



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 15374.001159/2001-60
Recurso nº 158.521 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1101-00.418 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2011
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrentes FAZENDA NACIONAL e BARRA BONITA SHOPPING
EMPREENDIMENTO E PARTICIPAÇÕES LTDA.

RECURSO VOLUNTÁRIO

RECONHECIMENTO DE RECEITAS TRIBUTÁVEIS – REGIME DE COMPETÊNCIA – “RES SPERATA” – Os valores referentes à comercialização de pontos de negócios em "shoppings" e similares ("res sperata") deverão ser reconhecidos como receita na assinatura do contrato que os tenha como objeto

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, na forma do art. 60, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, DAR provimento ao recurso de ofício e NEGAR provimento ao recurso voluntário, para restabelecer a exigência como formalizada, vencidos, em segunda votação, os Conselheiros Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho e Plínio Rodrigues Lima, que admitiam apenas a exigência mantida na decisão de 1ª. instância. O Conselheiro Relator José Ricardo da Silva restou vencido em primeira votação. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO - Vice-Presidente no
exercício da Presidência


JOSÉ RICARDO DA SILVA – Relator


CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO – Redator designado

EDITADO EM: 10 OUT 2011

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente), Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Edeli



Pereira Bessa, José Ricardo da Silva, Marcos Vinícius Barros Ottoni (Suplente Convocado) e Plínio Rodrigues Lima (Suplente Convocado). Ausente, por afastamento legal, o Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Presidente).



Relatório

A Egrégia 1ª Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro – RJ I, recorre de ofício a este Colegiado contra a decisão proferida no Acórdão nº 7.777, de 09/06/2005 (fls. 544/555), que julgou parcialmente procedente o crédito tributário consubstanciado nos autos de Infração de IRPJ, fls. 319; CSLL, fls. 326; COFINS, fls. 330; e CSLL, fls. 334.

Consta no auto de infração a apuração de omissão de receitas nos anos-calendário de 1996 e 1997, caracterizada pela falta de contabilização de receitas correspondentes a quantias denominadas *res sperata*, ajustadas em contratos de locação de espaços comerciais em shopping Center a ser construído posteriormente. No Termo de Constatação e Verificação (fls. 63/64), a autoridade autuante destaca o seguinte:

O contribuinte fez em 1996 uma incorporação de um shopping composto de salas e lojas. As salas foram postas à venda e as lojas alugadas.

Nos contratos de locação de espaço comercial constam, além do valor do aluguel, que o inquilino deverá pagar uma quantia ajustada para poder usufruir do direito de participar da estrutura organizacional do shopping, pelo tempo de duração da loja. Essa cláusula contratual tem o título de Res Sperata (Capítulo VI, item 2 do contrato em anexo fl. 72).

Nesses contratos, no item 2.15 (fl. 74), está escrito que qualquer atraso em uma das parcelas de Res Sperata implica o vencimento das demais, incondicionalmente. No item 2.16 reza que, a critério da Empreendedora (Barra Bonita), quando houver caso de inadimplemento contratual do lojista, poderá ser resolvido o contrato, perdendo o locador toda a quantia já paga. Não há previsão contratual de devolução das quantias pagas. Nota-se que a natureza da Res Sperata não se confunde com a da receita da locação e não está a ela vinculada. Trata-se de venda de direito imaterial, de direito a lucro advindo das condições oferecidas pela empreendedora ao lojista.

Houve inexactidão no reconhecimento da receita.

Por falta de determinação expressa da legislação, a receita proveniente da cessão de direito de participação no shopping paga pelo lojista, a título de Res Sperata, deve ser reconhecida, independentemente de seu recebimento, no momento de sua contratação.

O contribuinte não observou o regime de competência referente aos contratos com cláusula de Res Sperata, tendo consignado esses valores em conta de Receita Diferida de Exercícios Futuros – Receita Diferida s/ Res Sperata (lojas) (fl. 306). Essa receita diferida só começou a ser oferecida à tributação após o funcionamento das lojas no shopping, portanto, a partir de novembro de 1997 é que começaram a ser rateadas pelo prazo



de vigência do contrato de locação e começaram a ser efetivadas como receita, conforme cópia do Razão em anexo (fls. 307/308) e resposta do contribuinte (fl. 65).

