



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 10872.720318/2017-51 |
| ACÓRDÃO | 1101-001.903 – 1 ^a SEÇÃO/1 ^a CÂMARA/1 ^a TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 22 de outubro de 2025 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | ADMINISTRADORA CARIOLA DE SHOPPING CENTERS S/C |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

IRPJ. SHOPPING CENTER. ALUGUEL. RECEITAS. PROPRIETÁRIOS.

Os proventos advindos dos aluguéis guardam relação indissociável com a propriedade correspondente e, assim, estes, por força do artigo 43 do CTN, devem ser tributados em nome do proprietário, respeitando o princípio da capacidade contributiva.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2013

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

O decidido para o lançamento matriz de IRPJ estende-se às autuações que com ele compartilham os mesmos fundamentos de fato e de direito, sobretudo inexistindo razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso, em face do nexo de causa e efeito que os vincula.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Ricardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edmilson Borges Gomes, Jeferson Teodorovicz, Ailton Neves da Silva (substituto[a] integral), Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira, Efigenio de Freitas Junior (Presidente).

RELATÓRIO

ADMINISTRADORA CARIOPA DE SHOPPING CENTERS S/C, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrados Autos de Infração, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, além de multa isolada por ausência de recolhimento de estimativas mensais, decorrente da constatação das infrações abaixo listadas, em relação ao ano-calendário 2013, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 05/35, Termo de Verificação Fiscal, de e-fls. 37/46, e demais documentos que instruem o processo, como segue:

1) OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA E SERVIÇOS**INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITAS**

Omissão de receitas, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal em anexo.

2) MULTA OU JUROS ISOLADOS**INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA**

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução

Após regular processamento, a contribuinte fora cientificada dos Autos de Infração em 11/08/2017 (AR. e-fl. 619), e apresentou impugnação, de e-fls. 626/642, a qual fora julgada improcedente pela 1ª Turma da DRJ em Porto Alegre/RS, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 10-61.605, de 08 de março de 2018, de e-fls. 2.275/2.294, com a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2010

Lucro Real. Receita.

Os aluguéis recebidos por conta de terceiros sobre os quais o recebedor detenha a disponibilidade constituem receita do recebedor, ainda mais quando o recebedor não repassa os aluguéis, mas o resultado da operação comercial em que inseridos os imóveis (shopping center).

Impugnação improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, de e-fls. 2.315/2.337, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

De início, contextualiza as atividades desenvolvidas pela contribuinte, mediante formalização de contrato com os proprietários do empreendimento, mais precisamente “*(i) a prestação de serviços de administração que estejam de qualquer forma relacionados à construção e operação de empreendimentos do Carioca Shopping; (ii) administração e exploração de estacionamentos e garagens, próprios ou de terceiros, inclusive com a prestação de serviços de manobristas.*” Ressalta que a autuada fora criada/constituída em junho de 1997 exatamente com o propósito de desenvolver aludidas atividades.

Sustenta que a contribuinte, na autuação fiscal, fora caracterizada como condomínio, o que não representa a realidade dos fatos, uma vez ser efetivamente uma empresa, devidamente constituída, não sendo proprietária do imóvel, mas, sim, prestadora de serviços aos proprietários, como restou comprovado e acolhido por este Tribunal em outra atuação fiscal promovida contra a recorrente, formalizada nos autos do processo nº 18470.730637/201467, onde autuada obteve êxito, nos termos do Acórdão nº 1201001.541, transitado em julgado.

Esclarece e contesta o entendimento levado a efeito pela autoridade julgadora de primeira instância, no sentido de que “*a sistemática de tributação adotada pela contribuinte e seus controladores é irregular, configurando a utilização de artifício contábil para subtrair à tributação parcela expressiva da receita derivada dos contratos firmados com os lojistas. Receita essa que, depois de "desidratada" na contabilidade da pessoa jurídica administradora, é levada à apuração no âmbito do lucro presumido junto às pessoas jurídicas controladoras, exaurindo a execução do planejamento tributário adotado*”, concluindo que *a operação realizada pela Recorrente é de administração, mas, nunca, resultado operacional de recebimentos como induz o Julgador que, em verdade, distorce a interpretação contratual que sequer dá margem à Recorrente para que esta se utilize dos valores de aluguers como se seu fossem.*

Acrescenta que o entendimento da fiscalização, corroborado pela autoridade julgadora recorrida, abriria espaço para prática de crime de apropriação indébita, ao possibilitar/admitir que a recorrente, a partir de sua administração, pudesse reter os valores dos aluguéis do imóvel, não os repassando aos proprietários, o que não se coaduna com a conduta da contribuinte.

