidade de proprie-

⁴⁶ VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. *Curso de direito comercial*. São Paulo: Malheiros, 2006. v. 2, p. 36.

⁴⁷ Além da empresa individual de responsabilidade limitada – Eireli (cuja disciplina foi recentemente revogada pela Medida Provisória n. 1.085/2021, ainda sob análise do Congresso Nacional na data de conclusão deste trabalho), há o caso de sociedades limitadas unipessoais, conforme art. 1.052, §§ 1º e 2º, do Código Civil, e das subsidiárias integrais constituídas sob a forma de sociedades anônimas, conforme artigo da Lei das S.A.

tários do bem comum. Feito esse esclarecimento, podemos prosseguir com o panorama acerca das sociedades.

Juliana Krueger Pela observa que o legislador brasileiro estabeleceu diferentes tipos societários com características peculiares, dentre os quais aqueles que pretendem constituir sociedade devem necessariamente escolher, sem possibilidade de constituição de sociedades atípicas⁴⁸. Diante dos diversos tipos societários contemplados pela legislação brasileira, uma divisão geralmente apresentada diz respeito às sociedades personificadas e às sociedades não personificadas⁴⁹. O critério para distingui-las é a atribuição, ou não, de personalidade jurídica própria.

O próprio Código Civil realiza essa distinção: o Título II (“Da Sociedade”) do seu Livro II (“Direito de Empresa”) apresenta o subtítulo I (“Da Sociedade não Personificada”), compreendendo a sociedade em comum e a sociedade em conta de participação, e o subtítulo II (“Da Sociedade Personificada”), relativo à sociedade simples, à sociedade em nome coletivo, à sociedade em comandita simples, à sociedade limitada, à sociedade anônima, à sociedade em comandita por ações e à sociedade cooperativa. Para nossa análise, importa dedicar maior atenção às sociedades em comum.

Disciplinada pelos arts. 986 a 990 do Código Civil, a sociedade em comum é uma espécie de sociedade não personificada, cujos sócios possuem responsabilidade solidária e ilimitada. Apesar de analisar contexto legislativo anterior ao Código Civil de 2002, a observação de Pontes de Miranda continua atual: a legislação brasileira admite que a sociedade que não for levada a registro exista, mas não lhe atribui personalidade jurídica⁵⁰. A falta de registro pode decorrer da própria forma como as atividades são conduzidas (sem preocupação de formalização), da demora em realizar o registro dos atos constitutivos ou de irregularidades quanto a esse registro.

Como mencionado, o art. 45 do Código Civil prevê que o registro regular é requisito necessário para que a pessoa jurídica seja constituída enquanto ente com personalidade própria. Fábio Ulhoa Coelho, no entanto, observa impropriedade nessa previsão legal, na medida em que a atuação conjunta dos sócios a partir de um contrato de sociedade (ainda que verbal), com o objetivo de explorar determinada atividade econômica, já deveria levar à existência de uma pessoa jurídica⁵¹. Fato é, todavia, que a legislação brasileira não atribui personalidade jurídica à sociedade que se encontre nessa situação.

⁴⁸ PELA, Juliana Krueger. *As golden shares no direito brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 108.

⁴⁹ ALMEIDA, Amador Paes de. *Manual das sociedades comerciais – direito de empresa*. 20. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 120.

⁵⁰ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. 3. ed. São Paulo: RT, 1984. v. 49, p. 59.

⁵¹ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial – direito de empresa*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. v. 2, p. 17.

Assim, podemos afirmar que a sociedade em comum compreende tanto as sociedades de fato (sem contrato escrito) como a sociedade irregular (com contrato escrito, mas sem registro regular)⁵². Em linha com as lições de Pontes de Miranda indicadas acima, Erasmo Valladão França esclarece que a designação “irregular” não diz respeito, propriamente, à situação ou à existência da sociedade, mas apenas à sua personificação como pessoa jurídica independente de seus sócios⁵³.

Essa constatação possui relação interessante, na seara tributária, com o art. 27 do Decreto-lei n. 5.844/1943. Como esse dispositivo trata de “todas as firmas e sociedades, registradas ou não”, podemos concluir que mesmo uma sociedade em comum, sem personalidade jurídica em razão da falta de registro, poderá ser tratada como contribuinte do IRPJ. Em razão disso, é necessário detalhar como uma sociedade em comum pode se materializar.

Naturalmente, tratando-se de sociedade, a previsão do art. 981 do Código Civil continua relevante: a caracterização de uma sociedade em comum está relacionada à organização de pessoas que contribuem bens ou serviços para exercício de uma atividade econômica, com vistas ao compartilhamento dos seus resultados. Nesse sentido, Erasmo Valladão França pondera que elemento relevante na formação da sociedade em comum diz respeito à noção de “comunhão de empresa”⁵⁴. Além de comunhão de interesses, haveria também comunhão quanto à atividade perseguida e aos bens contribuídos para a sua consecução, caracterizando a passagem de uma pluralidade (os sócios) para uma unidade (a sociedade). Essa seria, segundo o autor, a justificativa para que o legislador reconheça a existência de uma sociedade e de um patrimônio especial, ainda que não haja atribuição de personalidade jurídica ou limitação da responsabilidade subsidiária dos sócios⁵⁵.

Em virtude da referência ao termo “comunhão”, parece intuitivo retomar as considerações anteriormente apresentadas sobre a natureza jurídica dos condomínios, também entendido como uma comunhão de direitos⁵⁶. No entanto, o próprio Erasmo Valladão França destaca diversas diferenças entre o condomínio em geral e uma sociedade a partir da análise de seus regimes jurídicos, ponderando que a comunhão de bens decorrente da sociedade é apenas um reflexo da

⁵² ALMEIDA, Amador Paes de. *Manual das sociedades comerciais* – direito de empresa. 20. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 80-81.

⁵³ FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes. *A sociedade em comum*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 114.

⁵⁴ FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes. A sociedade em comum (uma mal-compreendida inovação do Código Civil de 2002). *Revista de Direito Mercantil Industrial, Econômico e Financeiro* v. 164/165, 2013, p. 32-61.

⁵⁵ FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes. A sociedade em comum (uma mal-compreendida inovação do Código Civil de 2002). *Revista de Direito Mercantil Industrial, Econômico e Financeiro* v. 164/165, 2013.

⁵⁶ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: direitos reais*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 323.

comunhão de empresa⁵⁷. Tratando especificamente da sociedade em comum, Valladolid observa, por exemplo, (i) que todos os seus sócios respondem solidariamente pelas dívidas da sociedade, enquanto, em um condomínio, as dívidas são repartidas proporcionalmente ao quinhão de cada condômino; e (ii) que os sócios não podem gravar ou alienar suas quotas sem consentimento dos demais, enquanto os condôminos detêm a faculdade de alienar a fração ideal que lhes compete.