Assim, pelas características do próprio contrato celebrado pelo contribuinte onde fica claramente evidenciada a venda de serviços estruturais e conjunturais do shopping, sem vínculo com o contrato de locação, irrevogável e irretratável, com quantia certa ajustada, sem condição suspensiva, esta Fiscalização não encontrou previsão legal que fulcrasse o diferimento, pelo prazo dos contratos de locação dessas receitas.

Portanto, não há como aceitar o diferimento dessa receita que se configura como venda de serviços futuros e muito menos rateá-la pelo prazo de locação de um bem que nem existia na época do compromisso contratual, tanto que no próprio contrato há desvinculação explícita com o contrato de aluguel.

A contribuinte apresentou a impugnação de fls. 353/366, instruindo-a com os documentos de fls. 367/531. Na referida peça de defesa alega a Interessada, em síntese, que:

- o auto de infração seria nulo, uma vez que o autuante adotou o critério de apuração anual do resultado, em ofensa à legislação fiscal que determinaria a apuração mensal em 1996 e trimestral em 1997;

- o lançamento seria nulo pelo fato de o autuante ter desconsiderado a ocorrência de postergação ao lavrar o auto de infração;

- o fato de haver prejuízo fiscal no ano-calendário do reconhecimento da receita não descaracterizaria a postergação, à luz do art. 219 do RIR/94, não havendo qualquer norma que condicione o reconhecimento da postergação à inexistência de prejuízo fiscal;

- ela teria consignado os valores da res sperata em conta de Receita Diferida de Exercícios Futuros, em conformidade com item 4.1 do Parecer Normativo CST nº 11/76, por se tratar de receita que dependia de evento futuro, de resultado incerto;

- ao dar à res sperata o tratamento fiscal atribuído às receitas de aluguéis recebidas antecipadamente, ela teria agido em consonância com o Parecer Normativo CST nº 11/76;

- o autuante estaria equivocado ao afirmar que haveria ausência de norma expressa para o diferimento, uma vez que o art. 53, inc. III, do RIR/94, estabeleceria que devem ser considerados como aluguéis ou royalties todas as espécies de rendimentos pela ocupação, uso, fruição ou exploração de bens e direitos tais como as luvas, prêmios, gratificações ou quaisquer outras importâncias pagas ao locador ou cedente do direito, pelo contrato celebrado;

- as receitas relativas a res sperata estariam enquadradas como "quaisquer outras importâncias pagas ao locador ou cedente do direito", nos termos do referido art. 53, inc. III, do RIR/94;

- nos termos do Parecer Normativo CST 11/76, “as receitas de aluguéis recebidas antecipadamente podem ser apropriadas nos exercícios aos quais pertencem, consagrando-se o regime de competência ou econômico, que melhor traduz a distribuição dos valores pelos períodos de determinação”;

- sendo a res sperata considerada como aluguel, as receitas dela decorrentes deveriam ser apropriadas nos exercícios aos quais pertencem;

- o item 2.15 do contrato, que estabelece “que qualquer atraso em uma das parcelas de res sperata implica no vencimento das demais”, não desfiguraria a res sperata;

- a res sperata seguiria o exemplo do que acontece com os contratos de execução a longo prazo, cujos resultados devem ser apropriados em conta de Receita Diferida de Exercícios Futuros, pelo simples fato de a receita depender do cumprimento de evento futuro;

- dependeriam do cumprimento de evento futuro as receitas auferidas por empresas construtoras de shopping centers, identificadas como luvas pagas pelos locatários na fase de construção do shopping, para garantir aos lojistas o direito de uso, fruição ou exploração de bens e direitos;

A Colenda Turma de Julgamento de primeira instância decidiu pela manutenção parcial da exigência tributária, conforme acórdão citado, cuja ementa tem a seguinte redação:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/1997

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos na legislação tributária e nas normas que regem o processo administrativo fiscal, em especial a observância do amplo direito de defesa do contribuinte, afastam a hipótese de ocorrência de nulidade do lançamento.

“RES SPERATA”. RECONHECIMENTO DA RECEITA.

