



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12571.720107/2018-10
ACÓRDÃO	1202-001.727 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PALLADIUM ADMINISTRADORA DE SHOPPING CENTERS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015

ADMINISTRADORA DE SHOPPING CENTER. RECEITAS.

As parcelas pagas mensalmente pelos lojistas de shopping center como rateios de despesas gerais ("encargos gerais") e de promoções de marketing ("fundo de promoção") não constituem receitas da Administradora.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos acima identificados.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

LIANA CARINE FERNANDES DE QUEIROZ – Relatora

Assinado Digitalmente

LEONARDO DE ANDRADE COUTO – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Relato o presente processo a partir do quanto consta no Relatório do Acórdão de Impugnação (fls. 2.874-2.910):

Contra a contribuinte acima qualificada foram lavrados os Autos de Infração, às fls. 2281 a 2366, para exigência de créditos tributários, referentes aos anos calendário de 2014 e 2015, adiante especificados:

CREDITO TRIBUTARIO EM REAIS					
TRIBUTOS	FLS	Imposto/ Contrib.	Juros de Mora	Multa Proporcional	TOTAL
Imposto de Renda Pessoa Jurídica	2281	6.272.004,57	2.313.976,70	9.408.006,83	17.993.988,10
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	2327	2.257.921,63	833.031,58	3.386.882,43	6.477.835,64
Contribuição para o PIS	2314	509.600,25	193.008,86	764.400,31	1.467.009,42
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social	2352	2.352.001,63	890.810,73	3.528.002,36	6.770.814,72
TOTAL	-	-	-	-	32.709.647,88

Os referidos autos de infração são decorrentes do procedimento de fiscalização efetuada junto à contribuinte, na qual a fiscalização constatou infração à legislação do IRPJ, resultando na infração OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE - RECEITA BRUTA MENSAL NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL.

Na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal dos respectivos autos de infração e no Termo de Verificação Fiscal (fls. 2367/2449), a autoridade autuante descreve detalhadamente todas as informações concernentes ao procedimento fiscal e relata as apurações efetuadas nesta auditoria que passamos a resumir abaixo:

A contribuinte foi cientificada do início do procedimento fiscal em 03/04/2017, mediante Termo de Início de Fiscalização, fls. 2-4, pelo qual foi intimado a apresentar os elementos pertinentes à verificação do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Em 19/04/2017, a FISCALIZADA apresentou a documentação relacionada às fls. 06-07, atendendo ao Termo de Início de Fiscalização em sua integralidade.

Em razão da necessidade de aprofundamento da análise, visando obter informações complementares, necessárias para o deslinde dos fatos, foram emitidos outros Termos de Intimação Fiscal para a própria contribuinte, como também para MELTON ADMINISTRADORA DE BENS LTDA, CNPJ Nº 05.152.363/0001-66, TACLA INVESTIMENTOS DE BENS LTDA, CNPJ Nº 07.063.111/0001-96, e ASSOCIAÇÃO DOS LOJISTAS DO PALLADIUM SHOPPING CENTER, CNPJ Nº 09.535.834/0001-76 encontrando-se relatado o conteúdo das respostas às fls. 2.369/2.374.

Da verificação cadastral e organização societária, a fiscalização constatou que:

- O capital social, durante o exercício de 2014 e 2015, era de R\$ 10.000,00 dividido em 10.000 cotas, sendo 50% de Anibal Tacla e 50% de Ricardo Tacla.
- a fiscalizada tinha por atividades econômicas ou objeto social durante o período fiscalizado a prestação de serviços, administração, consultoria, planejamento e organização de empreendimentos comerciais e imobiliários, especialmente shopping centers, serviços de alimentação em geral (bar, buffet, restaurantes e similares), serviços de diversão e entretenimento (cursos, exposições, shows, salas de cinema), administração de estacionamento e comercialização de imóveis exclusivamente próprios.
- Consta nos bancos de dados da RFB o código de Cadastro Nacional de Atividade Econômica - CNAE Principal "6822-6-00 - Gestão e administração de propriedade imobiliária" e como CNAE Secundário "4110-7-00 – Incorporação de empreendimentos imobiliários".
- Da leitura do instrumento particular, datado de 27 de maio de 2011, verifica-se que a FISCALIZADA é responsável pela exploração econômica do SHOPPING e pela gestão das receitas provenientes de tal exploração, fazendo jus a uma remuneração mensal, pelos serviços prestados, da ordem de 5% sobre a receita líquida mensal auferida pelo condomínio, assim definida todas as receitas ingressadas no empreendimento a qualquer título menos impostos e taxas incidentes de forma obrigatória sobre tal receita.

VERIFICAÇÃO FISCAL

Constatou-se que a FISCALIZADA optou pelo lucro presumido, com apuração trimestral e pelo regime contábil de caixa, caracterizando opção definitiva e irrevogável aplicável à apuração dos tributos em tela.

No tocante a apuração do PIS e da COFINS, em virtude da opção pela forma de apuração do IRPJ e da CSLL retro mencionada, tem-se que deve seguir, necessariamente, o regime cumulativo, o qual foi

confirmado via consulta às memórias de cálculo dos tributos devidos, confeccionadas pela FISCALIZADA.

Com efeito, a forma de apuração dos tributos que foi adotada pela FISCALIZADA foi rigorosamente observada pela fiscalização, que, em decorrência de trabalho técnico, detectou diferenças de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS no ano-calendário 2014 e 2015, decorrentes de omissão de receitas.

Das regras impostas aos locatários do Palladium Shopping Center Curitiba Fundamental para o entendimento do caso em tela, discorrer sobre a relação entre os diversos agentes envolvidos na operacionalização do empreendimento PALLADIUM SHOPPING CENTER CURITIBA.

A estrutura é melhor compreendida quando partimos dos proprietários do terreno onde foi edificado o empreendimento.

Conforme detalharemos no presente relatório, são proprietários do referido terreno, na proporção de 99% e 1%, as empresas MELTON ADMINISTRADORA DE BENS LTDA, CNPJ nº 05.152.363/0001-66 e a TACLA INVESTIMENTOS DE BENS LTDA, CNPJ nº 07.063.111/0001-96. Estas são as destinatárias finais dos recursos auferidos pelo Shopping Center, recebendo todas as receitas já líquidas das despesas condominiais, contribuições para associação de lojistas e taxa de administração.

Frise-se, conforme demonstrado adiante, que os sócios majoritários, e administradores das referidas empresas são os irmãos RICARDO TACLA e ANIBAL TACLA.

Com objetivo de realizar a administração do referido empreendimento, inclusive executando a exploração econômica e a gestão das receitas provenientes da referida exploração, foi constituída a sociedade empresária PALLADIUM ADMINISTRADORA DE SHOPPING CENTER, CNPJ Nº 07.026.097/0001-50, ora FISCALIZADA, conforme depreende-se da leitura do instrumento particular de instituição do CONDOMÍNIO PALLADIUM SHOPPING CENTER CURITIBA, fls. 1473- 1485, e do contrato social e alterações fls. 11-31.

Como forma de remuneração, ficou estipulado que a administradora recebe uma taxa de administração de 5% sobre a receita líquida mensal auferida pelo condomínio.

À ADMINISTRADORA cabe, nos termos do disposto na Convenção que estabelece normas gerais de locação, administração, funcionamento, fiscalização e outras disposições do PALLADIUM SHOPPING CENTER, fls. 1579-1602, exercer a administração, supervisão, fiscalização, conservação e modernização do PALLADIUM, a qual poderá ter poderes para firmar locação em nome da EMPREENDEDORA.

Na prática a ADMINISTRADORA realiza toda a gestão do PALLADIUM SHOPPING CENTER CURITIBA, atuando como organizadora do *tenant mix*, buscando locatários que se adequem às necessidades do empreendimento, inclusive com a celebração dos contatos atípicos de locação em nome da EMPREENDEDORA, realizando, ainda, a gestão dos serviços necessários ao funcionamento do Shopping Center, como limpeza, conservação, segurança etc.

Da mesma forma, a ADMINISTRADORA realiza a fiscalização dos lojistas, principalmente no intuito de averiguar qual é o real volume de vendas de cada um deles e, por fim, efetua a cobrança e o repasse dos valores devidos de aluguel, encargos comuns, e contribuição para a Associação dos Lojistas.

Foi constituído, ainda, por meio do já mencionado instrumento particular, fls. 1473-1485, o CONDOMÍNIO PALLADIUM SHOPPING CENTER CURITIBA, CNPJ nº 14.119.157/0001-45, que ficou responsável pelo pagamento das denominadas “despesas condominiais” ou “encargos comuns”, conforme detalharemos no item 5.4 do presente relatório, despesas, estas, necessárias para operacionalização, administração e funcionamento do PALLADIUM SHOPPING CENTER CURITIBA, tais como segurança, vigilância, conservação, limpeza, manutenção, reparos, substituições, aprimoramentos, modernização e fiscalização.

Por fim, a ASSOCIAÇÃO DOS LOJISTAS DO PALLADIUM SHOPPING CENTER, CNPJ 09.535.834/0001-76, que, conforme será demonstrado no item 5.5 do presente, foi constituída para receber e administrar os valores pagos pelos lojistas a título de Fundo de Promoção e Taxa de Manutenção, tendo como finalidade, conforme podemos verificar no artigo 38 do Estatuto Social, fls. 2181-2198, e declaração da própria ASSOCIAÇÃO, fls. 2270-2274, promover campanhas de marketing, promoções, propagandas institucionais, sorteios etc, tudo no intuito de dar visibilidade ao empreendimento PALLADIUM SHOPPING CENTER CURITIBA, aumentando o trânsito de pessoas e por consequência o consumo em suas dependências.

Nesta arquitetura concebida pelos proprietários do Shopping Center, MELTON e TACLA, destacamos, nesse momento, a figura do locatário, ou lojista, que possui a relação jurídica de natureza contratual com a EMPREENDEDORA vinculados aos contratos de locação atípicos, fls. 294-1472, à Convenção de Normas Gerais, fls. 1579-1602, e ao Regimento Interno, fls. 1570-1578.

Os contratos de locação são celebrados por intermédio da FISCALIZADA, que representa a EMPREENDEDORA. Os pagamentos são realizados mensalmente pelos lojistas, mediante boleto único, que abarca

os alugueres, a taxa de administração, os encargos condominiais e a contribuição para a Associação.

Da análise detida das referidas peças, torna-se patente, conforme será demonstrado, que a EMPREENDEDORA e a ADMINISTRADORA possuem um conjunto de direitos, garantias e prerrogativas muito superiores às conferidas aos locatários, os quais, possuem muito mais obrigações do que direitos e garantias.

Em seguida, no Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização teceu comentários acerca dos seguintes tópicos:

- do contrato atípico de locação (fls. 2378/2383);
- da convenção de normas gerais (fls. 2383/2390);
- do regimento interno (fls. 2390/2393);

Nas conclusões sobre a relação jurídica entre as partes, a fiscalização afirmou que:

"Ocorre que, analisando-se detidamente as referidas peças, torna-se patente que a proprietária e a administradora do empreendimento possuem um conjunto de direitos, garantias e prerrogativas muito superiores as conferidas aos locatários, os quais, possuem muito mais obrigações do que direitos e garantias.