Por certo, enquanto institutos jurídicos, condomínio não se confunde com sociedade em comum. Em ambos os casos há formas de comunhão, mas a razão para a sua existência e os regimes jurídicos são distintos. Nesse sentido, e embora as considerações sejam destinadas aos condomínios edilícios – cuja organização é, como regra, mais complexa do que aquela dos condomínios em geral analisados neste trabalho –, cabe nova referência a Sílvio de Salvo Venosa. Como mencionado anteriormente, o autor considera que condomínios edilícios teriam uma espécie de personalidade anômala, considerando, dentre outras questões, a semelhança de sua atuação em relação às pessoas jurídicas reconhecidas como tal pelo Ordenamento Jurídico. Ainda assim, Venosa diferencia os condomínios das sociedades a partir da inexistência de *affectio societatis*⁵⁸, elemento que, apesar de inexistente em alguns tipos societários, possui relevância para a sociedade em comum.

Há, aqui, um aspecto relevante para nossa análise: a comunhão verificada em uma sociedade em comum decorre da intenção dos sócios em organizar-se conjuntamente com vistas ao desenvolvimento de uma atividade; já a comunhão existente no condomínio decorre do simples fato de mais de uma pessoa se encontrar na condição de proprietário de um imóvel. É possível se tornar condômino de um bem sem que haja vontade, mas não é possível tornar-se sócio de uma sociedade em comum por “acidente”.

Conforme retomaremos a seguir, essa distinção parece-nos relevante para enfrentar casos concretos envolvendo a equiparação de condomínios a pessoas jurídicas.

V. Jurisprudência administrativa

V.1. Panorama geral

Até aqui, avaliamos diversas questões teóricas sobre a sujeição passiva do IRPJ, a natureza dos condomínios e a caracterização de sociedades em comum, tomando como referência o pano de fundo fornecido pelo caso-problema que formulamos no início de nossa análise. Agora, é possível transportar essas questões teóricas para casos concretos da jurisprudência administrativa.

⁵⁷ FRANÇA, Erasmo Valladolid Azevedo e Novaes. A sociedade em comum (uma mal-compreendida inovação do Código Civil de 2002). *Revista de Direito Mercantil Industrial, Econômico e Financeiro* v. 164/165, 2013.

⁵⁸ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: direitos reais*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 345.

Após pesquisa de jurisprudência a partir das ferramentas de busca fornecidas pelo Carf, identificamos os seguintes julgados relacionados à problemática de que nos ocupamos:

<i>Identificação simplificada</i>	<i>Acórdão</i>	<i>Data do julgamento</i>	<i>Tributos envolvidos</i>	<i>Resultado</i>
Caso Shopping Recife	CSRF/02-01.995	5.7.2005	Cofins	Recurso especial da Fazenda Nacional provido
Caso Shopping Recife 2	203-13.351	10.4.2009	PIS e Cofins	Recurso voluntário provido (sem análise de mérito; anulação de decisão de 1ª instância)
Caso Pátio Belém 1	3201-000.719	2.6.2011	PIS	Recurso voluntário negado
Caso Shopping Recife 2	9303-001.542	5.7.2011	PIS e Cofins	Recurso especial da Fazenda Nacional negado (sem análise de mérito)
Caso Pátio Belém 2	1401-001.099	3.12.2013	IRPJ, CSL, PIS e Cofins	Recurso voluntário negado
Caso Pátio Belém 3	1302-001.296	21.2.2014	IRPJ e CSL	Recurso voluntário provido
Caso Pátio Belém 3	9101-002.813	19.6.2017	IRPJ e CSL	Recurso especial da Fazenda Nacional provido (com retorno dos autos ao colegiado de origem para análise de outros argumentos suscitados pela defesa)
Condomínio Amazonas	1401-001.855	9.10.2017	IRPJ, CSL, PIS e Cofins	Recurso voluntário negado
Caso Pátio Belém 1	9303-006.463	13.3.2018	PIS	Recurso especial do sujeito passivo negado
Caso Shopping Recife 2	3301-004.827	24.7.2018	PIS e Cofins	Recurso voluntário provido
Caso Pátio Belém 3	1302-003.037	17.8.2018	IRPJ e CSL	Recurso voluntário negado (sem análise das questões analisadas neste trabalho)
Condomínio Amazonas	9101-005.415	26.4.2021	IRPJ, CSL, PIS e Cofins	Recurso especial do sujeito passivo provido

Caso Shopping Recife 2	9303-012.244	22.10.2021	PIS e Cofins	Recurso especial da Fazenda Nacional negado
Caso Pátio Belém 4	1401-006.010	13.12.2021	IRPJ e CSL	Recurso voluntário provido

Como mencionado anteriormente, nossos esforços são direcionados aos julgados administrativos que tratam da exigência de IRPJ direcionada contra condomínios equiparados pelas autoridades fiscais a pessoas jurídicas para fins da sua caracterização enquanto contribuintes deste imposto. Ainda assim, mantivemos a referência, na tabela acima, a julgados que tratavam exclusivamente da exigência de PIS e de Cofins. Ainda que alguns desses casos também envolvam a análise do art. 126, inciso III, do CTN, não conduziremos uma avaliação específica, na medida em que o art. 27 do Decreto-lei n. 5.844/1943 não estava em discussão.

No entanto, é oportuno apresentar uma crítica geral à tentativa de enquadramento de condomínios como contribuintes de contribuições sociais, como a CSL, o PIS e a Cofins. Ainda que o art. 126 do CTN seja um comando geral acerca da capacidade tributária passiva, entendemos que não há, aí, regra geral de equiparação de ente despersonalizado a pessoa jurídica. Na realidade, trata-se de previsão que autoriza o legislador ordinário a criar hipóteses de equiparação, permitindo a aplicação do tratamento tributário próprio às pessoas jurídicas em situação que inexistente pessoa jurídica. A equiparação propriamente dita, portanto, é estabelecida na legislação ordinária, a exemplo do que se verifica com o art. 27 do Decreto-lei n. 5.844/1943.

Os julgados administrativos que tratam de exigência de CSL, PIS e Cofins relacionada a condomínios, todavia, não se preocupam em buscar fundamentos para além do art. 126 do CTN. Por vezes, inclusive, a exigência dessas contribuições sociais é tida como “reflexo” da exigência de IRPJ. Este breve alerta serve apenas para apontar a falta de rigor técnico nesse expediente, sendo necessário considerar que esses tributos estão sujeitos a disciplinas próprias que não podem ser ignoradas.

Feita essa ponderação, passamos à análise do caso “Amazonas” e dos vários casos envolvendo o “Pátio Belém”.

V.2. Análise do Caso Amazonas

V.2.1. Contextualização do caso

O “Caso Amazonas” decorre da lavratura de autos de infração de IRPJ, CSL, PIS e Cofins em 2004, mas que só foi definitivamente julgado no âmbito do Carf em 2021. Diversas decisões foram proferidas no transcurso do processo administrativo, mas abordaremos apenas o Acórdão n. 1401-001.855, de 9 de outubro de 2017, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Carf e o Acórdão n. 9101-005.415, de 26 de abril de 2021, proferido pela 1ª

Turma da CSRF ao examinar o recurso especial interposto pelo “contribuinte”. Vale notar que diversas informações sobre o contexto fático não são expostas, de forma consolidada, nesses acórdãos. Considerando que não é possível obter acesso à íntegra do processo administrativo, procuraremos apresentar o contexto fático do caso e o conteúdo da acusação fiscal a partir da análise conjugada de ambos esses acórdãos.