Considera-se ocorrido o fato gerador do tributo e auferida a receita tributável com a implementação da condição suspensiva da entrega do bem esperado, ou seja, a inauguração do centro comercial, cujos pagamentos antecipados pelos futuros lojistas ao empreendedor visavam a garantir a fruição da infra-estrutura que o empreendimento propiciaria.

Outros Tributos ou Contribuições

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Contribuição para o Programa de Integração social - PIS



Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Deixando de subsistir parcialmente o lançamento principal, igual sorte colhem os lançamentos que tenham sido formalizados por mera decorrência daquele, na medida que inexistem fatos ou argumentos novos a ensejarem conclusões diversas.

Lançamento Procedente em Parte

Nos termos da legislação em vigor, aquele Colegiado recorreu de ofício a este Conselho.

Ciente da decisão de primeira instância em 04/04/2006 (fls. 570) e com ela não se conformando, a contribuinte recorre a este Colegiado por meio do recurso voluntário apresentado em 03/05/2006 (fls. 571), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que foi autuada para exigência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, nos anos-base de 1996 e 1997, em virtude de alegada omissão de receitas relativas a res sperata. O critério utilizado de contabilização foi o de registrar os recebimentos como receita antecipada, e só reconhecê-la no decurso do prazo dos contratos de locação;
- b) que a DRJ exonerou a exigência do ano-base de 1996, mantendo, pelo voto de qualidade, os lançamentos do ano de 1997, sob o fundamento de que, feita a inauguração do shopping e entregues as lojas, esse seria o momento de reconhecimento do total da receita de res sperata;
- c) que esse posicionamento de reconhecimento imediato do total da receita de res sperata no momento da entrega das lojas, não está apoiado nem pela doutrina, nem pela jurisprudência. A res sperata tem sua natureza vinculada ao uso do espaço dos shoppings e de sua estrutura organizacional pelos locatários das salas. Ela representa coisa incorpórea, com expectativa de se transformar no fornecimento de uma estrutura do shopping posta a disposição do locatário, algo que, em última instância, acresce ao seu fundo de comércio;
- d) que o valor investido irá beneficiar o comerciante locatário ao longo do período contratual, garantindo ao mesmo as condições necessárias para viabilizar seu negócio durante a vigência do contrato de locação;
- e) que os valores pagos objetivam fornecer as condições necessárias para operação das lojas, a estrutura do shopping, durante todo o período contratual, devendo ser reconhecidos como receita tributável conforme o prazo de duração do contrato;
- f) que a própria CVM, na Instrução CVM nº 206, de 1994, em seu art. 3º, § 6º, recomenda a realização da receita ao longo do contrato inicial de locação;



g) que a recorrente procedeu corretamente ao escriturar os valores recebidos como res sperata como receitas recebidas antecipadamente, receita diferida de exercícios futuros, reconhecendo-as como receita tributável no decorrer do contrato de locação de cada unidade.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a final flourish.

Voto Vencido

Conselheiro JOSÉ RICARDO DA SILVA,

RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Na acusação fiscal a autoridade autuante afirma que a contribuinte desrespeitou o regime de competência, em razão da falta de reconhecimento das receitas correspondentes a *res sperata*.

As receitas foram consideradas omitidas – pelo fato do reconhecimento em período posterior ao da sua contratação – correspondem a *res sperata*. Referidos valores foram objeto de contrato de locação celebrados entre a recorrente e lojistas interessados em ocupar os espaços comerciais em shopping center incorporado pela recorrente no ano de 1996, a partir de sua inauguração em final de 1997.

No entendimento do autuante, a época correta para a apropriação da receita a título de *res sperata* seria o próprio período-base de sua contratação, o que corresponderia a aplicação do regime de competência, tendo em vista a falta de determinação expressa na lei.

Com a devida vênia, discordo da decisão constante no voto vencedor da decisão recorrida, em razão de que o imposto de renda, por definição, busca atingir os resultados positivos apurados pela pessoa jurídica dentro de um determinado período, assumido como referencial para a sua aferição. Renda, por conseguinte, corresponde ao saldo positivo, ao acréscimo patrimonial apurado. Trata-se de um fato econômico que o imposto busca alcançar, dentro da feição que a legislação estabelece. O fato concreto atingido pelo imposto corresponde a um resultado, e qualquer interferência, seja no plano da receita, seja no da despesa, corresponde a uma interferência no resultado final dentro de um limite temporal, vale dizer, no valor do imposto a ser recolhido.