Defende que as autoridades fazendárias pretéritas esqueceram *de apontar a Cláusula Segunda do contrato firmado entre a Recorrente e os Empreendedores que vincula a Recorrente a atuar por conta e ordem dos Empreendedores: “a CONTRATADA atuará em tais aquisições em seu nome, mas sempre por conta e ordem das CONTRATANTES, ou seja, como comissária da primeira, e como comitentes, as últimas, de tal modo que ainda que os documentos relativos a tais aquisições, inclusive aqueles de natureza fiscal, venham a indicar como adquirente a CONTRATADA(...).”*

Neste sentido, argumenta não haver *como a Fiscalização imputar à Recorrente uma disponibilidade inexistente sobre os valores recebidos dos lojistas, pois não há sequer previsão contratual para que a Recorrente utilize esses valores como bem entender, simplesmente pelo fato da quantia não lhe pertencer! Aliás, exatamente por isso, os valores são integralmente repassados aos Empreendedores.*

Explicita que *ao mesmo tempo em que esmiúça detalhadamente o contrato de prestação de serviços, a autoridade julgadora simplesmente ignora o balancete da Recorrente juntado aos autos, com a comprovação de que o valor de R\$ 21.492.420,85, referente à integralidade dos aluguers recebidos dos lojistas, foi repassado aos proprietários do imóvel.*

Contrapõe-se ao entendimento conduzido pela fiscalização, repisando que *a integralidade dos valores recebidos pelos lojistas é repassada aos donos do imóvel, que, de fato, remuneram a recorrente pela prestação de seus serviços com fração da quantia recebida, não havendo se falar, portanto, em falta de tributação de receitas de aluguers, considerando que as receitas desta natureza foram integralmente repassadas a quem de direito e tributadas pelos contribuintes adequados.*

Quanto à remuneração da administradora, *veja-se que na grande maioria dos contratos de administração de imóveis que se conhece o prestador do serviço recebe quantia proporcional aos aluguers pagos pelo inquilino. É o que se denomina comumente de “taxa de administração”. Têm-se aqui nada mais do que a praxe do mercado imobiliário, razão pela qual a manutenção da exigência fiscal representará tributação de uma riqueza inexistente para a recorrente, sobretudo considerando que esta não é e nunca foi proprietária do imóvel – Carioca Shopping.*

Reitera ser fato *incontroverso que a Recorrente repassou integralmente os valores recebidos a título de aluguel aos empreendedores do shopping, conforme escriturado na conta 1.4.03.03.01.001 do seu balancete do período (DOC. 08 inicial) e reconhecido no acórdão recorrido.*

Aduz que *a tal disponibilidade econômica exercida pela Recorrente sobre o imóvel que, ao entendimento do julgador, permitiria que a tributação de receitas de terceiros ocorressem em seu nome, em absolutamente nada altera a verdade fática de que a integralidade do valor foi repassado e, mais do que isso, carece de qualquer base legal.*

Afirma, neste contexto, não se cogitar em faturamento ou mesmo aquisição de disponibilidade econômica, fatos geradores do PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, respectivamente, sendo

indevida a tributação procedida, na esteira da doutrina e jurisprudência transcrita na peça recursal.

Alternativamente, na hipótese da manutenção da exigência fiscal em seu mérito, pretende seja reconhecida a impossibilidade de aplicação concomitante da multa pela ausência de recolhimento do imposto e da multa pela falta de recolhimento sobre a base estimada, com esteio na jurisprudência da matéria, notadamente Súmula CARF nº 105.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados, rechaçando totalmente a exigência fiscal.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Ricardo Henrique Magalhães de Oliveira**, Relator.

Consoante se positiva dos autos, em face da contribuinte fora lavrado o presente lançamento, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, além de multa isolada por ausência de recolhimento de estimativas mensais, decorrente da constatação das infrações abaixo listadas, em relação ao ano-calendário 2013, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 05/35, Termo de Verificação Fiscal, de e-fls. 37/46, e demais documentos que instruem o processo, como segue:

1) OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA E SERVIÇOS

INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITAS

Omissão de receitas, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal em anexo.

2) MULTA OU JUROS ISOLADOS

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução

Com mais especificidade, a autoridade lançadora entendeu por bem proceder a presente autuação, considerando os valores recebidos pela contribuinte como receita, diante dos seguintes fatos constantes do TVF, de e-fls. 37/46:

“[...]