Esse desequilíbrio de prestações acaba por mitigar o caráter sinalagmático dos contratos em foco, traz contornos de verdadeiros contratos de adesão em que o comando dos rumos do empreendimento com vistas a potencializar as receitas e os lucros de todos os interessados está a cargo das proprietárias e da administradora.

Por fim, fica evidente que a atividade dos empreendedores consiste no desenvolvimento de estratégias sofisticadas de marketing consubstanciadas nos arranjos denominados *tenant mix*, monitoradas de modo permanente com o fim de maximizar a presença do consumidor e a intensidade do consumo nestes estabelecimentos, diferenciando-se sobremaneira da mera locação de espaços.

Tais serviços especializados são disponibilizados aos lojistas que aderem ao Shopping Center mediante remunerações definidas nos Contratos Atípicos de Locação."

Das atividades desenvolvidas pela Palladium Administradora de Shopping Center LTDA

A PALLADIUM ADMINISTRADORA DE SHOPPING CENTER LTDA, ora FISCALIZADA, foi constituída com a finalidade de executar a administração do empreendimento denominado PALLADIUM SHOPPING CENTER CURITIBA.

De acordo com a Convenção de Normas Gerais de Locação, sobre todas as despesas gerais, encargos, tributos e tarifas, que incidam ou venham a incidir sobre o SHOPPING PALLADIUM, suas lojas e demais espaços comerciais, referidos neste capítulo ou não, serão acrescidos de taxas de administração de 5%, que compõem a receita auferida pela fiscalizada.

A receita proveniente da taxa de administração foi a única oferecida à tributação, mas a fiscalização entendeu que as receitas provenientes de encargos condominiais e de contribuições para a Associação também devem ser tributadas, o que ensejou, ao cabo, o lançamento de ofício ora formalizado.

A FISCALIZADA possui papel central na arquitetura engendrada pela EMPREENDEDORA (MELTON), pois é responsável por realizar toda a administração do PALLADIUM SHOPPING CENTER, incluindo a supervisão, fiscalização, conservação e modernização do Shopping, com poderes para firmar contrato de locação em nome da EMPREENDEDORA.

É papel da fiscalizada, também, efetuar o gerenciamento financeiros do empreendimento, realizando a cobrança e o recebimento de todas as receitas pagas pelos lojistas instalados no Shopping Center, que, posteriormente, são repassados para ASSOCIAÇÃO DOS LOJISTAS, para o CONDOMÍNIO, para a EMPREENDEDORA MELTON e para a sócia minoritária TACLA. Toda essa engenharia financeira inicia-se com o recebimento de valores, cobrados por meio de boletos únicos, pagos pelos lojistas instalados no empreendimento, fls. 1603-1842.

Conforme informações prestadas pela FISCALIZADA, fls. 1565-1569, tais valores ingressam através da conta corrente nº 13.000.327-9, da agência 4388, do Banco Santander S/A, posteriormente, são repassados sob três títulos diferentes: alugueres que são destinados à MELTON e TACLA, encargos comuns repassados ao CONDOMÍNIO e contribuições para a Associação que são destinadas para a ASSOCIAÇÃO DOS LOJISTAS.

Conforme detalharemos adiante, todas essas receitas estão sujeitas à tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, no entanto, apenas os alugueres repassados para MELTON e TACLA foram tributados, deixando os encargos comuns e a contribuição para Associação à margem da tributação.

No decorrer do presente relatório, deixaremos claro que tanto o CONDOMÍNIO PALLADIUM, quanto a ASSOCIAÇÃO DOS LOJISTAS,

tiveram como razão central de sua constituição a operacionalização de um esquema fraudulento, com o objetivo claro de reduzir dolosamente a carga tributária a ser suportada pelo PALLADIUM SHOPPING CENTER CURITIBA.

Da Constituição do Condomínio Palladium Shopping Center Curitiba

Nesse tópico, a fiscalização destacou alguns pontos relativos à constituição do CONDOMÍNIO PALLADIUM SHOPPING CENTER CURITIBA, CNPJ nº 14.119.157/0001-45, dada a importância para o deslinde da presente verificação (fls. 2395/2406).

Da Constituição da Associação dos Lojistas do Palladium Shopping Center

Em 25/04/2008, foi constituída a ASSOCIAÇÃO DOS LOJISTAS DO PALLADIUM SHOPPING CENTER, CNPJ Nº 09.535.834/0001-76, conforme disposto no Estatuto Social, fls. 2181-2198.

A referida Associação, de acordo com o art. 1º do referido Estatuto, é uma sociedade civil de direito privado, sem fins lucrativos e com prazo de duração indeterminado, com sede no mesmo endereço da empresa PALLADIUM ADMINISTRADORA DE SHOPPING CENTER LTDA, ora FISCALIZADA. A Autoridade Fiscal faz, nesse tópico, uma análise do estatuto dessa associação (fls. 2406/2414).

Conclusões sobre a Forma de Organização do Palladium Shopping Center Curitiba

Para o deslinde do caso em tela, torna-se necessário entender a relação entre os diversos agentes envolvidos na operacionalização do empreendimento PALLADIUM SHOPPING CENTER CURITIBA.

A estrutura é melhor compreendida quando partimos dos proprietários do terreno onde foi edificado o empreendimento. São proprietários do referido imóvel, na proporção de 99% e 1%, as empresas MELTON ADMINISTRADORA DE BENS LTDA e a TACLA INVESTIMENTOS DE BENS LTDA. Estas são as destinatárias finais dos recursos auferidos no empreendimento, recebendo todas as receitas já líquidas das despesas condominiais, contribuições para associação de lojistas e taxa de administração. Frise-se, conforme também já exposto, que os sócios majoritários, e administradores das referidas empresas são os irmãos RICARDO TACLA e ANIBAL TACLA.

Com objetivo de realizar a administração do empreendimento, inclusive executando a exploração econômica e a gestão das receitas provenientes da referida exploração, foi constituída a sociedade empresária PALLADIUM ADMINISTRADORA DE SHOPPING

CENTER LTDA, ora FISCALIZADA. Como forma de remuneração, ficou estipulado que a administradora recebe uma taxa de administração de 5% sobre a receita líquida mensal auferida pelo condomínio.

À ADMINISTRADORA cabe, nos termos do disposto na Convenção de Normas Gerais, do PALLADIUM SHOPPING CENTER, fls. 1579-1602, exercer a administração, supervisão, fiscalização, conservação e modernização do PALLADIUM, a qual poderá ter poderes para firmar locação em nome da EMPREENDEDORA.

Foram constituídos, ainda, o CONDOMÍNIO PALLADIUM SHOPPING CENTER CURITIBA, que ficou responsável pelo pagamento das denominadas “despesas condominiais”, necessárias para operacionalização, administração e funcionamento do PALLADIUM SHOPPING CENTER CURITIBA, tais como segurança, vigilância, conservação, limpeza, manutenção, reparos, substituições, aprimoramentos, modernização e fiscalização; e a ASSOCIAÇÃO DOS LOJISTAS DO PALLADIUM SHOPPING CENTER, com o encargo de receber e administrar os valores pagos pelos lojistas a título de Fundo de Promoção e Taxa de Manutenção, tendo como finalidade promover campanhas de marketing, promoções, propagandas institucionais, sorteios etc, tudo no intuito de dar visibilidade ao empreendimento PALLADIUM SHOPPING CENTER CURITIBA.

Já a figura do locatário, ou lojista, possui relação jurídica de natureza contratual com a EMPREENDEDORA. Os contratos de locação são celebrados por intermédio da FISCALIZADA, que representa a EMPREENDEDORA. Os pagamentos são realizados mensalmente pelos lojistas, mediante boleto único, que abarca os alugueres, a taxa de administração, os encargos condominiais e as contribuições para a ASSOCIAÇÃO.

A EMPREENDEDORA criou todo um cipoal do normas (Convenção de Normas Gerais, Regimento Interno e Contratos Atípicos de Locação), que estabelecem um conjunto de direitos para a proprietária muito superior àqueles previstos para os locatários. Nesta esteira, com a criação do CONDOMÍNIO e da ASSOCIAÇÃO, ficou clara a intenção dos proprietários, mediante ação fraudulenta, de diminuir a base de cálculo dos tributos devidos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS). Os proprietários do empreendimento em tela, além de explorarem uma atividade típica de empresário, repassam aos lojistas, através dos encargos comuns e das contribuições para a ASSOCIAÇÃO, os custos indispensáveis ao funcionamento e à propaganda institucional do PALLADIUM SHOPPING CENTER CURITIBA.

Nesta esteira, insta mencionar que um Shopping Center pressupõe a realização de investimentos em publicidade, instalações comuns, aprimoramento das condições de comodidade, decoração,

segurança do prédio, etc, tudo de forma planejada e capitaneada pelo seu proprietário e pelos seus administradores, com vistas a potencializar a geração de receita.

Em que pese o disposto no art. 54 da Lei nº 8.245/1991, por mais que a relação jurídica entre o proprietário (locador) e os lojistas (locatários) instalados e em operação no centro de compras esteja estribada num Contrato de Locação Atípico, combinado com Convenção de normas gerais e Regimento Interno, ou seja, esteja alicerçada em convenções entre as partes, esses contratos particulares, para efeito do Direito Tributário, não podem conferir contornos de condomínio edilício para não tributar as receitas auferidas sob a denominação de encargos comuns, assim como, não pode, com base no mesmo fundamento, deixar de tributar as receitas decorrentes de contribuições para a ASSOCIAÇÃO, contribuições estas utilizadas para bancar as despesas de marketing do Shopping Center.

Desta feita, se uma atividade se enquadra nas disposições estabelecidas no art. 966 da Lei nº 10. 406/2002, então esta atividade é típica de uma sociedade empresária, que possui finalidade lucrativa, e não pode ser confundida com um CONDOMÍNIO ou ASSOCIAÇÃO, entidades, essas, sem finalidade lucrativa.

Por fim, se os empreendedores do Shopping Center, de forma espontânea e no âmbito da autonomia da vontade, se organizam pela via de uma sociedade empresária, a organização dos fatores de produção (compra de imóvel, contratação de funcionários, preparo do ambiente de negócios, etc), com profissionalismo (vide o *tenant mix*) e com o objetivo central de realizar atividade econômica (locação de imóveis, prestação de serviços, etc) com fins lucrativos, este empreendimento apresenta características que, no âmbito do Direito Tributário, de imediato, submete os respectivos fatos geradores ao campo de incidência do Imposto de Renda e demais tributos reflexos (CSLL, PIS e COFINS).

Conforme detalhado no presente relatório, a EMPREENDEDORA utilizou-se das figuras do ordenamento jurídico previstas no Código Civil, Lei nº 10.406/2002, CONDOMÍNIO e ASSOCIAÇÃO de maneira fraudulenta, com o intuito único de burlar a legislação tributária em prejuízo do Fisco, diminuindo, assim, dolosamente, a base de cálculo dos tributos incidentes sobre a receita recebida dos lojistas, IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Ressalte-se que não compete ao contribuinte escolher quais receitas irão ou não compor a base de cálculo dos tributos federais. Em seguida, a fiscalização apresentou algumas decisões administrativas e judiciais alinhadas com o entendimento exposto no seu relatório (fls. 2419/2427).