Nesse sentido, o regime de competência aflora normalmente nas transações empresariais, principalmente porque é facilmente identificável o momento da realização da receita, qual seja, o momento da transferência do bem, que se concretiza quando todo, ou praticamente todo o esforço para obter a receita já foi desenvolvido. É importante destacar que é a satisfação de todas as condições de um negócio é que deve determinar o momento em que uma receita pode e deve ser reconhecida na escrituração da empresa, e não por outros interesses, ou, ainda, em face de mudança de critério conforme o interesse de cada configuração.

Em geral, o mercado, de forma objetiva, só pode considerar que realmente ocorreu a transação, para fins de reconhecimento da receita ou dos custos, quando esta se completa. Frequentemente, a excessiva precipitação no reconhecimento de receita ou de custos representa mais uma manipulação para favorecer esta ou aquela configuração de resultados do que uma efetiva utilização sadia dos princípios de contabilidade.



Existem variadas fontes de receitas, entre estas, as decorrentes da venda de bens e direitos da empresa, incluindo mercadorias, produtos, serviços, inclusive outros bens materiais e/ou imateriais. Também são consideradas receitas, outras situações que não fazem parte do dia a dia empresarial, quais sejam, o perdão de dívida, a anistia fiscal, a eliminação de passivo pelo desaparecimento do credor, pelo ganho de causa em ação judicial etc.

O princípio da competência consta da Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, em seu artigo 9º, *verbis*:

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da Competência determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da Oportunidade.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é conseqüência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

I – Nas transações com terceiros, quando esses efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

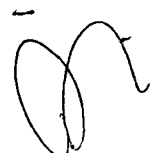
III – pela geração natural de novos ativos independentemente de intervenção de terceiros;

IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.

(...).

O regime de competência é aquele que prevê que os resultados (receitas, custos e despesas) devem ser reconhecidos por ocasião de sua realização, independentemente de sua efetiva realização em moeda (regime de caixa). Essa é a forma que a ciência contábil escolheu para que as empresas apurem os seus resultados, dando o norte para que sejam registradas as receitas quando efetivamente ocorrerem os fatos suficientes e capazes de considerá-las como “ganho”. Em conseqüência, deve-se também proceder ao reconhecimento dos custos e despesas correspondentes às receitas.

Como é sabido, o lucro real, que serve de base para a apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas, deriva do lucro líquido contábil, apurado de acordo com as determinações previstas pela lei comercial, o qual, posteriormente, deve ser ajustado por adições e exclusões determinadas pela norma tributária.



Assim, o lucro contábil, que é apurado antes do lucro tributável, ou seja, aquele serve de ponto de partida para este, tem como norte a Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas) e que deve obedecer, conforme determinação do artigo 177, os princípios de contabilidade geralmente aceitos (atualmente chamados de princípios fundamentais de contabilidade), *in verbis*:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

§ 2º A companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras.

Assim, a apuração do resultado de um determinado período, em síntese, caracteriza-se pelo confronto entre as receitas e os custos/despesas ocorridos durante aquele lapso de tempo.

Com efeito, a partir da vigência da Lei 6.404/76, o reconhecimento das mutações patrimoniais, verificadas em contas de resultados, afastou-se do regime de caixa e passou a ser evidenciado em face do regime de competência, conforme previsto no artigo 187, parágrafo 1º da citada norma legal:

§ 1º - Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente de sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

Na ciência contábil, o princípio de competência, pode-se dizer, é aquele que tem o maior peso para a apuração do resultado do exercício, tratando-se do principal elemento de preocupação dentro da contabilidade empresarial.

Por ocasião da edição da lei comercial, o legislador não definiu o conceito de ganho, tampouco a legislação tributária veio estabelecer qual o momento que ele ocorre. Porém, tomando como ponto de partida a interpretação das leis comercial e tributária, juntamente com os princípios fundamentais de contabilidade, pode-se afirmar que a receita é efetivamente realizada a partir do instante em que se realizam os fatos necessários e suficientes para que a pessoa jurídica possua o direito efetivo de a receber e que, por isso, passa a ter a disponibilidade sobre a mesma, repita-se, independentemente do seu recebimento.