Conforme indicado nos relatórios do Acórdão n. 1401-001.855 e do Acórdão n. 9101-005.415, o Condomínio Amazonas seria um condomínio *pro indiviso*, caracterizado pela copropriedade detida por diversas pessoas de imóvel referente ao “edifício Amazonas Shopping”. Durante o procedimento de fiscalização, as autoridades fiscais teriam identificado a obtenção de receitas com “aluguéis de salas comerciais em Shopping Center” que não foram tributadas, todavia, pelo Condomínio Amazonas. Segundo o voto do relator do Acórdão n. 9101-005.415, o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, não consta da acusação fiscal informação sobre o tratamento tributário adotado pelos condôminos.

Isso porque o foco das autoridades lançadoras foi direcionado ao próprio Condomínio Amazonas. Em resumo, “a fiscalização entendeu que o ente despersonalizado, Condomínio Amazonas, exercia, na verdade, atividade empresarial”, atuando sob a denominação indevida de “condomínio”, mas exercendo atividade de “autêntica pessoa jurídica de direito privado na modalidade de ‘sociedade’”⁵⁹. Assim, as autoridades lançadoras procuraram caracterizá-lo como pessoa jurídica e submetê-lo ao tratamento tributário correspondente. Vale notar que a acusação fiscal teria indicado que o condomínio seria responsável pela administração de áreas comuns e teria recorrido a diversas lições doutrinárias para caracterizá-lo como “empresa do ramo de shopping center”.

O relatório do Acórdão n. 1401-001.855 sugere que essa acusação foi pautada no art. 126, inciso III, do CTN. Aparentemente, o art. 27 do Decreto-lei n. 5.844/1943 não foi evocado como fundamento da acusação fiscal relativa ao IRPJ, considerando que não é sequer mencionado nesse acórdão.

V.2.2. Acórdão n. 1401-001.855: julgamento de recurso voluntário

Além dos contornos gerais da acusação fiscal, é importante destacar as considerações apresentadas no voto do relator do Acórdão n. 1401-001.855, o Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto, sobre as atividades do condomínio. De acordo com esse voto, seria preciso distinguir “um condomínio onde seus proprietários apenas mantêm 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”⁶⁰.

⁵⁹ Página 4 do Acórdão n. 9101-005.415.

⁶⁰ Página 11 do Acórdão n. 1401-001.855.

A nosso ver, essa distinção é valiosa. Como ponderamos anteriormente, afirmar que um condomínio “é” ou “deve ser equiparado a” uma pessoa jurídica representa uma representação simplificada e que peca na terminologia adotada. A copropriedade de um bem não é suficiente para formação de uma sociedade de fato ou mesmo de uma unidade profissional ou econômica. Em termos teóricos, a formação de uma sociedade em comum depende de uma convergência de esforços com vistas ao desenvolvimento de uma atividade econômica cuja finalidade é o lucro. Todavia, o mero fato de o bem comum ser locado não nos parece suficiente para caracterizar uma sociedade ou atrair o tratamento tributário conferido às pessoas jurídicas. De outra forma, como já indicado, toda locação de imóvel por condomínio atrairia a tributação pelo IRPJ, o que, sem dúvida, é refutado pela própria disciplina tributária dos rendimentos de aluguel recebidos por condôminos pessoas físicas.

Nesse sentido, o relator do Acórdão n. 1401-001.855 procurou detalhar as razões pelas quais, no caso concreto, não haveria uma simples locação, mas sim o desenvolvimento de atividades empresariais apto a caracterizar uma sociedade de fato entre os condôminos do Condomínio Amazonas. De modo geral, procurou-se ressaltar a complexidade da operação. Por exemplo, o relator indica que o “exercício da atividade de locação das diversas lojas do shopping” envolveria, além da “arrecadação de receitas” relacionadas ao aluguel em valor fixo, obtenção de valores relacionados a espécie de aluguel variável, calculado de forma “proporcional ao faturamento de cada unidade, compreende o pagamento de fundo de promoção e propaganda e a arrecadação do rateio das despesas condominiais”⁶¹. O relatório não detalha a cobrança dessa parcela variável ou a finalidade do referido fundo. Há, por outro lado, indicação de que a convenção de condomínio possuía previsões sobre a “distribuição de resultados”, levando à conclusão de que não haveria simplesmente repasse de aluguéis para os condôminos, mas sim a distribuição de “resultados da operação mensal da empresa”.

Diante desse cenário, o voto do relator do Acórdão n. 1401-001.855 conclui que o Condomínio Amazonas teria utilizado o “*nomen juris* de condomínio para evitar a sua imposição tributária como efetiva sociedade empresária com objetivo de lucro e distribuição de resultado”⁶², mantendo as exigências fiscais com base no art. 126, inciso III, do CTN. Ao final, o relator foi acompanhado pela maioria dos julgadores do colegiado.

Nesse ponto, é possível antecipar algumas críticas ao racional adotado pelo voto do relator. Independentemente das peculiaridades fáticas do caso, observamos que as inúmeras referências ao art. 126, inciso III, do CTN não vêm acompanhadas da análise quanto à existência de “unidade econômica ou profissional” relacionada ao Condomínio Amazonas. De fato, essa expressão pode ser observa-

⁶¹ Página 10 do Acórdão n. 1401-001.855.

⁶² Página 17 do Acórdão n. 1401-001.855.

da no Acórdão n. 1401-001.855 apenas uma vez, justamente na transcrição do art. 126, inciso III, do CTN apresentada pelo voto do relator. Ou seja, o acórdão não esclarece premissas teóricas de grande importância, como, por exemplo: o que seria uma unidade econômica ou profissional? O art. 126, inciso III, por si só, seria suficiente como fundamento para aplicação do regime tributário das pessoas jurídicas a um ente despersonalizado? Diante desse dispositivo legal, que nem sequer emprega o termo “sociedade”, por qual razão seria necessário investigar a existência de uma sociedade de fato? Algumas dessas questões, como veremos, foram abordadas no Acórdão n. 9101-005.415.