Da Apuração

Restou comprovado que o CONDOMÍNIO PALLADIUM SHOPPING CENTER e a ASSOCIAÇÃO DOS LOJISTAS DO SHOPPING PALLADIUM foram constituídos com o intuito de afastar da tributação as receitas recebidas pela PALLADIUM ADMINISTRADORA DE SHOPPING CENTER, em favor da MELTON ADMINISTRADORA DE BENS LTDA e TACLA INVESTIMENTOS DE BENS LTDA. Tal arquitetura levou, ao fim, à apuração de diferenças de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS referentes aos exercícios de 2014 e 2015.

Restou comprovado que a FISCALIZADA, no curso dos anos calendário de 2014 e 2015, recebeu, em regime de caixa, dos lojistas instalados no PALLADIUM SHOPPING CENTER CURITIBA, um total de R\$ 89.408.435,40 e R\$ 94.358.472,02, respectivamente.

A título de alugueres, a FISCALIZADA recebeu um total de R\$ 50.360.465,00, R\$ 52.246.197,52, nos AC de 2014 e 2015, respectivamente.

A maior parte dos alugueres recebidos foram remetidos à sociedade empresária MELTON e foram escriturados e tributados, pelo regime de lucro presumido.

Ocorreram, ainda, repasses dos alugueres por parte da FISCALIZADA para a sociedade empresária TACLA, que foram escriturados e tributados, pelo regime de lucro presumido.

A título de contribuições para a Associação dos Lojistas do Shopping Palladium a FISCALIZADA recebeu um total de R\$ 7.518.323,79 e R\$ 7.707.843,26, em 2014 e 2015, respectivamente, e um total de R\$ 30.216.142,96 e 32.957.748,32, a título de **encargos comuns**, nos exercícios de 2014 e 2015, receitas que, em virtude da arquitetura fraudulenta engendrada pela EMPREENDEDORA do PALLADIUM SHOPPING CENTER CURITIBA, **não foram tributadas e, portanto, caracterizam omissão de receitas.**

Portanto, com base nos argumentos expedidos anteriormente, **tais receitas constituem a receita bruta/faturamento da FISCALIZADA e, como tais, devem integrar a base de cálculo do IR, da CSLL, do PIS e do COFINS, respeitando-se as opções de tributação manifestadas pela própria FISCALIZADA para efeito de apuração de IR e de CSLL (lucro presumido, trimestral, regime de caixa) e de PIS e de COFINS (regime cumulativo).**

A título de taxa de administração, a FISCALIZADA recebeu um total de R\$ 1.313.503,65 e R\$ 1.446.682,92, nos AC de 2014 e 2015, as quais foram contabilizadas e tributadas como as únicas receitas próprias da mesma.

A fiscalização apresentou tabelas com os valores contabilizados como receitas próprias pela FISCALIZADA, bem como os tributos declarados e pagos.

Com efeito, de acordo com o art. 24 da Lei n. 9.249/95, faz-se necessário ajustar a apuração dos tributos em comento, computando nas respectivas bases de cálculo o total das receitas omitidas, conforme especificado nas tabelas (fls. 2.437/2.441), tanto em periodicidade trimestral, para IR e CSLL, como em periodicidade mensal, para PIS e COFINS.

Assim, após os ajustes efetuados pela fiscalização, percebe-se que a arquitetura utilizada pela proprietária e pela administradora do PALLADIUM SHOPPING CENTER CURITIBA, **evitou que o montante de R\$ 37.734.466,75 e R\$ 40.665.591,58, nos AC de 2014 e 2015, respectivamente, fosse alcançado pela tributação do IR, da CSLL, do PIS e da COFINS.**

De efeito, de forma vinculada à legislação tributária, através de autos de infração específicos, foram lançados os tributos devidos, assim como foi aplicada a multa de ofício qualificada prevista no inciso I, do artigo 44, e § 1º, da Lei n.º 9.430/1996, com a redação dada pela Lei n.º 11.448/2007.

No presente caso, com base em todo o conteúdo apresentado durante o presente relatório, bem como nas provas juntadas ao processo, restou comprovado que as sociedades empresárias com fins lucrativos, a empresa MELTON ADMINISTRADORA DE BENS LTDA, proprietária do empreendimento PALLADIUM SHOPPING CENTER CURITIBA, e a sociedade empresarial com fins lucrativos, a empresa PALLADIUM ADMINISTRADORA DE SHOPPING CENTER LTDA, administradora do empreendimento em tela, por meio de uma arquitetura fraudulenta, mesmo cientes de que não caberia a constituição de um Condomínio Edifício no âmbito do Shopping Center, tão pouco a constituição de uma Associação de Lojistas, conforme amplamente demonstrado no decorrer do presente relatório, em especial nos Capítulos 5.4 e 5.5, lançaram mão da constituição das referidas pessoas jurídicas (Condomínio e Associação), com o intuito, de intencional e dolosamente, impedir a ocorrência dos fatos geradores do IR, CSLL, do PIS e COFINS, retirando da base de cálculo de tais tributos as receitas efetivamente recebidas dos locatários para bancar a administração do empreendimento (encargos comuns) e a sua publicidade (contribuição para Associação dos Lojistas), as quais foram definidas e recebidas pelos empreendedores e estão direta e umbilicalmente relacionadas à prestação de serviços e à locação atípica que norteiam a busca de lucros do empreendimento PALLADIUM SHOPPING CENTER CURITIBA.

Reitere-se que em virtude do emprego da ação dolosa em comento, 42,20% no AC de 2014 e 43,10% no AC de 2015, do total das receitas auferidas pelo empreendimento, deixou de ser tributado, o que implicou na intencional redução da base de cálculo e na consequente diminuição do montante devido a título de IR, CSLL, PIS e COFINS.

Da Sujeição Passiva Solidária

No caso concreto, durante as investigações realizadas no curso da fiscalização, obteve-se fartos elementos probatórios indicativos de que as proprietárias e a administradora do empreendimento PALLADIUM SHOPPING CENTER CURITIBA, as sociedades empresariais MELTON ADMINISTRADORA DE BENS LTDA, TACLA INVESTIMENTOS DE BENS LTDA e PALLADIUM ADMINISTRADORA DE SHOPPING CENTER LTDA tiveram interesse comum na situação fática que constituiu os fatos geradores da obrigação tributária objeto do presente lançamento tributário, logo, as três devem compor o polo passivo da relação obrigacional tributária, sendo a FISCALIZADA na condição de contribuinte, pois comprovadamente recebeu as receitas e geriu o empreendimento, e MELTON e TACLA, na condição de responsáveis solidárias, pois, comprovadamente, conceberam, estruturaram e auferiram resultados pela exploração econômica do citado empreendimento, com fundamento no art. 124, I, da Lei nº 5.172/1966.

Restou comprovado que as sociedades empresariais com fins lucrativos MELTON e TACLA, proprietárias do imóvel no qual foi constituído o Shopping Center em comento, arquitetaram a forma de funcionamento e de distribuição das receitas do empreendimento PALLADIUM SHOPPING CENTER CURITIBA e constituíram o CONDOMÍNIO PALLADIUM SHOPPING CENTER CURITIBA e a ASSOCIAÇÃO DOS LOJISTAS DO SHOPPING PALLADIUM com o objetivo de **não tributar as receitas recebidas dos locatários a título de encargos comuns e de contribuições para a referida Associação.**

Representação Fiscal Para Fins Penais

Considerando que os fatos constatados na apuração do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS relativos aos AC de 2014 e 2015, em tese, constituíram crime contra a ordem tributária nos termos da Lei nº 8.137/1990, confeccionou-se a competente Representação Fiscal para Fins Penais no bojo do Processo Administrativo nº 12571-720.109/2018-17.

Do Arrolamento de Bens e Direitos

Cumprindo o dever funcional imposto pela legislação, efetuou-se o arrolamento dos bens e direitos que puderam ser identificados em nome da FISCALIZADA, por meio da formalização do processo administrativo 12571-720.110/2018-33, deixando-se de efetuar-lo

em relação às responsáveis solidárias, pois, neste caso, não ocorreu a subsunção da situação fática aos limites que impõe a sua obrigatoriedade.

DA IMPUGNAÇÃO

Devidamente notificadas, PALLADIUM ADMINISTRADORA DE SHOPPING CENTERS LTDA-ME, contribuinte fiscalizada, MELTON ADMINISTRADORA DE BENS LTDA e TACLA INVESTIMENTO DE BENS LTDA, responsáveis solidárias, apresentaram impugnação conjuntamente (fls. 2470/2539):

Após apresentar uma síntese fática dos Autos de Infração, a Impugnante teceu comentários acerca do fenômeno shopping center, que, do ponto de vista jurídico, pode ser caracterizado como um complexo de relações jurídicas travadas entre o desenvolvedor do empreendimento, os lojistas e a administradora que impõem a solidariedade e cooperação mútua entre esses intervenientes formando "uma pequena comunidade".

Um dos elementos característicos dessa "comunidade" é a organização interna pautada em normas postas em uma Convenção e um Regimento que serão aplicadas a todas as partes. Os lojistas aceitam alguns ônus e limitações de direitos para participarem desse empreendimento, pois buscam a sinergia daí advinda e a utilização em comum de vantagens imateriais que se criam nesses empreendimentos – em especial a clientela que é compartilhada entre todos, além de um ambiente mais propício ao consumo, pois organizado e planejado para tal.

Portanto, ao contrário do que foi posto pela fiscalização, a existência de cláusulas atípicas para um contrato de locação que, aparentemente, possam evidenciar uma imposição de deveres exorbitantes aos locatários, são, na verdade, da essência do empreendimento shopping center e são elaboradas no interesse da comunidade de lojistas que ali se forma, haja vista garantirem a unidade de práticas entre eles, visando a maximização de seus lucros, não deixando de serem cláusulas por eles livremente aceitas quando ingressam nessa "pequena comunidade".

É de se lembrar que a locação que se realiza no bojo dos SC não confere ao lojista o simples direito de usar um imóvel. Ao firmar o contrato de locação e as outras avenças a ele coligada, o lojista recebe a cessão do direito de uso de um espaço no empreendimento e de todas as vantagens (materiais e imateriais) dele advindas.

As Normas Gerais e o Regimento Interno servem para regular as obrigações gerais e as relações jurídicas amplas havidas entre o empreendedor e todos os lojistas que compõem o empreendimento e entre esses mesmos lojistas. Prestam-se, em última análise, a garantir a organicidade e organização do empreendimento como um complexo

unitário, sob uma administração única, no qual o desempenho de cada um influenciará no desempenho de todos.

Por isso que tais avenças, na prática, assumem papel de “contrato-master” ou “contrato-mãe” dos quais derivam e se submetem – inclusive do ponto de vista interpretativo – todas as particularidades (cláusulas específicas) de cada contrato de locação firmado no bojo do SC.