O ilustre tributarista José Luiz Bulhões Pedreira afirma que:

O conceito de ganho é definido por alguns como aquisição definitiva do direito de receber a renda ou o rendimento, mas essa definição não é correta porque o ganho pressupõe, além da aquisição do direito, a da disponibilidade do valor financeiro. Estes dois elementos são essenciais ao conceito, o que fica evidente nas diversas hipóteses em que os princípios contábeis e as regras da técnica contábil prescrevem o reconhecimento da receita ou do rendimento antes ou depois da aquisição do direito, como, por exemplo, o reconhecimento do lucro na venda de mercadoria remetida para o comprador, embora a aquisição do direito somente ocorra com a entrega, ou o não reconhecimento do lucro na entrega da mercadoria se há dívida sobre o recebimento do preço.

A natureza de ganho pressupõe a aquisição do direito de receber a receita e a aquisição do poder de dispor do objeto do direito.

O mestre Rubens Gomes de Sousa enunciou de forma bastante clara a definição da aquisição da disponibilidade:

O elemento essencial do fato gerador é a aquisição da disponibilidade de riqueza nova, definida em termos de acréscimo patrimonial.

(...)

A disponibilidade adquirida pode, nos termos da definição, ser 'econômica' ou 'jurídica'.

A aquisição de 'disponibilidade econômica' corresponde ao que os economistas chamam de 'separação' de renda: é a sua efetiva percepção em dinheiro ou outros valores.

A aquisição de 'disponibilidade jurídica' corresponde ao que os economistas chamam de 'realização' da renda: é o caso em que embora o rendimento ainda não esteja 'economicamente disponível' (isto é, efetivamente percebido), entretanto o beneficiário já tenha título hábil para percebê-lo.

Adquirir a disponibilidade da renda é obter, alcançar ou passar a ter a capacidade de dispor da moeda ou do valor em moeda do objeto de direitos patrimoniais. O poder de dispor da renda se manifesta em face da possibilidade de sua efetiva utilização, seja porque esta já se realizou, seja porque é praticamente certa a possibilidade de sua realização, cuja manifestação se dá quando não paire, sobre a efetiva possibilidade de sua realização, nenhuma dúvida.

O fato gerador do imposto de renda das pessoas jurídicas é chamado de "complexivo", isto é, o resultado ocorre durante um período de tempo definido em lei. Nesse sentido, a aquisição da disponibilidade do lucro não se trata do resultado da ocorrência de determinado fato, mas sim da ocorrência do conjunto de todas as mutações patrimoniais que acontecem durante o período-base de incidência, bem como de todos os demais eventos que



cercam a atividade empresarial, que podem ou devem influenciar as mutações patrimoniais da sociedade.

Ou seja, a condição necessária para a ocorrência do fato gerador do imposto, qual seja, a aquisição da disponibilidade, deve ser cumprida em cada operação, devendo se levar em consideração, no momento da possibilidade de registro de rendimentos ou de parcelas de ganhos auferidos pela empresa, todos os eventos que durante o período-base podem influenciar sua realização, somente integrando o montante tributável quando aqueles resultados, após cuidadosa análise de todos os eventos que os cercam, derem certeza, em face dos postulados da ciência contábil, que a sua disponibilidade é efetiva.

Nesse contexto, se é certo de que o regime que impõe a determinação do lucro líquido é o regime de competência, não menos certo é de que este pode e deve ser apurado pela aplicação de todos os princípios fundamentais de contabilidade, dentre os quais o próprio princípio da competência (ou, mais especificamente, de realização da receita).

Aliás, não sem razão o legislador, na Lei 6.404/76, na seção relativa à Demonstração do Resultado do Exercício, ao se referir à determinação do resultado do exercício, ter dito que serão computados "*as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda*", em clara mensagem de que, embora não realizado em moeda, o ganho, desde que efetiva e potencialmente realizável, pode e deve ser escriturado.

Sobre o assunto, o IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores, publicou o artigo “Princípios Contábeis” (Editora Atlas, São Paulo, 1994, pág. 115):

32. Receita derivada da utilização dos bens da empresa por outrem, tal como receitas de juros, aluguéis e rendas do uso de bens e direitos, é também governada pelo princípio da realização. Receitas deste tipo são reconhecidas no decorrer do tempo ou quando os ativos são usados. Receita decorrente de vendas, além das supramencionadas, é reconhecida na data da venda. A receita reconhecida dentro do princípio de realização é registrada pelo valor recebido ou valor que se espera seja recebido.