III. DAS INFRAÇÕES APURADAS

III.1 – OMISSÃO DE RECEITAS

Para dar a conhecer, com melhor clareza, as matérias tributárias suscitadas, é oportuno fazer um preâmbulo para registrar fatos e procedimentos presentes na consecução das atividades da fiscalizada.

‘Preliminarmente, cabe esclarecer que a ADMINISTRADORA CARIOSA DE SHOPPING CENTERS S/C LTDA foi criada pelos proprietários do empreendimento comercial denominado “Carioca Shopping”, exclusivamente para a construção e operação do centro comercial, incluindo a área de estacionamento, conforme previsto na cláusula segunda do contrato social da fiscalizada, vigente no período sob exame, e transrito abaixo:

CLÁUSULA SEGUNDA: OBJETO SOCIAL A sociedade tem por objeto: (i) a prestação de serviços de administração que estejam de qualquer forma relacionados à construção e operação de empreendimentos do Carioca Shopping; (ii) administração e exploração de estacionamentos e garagens, próprios ou de terceiros, inclusive com prestação de serviços de manobrista.

Para levar a efeito o objetivo social da empresa, os proprietários do empreendimento “Carioca Shopping” e também sócios da fiscalizada firmaram com esta um contrato de prestação de serviço, elencando na cláusula primeira o detalhamento do que incumbia à administradora.

Se observarmos a descrição dos serviços impostos à fiscalizada, podemos concluir que não se trata de mera intermediação locador/locatário e cobrança de aluguéis devidos, mas sim de extensa lista de direitos e deveres, com os quais, em realidade, atribuiu-se à administradora a gestão de fato e de direito do empreendimento.

Além das atividades inerentes à administração de áreas locáveis, é possível destacar outras a cargo da fiscalizada, conforme previsto no contrato de prestação de serviço, transrito abaixo:

[...]

Como se observa, grande parte das atividades da fiscalizada tem como foco a manutenção do funcionamento do centro comercial, e consequentemente o recebimento dos aluguéis por parte dos proprietários do empreendimento, não se confundindo, porém, tais atividades, com a tarefa de “administração de imóveis”.

Registre-se que a área de estacionamento do empreendimento Carioca Shopping é diretamente explorada pela fiscalizada, nos termos do contrato de locação de área de estacionamento, cabendo a esta o repasse aos empreendedores, a título de aluguel, de 96% (noventa e seis por cento) do resultado operacional líquido (receitas menos despesas necessárias à manutenção e operação do negócio), atividade que extravasa a mera administração do patrimônio de terceiros.

Neste diapasão, há de se ressaltar que na cláusula segunda do contrato de prestação de serviço, transcrita abaixo, resta configurado que as despesas necessárias à prestação do serviço são custeadas pelas receitas resultantes das locações e de outras avenças constantes do contrato.

[...]

Tal fato, por si só, já configura a existência de autonomia patrimonial do sujeito passivo para gerir os negócios do empreendimento, como também permite concluir que a fiscalizada, de fato, detinha poderes para dispor dos valores dos aluguéis recebidos para custear todas as atividades inerentes ao regular funcionamento do Carioca Shopping.

Desta feita vê-se, claramente, que o “contrato de prestação de serviço” foi utilizado pelos proprietários do empreendimento com o intuito dar uma aparência de “administradora de imóveis” à empresa por eles criada quando, na verdade, a fiscalizada exercia, de fato e de direito, a gerência administrativa, patrimonial e financeira do centro comercial por eles criado.

Portanto, a tributação das receitas deve necessariamente recair sobre aquela pessoa jurídica que detém a disponibilidade econômica e jurídica sobre os valores denotativos das receitas, e que possa dispor dessas receitas para promover o bom funcionamento do negócio.

Neste sentido, as receitas oriundas de aluguéis não oferecidas à tributação, que foram escrituradas na conta 1.4.03.03.01.001 – Faturamento Aluguel –, caracterizam omissão de receitas, conforme planilha abaixo.

[...]

Cabe destacar que os valores referentes às receitas oriundas da locação das áreas de estacionamento do Carioca Shopping, cuja exploração, conforme mencionado anteriormente, é realizada pela própria fiscalizada, foram expurgados da planilha acima, visto que os repasses aos proprietários do empreendimento compuseram o resultado da Administradora Carioca.