Além disso, outra crítica reside no fato de o voto do relator não se preocupar em investigar o tratamento tributário dos “resultados” atribuídos aos condôminos. É possível saber apenas que o condomínio foi tratado como pessoa jurídica e submetido ao regime de tributação do IRPJ baseado no lucro real. A bem da verdade, a falta de informações sobre essa questão, como antecipado acima, é uma decorrência da forma como a acusação fiscal foi arquitetada. Ainda assim, parece-nos ser relevante compreender se e como os condôminos ofereceram à tributação os aluguéis que lhes foram repassados, considerados pelo voto do relator como “resultados” do Condomínio Amazonas. Afinal, fosse o condomínio uma sociedade, os lucros e resultados distribuídos a seus sócios (os coproprietários, seguindo o racional do relator) gozariam de isenção de imposto de renda, nos termos do art. 9º do art. 10 da Lei n. 9.249/1995. Consequentemente, seria preciso reconhecer que eventuais recolhimentos de IRPF ou IRPJ realizados por condôminos pessoas físicas ou pessoas jurídicas, respectivamente, seriam indevidos. Como não existem informações disponíveis sobre o tratamento tributário adotado pelos coproprietários, não aprofundaremos a análise da questão, cabendo apenas destacar que essa informação seria relevante, ao menos, para mensuração da exigência fiscal.

Antes de prosseguir com nossa análise, outra referência interessante do relator do Acórdão n. 1401-001.855 diz respeito ao art. 7º do Decreto-lei n. 1.381/1974, explorado pelos representantes do Condomínio Amazonas para questionar os fundamentos do lançamento tributário. Esse dispositivo legal prevê que “os condomínios na propriedade de imóveis não serão considerados sociedades de fato, ainda que deles façam parte também pessoas jurídicas”. Em princípio, poderia parecer que essa previsão obsta qualquer tentativa de “equiparar” um condomínio a uma sociedade de fato, prejudicando as acusações fiscais formuladas no caso em análise. Entretanto, o voto do relator se opõe à pertinência e à aplicação do art. 7º.

Conforme ementa indicada pelo relator, o Decreto-lei n. 1.381/1974 “dispõe sobre o tratamento tributário aplicável à empresa individual nas atividades imobiliárias, e dá outras providências”. Para o que nos interessa, o Decreto-lei n. 1.381/1974 prevê hipóteses em que pessoas físicas são equiparadas a pessoas jurídicas para fins da cobrança de imposto de renda, especificamente quando atua-

rem com “a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos”⁶³. Nesse sentido, o voto do relator sustenta que a previsão constante no art. 7º desse diploma legal não é ampla e irrestrita, direcionando-se a esse contexto em particular.

Além disso, a leitura conjunta do parágrafo único do art. 7º com as demais previsões do Decreto-lei n. 1.381/1974 indica que, havendo um condomínio, cada pessoa física coproprietária será caracterizada como empresa individual, ou seja, será submetida ao tratamento aplicado às pessoas jurídicas tal como se fosse “o único titular da operação imobiliária”. Em outras palavras, não é o condomínio que é tratado como pessoa jurídica, mas sim cada um dos coproprietários do bem comum. Com base nesse racional, o voto do relator sustenta que o art. 7º não parece possuir maior relevância para a resolução do caso.

No entanto, entendemos que o art. 7º continua a revelar opção deliberada do legislador tributário de negar que um condomínio caracterize uma sociedade de fato contribuinte do IRPJ. Ainda que essa opção tenha sido tomada no contexto de diploma legal que trata de atividades econômicas específicas, o legislador tributário indica que a mera existência de um condomínio não é suficiente para caracterizar a existência de uma sociedade de fato. Em uma perspectiva sistemática, portanto, trata-se de comando importante para enfrentamento dos casos objeto desse trabalho, ainda que não caracterize um argumento conclusivo. Nesse sentido, e como veremos, o art. 7º do Decreto-lei n. 1.381/1974 é mencionado em diversos julgados do Carf que acabam por afastar a “equiparação” de condomínios a pessoas jurídicas.

V.2.3. *Acórdão n. 9101-005.415: julgamento de recurso especial*

Dando seguimento, já mencionamos que o Acórdão n. 1401-001.855 rejeitou a maior parte dos pedidos formulados no recurso voluntário do Condomínio Amazonas, mantendo a aplicação do regime tributário das pessoas jurídicas. Diante disso, houve interposição de recurso especial, cujo julgamento resultou no Acórdão n. 9101-005.415. Conforme consta em seu relatório, o apelo especial diz respeito à matéria “erro de sujeição passiva – arts. 121 e 126, inciso III, do CTN c/c art. 7º do Decreto-lei nº 1.381”.

Objetivamente, a 1ª Turma da CSRF conheceu o recurso especial, por unanimidade, e, no mérito, diante do empate no julgamento, deu provimento ao

⁶³ Conforme o art. 1º e o art. 3º do Decreto-lei n. 1.381/1974:

“Art. 1º Serão equiparadas às pessoas jurídicas, para os efeitos de cobrança do imposto de renda, as pessoas físicas que, como empresas individuais, praticarem operações imobiliárias, nos termos deste Decreto-lei.”

“Art. 3º Serão consideradas empresas individuais, para os fins do artigo 1º, as pessoas físicas que: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.510, de 1976) [...]”

III – promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.510, de 1976)”

pleito do Condomínio Amazonas, determinando o cancelamento das exigências fiscais. Vale notar que esse empate foi resolvido com base na determinação do art. 19-E da Lei n. 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n. 13.988/2020, que implementou alterações quanto ao “voto de qualidade” no âmbito do Carf. Vejamos, pois, as razões que levaram o julgamento a esse resultado.

O relator do Acórdão n. 9101-005.415, o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, ressalta algumas informações que, no julgamento anterior, não foram detalhadas. Por exemplo, a acusação fiscal teria partido da premissa de que o Condomínio Amazonas seria um condomínio edilício, na medida em que faria referência à manutenção de suas “áreas comuns”⁶⁴.

A esse respeito, cumpre lembrar que o Condomínio Amazonas caracteriza-se como um condomínio *pro indiviso*, no qual todo os condôminos são coproprietários de todo o bem comum, e não como um condomínio edilício, marcado pela coexistência de propriedade exclusiva de unidades específicas e de comunhão quanto a áreas comuns. No entanto, as autoridades lançadoras teriam indicado, “expressa e textualmente”, que “seria o Condomínio Amazonas um ‘condomínio de edificações’”, com referência à “existência de áreas comuns” e ao “aproveitamento das unidades exclusivas”⁶⁵. O relator considera que o apontamento desse erro não seria “mero preciosismo ou excesso de apego técnico”⁶⁶, considerando as peculiaridades e diferenças de cada instituto.

Apesar das críticas, essa questão não parece ter sido determinante pelos outros conselheiros que acompanharam o voto do relator. Na declaração de voto da Conselheira Livia De Carli Germano, por exemplo, a questão não é mencionada. Por outro lado, no voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa, que divergiu do voto do relator, as referências feitas pela fiscalização ao condomínio edilício têm sua importância relativizada, com a indicação de que “não se verifica qualquer prejuízo à acusação fiscal quando indica ser o Condomínio Amazonas um ‘condomínio de edificações’”⁶⁷. Segundo essa conselheira, as considerações sobre condomínio edilício teriam o objetivo de “delinear contexto no qual não haveria tributação, diversamente do verificado no caso concreto”.