No caso sob exame, a fiscalização considerou incorreto o procedimento da recorrente de registrar os recebimentos na conta de Resultado de Exercício Futuro em 1996 e 1997, para reconhecer como receita pelo prazo do contrato de locação, ou seja, a partir do início do funcionamento das lojas do shopping, em novembro de 1997, sob o argumento de que não existe expressa autorização legal para tal.

Como é cediço, um empreendimento correspondente a shopping center trata-se de um complexo comercial que reúne inúmeros comerciantes de diferentes ramos, onde se objetiva oferecer toda a comodidade aos consumidores, tais como, bem estar, lazer, segurança, estacionamento etc. Nessas condições, a implementação de um shopping center requer elevados investimentos de capital, onde é exigida uma infra-estrutura suficiente a propiciar o bem estar dos clientes.

Nesse sentido, reproduzo abaixo excertos do voto vencido do acórdão recorrido, por tratar com exatidão a matéria sob apreço:

Em face das características e da finalidade do empreendimento, o contrato de locação em shopping center tem características bastante específicas, possuindo cláusulas próprias e tendo liberalidades permitidas pelo art. 54 da Lei nº 8.245/91, reguladora das relações locatícias.

Ainda que doutrinariamente possa haver polêmica acerca de que espécie de contrato seria aquele celebrado entre os empreendedores de shopping centers e os lojistas, a Lei nº 8.245/91 (art. 52, § 2º, e 54) é clara ao considerar a relação entre o usuário do espaço e o empreendedor, mediante remuneração, como locação.

Contudo, mesmo entendendo-se o contrato celebrado entre lojistas e o empreendedor de um shopping center como um contrato locativo especial, uma vez que criaria uma relação locatícia especial, não se pode conceber que a res sperata tenha a natureza de locação, até mesmo porque a loja, que seria objeto da locação ainda não existe.

...

Assim, os lojistas, antes da obra estar concluída, já contribuem com a res sperata, pagando para ter um espaço futuro no centro comercial e não para adquirirem a propriedade do imóvel ou para terem direito ao uso e gozo da loja, que nem mesmo existe. Na verdade, pagam para fruírem, futuramente, da infra-estrutura que o empreendimento propiciará e pelo acesso a uma clientela em potencial.

Maria Helena Diniz em sua obra Lei de Locações de Imóveis Urbanos Comentada, pág. 228, define res sperata como sendo “um contrato a título de direito de reserva da localização (res sperata) com o futuro lojista, que pagará certa quantia periódica durante a fase de construção. Tal avença não se confunde com o contrato que terá vigência após a construção do shopping center, para fins de atividade comercial.”

A res sperata diz respeito ao pagamento antecipado realizado por parte do futuro lojista inquilino para a empresa empreendedora, a título de retorno dos investimentos efetuados com viabilidade econômica, estudos técnicos, benfeitorias, além de garantir o seu direito de participar da estrutura do shopping Center e garantir a utilização do espaço, cujo benefício ocorrerá durante a vigência do respectivo prazo de locação. A res sperata não pode ser confundida com as luvas pagas pelo locatário ao proprietário, eis que referida rubrica corresponde a valorização do espaço utilizado pelo inquilino.

A Comissão de Valores Mobiliários, ao dispor sobre as normas contábeis aplicáveis às Demonstrações Financeiras dos Fundos de Investimento Imobiliário para o tratamento da matéria, editou a Instrução CVM nº 206, de 14 de janeiro de 1994, nos termos do § 6º do art. 3º abaixo reproduzido:

Parágrafo 6º - Os valores referentes à comercialização de pontos de negócios em "shoppings" e similares ("res sperata") deverão ser reconhecidos como receita ao longo dos períodos dos respectivos contratos iniciais de locação, não sendo



admitida a sua contabilização como ativo de qualquer natureza antes do período do seu registro em receita.