Não se trata de um “cipoal normativo” criado aleatoriamente pelas responsáveis solidárias para fins únicos tributários. Vê-se que são instrumentos normais, usuais e típicos do setor econômico dos Shoppings Centers que as responsáveis apenas se utilizaram para a boa gestão do empreendimento; o que é a sua obrigação principal perante aos seus lojistas e que estão de acordo com a prática do mercado amplamente aceita.

Vale lembrar, ainda, que a necessidade de funcionamento harmonioso exige dos lojistas que mitiguem as suas liberdades em prol de atuação do empreendedor na manutenção do *tenant mix*, que é o elemento central que garante o sucesso do empreendimento.

Tal mitigação voluntária está no campo do exercício das liberdades do lojista empreendedor que pretende valer-se dos espaços e utilidades do shopping center, e são condizentes com as próprias peculiaridades do empreendimento a que adentra, não podendo ser, em regra, caracterizado como contratos de adesão onerosos – como quis a fiscalização.

Vê-se, então, que a atuação é fruto da má compreensão por parte da fiscalização da complexidade das relações jurídicas havidas no bojo dos SC. Dentre os equívocos está desconsiderar que a relação entre lojista e empreendedor – responsáveis tributárias aqui eleitas – difere muito de uma simples locação de imóvel. Nela estão incluídas a cessão de um espaço comercial, mas, também, a promessa de criação de um ambiente planejado e organizado para maximização dos lucros que será compartilhado entre todos os locatários e utilizado por eles em comunhão e coordenação por parte dos empreendedores. Esses elementos são essenciais para a compreensão do fenômeno e da “situação jurídica” subjacente ao fato gerador que deve ser adequadamente entendida para a correta incidência tributária, nos termos do art. 116, II, do CTN.

Da Estrutura Assemelhada a de um condomínio – compartilhamento de posse e uso de vantagens materiais e imateriais

A atuação encontra origem na má compreensão da fiscalização sobre a natureza jurídica do plexo de relações contratuais conexas que dá vida aos SC, em especial na forma comum e usual de estruturação desses empreendimentos, que se valem, historicamente, de

uma estrutura assemelhada a de um condomínio para a melhor gestão da comunhão e compartilhamento de bens materiais e imateriais entre todos os envolvidos (lojistas x lojistas, lojistas x empreendedores, etc.).

A estrutura mimética a de um condomínio não tem propósitos tributários, já se vê. Em verdade ela se presta para organizar o empreendimento para a boa utilização comum dos bens materiais e imateriais criados a partir da confluência de interesses entre empreendedor – que participa da maior lucratividade dos lojistas daí advindas – e lojistas – que pretendem valer-se de todo o fundo de comércio existente nos SC.

Em verdade, a despeito do nome utilizado e da prévia repartição da propriedade do imóvel, o “condomínio” existente na estrutura do Shopping Palladium regula, em verdade, a utilização em comunhão – não do direito de propriedade – mas, sim, de outros dois direitos reais: o de posse e o de uso. Portanto, a estrutura que se chama de “condomínio” e que foi utilizada pelos responsáveis solidários na configuração do empreendimento é comum e socialmente típica nesse setor econômico.

A despeito do nome, trata-se de estrutura que regulamenta o uso e a posse comum entre os lojistas e o próprio empreendedor de bens e vantagens materiais e imateriais que são ínsita aos SC e que são, exatamente, aquilo que os lojistas buscam ao deixarem de atuar isoladamente para se inserirem em uma comunhão calcada pela sinergia voltada à maximização dos lucros de todos os envolvidos.

Do rateio de despesas comuns às vantagens materiais e imateriais compartilhadas

Da mesma forma que todos se beneficiam dessas vantagens que compõem o SC, todos devem suportar os ônus de manutenção do empreendimento. Daí porque ser característico desses centros comerciais a existência dos chamados “encargos comuns”, que nada mais são do que o rateio das despesas ordinárias de funcionamento e manutenção da compossa havida nos SC. Rateia-se entre todos os lojistas os gastos com a manutenção das áreas e facilidades que são comum a todos – segurança, iluminação dos corredores, refrigeração do mall, etc..

Como se verá, não são rateados gastos exclusivos de cada lojista. O rateio de despesas encontra guarida legal no art. 54 da Lei do Inquilinato (8245/91) possibilitou às partes ratearem despesas entre si, inclusive uma grande parte delas que não são permitidas em um contrato de locação comum estabelecidos, por exemplo, em uma mera galeria comercial.

Ou seja, é ínsito apenas ao empreendimento do shopping center, nos termos do art. 54 da Lei do Inquilinato, o compartilhamento de

despesas necessárias à manutenção do negócio compartilhado entre os integrantes do centro de compras. Importante apontar que o art. 54, § 1º, veda o rateio de despesas que possuem ligação direta com o imóvel onde situado o empreendimento, ou que trarão benefício apenas ao empreendedor.

O racional da legislação é evidente: estas despesas pertencem ao proprietário do imóvel e não podem ser rateadas com terceiros que delas não se beneficiarão diretamente; contudo, despesas que digam respeito ao empreendimento, que é compartilhado por todos, podem ser rateadas entre os participantes.

Como se vê, em sua essência, o rateio das despesas nada tem a ver com a existência ou não de um condomínio edilício propriamente dito. A inexistência de copropriedade formal entre empreendedor e lojistas – mas sim, a existência de comosse e couso das vantagens do empreendimento – não impedem o assegurado rateio de despesas entre os lojistas. Essas despesas, ao contrário do que pretende fazer crer a fiscalização, devem estar devidamente estabelecidas em orçamento prévio a ser disponibilizado aos lojistas que podem exigir a comprovação de sua efetivação, conforme art. 54, § 2º, da Lei de Locações.

Essas despesas, são rateadas de acordo com um coeficiente denominado de “Coeficiente de Rateio de Despesas”.

Ao contrário do que apontado pela fiscalização, esse coeficiente não é de livre fixação dos empreendedores, nem, muito menos, é discricionário. Coerente com o tipo do empreendimento, o CRD divide os encargos comuns de acordo com o nível de maior ou menor utilização de todas as vantagens produzidas no shopping, e não só do imóvel.

Diferentemente de uma simples proporção em que o lojista estaria atrelado a um percentual fixo de um determinado total monetário, essa modalidade permite que o valor do encargo do lojista se altere e se amolde conforme haja modificação no mix de lojas a alterar o total dos CRDs, impactando no valor devido.

Uma loja âncora renomada não é altamente dependente das estruturas materiais e imateriais proporcionadas pelo empreendimento, por isso não seria justo dela exigir que coopere ainda mais. Já uma loja-satélite, local, desconhecida, procura o shopping pelo poder de atração desse empreendimento, daí ser justo que sua contribuição material seja maior.

Diferentemente do que insinua a fiscalização, o CRD não é uma invenção das responsáveis solidárias. O CRD representa prática comum no mercado de shopping centers e é definido pela Associação Brasileira de Shoppings Centers – ABRASCE. Se tais encargos fossem “aluguel

disfarçado”, como quer a fiscalização, que legitimidade teriam os lojistas para pleitearem contas de como o empreendedor ou o administrador “gasta” a sua renda?

O relatório anexo, elaborado pela entidade que administra o ente comum encarregado de gerir as verbas comuns arrecadas, exemplifica o cálculo do CRD e as despesas que o compõem, bem como elucida o valor arrecadado em cada uma delas para o período fiscalizado. Todos os valores arrecadados a título de encargos comuns junto aos participantes do empreendimento constaram de orçamento previamente estipulado e comunicado aos lojistas (anexo) e foram expostos em DREs específicas divulgadas (anexas).

Ora, está-se diante de verdadeiros encargos que são usuais e comuns ao empreendimento e que são suportados por cada um dos lojistas na medida da sua utilização/contribuição/benefícios do *tenant mix*. Tratam-se de despesas do empreendimento. E o empreendimento é compartilhado entre todos os lojistas em regime de cooperação, comunhão e comosse, que implica partilhar entre eles os benefícios daí advindos e os custos necessários para manutenção dessas vantagens.

Encargos Comuns x Encargos Específicos

É importante fazer essa diferenciação que a fiscalização não fez ao lavrar a autuação ora impugnada. Os encargos comuns ressarcem os custos de manutenção das áreas comuns. Já os específicos cobrem os gastos que o lojista teve na sua própria atividade. Apenas os encargos comuns compõem o CRD questionado indevidamente pela fiscalização; os encargos específicos, que são aqueles consumidos por cada um dos lojistas dentro de seus espaços comerciais, não integram aquele coeficiente e jamais poderiam ter sido incluídos na base de cálculo da autuação, como quis a fiscalização.

Analisando a base de cálculo da autuação lavrada em contrapartida com a DRE do Condomínio – que é o destinatário desses valores arrecadados – percebe-se que em 2014 R\$ 7.900.869,57 dos R\$ 30.216.142,96 autuados como encargos comuns (fls. 2427), eram, em verdade, encargos específicos consumidos diretamente por cada um dos lojistas. Em 2015 esses valores são de R\$ 8.841.375,31 para R\$ 32.957.748,32 (fl. 2428), respectivamente.

Ou seja, praticamente um quarto (1/4) da base de cálculo autuada a esse título não diz respeito às despesas de todo o empreendimento, mas, sim, a despesas específicas de atuação de cada um dos lojistas que nunca poderiam compor a base de autuação – assim como os encargos comuns. Esses valores jamais poderão compor qualquer base de cálculo de autuação que queira computa-los como receita da administradora do shopping, como quis a fiscalização.

Do Fundo de Promoção

Ademais, outro encargo que recai sobre os participantes dessa comunidade é a obrigatoriedade de contribuir para um Fundo Comum de Promoções que visa a promover e dar publicidade aos negócios das lojas.

Os recursos arrecadados a esse título são destinados à Associação dos Lojistas do Shopping que é ela, e não a contribuinte ou as responsáveis solidárias, a responsável por gestão e aplicação desses recursos. A ideia é justamente que os fundos arrecadados sejam aplicados por entidade de participação múltipla e especializada para o melhor aproveitamento dos valores recolhidos. O produto da aplicação desses recursos nas campanhas publicitárias – como demonstram os documentos anexos – retribui e compensa os próprios lojistas que se cotizam para tanto. É a receita deles, diretamente, que será impactado pelo sucesso dessas campanhas. São eles os maiores interessados.

A associação compulsória decorre da própria natureza do empreendimento, que demanda o engajamento de todos nas ações que beneficiarão a todos; e nada tem de ilegal. Percebe-se, ademais, que a associação é inerente ao modelo de negócios que tem na cooperação entre lojistas uma das suas principais características. Entender diferente seria, ai sim, retirar dos lojistas um custo que é inerente a sua atividade e repassá-los a um terceiro (o empreendedor, ou até mesmo o administrador do SC, como quer a fiscalização).