Seguindo adiante, cabe destacar a questão que, a nosso ver, é o principal fundamento do voto do relator. Após as considerações sobre o erro quanto à natureza jurídica do Condomínio Amazonas, indicado acima, o relator indica que o “recebimento do aluguel por meio dessa figura despersonalizada [condomínio], 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”⁶⁸. Entende-

⁶⁴ Página 12 do Acórdão n. 9101-005.415.

⁶⁵ Página 14 do Acórdão n. 9101-005.415.

⁶⁶ Página 14 do Acórdão n. 9101-005.415.

⁶⁷ Página 20 do Acórdão n. 9101-005.415.

⁶⁸ Página 15 do Acórdão n. 9101-005.415.

mos que esse é um posicionamento adequado: tais atividades são inerentes à existência dos condomínios em geral. Como mencionado anteriormente, o próprio Código Civil contempla a necessidade de os condôminos custearem os gastos necessários para manutenção do bem comum e a partilha dos frutos. Qualquer complexidade adicional que pudesse servir de argumento para qualificar essas atividades como sendo empresariais parece decorrer, no caso concreto, da terceirização da administração do imóvel e da sua locação.

Indo além, o relator afirma que não haveria uma sociedade de fato no caso, considerando que não haveria contribuição de bens e serviços para desenvolvimento de uma atividade, na medida em que “o único bem explorado já era de propriedade comum dos condôminos”⁶⁹. Ademais, o voto do relator indica que o recebimento dos frutos decorrentes do bem comum não se confunde com a distribuição dos resultados da atividade desenvolvida por uma sociedade empresarial.

Em síntese, o voto do relator indica que “os arts. 121 e 126, III 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”⁷⁰. Assim, conclui ter havido “erro na identificação do sujeito passivo”, na medida em que apenas os condôminos poderiam ser sujeitos passivos de eventual exigência tributária.

Vale notar que essas ponderações não foram acatadas por todos os demais conselheiros. O voto vencido, de lavra da Conselheira Edeli Pereira Bessa, defende que o Condomínio Amazonas desenvolveria atividade empresária que extrapolaria a mera relação “entre os comunheiros de um direito de propriedade”⁷¹, reforçando as considerações do voto do relator do Acórdão n. 1401-001.855, além de transcrever outras manifestações do Carf sobre o tema, algumas das quais analisaremos adiante.

Ademais, a Conselheira Livia De Carli Germano apresentou declaração de voto, no qual concorda com a possibilidade, em tese, de “condomínios poderem exercer atividade empresarial”. No entanto, a conselheira pondera que a acusação fiscal não indica, de forma satisfatória, os elementos do caso concreto que permitiriam concluir que o Condomínio Amazonas desenvolveria atividade empresarial. Segundo o seu voto, esse detalhamento constou do voto do relator do Acórdão n. 1401-001.855, mas não do termo de verificação fiscal que acompanhou o auto de infração. Assim, considerando que “não cabe ao julgador aperfeiçoar a acusação fiscal”⁷², a conselheira votou no sentido de “declarar a insuficiência da autuação, por vício de motivação”.

⁶⁹ Página 15 do Acórdão n. 9101-005.415.

⁷⁰ Página 16 do Acórdão n. 9101-005.415.

⁷¹ Página 20 do Acórdão n. 9101-005.415.

⁷² Página 32 do Acórdão n. 9101-005.415.

Fato é, no entanto, que o recurso especial do Condomínio Amazonas foi provido e os lançamentos tributários foram cancelados. Ainda que tenhamos divergências quanto a algumas das questões apontadas no voto do relator do Acórdão n. 9101-005.415, entendemos que suas ponderações sobre a natureza jurídica dos condomínios em geral e sobre a sua utilização típica são acertadas.

Com efeito, não é adequado equiparar condomínio à pessoa jurídica, para fins tributários. No limite, como já detalhado, pode-se cogitar que a atuação conjunta de pessoas que, por acaso, também são coproprietários de um bem comum, possa caracterizar uma sociedade em comum e, assim, ensejar a aplicação do tratamento tributário próprio das pessoas jurídicas. Essa situação, todavia, não decorre ou depende da existência de um condomínio.

V.3. Análise dos Casos Pátio Belém

V.3.1. Contextualização dos casos

Existem diversos processos administrativos envolvendo o Condomínio Pátio Belém (por vezes designado como Condomínio Iguatemi Belém) que foram analisados pelo Carf. De modo geral, os aspectos fáticos de todos esses casos são comuns, além de apresentarem diversas semelhanças com o caso do Condomínio Amazonas, analisado acima. Dessa forma, analisaremos, de forma conjunta, todos os julgamentos administrativos envolvendo aquele condomínio.

Indo direto ao ponto: as acusações fiscais estão pautadas no suposto exercício de atividades empresariais pelo Condomínio Pátio Belém, sendo que alguns julgados especificam a atividade de prestação de serviços de estacionamento. Mesmo nos casos em que não há essa especificação, o condomínio foi tratado pelas autoridades lançadoras como empresa e submetido à tributação própria das pessoas jurídicas.

O Condomínio Pátio Belém dizia respeito à copropriedade de imóvel que abrangia shopping center e área de estacionamento. O imóvel explorado tinha como coproprietários pessoas jurídicas que contratavam terceiro responsável pela sua administração e pelo repasse dos valores obtidos. Assim como no Caso Amazonas, os acórdãos proferidos pelo Carf não apresentam informações detalhadas sobre o tratamento tributário conferido por esses condôminos aos valores que lhes eram repassados.

Cabe destacar uma peculiaridade relacionada ao Condomínio Pátio Belém: os diferentes julgados do Carf não procuraram esclarecer a espécie de condomínio em questão, isto é, se o Condomínio Pátio Belém seria um condomínio *pro indiviso* ou um condomínio edilício. A depender do julgado analisado, há identificação ora como “condomínio edilício” (Acórdãos n. 3201-000.719 e n. 1401-001.099), ora como “condomínio voluntário” (Acórdão n. 9101-002.813), ou, ainda como “condomínio civil” (Acórdão n. 1302001.296). De modo geral, procuraremos abstrair essa imprecisão ao analisar cada um dos casos envolvendo exigência de IRPJ em face desse condomínio.

V.3.2. *Caso Pátio Belém 2: Acórdão n. 1401-001.099*

O Acórdão n. 1401-001.099 corresponde ao julgamento do primeiro caso analisado pelo Carf envolvendo o Condomínio Pátio Belém em que houve exigência de IRPJ. No caso, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do Carf analisou recurso voluntário interposto pelos representantes do condomínio, concluindo, unanimemente, por negar-lhe provimento. Cabe, assim, analisar o voto do relator, o Conselheiro Antonio Bezerra Neto.