Conclui-se, portanto, que a res sperata, representa o valor investido pelo locatário para garantir a futura utilização de toda a infra-estrutura do empreendimento, a qual se iniciar a partir do momento da entrega da loja cuja vigência abrange todo o período do contrato de locação.

Nessas condições, a receita correspondente a res sperata deve ser reconhecida pela beneficiária ao longo do período correspondente ao contrato inicial de locação.

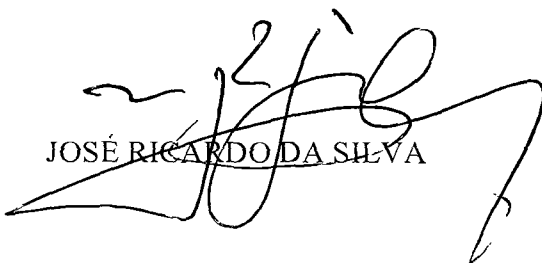
RECURSO EX OFFICIO

Recurso assente em lei (Decreto nº 70.235/72, art. 34, c/c a Lei nº 8.748, de 09/12/93, arts. 1º e 3º, inciso I), dele tomo conhecimento.

Deixo de tomar conhecimento, por perda de objeto, do recurso de ofício interposto pela e. Primeira Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro - RJ, contra o Acórdão nº 7.777, de 09/06/2005, que exonerou parcela da exigência tributária constituída contra a interessada, visto que os julgadores de primeiro grau concluíram que a receita a título de res sperata deveria ser reconhecida integralmente por ocasião da inauguração do centro comercial.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário e, não tomar conhecimento do recurso ex officio por perda de objeto.


JOSÉ RICARDO DA SILVA

Voto Vencedor

Conselheiro CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO,

Consta da autuação as seguintes informações da autoridade fiscal, sobre os fatos e direito aplicável:

O contribuinte fez em 1996 uma incorporação de um shopping composto de salas e lojas. As salas foram postas à venda e as lojas alugadas.

Nos contratos de locação de espaço comercial constam, além do valor do aluguel, que o inquilino deverá pagar uma quantia ajustada para poder usufruir do direito de participar da estrutura organizacional do shopping, pelo tempo de duração da loja. Essa cláusula contratual tem o título de Res Sperata (Capítulo VI, item 2 do contrato em anexo fl. 72).

Nesses contratos, no item 2.15 (fl. 74), está escrito que qualquer atraso em uma das parcelas de Res Sperata implica o vencimento das demais, incondicionalmente. No item 2.16 reza que, a critério da Empreendedora (Barra Bonita), quando houver caso de inadimplemento contratual do lojista, poderá ser resolvido o contrato, perdendo o locador toda a quantia já paga. Não há previsão contratual de devolução das quantias pagas. Nota-se que a natureza da Res Sperata não se confunde com a da receita da locação e não está a ela vinculada. Trata-se de venda de direito imaterial, de direito a lucro advindo das condições oferecidas pela empreendedora ao lojista.

...

Por falta de determinação expressa da legislação, a receita proveniente da cessão de direito de participação no shopping paga pelo lojista, a título de Res Sperata, deve ser reconhecida, independentemente de seu recebimento, no momento de sua contratação.

O contribuinte não observou o regime de competência referente aos contratos com cláusula de Res Sperata, tendo consignado esses valores em conta de Receita Diferida de Exercícios Futuros – Receita Diferida s/ Res Sperata (lojas) (fl. 306). Essa receita diferida só começou a ser oferecida à tributação após o funcionamento das lojas no shopping, portanto, a partir de novembro de 1997 é que começaram a ser rateadas pelo prazo de vigência do contrato de locação e começaram a ser efetivadas como receita, conforme cópia do Razão em anexo (fls. 307/308) e resposta do contribuinte (fl. 65).

Assim, pelas características do próprio contrato celebrado pelo contribuinte onde fica claramente evidenciada a venda de



serviços estruturais e conjunturais do shopping, sem vínculo com o contrato de locação, irrevogável e irretratável, com quantia certa ajustada, sem condição suspensiva, esta Fiscalização não encontrou previsão legal que fulcrasse o diferimento, pelo prazo dos contratos de locação dessas receitas.

Portanto, não há como aceitar o diferimento dessa receita que se configura como venda de serviços futuros e muito menos rateá-la pelo prazo de locação de um bem que nem existia na época do compromisso contratual, tanto que no próprio contrato há desvinculação explícita com o contrato de aluguel.