Tendo em vista que o empreendedor é quem detém o know-how e a expertise para atração de clientes e impulso de vendas – técnicas essas que são justamente procuradas pelos interessados a ingressar em um shopping e por elas são pagas com percentual do lucro obtido – é natural que ele tenha uma ascensão maior sobre as políticas de marketing, assim como as maiores lojas do empreendimento, já que suas marcas são as principais afetadas pelas campanhas. Dessa feita, ainda que a decisão de aplicação desses valores fosse exclusiva das responsáveis solidárias – como quer fazer crer a fiscalização – o resultado imediato do sucesso na aplicação desses valores seria percebido pelos lojistas. Ao empreendedor cabe manter o shopping em alta ocupação e com lojas âncoras compatíveis ao mix projetado, mas não lhe cabe fazer campanhas publicitárias.

Conclusão quanto ao modelo de negócios Shopping Center e a improcedência da autuação

Veja-se, então, que o empreendimento denominado shopping center do ponto de vista jurídico é representado por uma série de relações jurídicas não resumíveis a um simples contrato de locação, bem como caracteriza-se pela existência de uma pessoa que detenha o *know*

how de como dispor a estrutura física e arquitetônica do empreendimento, de como elaborar e manter o *tenant mix* de lojas, que é o ponto central para o sucesso de tal empreendimento, e de elaboração das ações de *marketing* a fim de beneficiar os lojistas que aderiram às cláusulas comuns já na expectativa desses retornos financeiros ampliados por essas boas técnicas, que podem ser detidas pelo empreendedor/desenvolvedor ou por terceiro denominado de administrador.

Essa complexidade do modelo de negócios analisado, inclusive a sua mecânica própria baseada na cooperação e comunhão de interesses mútuos compõem a situação jurídica que dará vida a eventuais fatos geradores, nos termos do art. 116, II, do CTN, inclusive para a tributação da receita e da renda.

A autuação ora impugnada, ao equiparar a locação nos shoppings centers a uma simples locação predial comum e ao desconsiderar a estrutura jurídica utilizada para regularizar a utilização comum de vantagens materiais e imateriais por todos os integrantes, desnaturou a figura e passou a tributar receitas e rendas inexistentes.

A contraprestação negocial do empreendedor que é remunerada pelas receitas de aluguel recebidas dos lojistas refere-se à aplicação do seu know-how para a criação e manutenção atualizada do *tenant mix*. Caso seja bem sucedido, incrementará os resultados de seus lojistas e deles participará com um percentual. Os custos inerentes a essas prestações são com pessoal próprio de vendas e gestão, bem como com a manutenção da estrutura física do imóvel e jamais são repassados aos lojistas, até por vedação legal imposta no art. 54, § 1º, da Lei do Inquilinato.

Esses valores – custos diretos e inerentes às prestações devidas pelo empreendedor -, sim, se repassados fossem poderiam vir a ser tributados como receitas indiretas dos responsáveis solidários. Contudo, os encargos comuns rateados entre os lojistas e simplesmente arrecadados pela contribuinte nem de longe remuneram qualquer contraprestação dos empreendedores (responsáveis solidários) para representarem um recebimento indireto seu.

Vale dizer – como já vimos acima -, existindo ou não esses entes conexos – estrutura assemelhada a um condomínio e associação dos lojistas - não poderiam ser tributados os encargos aqui questionados, pois, pela sua natureza, não são receitas da contribuinte ou dos responsáveis eleitos; são despesas comuns de todos os integrantes do empreendimento.

Por fim é de se esclarecer que os julgados colacionados pela fiscalização nada contribuem para a presente discussão pois tratam de temas diversos e já superados. Na sua grande maioria cuidam de julgados sobre a tributação ou não do aluguel percentual, que foi definido como renda do empreendedor.

Conclusão – improcedência da autuação

Esses valores que se pretendem tributar não possuem as características necessárias para serem considerados receita ou renda tributáveis, mormente por não representarem contraprestação aos responsáveis solidários ou ao contribuinte; não ingressarem definitivamente no patrimônio da contribuinte ou dos responsáveis; e não terem eles livre disponibilidade sobre esses valores, estando sempre sujeito ao controle dos lojistas.

Portanto, levando-se em consideração a natureza jurídica dos shoppings centers, resta evidenciado que os encargos comuns e as contribuições para custeio do fundo de promoção não podem ser consideradas como “receitas” ou “rendas” tributáveis, devendo ser cancelada de plano a autuação.

Na pior das hipóteses, é imperioso que se retire da base de cálculo das autuações os encargos específicos que representam o gasto direto de cada um dos lojistas com a sua atividade os quais – assim como os comuns – jamais podem ser atribuídos como rendas indiretas da administradora do empreendimento.

2.2 – DA AUSÊNCIA DE RECEITA TRIBUTÁVEL DA ADMINISTRADORA ELEITA COMO A CONTRIBUINTE NA AUTUAÇÃO

Caso ainda se queira entender que a compreensão adotada pela fiscalização estaria correta e de que os encargos comuns e contribuições ao fundo de promoção seriam receitas tributáveis – e não despesas próprias dos participantes do empreendimento -, ter-se-á que a autuação, mesmo assim, não merece prosperar.

Como justificativa para que a PALLADIUM ADM figure como contribuinte (quem pratica o fato gerador) a quem devem ser imputadas as receitas supostamente omitidas, a fiscalização diz que assim deve ser pois a fiscalizada “comprovadamente recebeu as receitas e geriu o empreendimento” (fl. 2446). Contudo, como se verá, receber ingressos é bem diferente de adquirir juridicamente receita ou renda disponível.

O papel da administradora, como reconhecido pela própria fiscalização, é atuar como mandatária dos empreendedores na administração do empreendimento. Gerenciando as demandas e necessidades do negócio, além de arrecadar todas as rubricas financeiras que devem ser recolhidas dos interessados e repassá-las aos entes competentes para a sua aplicação. A contribuinte não é a locadora nem a detentora dos imóveis. Atua como mandatária e representante do locador nos contratos firmados com os lojistas. Para tanto, é remunerada, tão somente, pela taxa de administração que é a contraprestação pelos

serviços prestados por ela não só ao empreendedor, como a todo o empreendimento. É essa a sua única receita tributável.

Vê-se, então, que não pode ser considerado como receita o mero ingresso financeiro que simplesmente transite pelas contas bancárias de determinada pessoa jurídica (mandatária) sem que seja ela a titular desse ingresso⁴⁶; conceituação essa que se enquadra, inclusive, no disposto no art. 224 do RIR/99 utilizado como um dos fundamentos da autuação.

Desta feita, é forçoso concluir que não podem ser tributados, como quis a fiscalização, valores que apenas transitam pelas contas bancárias de empresas como a contribuinte que são contratadas para administrar recursos provenientes de terceiros.

Portanto, a administradora não é proprietária do shopping, não loca lojas, não participa do resultado dos lojistas, não se beneficia das ações de marketing, ela apenas gere o montante das despesas que empreendedor e lojistas acordaram em ratear, além de cobrar e fiscalizar o recolhimento dos alugueis devidos ao locador.

Tanto é assim que, por parte dos lojistas, a recorrente é remunerada pelo percentual de 5% sobre o total das despesas comuns arrecadadas no período. Ou seja, pelo montante de recursos que terá que administrar, a demonstrar a efetiva correlação existente entre o serviço prestado e a sua remuneração.

Ao contrário do que sugere indiretamente a fiscalização, a administradora não presta um imaginado e inexistente “serviço de shopping center” – compreendido em disponibilizar ao lojista um espaço de compras e efetuar ações de marketing – pelo qual cobra “encargos comuns” e “fundo de promoção” como remuneração de atividades.

Os acontecimentos são logicamente anteriores. A contribuinte PALLADIUM ADM apenas gere esses recursos arrecadados dos lojistas e os aplica em benefício deles, cobrando-lhes um taxa, e não impõe recursos próprios para ser remunerada, uma vez que tais valores ao serem aplicados sequer lhe trazem benefícios patrimoniais futuros.

A receita da administradora contribuinte, aquilo que o mercado precifica, só pode ser aquilo que decorre da atividade por ela desenvolvida, qual seja: a gestão dos recursos partilhados entre empreendedor/locador e lojista/locatário, a administração do empreendimento em nome de seu proprietário, e a fiscalização dos lojistas, o que é remunerado por uma taxa. É essa taxa a única grandeza que pode ser encarada como receita da administradora. Tanto as receitas são de terceiros que, como visto acima, a administradora deve prestar contas ao empreendedor e aos lojistas quando assim for exigido.

O recebimento, pela administradora, de quantias de terceiros e a sua prestação de contas ao contratante em atividades tais como desenvolvidas pela recorrente é típica desse ramo de negócio e o fluxo financeiro havido não pode ser considerado, todo ele, como receita tributável da recorrente.

É exatamente o que faz a recorrente que arrecada recursos que pertencem a terceiros, discriminando-os devidamente em sua contabilidade – o que a própria decisão recorrida reconhece -, repassando parte deles a seu mandante (aluguéis devidos ao empreendedor/locador/contratante), gerindo a outra parte (“encargos comuns” e “fundo de promoção”) e retirando para si apenas o valor de 5% do total a título de “taxa de administração”, único montante decorrente de sua atividade habitual a impactar seu patrimônio.

A fiscalização aponta que esses valores de encargos comuns e contribuições ao fundo de promoção, que são meramente arrecadados e repassados pela contribuinte aos terceiros interessados, “se assemelham muito ao próprio aluguel” que é recebido pelos empreendedores. Ora se tem natureza de aluguel, pois comporiam o custo dos empreendedores, resta evidenciado que não podem ser esses valores tributados na pessoa da administradora, eleita como a contribuinte na presente autuação, pois não é ela quem pratica o fato gerador – nos termos do art. 121, I, do CTN – de obter renda a partir desses ingressos que são inerentes à propriedade imobiliária que não da PALLADIUM ADM.

Frise-se, novamente: a contribuinte remunera-se por uma taxa de administração por conta da gestão de recursos, de pessoas e de estabelecimento por ela realizada.

Diante do todo exposto, é imperioso que a presente impugnação seja recebida e declarada procedente a fim de que a autuação lavrada seja cancelada, haja vista ter considerado na base de cálculo do IR, da CSLL, do PIS e da COFINS devidos pela contribuinte PALLADIUM ADMINISTRADORA meros ingressos de despesas comuns pertencentes a terceiros os quais a fiscalizada apenas tinha o dever de administrar e gerir, não representando, portanto, receita própria, a qual é definida exclusivamente pela “taxa de administração” recebida que remunerava os serviços prestados - que foi reconhecida pela fiscalização como devidamente tributada -, não havendo, portanto, a propalada omissão de receitas.

2.3 - IMPROCEDÊNCIA DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

2.3.1 – FALTA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DAS CONDUTAS PARA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

O art. 10, do Decreto 70235/72, base legal para o art. 39, do Decreto 7.574/2011, determina como requisito obrigatório ao auto de infração, dentre outros, a descrição do fato (inciso III); a disposição legal infringida e a penalidade aplicável (inciso IV). A falta de um desses torna a autuação improcedente. Percebe-se da leitura da autuação (fls. 244/2445, em especial) que no caso da qualificação da multa a fiscalização limita-se a apenas transcrever os textos legais, com todas as hipóteses ali previstas, sem, contudo, individualizar a conduta da contribuinte e das responsáveis, de forma justificada.