De forma resumida, o racional adotado não diverge daquele sustentado no Caso Condomínio Amazonas (Acórdão n. 1401-001.855). Inicialmente, o voto do relator pondera que “não importaria a forma de constituição da pessoa jurídica para fins de se estabelecer a sujeição passiva em relação aos tributos, mas sim a efetiva ocorrência do fato gerador”⁷³. Assim, baseado no art. 126, inciso III, do CTN, o voto pondera que o fato de um condomínio não ser sujeito de direitos seria irrelevante para fins tributários, considerando, no caso, a exploração de “atividades secundárias que fogem à sua natureza, como é o caso da exploração de aluguéis de estacionamento, passando assim a ocorrer normalmente a incidência tributária sobre tais auferimentos”⁷⁴.

O voto vencedor também nega relevância ao fato de a gerência do condomínio ser exercida por empresa terceirizada. Aparentemente, o argumento de defesa girava em torno do fato de que o administrador contratado ser a pessoa que, de fato, prestaria um serviço e deveria se submeter à tributação própria das pessoas jurídicas. Segundo o voto, no entanto, o mandatário (empresa terceirizada) simplesmente executa os comandos do mandante (no caso, o condomínio), sendo que este é quem arca com “a responsabilidades desses atos”⁷⁵.

Não estamos de acordo com esse racional. A aparente atividade empresarial atribuída ao condomínio (cobrança de aluguéis, pagamento de despesas comuns etc.) corresponde, na realidade, à atividade desempenhada pelo administrador terceirizado. Esse administrador, por certo, deverá ter seus resultados tributados, o que não gera qualquer interferência quanto ao tratamento tributário do condomínio e de seus condôminos. Diferentemente da lógica de mandante e mandatário indicada no voto do relator, o caso envolve a prestação de serviço por uma empresa para os condôminos, possibilidade, inclusive, contemplada no art. 1.324 do Código, relativamente ao condomínio em geral.

Além disso, a existência de um administrador que atua para gerir o bem detido pelos condôminos não parece ser suficiente para caracterizar uma sociedade de fato entre esses condomínios ou mesmo uma “unidade econômica ou profissional”. De fato, a atuação do administrador diz muito mais a respeito à sua própria atividade. Em outras palavras, contratar serviços de administração de

⁷³ Página 11 do Acórdão n. 1401-001.099.

⁷⁴ Página 15 do Acórdão n. 1401-001.099.

⁷⁵ Página 16 do Acórdão n. 1401-001.099.

imóveis não converte o contratante em uma empresa imobiliária. A prestação desse serviço permite avaliar, apenas, a condição do prestador.

Ainda que boa parte dos julgados relacionados ao tema não atribua importância à terceirização da administração do condomínio, a questão possui importância que não pode ser ignorada. Afinal, parece-nos que os condôminos não exerciam atividade imobiliária, a qual era totalmente atribuída a um terceiro. Em geral, toda a aparente complexidade e organicidade da atividade atribuída ao condomínio como forma de qualificá-lo como “sociedade empresarial” decorrem, na realidade, da atividade desempenhada por esse terceiro.

Por questão de transparência, destacamos que o voto do relator aponta, de forma adicional, uma peculiaridade fática para afastar a pertinência da questão: o contrato firmado com o administrador do imóvel relativo ao condomínio teria se encerrado antes do período relativo ao lançamento tributário. Ainda assim, mantemos nossas considerações acima sob o enfoque puramente teórico. Sob essa perspectiva, não nos parece que o Acórdão n. 1401-001.099 tenha alcançado conclusão adequada ou, pelo menos, que possa ser irrestritamente estendida para outros casos.

Em conclusão, vale pontuar que os representantes do Condomínio Pátio Belém apresentaram recurso especial em face desse acórdão. Todavia, informações disponibilizadas pelo Carf sugerem que esse recurso não foi admitido. O conteúdo da decisão que analisou os requisitos de admissibilidade não é publicamente divulgado. Ou seja, nesse caso, o Acórdão n. 1401-001.099 representou a decisão administrativa definitiva.

V.3.3. Caso Pátio Belém 3: Acórdão n. 1302-001.296 e Acórdão n. 9101-002.813

O Acórdão n. 1302-001.296 foi proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Carf, que, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo. As razões desse entendimento, todavia, não estão em linha com os comentários que apresentamos anteriormente. Sendo assim, cabe analisar os fundamentos do voto do relator, o Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

O voto do relator bem delimita a questão: “a questão posta para o exame desse colegiado é saber se deve ser considerada existente uma sociedade em comum dos condôminos, quando houver exploração de atividade de ‘Shopping Center’ em condomínio pro indiviso”⁷⁶. A partir dessa delimitação, o relator pondera que a “figura do shopping center” carece de uma regulamentação legal específica, constatando que, na prática, existem três formas de organização dessa atividade: (i) a partir de condomínio *pro indiviso*, (ii) a partir de condomínio edilício, ou (iii) por meio da constituição de uma sociedade. Apesar de não detalhar o tratamento tributário conferido a cada situação, o relator aponta que a autori-

⁷⁶ Página 4 do Acórdão n. 1302-001.296.

dade lançadora teria se equivocado quanto à natureza do Condomínio em questão, tratando-o como condomínio edilício, quando, na realidade, sua natureza seria de condomínio *pro indiviso*.

Em seguida, o relator apresenta exemplos para ilustrar como a mera locação de um bem detido por mais de uma pessoa não é suficiente para caracterizar uma sociedade, considerando a falta de “elemento de empresa”, ou seja, uma organização econômica para combinação de fatores de produção com o fito de lucro”⁷⁷. De outra forma, pondera o relator, “deveria ser hipótese de equiparação à pessoa jurídica, o simples fato de uma pessoa física alugar um imóvel”.

Diante do caso concreto, em que houve exploração econômica do imóvel como shopping center, o relator afirma que não seria imperativa a existência de sociedade entre os coproprietários. Todavia, seria certo afirmar que esses coproprietários “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”⁷⁸.

Caso o racional desenvolvido pelo voto do relator fosse encerrado aqui, estaríamos integralmente de acordo. No entanto, o relator evoca o art. 7º do Decreto-lei n. 1.381/1974 para sustentar que, “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”⁷⁹. Como o próprio trecho do acórdão revela, essa previsão legal versa sobre incorporação imobiliária e está inserida na disciplina das empresas individuais imobiliárias. Ao menos em uma abordagem literal, portanto, não se trata de previsão aplicada à atividade de locação. Ainda assim, como tratamos anteriormente, não é possível descartar a sua relevância, considerando constituir indicação clara do legislador tributário de que a mera existência de condomínio não é suficiente para caracterizar uma sociedade de fato.

Sem que haja necessidade de retomar essa questão, ressaltamos outra colocação do voto do relator que nos parece acertada: a locação do imóvel comum não enseja o surgimento de sociedade de fato entre seus coproprietários. Além disso, a verificação de maior organicidade ou complexidade nessa atividade não é suficiente para atrair o tratamento tributário conferido às pessoas jurídicas.