A omissão de receita apurada pela fiscalização, já fundamentada acima, além de compor a base de cálculo para a determinação do lucro real do sujeito passivo, para fins de apuração do IRPJ, é considerada, também, na determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, e da Contribuição para o Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – Pis/Pasep, conforme determina o art.24 da Lei nº 9.249/95.

[...”]

Por sua vez, inconformada com a exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, a contribuinte interpôs impugnação, contestando cada uma das infrações apuradas, a qual fora julgada improcedente pelo Acórdão recorrido, e, posteriormente, recurso

voluntário a este Tribunal, escorando sua pretensão nas razões de fato e de direito que passamos a contemplar.

Destarte, pretende a contribuinte a reforma do Acórdão recorrido, o qual manteve a exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito em sua integralidade, contextualizando, de início, as atividades desenvolvidas pela contribuinte, mediante formalização de contrato com os proprietários do empreendimento, mais precisamente “*(i) a prestação de serviços de administração que estejam de qualquer forma relacionados à construção e operação de empreendimentos do Carioca Shopping; (ii) administração e exploração de estacionamentos e garagens, próprios ou de terceiros, inclusive com a prestação de serviços de manobristas.*” Ressalta que a autuada fora criada/constituída em junho de 1997 exatamente com o propósito de desenvolver aludidas atividades.

Sustenta que a contribuinte, na autuação fiscal, fora caracterizada como condomínio, o que não representa a realidade dos fatos, uma vez ser efetivamente uma empresa, devidamente constituída, não sendo proprietária do imóvel, mas, sim, prestadora de serviços aos proprietários, como restou comprovado e acolhido por este Tribunal em outra atuação fiscal promovida contra a recorrente, formalizada nos autos do processo nº 18470.730637/201467, onde autuada obteve êxito, nos termos do Acórdão nº 1201001.541, transitado em julgado.

Esclarece e contesta o entendimento levado a efeito pela autoridade julgadora de primeira instância, no sentido de que “*a sistemática de tributação adotada pela contribuinte e seus controladores é irregular, configurando a utilização de artifício contábil para subtrair à tributação parcela expressiva da receita derivada dos contratos firmados com os lojistas. Receita essa que, depois de "desidratada" na contabilidade da pessoa jurídica administradora, é levada à apuração no âmbito do lucro presumido junto às pessoas jurídicas controladoras, exaurindo a execução do planejamento tributário adotado*”, concluindo que *a operação realizada pela Recorrente é de administração, mas, nunca, resultado operacional de recebimentos como induz o Julgador que, em verdade, distorce a interpretação contratual que sequer dá margem à Recorrente para que esta se utilize dos valores de aluguéis como se seu fossem.*

Acrescenta que o entendimento da fiscalização, corroborado pela autoridade julgadora recorrida, abriria espaço para prática de crime de apropriação indébita, ao possibilitar/admitir que a recorrente, a partir de sua administração, pudesse reter os valores dos aluguéis do imóvel, não os repassando aos proprietários, o que não se coaduna com a conduta da contribuinte.

Defende que as autoridades fazendárias pretéritas esqueceram *de apontar a Cláusula Segunda do contrato firmado entre a Recorrente e os Empreendedores que vincula a Recorrente a atuar por conta e ordem dos Empreendedores: “a CONTRATADA atuará em tais aquisições em seu nome, mas sempre por conta e ordem das CONTRATANTES, ou seja, como comissária da primeira, e como comitentes, as últimas, de tal modo que ainda que os documentos*

relativos a tais aquisições, inclusive aqueles de natureza fiscal, venham a indicar como adquirente a CONTRATADA(...)".

Neste sentido, argumenta não haver *como a Fiscalização imputar à Recorrente uma disponibilidade inexistente sobre os valores recebidos dos lojistas, pois não há sequer previsão contratual para que a Recorrente utilize esses valores como bem entender, simplesmente pelo fato da quantia não lhe pertencer!* Aliás, exatamente por isso, os valores são integralmente repassados aos Empreendedores.