Dessa feita, não sabe a contribuinte se seu ato está sendo considerado pela fiscalização como fraude, sonegação ou conluio para fins de qualificação da penalidade, hipóteses autônomas previstas pelo art. 44, § 1º, da Lei 9430/96. Esse enquadramento genérico dificulta o direito de defesa da contribuinte.

Sendo assim, requer-se a improcedência da autuação nesse ponto, determinando-se o cancelamento das majorações perpetradas.

2.3.3 - AUSÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS ENSEJADORES DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

Segundo aponta a autuação ter-se-ia praticado no caso concreto fraude e simulação na medida em que a contribuinte teria adotado prática de gestão de shopping center idêntica a de um condomínio edilício, o que caracterizaria fraude e sonegação na medida em que tal prática teria levado a uma redução da sua base tributável.

A prática de rateio de despesas (encargos comuns) e do fundo de promoção entre os lojistas, em assemelhado ao que se pratica em um condomínio edilício, é comum no setor de shopping center – como visto – e assim o é para fins de maior eficiência administrativa. Se essas práticas acarretam efeitos tributários, que sejam adequadamente enquadrados. Mas não podem tais ações serem consideradas realizadas com o intuito de fraude a legislação fiscal quando, inegavelmente, possuem propósitos lícitos aceitos e reconhecidos; a demonstrar a ausência do elemento dolo de sonegação no caso.

Com a promulgação da referida Lei 8245/91, em especial do seu art. 54, o legislador nacional pretendeu dar um regramento específico às relações existentes dentro de um shopping center aclarando ainda mais as peculiaridades dessas face a um contrato de locação – ainda que disciplinadas no bojo daquele legislação especial – reconhecendo a existência dessa micro comunidade formada entre a comunhão de

empreendedor/lojistas ao não embarçar o rateio de despesas comuns entre as partes.

Portanto não é possível enxergar fraude/sonegação – ilícito – onde há apenas o cumprimento de uma faculdade permitida pela legislação especial (art. 54 a Lei do Inquilinato) que está atenta às peculiaridades do empreendimento econômico denominado shopping center ao promover prática que a própria doutrina aponta como semelhante a de um condomínio e que, por isso, adota-se, inclusive, nomenclatura parecida.

A própria RFB já afastou pretensão semelhante ao analisar o PAF 12571.720.046/2015, o fazendo por meio do Acórdão 11-55.064, da DRJ/REC, de 23/02/2017. Ausentes, portanto, os pressupostos ensejadores da qualificação da multa, implica que seja afastada a majoração da multa de ofício intentada reconhecendo-se a improcedência do lançamento nesse ponto. Demonstrada a inexistência de fraude e de sonegação e reconhecida a improcedência da autuação no ponto é imperioso que, também, seja determinado o cancelamento e arquivamento da Representação Fiscal para Fins Penais.

2.4 - INEXISTÊNCIA DOS REQUISITOS PARA A RESPONSABILIZAÇÃO SOLIDÁRIA

A fiscalização entendeu que MELTON e TACLA deveriam ser solidariamente responsabilizadas pelo crédito constituído contra a PALLADIUM ADMINISTRADORA pelo simples fato daquelas empresas terem “concebido, estruturado e auferido resultados” com a exploração do PALLADIUM SHOPPING CENTER, o que teria sido maximizado com a suposta aplicação indevida de técnica de condomínio edilício, que não é estranha a esse tipo de empreendimento.

Ocorre que o interesse comum de que fala o art. 124, I, do CTN diz respeito ao interesse jurídico na prática do fato gerador da obrigação tributária, o qual, como aponta Maria Rita Ferragut “surge a partir da existência de direitos e deveres idênticos, entre pessoas situados no mesmo polo da relação jurídica de Direito privado, tomada pelo legislador como suporte factual da incidência do tributo”, concluindo a autora que “há interesse jurídico quando as pessoas realizam conjuntamente o fato gerador”.

Pensando nisso é que o STJ firmou posição de que a simples coincidência de gestores não gera, automaticamente, a responsabilidade tributária solidária se não estiver demonstrado nos autos a prática conjunta do fato gerador.

Portanto, a mera existência de um interesse econômico indireto (porque direto é apenas dos sócios de ambas as empresas) da

responsável solidária não justifica a sua manutenção como responsável pelo crédito tributário lançado contra a contribuinte.

De se notar, ainda, que no caso a Empreendedora não tem qualquer interesse na rentabilidade da Administradora (supostamente incrementada pela diminuição dos custos tributários apontados pela fiscalização) já que deles não participa!

Sendo assim, não há qualquer razão ou justificativa para sustentar a responsabilidade solidária lavrada com base no art. 124, I, do CTN, mormente porque o interesse comum jurídico ali exigido não restou devidamente configurado e demonstrado pela autuação, motivo pelo qual deve ser reformada a decisão recorrida.

3 – REQUERIMENTOS

Ante ao todo exposto requer-se a esta c. DRJ que receba a presente impugnação e, nos termos da fundamentação supra exposta, declare-a procedente para:

a) reconhecer a improcedência da autuação ante a inexistência de receitas omitidas haja vista que os valores tidos como omitidos (consubstanciados nas rubricas “encargos de locação” – ou encargos comuns – e “fundo de promoção”) tratam-se, comprovadamente, de verdadeiras despesas comuns aos participantes dos lojistas que comungam da utilização comum das vantagens do empreendimento e para com elas devem contribuir;

b) alternativamente, em se pretendendo antever receitas tributáveis naqueles referidos encargos, reconhecer a improcedência da autuação já que tais valores não podem ser atribuídas à contribuinte autuada, vez que ela exerce mera administração do empreendimento, sendo remunerada, tão somente, pela taxa de administração recebida; c) reconhecida a improcedência da autuação, determinar o cancelamento da exigência, do Arrolamento de Bens nº. 12571.720.109/2018-17 e da Representação Fiscal para Fins Penais nº. 12571.720.110/2018-33; d) quando muito, determinar a exclusão dos valores arrecadados pela contribuinte a título de encargos/despesas específicas, descritas nos DREs arrolados, que foram indevidamente incluídas na base de cálculo da autuação, mas que não pertencem ao empreendimento por ela administrado, e) reconhecer, também, a improcedência do enquadramento genérico da qualificação da multa de ofício e/ou a ausência de seus pressupostos ensejadores, determinando-se, em ambos os casos, a redução da multa de ofício aplicada e o cancelamento/arquivamento da Representação Fiscal para Fins Penais nº. 12571.720.110/2018- 33 já que inexistentes os ilícitos apontados;

f) em todos os casos, reconhecer a improcedência da responsabilização solidária imputada às empresas MELTON ADMINISTRADORA DE BENS LTDA LTDA. e TACLA INVESTIMENTO DE BENS LTDA., ante a ausência do interesse jurídico comum exigido pelo art. 124, I, do CTN, nos termos da fundamentação expostas, com reflexos no Arrolamento de Bens nº. 12571.720.109/2018-17 e na Representação Fiscal para Fins Penais nº. 12571.720.110/2018-33.

[...]

É O RELATÓRIO.

A impugnação da contribuinte foi julgada improcedente pelo Acórdão n. 11-61.705 - 9ª Turma da DRJ/REC. A autuada foi intimada da referida decisão em 18/02/2019, conforme Aviso de Recebimento de fl. 2.930.

Irresignada, em 6/3/2019, interpôs o presente Recurso Voluntário (fls. 2.934-2.933), em reiterando tudo quanto constou de sua Impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Liana Carine Fernandes de Queiroz, Relatora:

O recurso voluntário é tempestivo, eis que interposto no prazo previsto no art. 33 do Decreto n. 70.235/72.

Entretanto, **não há de ser conhecido no que se refere à insurgência quanto à responsabilização pessoal dos sócios da recorrente**, constante da autuação, com fundamento no art. 135, III, do CTN.

Isso porque **a pessoa jurídica, embora representada pelos seus sócios, aos quais foi atribuída a responsabilidade solidária, não possui legitimidade recursal para defender interesses de terceiros** (ainda que estes sejam os seus sócios e atuem em sua representação), nos termos da Súmula CARF n. 172:

Súmula CARF n. 172:

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a

responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.

(Aprovada pelo Pleno, na sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021)

Além de ser matéria sumulada – de observância obrigatória, portanto, pelos órgãos fracionários deste Conselho, a par do disposto no art. 98 do RICARF –, é a remansosa jurisprudência deste Tribunal Administrativo neste sentido (vejam-se os Acórdãos n. 1103-000.834, Relator Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro, Redator designado Conselheiro Sergio Luiz Bezerra Presta, sessão de 09/04/2013; e n. 1103-000.905, Relator André Mendes de Moura, sessão de 06/08/2013, ambos da 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta Primeira Seção.

Ademais, o Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Recurso Especial n. 1.347.627, julgado na sistemática dos Recursos Repetitivos, conforme o art 543-C, do Código de Processo Civil de 1973, em voto da relatoria do Ministro Ari Pargendler (DJe 21/12/2013), firmou entendimento pela ilegitimidade da pessoa jurídica para interpor recurso em defesa de interesse dos seus sócios.

Em se tratando de julgado na sistemática dos repetitivos, ainda que não fosse sumulado o entendimento deste Conselho, aplicar-se-ia o art. 62, § 2º, do RICARF para, igualmente, não conhecer da matéria relativa à responsabilidade dos sócios, debatida em recurso exclusivo da pessoa jurídica autuada; transcrevo a tese aforada do julgado em referência:

PROCESSO CIVIL. EMBARGOS DO DEVEDOR.

A pessoa jurídica não tem legitimidade para interpor recurso n o interesse do sócio. Recurso especial desprovido.

Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08.

Dito isso, **conheço do recurso voluntário quanto às demais matérias objeto da insurgência, deixando de admiti-lo tão somente no que se refere ao questionamento da responsabilidade pessoal atribuída aos sócios.**

Passo à sua análise meritória da autuação.

A questão a ser analisada no presente caso norteia a suposta omissão de receitas por parte da ora recorrente, decorrentes do faturamento na administração do PALLADIUM SHOPPING CENTER CURITIBA.

Em síntese, conforme a fiscalização, a recorrente as empresas MELTON ADMINISTRADORA DE BENS LTDA, CNPJ nº 05.152.363/0001-66 e a TACLA INVESTIMENTOS DE BENS LTDA, CNPJ nº 07.063.111/0001-96, são proprietários do imóvel em que estabelecido o

Shopping, na proporção de 99% e 1%. Essas empresas são as destinatárias finais dos recursos auferidos pelo Shopping Center; recebem a receita já líquida (abatidas as despesas condominiais, contribuições para associação de lojistas e taxa de administração).