De outra forma, toda e qualquer forma de organização seria considerada como sociedade empresária e tratada como contribuinte do IRPJ. Fundos de investimento, por exemplo, seriam sempre “equiparados” a pessoa jurídica. No entanto, como bem se sabe, o legislador somente contempla a possibilidade de um fundo de investimento ser submetido ao tratamento tributário conferido às pessoas jurídicas em geral em situações específicas envolvendo os FIIs. Nos demais

⁷⁷ Página 8 do Acórdão n. 1302-001.296.

⁷⁸ Página 9 do Acórdão n. 1302-001.296.

⁷⁹ Página 9 do Acórdão n. 1302-001.296.

casos, a inexistência de personalidade jurídica afasta qualquer pretensão relacionada ao IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, a despeito do que prevê o art. 126 do CTN acerca da capacidade tributária passiva.

Deixando essas colocações de lado, cabe notar que a Fazenda Nacional interpôs recurso especial, resultando no Acórdão n. 9101-002.813. Nesse julgamento, por unanimidade de votos, o apelo especial foi conhecido e provido. No entanto, considerando que diversos argumentos de defesa não haviam sido analisados quando da apreciação do recurso voluntário, determinou-se o retorno dos autos à 2ª Turma Ordinária para novo julgamento⁸⁰. Não analisaremos esse desdobramento considerando que as questões ali tratadas fogem ao escopo deste trabalho.

Basta tratar, portanto, do Acórdão n. 9101-002.813. De acordo com o voto de sua relatora, a Conselheira Adriana Gomes Rêgo, “a simples copropriedade não tem o condão de caracterizar o condomínio como sociedade de fato”⁸¹. Todavia, a exploração de shopping center não seria “simples locação”, revelando uma “atividade econômica bem mais complexa, que se encaixa na definição de atividade empresarial”.

Assim como em outros casos, o voto da relatora minimiza a relevância de as atividades complexas atribuídas ao Condomínio serem desempenhadas por empresa terceirizada (administradora do imóvel). Pelo contrário, a relatora sustenta que o contrato celebrado com esse terceiro indicaria a “administração comercial de shopping”, sugerindo que não haveria apenas a gestão do imóvel, como também “a gestão comercial dos contratos com os lojistas [...] ações promocionais, de marketing e de publicidade, além da gestão do mix de lojas”.

A nosso ver, como já antecipado, essas atividades servem muito mais para qualificar a atividade do administrador terceirizado do que para constatar a existência de uma sociedade de fato entre os condôminos do imóvel. De todo modo, na visão da relatora, acompanhada pelos demais julgadores da 1ª Turma da CSRF, haveria configuração de uma sociedade de fato, considerando o desenvolvimento de uma atividade econômica organizada e – apesar de não haver indicação precisa dos elementos de fato considerados para sustentar essa afirmação – a *affectio societatis* entre os condôminos. Assim, evocando o art. 126, inciso III, do CTN, o condomínio foi qualificado como pessoa jurídica para fins tributários.

Curiosamente, esse acórdão tampouco faz referência art. 27 do Decreto-lei n. 5.844/1943 e não esclarece a razão pela qual a configuração de sociedade de fato seria necessária (ou relevante) para a aplicação do art. 126, inciso III. Com

⁸⁰ Dentre os argumentos de defesa que não haviam sido analisados parece haver a existência de “bitributação”, considerando que a exigência fiscal voltada ao condomínio ignorava o recolhimento anterior de tributos pelos condôminos. A existência desse argumento é mencionada no relatório do Acórdão n. 1302-001.296. Todavia, esse argumento subsidiário parece não ter sido detalhadamente analisado nem mesmo após retorno dos autos para novo julgamento pela 2ª Turma Ordinária.

⁸¹ Página 8 do Acórdão n. 9101-002.813.

base nas considerações apresentadas ao longo deste trabalho, outra de nossas críticas diz respeito à aplicação pouco criteriosa desse dispositivo do CTN, a qual se aplica, integralmente, ao Acórdão n. 9101-002.813.

V.3.4. Caso Pátio Belém 4: Acórdão n. 1401-006.010

Trata-se da manifestação mais recente do Carf sobre a questão analisada neste trabalho⁸². Nesse caso, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do Carf, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário, reconhecendo a ilegitimidade passiva do Condomínio Pátio Belém. Apesar de nem todos os julgadores concordarem com essa conclusão, não houve declaração de voto divergente, de modo que o Acórdão n. 1401-006.010 contém apenas o voto do relator, o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

De forma acertada, o relator pondera que “a questão por trás do debate (tributação de receitas de condomínio edilício) não é tão simples e demanda a análise concreta de cada caso e das provas e fatos correspondentes”⁸³. Em seguida, o relator afirma que a desconfiguração da natureza jurídica de um condomínio depende da comprovação cabal acerca da sua configuração como sociedade de fato. No caso em concreto, todavia, a autoridade lançadora não teria se desincumbido do ônus probatório, “que se resumiu em muito a citar precedentes e a quase totalidade da acusação constitui-se na reprodução de um precedente do Carf”⁸⁴. Aparentemente, portanto, o cancelamento do lançamento tributário parece ter decorrido muito mais da deficiência das acusações fiscais do que de uma discussão técnica a respeito da aplicação da legislação tributária ao caso.

Ainda assim, o relator consigna expressamente o seu entendimento de que “a utilização de bens condominiais para o desenvolvimento de atividades empresariais não despe o condomínio de sua natureza jurídica”⁸⁵, o que, a nosso ver, é uma avaliação adequada quanto a esse instituto jurídico. Adicionalmente, o voto do relator apresenta ponderações interessantes quanto à hipótese de incidência do imposto de renda, com base no art. 43 do CTN. Em resumo, o relator sustenta que o condomínio, desprovido de personalidade jurídica, não poderia adquirir disponibilidade jurídica ou econômica de renda. Como tal disponibilidade caberia aos condôminos, somente eles poderiam figurar como contribuintes do imposto de renda.

Diante dessa decisão, também houve interposição de recurso especial pela Fazenda Nacional. Até a conclusão deste trabalho, não há notícia sobre o seu julgamento. Cabe observar, todavia, que a manifestação mais recente da 1ª Turma da CSRF, no Acórdão n. 9101-005.415, parece alinhada às conclusões do Acórdão n. 1401-006.010.

⁸² O Acórdão n. 1401-006.010 foi julgado em 16 de novembro de 2021.

⁸³ Página 16 do Acórdão n. 1401-006.010.

⁸⁴ Página 16 do Acórdão n. 1401-006.010.

⁸⁵ Página 20 do Acórdão n. 1401-006.010.

VI. Conclusões

Como indicado no início de nossa exposição, o objetivo deste artigo foi investigar se, da perspectiva jurídico-tributária, um condomínio *pro indiviso* pode ser tratado como contribuinte do IRPJ. Para essa análise, tomamos como referência casos concretos, analisados pelo Carf, envolvendo exploração econômica de *shopping centers*, nos quais as autoridades fiscais apontaram a existência de uma sociedade de fato formada pelos condôminos e que se confundiria com o próprio condomínio. Como vimos, essa acusação procura viabilizar a atribuição de capacidade tributária passiva ao condomínio.