Explicita que *ao mesmo tempo em que esmiúça detalhadamente o contrato de prestação de serviços, a autoridade julgadora simplesmente ignora o balancete da Recorrente juntado aos autos, com a comprovação de que o valor de R\$ 21.492.420,85, referente à integralidade dos aluguers recebidos dos lojistas, foi repassado aos proprietários do imóvel.*

Contrapõe-se ao entendimento conduzido pela fiscalização, repisando que *a integralidade dos valores recebidos pelos lojistas é repassada aos donos do imóvel, que, de fato, remuneram a recorrente pela prestação de seus serviços com fração da quantia recebida, não havendo se falar, portanto, em falta de tributação de receitas de aluguers, considerando que as receitas desta natureza foram integralmente repassadas a quem de direito e tributadas pelos contribuintes adequados.*

Quanto à remuneração da administradora, *veja-se que na grande maioria dos contratos de administração de imóveis que se conhece o prestador do serviço recebe quantia proporcional aos aluguers pagos pelo inquilino. É o que se denomina comumente de "taxa de administração". Têm-se aqui nada mais do que a praxe do mercado imobiliário, razão pela qual a manutenção da exigência fiscal representará tributação de uma riqueza inexistente para a recorrente, sobretudo considerando que esta não é e nunca foi proprietária do imóvel – Carioca Shopping.*

Reitera ser fato *incontroverso que a Recorrente repassou integralmente os valores recebidos a título de aluguel aos empreendedores do shopping, conforme escriturado na conta 1.4.03.03.01.001 do seu balancete do período (DOC. 08 inicial) e reconhecido no acórdão recorrido.*

Aduz que *a tal disponibilidade econômica exercida pela Recorrente sobre o imóvel que, ao entendimento do julgador, permitiria que a tributação de receitas de terceiros ocorressem em seu nome, em absolutamente nada altera a verdade fática de que a integralidade do valor foi repassado e, mais do que isso, carece de qualquer base legal.*

Afirma, neste contexto, não se cogitar em faturamento ou mesmo aquisição de disponibilidade econômica, fatos geradores do PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, respectivamente, sendo indevida a tributação procedida, na esteira da doutrina e jurisprudência transcrita na peça recursal.

Em que pesem os substanciosos fundamentos de fato e de direito da autoridade julgadora de primeira instância, o inconformismo da contribuinte, contudo, tem o condão de

prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o Acórdão recorrido apresenta-se em descompasso com a legislação de regência, corroborada pela jurisprudência deste Colegiado.

E, a propósito da matéria, pedimos vênia para nos recorrer aos substanciosos fundamentos de fato e de direito adotados no voto condutor do Acórdão nº 1201001.541, da lavra do nobre Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado, exarado nos autos do processo nº 18470.730637/2014-67, que contempla a mesma contribuinte e situação fática e jurídica idênticas à presente, com elevado grau de aprofundamento, fazendo referência, inclusive, a entendimentos sobre o tema levados a efeito em outras decisões deste Tribunal, senão vejamos:

“[...]

A grande questão a ser analisada no presente caso norteia a suposta omissão de receitas de aluguel por parte da ora recorrente, decorrentes do faturamento dos lojistas do “Carioca Shopping”.

Em síntese, de um lado, a fiscalização alega que a atividade da recorrente exorbitou àquelas descritas e delimitadas em seu objeto social, tendo sido notório o exercício, de fato e de direito, de uma gerência administrativa, patrimonial e financeira do centro comercial formado pra a realização do empreendimento.

Neste passo, reputou-se que os valores recebidos a título de aluguel seriam geridos pela ora recorrente, especificamente para o pagamento de seus custos e despesas operacionais, sendo apenas residual o valor destinado aos proprietários do empreendimento.

De outro lado, o ora recorrente alega cabalmente que através da análise da demonstração do balancete do período de 2010, seria possível concluir-se que estes valores seriam apenas transitórios em sua conta de Ativo, uma vez que foram contabilizados como “valores a repassar”.

A contabilização reflete apenas uma realidade fática que positivaria sua função de mera administradora e de não detentora de disponibilidade econômica e jurídica dos valores supracitados.

O mote da controvérsia que deve ser ressaltado, ao ver deste julgador, é o fato do faturamento dos aluguéis estar imprescindivelmente atrelado a uma propriedade que não pertence a ora recorrente.

Veja, o aluguel é, em linhas gerais, um negócio jurídico no qual uma das partes cede à outra o usufruto de um bem de sua propriedade em troca de um pagamento/contraprestação pecuniária.

O contrato de locação de coisas é aquele em que, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição (CC, art.565).

A natureza jurídica dos contratos firmados dentro dos Shopping Centers é bastante controversa, diante de sua patente atipicidade, por conter elementos de vários tipos de contratos, e peculiaridade, por não se enquadrar perfeitamente em nenhum deles.

A melhor doutrina prima, no entanto, pela definição de que perfaça um contrato de locação, firmado entre empreendedor e lojistas, observado um regime especial, que o diferencia da locação comercial pura e simples. O pátrio ordenamento jurídico também pende para tal conceituação. Eis a dicção legal do art. 54 da Lei nº 8245/91 (Lei do Inquilinato):

“Art. 54. Nas relações entre lojistas e empreendedores de shopping center, prevalecerão as condições livremente pactuadas nos contratos de locação respectivos e as disposições procedimentais previstas nesta lei.”