Com objetivo de realizar a administração do referido empreendimento, para a exploração econômica e a gestão das receitas provenientes da referida atividade, foi constituída a sociedade empresária PALLADIUM ADMINISTRADORA DE SHOPPING CENTER, CNPJ Nº 07.026.097/0001-50, ora FISCALIZADA; tal atividade gestora está descrita no instrumento particular de instituição do CONDOMÍNIO PALLADIUM SHOPPING CENTER CURITIBA (fls. 1.473-1.485), e no contrato social da empresa e alterações (fls. 11-31).

Como forma de remuneração, ficou estipulado que a administradora haveria de receber uma taxa de administração de 5% sobre a receita líquida mensal auferida pelo condomínio.

Nos termos da Convenção condominial do PALLADIUM SHOPPING CENTER (fls. 1.579-1.602) – que estabelece normas gerais de locação, administração, funcionamento, fiscalização e outras disposições – à Administradora coube o exercício da administração, supervisão, fiscalização, conservação e modernização do PALLADIUM, com permissão para firmar locação em nome da EMPREENDEDORA.

Dessa forma, à autuada cumpria realizar toda a gestão do PALLADIUM SHOPPING CENTER CURITIBA, atuando como organizadora do *tenant mix*, buscando locatários que se adequem às necessidades do empreendimento, inclusive com a celebração dos contratos atípicos de locação em nome da EMPREENDEDORA, bem assim o gerenciamento dos serviços necessários ao funcionamento do Shopping Center, como limpeza, conservação, segurança, etc.

Também cabia à ADMINISTRADORA a fiscalização dos lojistas, principalmente no intuito de averiguar o real volume de vendas de cada um e, por fim, efetuar a cobrança e o repasse dos valores devidos de aluguel, encargos comuns e contribuição para a Associação dos Lojistas.

Foi constituído o CONDOMÍNIO PALLADIUM SHOPPING CENTER CURITIBA, CNPJ nº 14.119.157/0001-45 (instrumento particular de fls. 1.473-1.485), que ficou responsável pelo pagamento das denominadas “despesas condominiais” ou “encargos comuns” – despesas necessárias para operacionalização, administração e funcionamento do PALLADIUM SHOPPING CENTER CURITIBA, tais como: segurança, vigilância, conservação, limpeza, manutenção, reparos, substituições, aprimoramentos, modernização e fiscalização.

Por fim, também constituída a ASSOCIAÇÃO DOS LOJISTAS DO PALLADIUM SHOPPING CENTER, CNPJ 09.535.834/0001-76 (Estatuto Social de fls. 2.181-2.198), para receber e administrar os valores pagos pelos lojistas a título de Fundo de Promoção e Taxa de Manutenção, tendo como finalidade, conforme podemos verificar no artigo 38 do seu Estatuto Social e por declaração da própria ASSOCIAÇÃO (fls. 2.270-2.274), promover campanhas de marketing, promoções, propagandas institucionais, sorteios, etc., no intuito de dar visibilidade ao

empreendimento PALLADIUM SHOPPING CENTER CURITIBA, aumentando o trânsito de pessoas e, por consequência, o consumo em suas dependências.

Nesta arquitetura, concebida pelos proprietários do Shopping Center, MELTON e TACLA, destacamos, nesse momento, a figura do locatário (ou lojista), que possui a relação jurídica de natureza contratual com a EMPREENDEDORA vinculados aos contratos de locação atípicos (fls. 294-1.472), à Convenção de Normas Gerais (fls. 1.579-1.602) e ao Regimento Interno (fls. 1.570-1.578).

Os contratos de locação são celebrados por intermédio da FISCALIZADA, em representação da EMPREENDEDORA e os pagamentos são realizados mensalmente pelos lojistas, mediante boleto único, que abarca os alugueres, a taxa de administração, os encargos condominiais e a contribuição para a Associação.

Par a fiscalização, *“a EMPREENDEDORA e a ADMINISTRADORA possuem um conjunto de direitos, garantias e prerrogativas muito superiores às conferidas aos locatários, os quais, possuem muito mais obrigações do que direitos e garantias.”*

Destaque-se que, de acordo com a Convenção de Normas Gerais de Locação, *“sobre todas as despesas gerais, encargos, tributos e tarifas, que incidam ou venham a incidir sobre o SHOPPING PALLADIUM, suas lojas e demais espaços comerciais, referidos neste capítulo ou não, serão acrescidos de taxas de administração de 5%, que compõem a receita auferida pela fiscalizada”*.

A receita proveniente da “taxa de administração” foi a única oferecida à tributação, mas a fiscalização entendeu que as receitas provenientes de encargos condominiais e de contribuições para a Associação também devem ser tributadas, o que ensejou, ao cabo, o lançamento de ofício ora formalizado.

Cumprida à fiscalizada efetuar o gerenciamento financeiros do empreendimento, realizando a cobrança e o recebimento de todas as receitas pagas pelos lojistas instalados no Shopping Center, que, posteriormente, eram repassados para ASSOCIAÇÃO DOS LOJISTAS, para o CONDOMÍNIO, para a EMPREENDEDORA; os valores eram recebidos por meio de boletos únicos, pagos pelos lojistas instalados no empreendimento (fls. 1603-1842).

Conforme informações prestadas pela FISCALIZADA, fls. 1565-1569, tais valores ingressam através da conta corrente n. 13.000.327-9, da agência 4388, do Banco Santander S/A; posteriormente, são repassados sob três títulos diferentes: **a)** alugueres, que são destinados à EMPREENDEDORA (MELTON e TACLA), **b)** encargos comuns, repassados ao CONDOMÍNIO e **c)** contribuições para a Associação, que são destinadas para a ASSOCIAÇÃO DOS LOJISTAS.

A fiscalização alega que todas essas receitas deveriam ter sido submetidas à tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS; no entanto, apenas os alugueres repassados para as EMPREENDEDORAS (MELTON e TACLA) foram tributados, **deixando os encargos comuns e a contribuição para Associação à margem da tributação.**

Entendeu a fiscalização que a razão central da constituição do CONDOMÍNIO PALLADIUM e da ASSOCIAÇÃO DOS LOJISTAS foi a operacionalização de um esquema fraudulento, com o objetivo de reduzir dolosamente a carga tributária a ser suportada pelo PALLADIUM SHOPPING CENTER CURITIBA.

Sobre a sistemática de operacionalização dos contratos de Shopping Center – a que se refere esse caso – importam as lições da Professora Maria Helena 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. [...]"

Firmado isto, surge a figura da Administradora de Shopping Center 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 empreendedores; observe-se que, diferente das locações comuns, o valor pago pelo lojista deverá ser variável, tomando em conta o próprio faturamento seu.

Prosegue a Professora Maria Helena Diniz (2013, p. 87 e 88) em seu escólio:

[...] 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.

O papel da administradora, portanto, será efetivamente o de gerir administrativamente, patrimonialmente e financeiramente, o empreendimento, em favor da maximização do seu potencial lucrativo às partes relacionadas, lojistas e empreendedor.

Os valores pagos a título de aluguel são destinados ao proprietário da coisa que se aluga – e a autuação não contempla os valores de aluguéis, que foram tributados e repassados aos empreendedores.

Restou comprovado, no caso, que a recorrente, no curso dos anos-calendário de 2014 e 2015, recebeu, em regime de caixa, dos lojistas instalados no PALLADIUM SHOPPING CENTER CURITIBA, os valores totais de R\$ 89.408.435,40 e R\$ 94.358.472,02, respectivamente, sendo:

- a) a título de alugueres, um total de R\$ 50.360.465,00 e R\$ 52.246.197,52, remetidos às sociedades empresárias dos empreendedores (MELTON e TACLA), e que foram escriturados e tributados, pelo regime de lucro presumido;
- b) a título de contribuições, para a Associação dos Lojistas do Shopping Palladium, um total de R\$ 7.518.323,79 e R\$ 7.707.843,26;
- c) a título de encargos comuns, os valores de R\$ 30.216.142,96 e 32.957.748,32.

Para a fiscalização, não somente os valores contabilizados como “taxas de administração” - um total de R\$ 1.313.503,65 e R\$ 1.446.682,92, nos anos-calendários de 2014 e 2015, respectivamente – constituiriam a receita bruta/faturamento da recorrente. Entendeu que deveriam integrar a base de cálculo do IR, da CSLL, do PIS e do COFINS, todos os valores recebidos, inclusive os “encargos comuns” e as “contribuições associativas”.

A fiscalização apresentou tabelas com os valores as receitas consideradas omitidas, constante nas fls. 2.437/2.441, que integra o Termo de Verificação Fiscal (fls. 2.367-2.449), apuradas a partir da declaração da recorrente (fls. 1565-1569) e confirmadas mediante consulta fiscal às informações constantes nas ECD (fls. 1.490) e ECF (fls. 1.491):

Especificação das Receitas Recebidas pela PALLADIUM ADMINISTRADORA DE SHOPPING CENTERS LTDA					
Mês	Aluguel	Contribuições para Associação	Encargos Condominiais	Taxas de Administração	Total
jan/14	6.728.742,90	1.023.491,16	2.303.749,43	98.699,39	10.154.682,88
fev/14	3.754.888,45	579.735,85	2.400.328,05	103.070,95	6.838.023,30
mar/14	3.613.138,46	559.629,18	2.367.628,00	104.266,46	6.644.662,10
abr/14	3.719.760,35	566.691,94	2.435.468,04	104.504,50	6.826.424,83
mai/14	3.959.118,88	566.627,14	2.420.910,95	104.826,91	7.051.483,88
jun/14	3.942.833,06	586.683,69	2.442.745,33	107.889,46	7.080.151,54
jul/14	4.893.136,80	748.950,49	3.103.254,67	108.864,11	8.854.206,07
ago/14	3.164.618,26	487.399,22	2.018.591,61	108.648,20	5.779.257,29
set/14	4.051.188,21	607.957,59	2.597.951,46	109.471,33	7.366.568,59
out/14	3.854.376,62	587.720,81	2.533.001,31	111.355,42	7.086.454,16
nov/14	4.125.622,86	576.632,81	2.708.774,91	122.162,59	7.533.193,17
dez/14	4.553.040,15	626.803,91	2.883.739,20	129.744,33	8.193.327,59
Total	50.360.465,00	7.518.323,79	30.216.142,96	1.313.503,65	89.408.435,40

Especificação das Receitas Recebidas pela PALLADIUM ADMINISTRADORA DE SHOPPING CENTERS LTDA					
Mês	Aluguel	Contribuições para Associação	Encargos Condominiais	Taxas de Administração	Total
jan/15	7.141.257,63	1.015.046,81	2.482.791,34	113.228,20	10.752.323,98
fev/15	3.987.061,79	595.314,66	2.582.445,28	117.842,04	7.282.663,77
mar/15	4.726.386,71	719.911,66	3.358.214,84	115.599,27	8.920.112,48
abr/15	3.153.839,71	470.072,59	2.015.751,85	114.624,89	5.754.289,04
mai/15	4.168.754,87	595.904,72	2.748.646,50	118.770,74	7.632.076,83
jun/15	4.045.129,09	595.412,95	2.629.932,38	118.011,77	7.388.486,19
jul/15	4.923.582,27	735.342,05	3.305.440,81	117.287,71	9.081.652,84
ago/15	3.055.785,76	470.183,03	2.069.738,15	118.112,24	5.713.819,18
set/15	4.025.771,18	606.895,44	2.780.696,58	121.959,19	7.535.322,39
out/15	4.017.962,00	611.834,68	2.658.715,26	118.201,73	7.406.713,67
nov/15	4.270.194,54	615.556,70	3.044.320,08	130.837,15	8.060.908,47
dez/15	4.730.471,97	676.367,97	3.281.055,25	142.207,99	8.830.103,18
	52.246.197,52	7.707.843,26	32.957.748,32	1.446.682,92	94.358.472,02

A título de alugueres, a recorrente recebeu, como indica a planilha acima, um total de R\$ 50.360.465,00 e R\$ 52.246.197,52, nos anos-calendários 2014 e 2015, respectivamente.