Objetivamente, nossa resposta para a questão indicada acima foi negativa, inicialmente em razão da forma como esse problema é enunciado. Afinal, o condomínio não se confunde, em si, com uma sociedade de fato ou, ainda, com o sujeito passivo do IRPJ. É possível que a forma de atuação dos condôminos revele a existência de uma sociedade em comum, o que não significa dizer que o condomínio seja uma sociedade. Trata-se de institutos distintos: de um lado, com o condomínio, temos a propriedade de um bem atribuída a diversas pessoas; de outro, com a sociedade, temos uma organização de pessoas pautada na contribuição de bens e/ou serviços com vistas à realização de uma atividade econômica.

Apesar dessa ressalva, é certo que, havendo uma sociedade, a despeito de não registrada ou formalmente constituída, a legislação do IRPJ contém previsões no sentido de que esse imposto será devido, conforme o art. 27 do Decreto-lei n. 5.844/1943. Ainda assim, sob a perspectiva tributária, não parece adequado sustentar que o *condomínio*, em qualquer cenário, torne-se contribuinte do IRPJ. O que pode haver, por certo, é a aplicação do regime jurídico tributário das pessoas jurídicas à renda obtida pelos condôminos. Isso pode significar uma alteração drástica, caso os condomínios sejam pessoas físicas, ou uma compartimentalização dessa renda em um regime de tributação específico, caso os condomínios sejam pessoas jurídicas.

A partir dessas considerações, propusemos a readequação do referencial deste trabalho, ou seja, deixando de avaliar se o condomínio pode ser contribuinte do IRPJ e passando a analisar a possibilidade de aplicação do regime tributário das pessoas jurídicas a uma suposta sociedade em comum formada pelos condôminos de um bem explorado economicamente. Nesse sentido, procuramos demonstrar que a mera exploração econômica do bem detido em copropriedade não é suficiente para atrair a aplicação do regime tributário próprio das pessoas jurídicas às rendas obtidas pelos condôminos. Essa constatação é especialmente importante quando nos deparamos com casos nos quais a atividade empresarial de explorar o bem, por exemplo, a partir da administração de shopping center, é desenvolvida por terceiros, e não pelos próprios condôminos.

Para além dessas conclusões, também apresentamos considerações que julgamos importantes sobre questões conexas. Como forma de abordá-las, de forma resumida, cabe formular balanço sobre os julgados do Carf que trataram do tema e foram analisados neste trabalho.

De modo geral, é possível ponderar que há espaço para avanços quanto ao emprego do art. 126 do CTN. Esse dispositivo legal, por vezes, é tido como fundamento bastante para aplicar, não havendo qualquer referência às previsões que constam da legislação ordinária do IRPJ. Assim, com suposta base no art. 126, sustenta-se a cobrança de IRPJ em face de um condomínio, sob o argumento de que estaria caracterizada uma sociedade de fato. Todavia, esse dispositivo legal não trata de “sociedades de fato”, fazendo referência, na verdade, à “unidade econômica ou profissional”. Seriam tais expressões sinônimas? Por qual razão a sua constatação no caso concreto seria relevante? Os precedentes, em geral, não esclarecem essa relação lógica.

Essa falta de clareza acaba por dificultar a compreensão do art. 126 do CTN, que, a nosso ver, não é fundamento suficiente para estender o regime tributário das pessoas jurídicas a entes despersonalizados. É preciso que a própria legislação de regência do tributo estabeleça hipóteses de equiparação à condição de contribuinte. Isso porque, antes de investigar a existência de capacidade tributária passiva, é necessário compreender quem é o contribuinte de determinado tributo. No caso do IRPJ, o contribuinte é a pessoa jurídica, havendo hipóteses de equiparação fornecidas pela própria legislação, a exemplo dos parágrafos do art. 27 do Decreto-lei n. 5.844/1943. Tais previsões devem receber as atenções em casos envolvendo a tentativa de tributar rendas atribuídas a supostas sociedades não registradas.

Essa constatação, aliás, permite uma crítica aos julgados que tratam da cobrança de outros tributos em face de condomínios tratados como se pessoas jurídicas fossem. Em autuações envolvendo CSL, PIS e Cofins, é comum que o art. 126 do CTN seja utilizado como único fundamento para a dita “equiparação”, sendo a questão tratada como decorrência da própria exigência de IRPJ.

Ainda que julgados envolvendo esses outros tributos não tenham sido analisados de forma particular neste trabalho, a identificação dessa questão parece sintoma da forma aparentemente pouco rigorosa como acusações fiscais envolvendo a “equiparação” de condomínios a pessoas jurídicas têm sido feitas. Nesse sentido, vale ressaltar que diversos votos apresentados no Carf afastaram acusações sobre esse tema não pela impossibilidade de tratar um condomínio como pessoa jurídica, mas por deficiências da acusação fiscal.

Com isso, esperamos que este trabalho possa contribuir com reflexões sobre a sujeição passiva referente ao IRPJ e à natureza jurídica dos condomínios, de modo que certas simplificações sejam preteridas em benefício de uma avaliação técnica baseada na legislação tributária.

VII. Referências bibliográficas

ALMEIDA, Amador Paes de. *Manual das sociedades comerciais* – direito de empresa. 20. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005.

- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial – direito de empresa*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. v. 2.
- DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. v. 1.
- FERNANDES, Fabiana Carsoni. *A sociedade em conta de participação no direito tributário*. São Paulo: IBDT, 2021.
- FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes. A sociedade em comum (uma mal-compreendida inovação do Código Civil de 2002). *Revista de Direito Mercantil Industrial, Econômico e Financeiro* v. 164/165, 2013.
- FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes. *A sociedade em comum*. São Paulo: Malheiros, 2013.
- MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. 3. ed. São Paulo: RT, 1984. v. 49.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: IBDT, 2020. v. I.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O empresário, a sociedade empresária, a sociedade simples e a responsabilidade tributária perante o Código Tributário Nacional CTN e o Código Civil de 2002. *Revista de Direito Tributário* v. 90. São Paulo: Malheiros, 2003.
- PELA, Juliana Krueger. *As golden shares no direito brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- ROCHA, Paulo Vitor Vieira da. A competência da União para tributar a renda, nos termos do art. 43 do CTN. *Revista Direito Tributário Atual* v. 21. São Paulo: Dialética e IBDT, 2007.
- RODRIGUES, Silvio. *Direito civil: direito das coisas*. 25. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999. v. 5.
- SCAVONE JUNIOR, Luiz Antônio. *Direito imobiliário: teoria e prática*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.
- TILBERY, Henry. *Imposto de Renda: pessoas jurídicas: integração entre sociedade e sócios*. São Paulo: Atlas/IBDT, 1995.
- VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: direitos reais*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. *Curso de direito comercial*. São Paulo: Malheiros, 2006. v. 2.