Subsume-se, daí, que grande parte do retorno consequente ao investimento na construção de um “Shopping Center” advém do aluguel pago pelos lojistas que ali se instalaram.

É justamente a propriedade do shopping que garante aos empreendedores um retorno pelos sacrifícios econômicos dispendidos: o estabelecimento comercial atrai os lojistas e estes, de acordo com seu faturamento (aluguel percentual), retribuem pecuniariamente o usufruto de parte da propriedade que lhes foi concedida temporariamente.

Neste sentido, a sistemática de operacionalização dos contratos de Shopping Center, em semelhança ao caso concreto, deve produzir os seguintes efeitos práticos (DINIZ, 2013, p. 84):

“(...)A grande finalidade das partes que participam no contrato de shopping não será, portanto, a cessão e uso de uma unidade em troca de remuneração pecuniária, mas sim a de tirar proveito da organização do empreendimento, participando dos lucros obtidos por cada loja. Assim concede-se o uso ao lojista para que este pratique atos de comércio, distribuindo o lucro obtido com seu sucesso comercial, pagando percentual correspondente ao faturamento bruto.”

“(...) o aluguel percentual é calculado sobre a percentagem na receita bruta efetuada pela loja, assim é necessário que o lojista permita que o administrador do shopping examine sua contabilidade e verifique o registro de vendas.” Diferente das locações comuns, o valor da contribuição será fixo ou variável, pois além da metragem, espaço físico do local, também leva-se em conta o faturamento do lojista.

Resta patente, portanto, que o investimento na construção de um shopping pressupõe que grande parte do retorno a este pertinente decorrerá dos valores de aluguéis pagos pelos lojistas.

Firmado isto, surge a figura da administradora como intermediadora entre os empreendedores e os lojistas, essencialmente com o escopo de fiscalizar e estimular o faturamento bruto destes últimos, assegurando resultados positivos aos primeiros.

O lucro dos lojistas impactará diretamente no caixa dos empreendedores: há um forte interesse de que este contrato seja conduzido no afã de otimizar os lucros de ambas as partes, considerando que estão diretamente vinculadas e relacionadas. Para tanto, a administradora passa a ser a gestora desta operação e, assim, torna-se figura imprescindível na melhor concretização possível do investimento.

Em linhas gerais:

“(...)A administradora nomeada pelo dono do shopping e pelos lojistas, além dos deveres relativos ao funcionamento do centro empresarial e dos poderes de representação, na qualidade de mandatária do empreendedor, terá o poder de: (...) examinar, por meio de seus representantes, procuradores e auditores, a escrituração contábil, balanço, inventários de mercadorias, estoque que possibilitem a constatação do faturamento bruto do lojista, pois, sem a fiscalização exercida pela administradora na apuração da receita bruta da loja, seria impossível estabelecer a percentagem para calcular o preço móvel da remuneração pelo uso da unidade. (DINIZ, 2013, p. 87 e 88). (...)”

O papel da administradora, portanto, será efetivamente o de gerir administrativamente, patrimonialmente e financeiramente o empreendimento, positivando a assertiva disposta no v. acórdão recorrido.

Sob um prisma formal, portanto, a essência do contrato que se desenha de pronto deve nos levar a conclusão de que à administradora cabe, em instância mediana, a otimização do potencial lucrativo do empreendimento e, em instância final, a transferência dos valores referentes aos aluguéis aos proprietários do empreendimento. Atende, portanto, às duas partes contratantes a fim de proporcionar uma relação de mútua e concomitante geração de resultados.

É exatamente como se dá a operação aqui analisada, conforme se verá adiante.

Conquanto, premissa essencial e lógica que deve se traçar, neste contexto, é a de que os valores pagos a título de aluguel são destinados univocamente e primordialmente ao proprietário da coisa que se aluga. São proventos que retribuem a relativização temporária de seu direito de uso e gozo sobre a coisa.

Sob a ótica fiscal, devemos firmar que a propriedade é eleita pelo legislador como um signo de riqueza, capaz de exprimir a capacidade contributiva do indivíduo perante o sistema tributário constitucional.