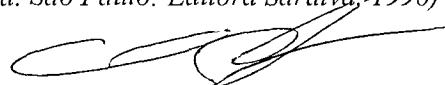
Consta do voto vencido, no julgamento na DRJ, as seguintes definições sobre o contrato objeto do lançamento:

Contudo, mesmo entendendo-se o contrato celebrado entre lojistas e o empreendedor de um shopping center como um contrato locativo especial, uma vez que criaria uma relação locatícia especial, não se pode conceber que a res sperata tenha a natureza de locação, até mesmo porque a loja, que seria objeto da locação ainda não existe.

No entender de Maria Helena Diniz, trata-se de “um contrato a título de direito de reserva da localização (res sperata) com o futuro lojista, que pagará certa quantia periódica durante a fase de construção..... Tal avença não se confunde com o contrato que terá vigência após a construção do shopping center, para fins de atividade comercial.” (DINIZ, Maria Helena. Lei de Locações de Imóveis Urbanos Comentada. 4ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1997. p. 228)

A res sperata distingue-se também das chamadas luvas, uma vez que estas correspondem à soma paga pelo locatário ao locador, na locação comercial, pela valorização do local, acrescendo-lhe o valor original. Já aquela é o pagamento antecipado feito pelo futuro lojista ao empreendedor como retribuição pelos estudos técnicos procedidos pelo empreendedor e como garantia de reserva de espaço e direito de participar da estrutura organizacional do shopping center.

Vale mais uma vez o ensinamento de Maria Helena Diniz : “A moldura do contrato de locação não é idônea para garantir a relação entre o empreendedor, o shopping e o lojista. Este contrai obrigações que não são próprias de um locatário. Antes da entrega da loja, os lojistas terão o ônus de pagar uma quantia, que não será certamente “luvas”, visto que não há ainda contrato de locação. Trata-se de uma quantia paga a título de reserva ou de garantia, devida na fase de construção do empreendimento e também quando já está concluído e em funcionamento”. (DINIZ, Maria Helena. Tratado Teórico e Prático dos Contratos. 2ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1996)



O litígio versa sobre a identificação do correto momento em que os ingressos obtidos em decorrência do contrato de *res sperata* devem ser considerados receitas e devem ser oferecidos à tributação.

Conforme bem esclarece a DRJ, a *res sperata* não se confunde com luvas e nem com locação, tendo natureza jurídica própria. Portanto, não há razão para vincular o reconhecimento dos ingressos decorrentes do contrato de *res sperata* ao momento do reconhecimento das receitas de luvas ou de aluguel.

Conforme já informado pelo fiscal autuante, os ingressos devem ser considerados como receitas e devem ser tributados na medida em que os contratos forem assinados. Está é a regra geral de reconhecimento de receita por competência. Tal regra geral só é afastada quando existe regra específica.

De fato em algumas situações o legislador criou regras específicas, quer reconhecendo a receita pelo regime de caixa, quer diferindo sua tributação para o futuro ou para momento em que melhor acompanhe os custos e despesas a ela vinculados. No entanto, não há qualquer regra específica que desloque o momento em que os ingressos decorrentes do contrato de *res sperata* devam ser reconhecidos. Dessarte, eles devem ser reconhecidos no momento de sua assinatura, mesmo que só sejam recebidos mensalmente, nos meses seguintes.

Ademais, não há nas características do contrato nada que faça supor que o reconhecimento do ingresso dele decorrente, como receita, deva ser feito em momento posterior a sua assinatura. Muito menos que o reconhecimento deva ser ao longo do contrato de locação.

Por estas razões, voto por dar provimento ao recurso de ofício e negar provimento ao recurso voluntário, para restabelecer a exigência como formalizada.



CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO,

1 TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no acórdão supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília, 15/03/2011

JOSÉ ANTONIO DA SILVA
Chefe de Equipe da 1ª Câmara do
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-MF

Ciência

Data: ____/____/____

Nome:
Procurador(a) da Fazenda Nacional

Encaminhamento da PFN:

- apenas com ciência;
- com Recurso Especial;
- com Embargos de Declaração;
- _____.