A maior parte dos alugueres recebidos foram remetidos à sociedade empresária MELTON, proprietária majoritária do empreendimento, sendo que esses valores foram repassados via transferências bancárias (extratos de fls.1916-1957) – registros contábeis (fls. 2.279) e memória de cálculo (fls. 1958-1975), confirmados em consulta à DIMOB, ECF, DCTF e DARF - que foram escriturados e tributados, pelo regime de lucro presumido, para efeito de IR e CSLL (códigos de receitas recolhidas nº 2089 e 2372) e pelo regime cumulativo, para efeito de PIS e COFINS (códigos de receita recolhida nº 8109 e nº 2172) pela recorrente.

Ocorreram, ainda, repasses dos alugueres por parte da autuada para a proprietária minoritária do empreendimento, sociedade empresária TACLA. Tais valores foram depositados em conta corrente (extratos de fls. 2095-2145), os quais, segundo registrado em sua contabilidade (fls. 2160-2175), e memória de cálculo (fls. 2146-2159), posteriormente confirmado em sede de

consulta à DIMOB, ECF, DCTF e DARF, foram escriturados e tributados, pelo regime de lucro presumido para efeito de IR e CSLL (códigos de receitas recolhidas nº 2089 e 2372) e pelo regime cumulativo para efeito de PIS e COFINS (códigos de receita recolhida nº 8109 e nº 2172).

A título de taxa de administração, a autuada recebeu um total de R\$ 1.313.503,65 e R\$ 1.446.682,92, nos anos-calendários 2014 e 2015, respectivamente, que foram contabilizadas e tributadas como as únicas receitas próprias da recorrente.

A título de contribuições para a Associação dos Lojistas do Shopping Palladium a recorrente recebeu um total de R\$ 7.518.323,79 e R\$ 7.707.843,26, em 2014 e 2015, respectivamente, e um total de R\$ 30.216.142,96 e 32.957.748,32, a título de encargos comuns, nos exercícios de 2014 e 2015, receitas que, segundo a fiscalização, foram omitidas, em decorrência da arquitetura fraudulenta engendrada pela EMPREENDEDORA do PALLADIUM SHOPPING CENTER CURITIBA, sendo devido o lançamento fiscal com fundamento no art. 24, da Lei n. 9.249/1995.

Sustenta a fiscalização que, independentemente do ajustado entre os empreendedores e os locatários do PALLADIUM SHOPPING CENTER CURITIBA, por intermédio da autuada, através dos contratos de locação atípicos firmados, bem assim do disposto na Convenção de Normas Gerais e no Regimento Interno, *“o fato é que, a EMPREENDEDORA, constituída sob forma jurídica de sociedades empresária, com o comprovado intuito de lucro, realizou despesas para manter em funcionamento e para realizar promoções com vistas a potencializar os resultados do empreendimento, logo, as receitas recebidas dos locatários para bancá-las, indubitavelmente constituem a receita bruta para fins de IR e CSLL e o faturamento mensal para fins de PIS e COFINS, não estando no campo da autonomia da vontade dos contribuintes decidir por tributá-las ou não, por expressa prevalência do princípio da reserva legal”*. (fl. 76/83 do TVF)

Veja-se – e aqui inicio o rebate ao quando constou da autuação – que após todo o procedimento fiscal, o autuante parece concluir que os EMPREENDEDORES estariam suprimindo receitas das suas atividades – não a ADMINISTRADORA; vale reler a transcrição constante do parágrafo anterior: *“a EMPREENDEDORA, constituída sob forma jurídica de sociedades empresária, com o comprovado intuito de lucro, realizou despesas para manter em funcionamento e para realizar promoções com vistas a potencializar os resultados do empreendimento”*.

É justamente esse o ponto; as receitas de administração, percebidas por força das relações avençadas, pela autuada, foram submetidas à tributação. A discussão gira em torno dos valores que ingressaram nas contas da Administradora como “contribuição associativa” para a realização das campanhas de promoção e publicidade do Shopping Center, bem assim como “encargos comuns”, destinados à manutenção condominial. **Entendo que tais valores não são receitas da atividade da Administradora, inexistindo abusividade ou ilicitude – do ponto de vista tributário – no relacionamento da autuada com o Condomínio (a que destina os valores pagos pelos condôminos como “encargos comuns”) e a Associação do Lojistas (a que destina os valores de contribuições para “promoção e marketing” do centro comercial).**

Com efeito, os valores impugnados pela fiscalização como sendo receitas indiretas tributáveis (encargos comuns e contribuição associativa) apenas transitaram pelas contas da contribuinte – que, por força do contrato de administração, tem o dever de arrecadá-los e geri-los, recebendo, em contrapartida, a “taxa de administração”.

Nas lições de Aires Fernandino Barreto,

[...] o recebimento, pela administradora, de quantias de terceiros e a sua prestação de contas ao contratante em atividades tais como desenvolvidas pela recorrente é típica desse ramo de negócio e o fluxo financeiro havido não pode ser considerado, todo ele, como receita tributável da recorrente: [...] É imanente às atividades de administração – seja de imóveis, de consórcios, de bens outros ou de negócios – e às desenvolvidas por despachantes, o recebimento de quantias (não configuradoras de receitas) a serem entregues à terceiros, acompanhadas da discriminação de contas respectivas.

Nesse sentido, é equivocado o entendimento de que o “*Shopping Center é um empreendimento comercial e, como tal, é detentor de receitas e despesas, com o objetivo de proporcionar lucro a seus proprietários*”, como consignado no acórdão da DRJ. Para a instância de origem, as suas despesas de funcionamento do shopping haveriam de ser custeadas “*pelas receitas da administradora*”, embora não sejam seus os lucros. Inexiste um “serviço de shopping center” ou uma “unidade econômica de personalidade jurídica própria” que se possa enxergar na autuada, encarregada de um serviço específico: Administração do Shopping Center – este sim, um modelo de negócios complexo, que envolve exploração conjunta do empreendedor e seus lojistas, em comunhão de bens materiais e imateriais.

Como destacado, o papel do empreendedor do Shopping Center é atrair e organizar as lojas que participarão do empreendimento (formar o *tenant mix*, portanto) tornando-o atrativo e lucrativo. Ser for bem sucedido, será remunerado com percentual do faturamento dos participantes, além de um valor mínimo (a título de *locação*) já considerado. Como despesa dessas atividades, possui toda a sua equipe (corretores, advogados, taxas administrativas, etc), que é remunerada com esses valores.

De outro lado, há o condomínio que se forma entre os lojistas, que rateiam as despesas comuns – que decorrem do uso do empreendimento – não se tratando de receita dos serviços de administração, naturalmente! Os lojistas exploram diretamente esses espaços e tem o interesse direto em manter conservadas as áreas comuns, suportando parte do ônus de manutenção do empreendimento – são os “encargos comuns” decorrentes do rateio das despesas ordinárias de funcionamento e manutenção da comosse havida nos centros comerciais, que

ocorre a partir do Coeficiente de Rateio de Despesas (CRD), por meio do qual se estabelece uma proporcionalidade dos valores a pagar em face do maior ou menor uso das vantagens produzidas pelo shopping à loja; trata-se de critério de rateio previsto pela ABRASCE (Associação Brasileira de Shoppings Centers), com base no art. 54 da Lei do Inquilinato.

Igualmente, não se há como considerar que as contribuições associativas, destinadas à promoção e marketing do Shopping Center, são, em verdade, são receitas da Administradora atuada. As diretorias da Associação, tanto Administrativa como Financeira, no caso, eram integradas por representantes lojistas (Ata Assemblear de fl. 2.199), participantes qualificados na deliberação das ações de promoção da atividade econômica de seus participantes.

Anote-se que a recorrente, como Administradora, era apenas responsável pela arrecadação das contribuições ao fundo de promoção gerido pela Associação. Como se denota das fls. 1565 e seguintes, tais valores eram repassados à conta própria da Associação (Santander, conta 13.000.328-6, agência 4388, cujos extratos constam das fls. 2179 e seguintes) e eram geridos pelo corpo diretivo da Associação, empregados nas campanhas e ações de marketing desenvolvidas, em favor dos integrantes do empreendimento: empreendedor e lojistas.

Assim, não há como pretender tributar a recorrente por valores que à atuada não vertem proveito algum, sobre os quais não possui disponibilidade (nem jurídica, nem econômica) – senão nos reflexos havidos na própria “taxa de administração”, cobrada em percentual das receitas havidas pela exploração do empreendimento, em contrapartida aos serviços de administração e gestão por ela prestados, cuja tributação não é objeto de lançamento no presente processo.

Há, nessa mesma direção, julgados deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em casos a esse assemelhado, que cito através de suas ementas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

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 auferre receitas tributáveis, exceto a "taxa" de administração de cinco por cento.

DESPESA DE ALUGUEL. DESPESAS NECESSÁRIAS.

Verificada a necessidade, usualidade e regularidade da despesa, mesmo em caso de pagamento efetuado para os

mesmos sócios, é dedutível para fins de apuração do lucro real e base de CSLL.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL, PIS, COFINS.

A decisão administrativa proferida em relação ao IRPJ aplica-se, no que couber, às contribuições decorrentes, em face da identidade e da estreita relação de causa e efeito entre eles existentes.

Acórdão nº 1201001.541 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 24 de janeiro de 2017

Relator Conselheiro LUIS FABIANO ALVES PENTEADO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA

IRPJ

Ano-calendário: 2010

SHOPPING CENTER. ALUGUEL. RECEITAS.

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

LANÇAMENTOS (TRIBUTAÇÃO) DECORRENTES: CSLL, PIS/PASEP e COFINS.

A decisão administrativa proferida em relação ao IRPJ aplica-se, no que couber, às contribuições decorrentes, em face da identidade e da estreita relação de causa e efeito entre eles existentes.

Em decorrência da improcedência da autuação, prejudicada a análise do pleito relacionado à exclusão dos “encargos específicos” da base de cálculo dos lançamentos, bem assim da exclusão da multa qualificada.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto pelo conhecimento parcial do recurso, não conhecendo das alegações relacionadas à responsabilidade, por ausência de legitimidade e de interesse recursal; no mérito, pelo provimento do recurso, julgando totalmente improcedente a autuação fiscal.

É como voto.

Assinado Digitalmente

LIANA CARINE FERNANDES DE QUEIROZ