Não há dúvida que está-se diante de um fato (propriedade) que constitui uma manifestação de riqueza, de eventos que demonstrem aptidão do sujeito para concorrer às despesas públicas. Há, então, um sujeito passivo potencial e, por consequência, a aplicação concreta do princípio da capacidade contributiva em seu caráter objetivo.

Também neste caso é inequívoca a aplicação do princípio da capacidade contributiva em sua manifestação relativa, ao definir a capacidade identificada pelo legislador, que elege o sujeito individualmente considerado (ser proprietário), apto a contribuir na medida de suas possibilidades econômicas, suportando o impacto tributário.

Quanto à concretude em tela, deve-se afirmar que o empreendedor do investimento não deixa de ter a propriedade em nenhum momento, apenas concedendo o direito de usufruto aos lojistas. Os valores advindos desta relação contratual, as receitas de aluguel, nada mais são do que a recomposição do direito à propriedade, mitigados/relativizados pelo próprio proprietário, de forma voluntária e temporária.

Esta recomposição dos valores em forma de aluguel reflete todo o potencial econômico da propriedade retornando ao seu proprietário e, assim, para fins tributários, revela a completude ideológica de incidência da tributação. Há, em evidência, um signo de riqueza (a propriedade, representada pelo valor dos aluguéis), e um sujeito passivo apto a absorver o impacto tributário (proprietário, os empreendedores).

Neste albor, o art. 43 do CTN discrimina a disponibilidade de proventos de qualquer natureza como hipótese de incidência do IRPJ, nos seguintes termos:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.”

Quanto a análise que aqui se procura propor, imprescindível a análise dos conceitos de disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica.

Por disponibilidade econômica entende-se o recebimento de fato do valor classificado como renda:

“Entende-se por disponibilidade econômica a possibilidade de dispor, possibilidade de fato, material, direta, da riqueza.

Possibilidade de direito e de fato, que se caracteriza pela posse livre e desembaraçada da riqueza. Configura-se pelo efetivo recebimento da renda ou dos proventos. Como assevera Gomes de Sousa, na linguagem de todos

os autores que tratam do assunto, “disponibilidade econômica corresponde a rendimento (ou provento) realizado, isto é, dinheiro em caixa”. (MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. 2ª ed. Atlas, 2007, p. 448)

Já a disponibilidade jurídica, configura-se, em princípio, pelo crédito da renda ou dos proventos. Enquanto a disponibilidade econômica corresponde ao rendimento realizado, a disponibilidade jurídica corresponde ao rendimento (ou provento) adquirido, isto é, ao qual o beneficiário tem título jurídico que lhe permite obter a respectiva realização em dinheiro.

Neste ponto, diante das assertivas anteriormente dispostas sobre o direito de propriedade, torna-se latente que a disponibilidade jurídica responde aos detentores do empreendimento, uma vez que as receitas de aluguel correspondem a um restabelecimento de direitos inerentes ao proprietário.

Veja, o sujeito que voluntariamente dispôs o usufruto de sua propriedade a outrem é quem tem o direito de receber os valores suprindo esta ausência.

Já a análise da disponibilidade econômica exige um olhar perspicaz da operacionalização prática concretizada.

De pronto, através da análise do balancete disposto nos autos às fls. 952 a 958, resta inequívoco que os valores recebidos a título de aluguel não representam um rendimento realizado, efetivamente debitados em caixa. Os valores foram registrados em conta de Ativo denominada “Valores a Repassar”.

O ora recorrente evidencia que os valores recebidos são repassados aos proprietários e estes, como forma de remuneração, desembolsam um numerário ao outro.

Independente deste numerário representar o pagamento de custos e despesas da recorrente, como quer enfatizar a fiscalização, deve-se ter como premissa que são valores destinados e pertencentes aos proprietários do empreendimento e estes devem deliberar quais as quantias que serão transferidas a administradora, de acordo com suas necessidades e interesses. Torna-se falsa a premissa de que a ora recorrente detinha poderes para dispor sobre os valores dos aluguéis.

A “Cláusula Segunda” do contrato de prestação de serviços firmado entre a administradora, ora recorrente, e os proprietários/empreendedores, deixa claro que o uso das receitas seria efetuado “no interesse e por conta dos contratantes na proporção dos respectivos quinhões na propriedade comum”.

Veja, a fiscalização se apega na primeira parte da cláusula, que dispõe sobre o custeio das despesas por meio das receitas de aluguéis, mas olvida-se de reconhecer a parte imediatamente seguinte, que dispõe sobre a necessária deliberação dos proprietários. Neste sentido, segue a disposição societária:

Mesmo que se admita que são valores objetivados a custear as despesas operacionais da administradora, ora recorrente, esta destinação deve passar pelo crivo dos proprietários, diante da autonomia que lhes é conferida tanto na seara cível (proprietários), quanto societária (disposição contratual), contábil (valores registrados como “valores a repassar) e, assim, tributária (contribuinte de fato e de direito).

Diante de todo este contexto, a administradora, dotada de sua função gerencial, não pode ser incumbida de pagar os tributos quando não guarda qualquer relação com o fato gerador, sendo apenas uma intermediadora entre os valores decorrentes do fato gerador e o respectivo contribuinte.

Neste sentido, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) já decidiu:

ADMINISTRAÇÃO DE ESTACIONAMENTO EM CENTRO DE COMPRAS (SHOPPING CENTER).

A pessoa jurídica que presta serviço de administradora de estacionamento em centro de compras (“shopping center”), em nome dos condôminos/empreendedores/proprietários, como sua procuradora, não aufera receitas tributáveis, exceto a “taxa” de administração de cinco por cento. (...)

Enquanto a fiscalizada administra os valores oriundos dos aluguéis como mera procuradora, já que não detém a propriedade dos objetos das locações (os imóveis), os estacionamentos administrados por ela, representam prestação de serviço, o qual resulta em receitas por esse serviço prestado.

Enquanto no primeiro caso, não há dúvida sobre o caráter de intermediação, (...)" (Acórdão nº 1202-001.071-2ªCâmara/2ªTurma Ordinária– 03 de dezembro de 2013)

A conclusão torna-se irretorquível, então, no sentido de considerar que não há qualquer respaldo no ordenamento jurídico para a presente autuação, nas condições que ora se delineiam.

Ora, as constatações atingidas perpassam por todas as possibilidades fáticas que culminam em sua invalidação:

- i) os proventos advindos dos aluguéis guardam relação indissociável com a propriedade e estes, por força do art. 43 do CTN, devem ser tributados em nome do proprietário, respeitando o princípio da capacidade contributiva;**
- ii) o contrato de prestação de serviços especificamente dispõe sobre o controle destes proventos por parte dos proprietários, que teriam arbitrariedade para deliberar sua destinação de acordo com seus interesses; e**

iii) o balancete do período de 2010 comprova inequivocamente que o faturamento dos aluguéis foram registrados contabilmente como “valores a repassar” aos proprietários do empreendimento, evidenciando que tais valores não foram debitados na conta “Caixa”.

Portanto a cumulação destas conclusões torna patente a improcedência dos lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Veja não há omissão de receitas e, portanto, estas não deveriam ser glosadas para fins de inclusão no lucro (base de cálculo do IRPJ e CSLL), tampouco no faturamento (base de cálculo de PIS e COFINS).

Também perde objeto a aplicação das multas de ofício e isolada, razão pela qual deve ser desonerada. [...]

Neste sentido, de pronto, compartilha totalmente com o entendimento estampado no voto condutor do Acórdão supra, mormente diante do aprofundamento na análise jurídica e fática da questão, afastando por completo a tese da fiscalização de que as importâncias decorrentes dos alugueis do imóvel em referência seriam receitas da recorrente, a qual, em verdade, logrou comprovar ser meramente administradora do Carioca Shopping, recebendo taxa de administração, mas nunca os valores atinentes aos alugueis, que são destinados, por óbvio, aos proprietários.

Partindo-se dessas premissas, é de se acolher a pretensão da contribuinte, de maneira a afastar a tributação sobre os valores sob análise, sobretudo considerando, repita-se, que não se caracterizam como receitas da empresa administradora do shopping, mas, sim, dos proprietários do imóvel, como robustamente demonstrado acima.

DAS DEMAIS RAZÕES RECURSAIS

No que tange às demais alegações recursais, uma vez reconhecida a improcedência do feito, na forma proposta acima, restam prejudicadas as argumentações de defesa atinentes às imputações decorrentes e/ou periféricas, especialmente no que diz respeito à concomitância da multa de ofício com a isolada e, bem assim, pedidos alternativos, os quais caem por terra.

LANÇAMENTOS DECORRENTES

O decidido para o lançamento matriz de IRPJ estende-se às autuações que com ele compartilham os mesmos fundamentos de fato e de direito, sobretudo inexistindo razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso, em face do nexo de causa e efeito que os vincula

Por todo o exposto, estando o Acórdão recorrido em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E DAR-LHE PROVIMENTO, reconhecendo a improcedência total do feito, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Assinado Digitalmente

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira