

FGV DIREITO SP
MESTRADO PROFISSIONAL
DIREITO TRIBUTÁRIO
TURMA 4 - 2016

ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DO CONTRATO DE *SHOPPING CENTER*

PROJETO DE DISSERTAÇÃO DE MESTRADO, DIRECIONADA AO
MESTRADO PROFISSIONAL DA FGV DIREITO SP
ORIENTADORA: NARA CRISTINA TAKEDA TAGA

CARLOS EDUARDO MAKOUL GASPERIN

SÃO PAULO
2016

1. Tema, contexto e delimitação de escopo

A presente pesquisa terá como foco analisar alguns aspectos tributários que envolvem os contratos de *shopping center* (SC), mais especificamente focando-se no rateio de determinadas despesas entre empreendedor e lojistas. Em outras palavras, buscar-se-á investigar quais os limites tributários do art. 54 da Lei 8245/91 que deu tratamento específico às locações naqueles centros de compras para ao final tecer comentários e recomendações práticas que possam contribuir com a formatação desse modelo de negócio a evitar ou mitigar problemas tributários.

Como se verá, é praxe nesse tipo de negócio que os intervenientes, em especial os lojistas, sejam instados a contribuir com valores destinados ao rateio de despesas voltadas à manutenção das áreas comuns (os chamados “encargos comuns”) e às ações de *marketing* inerentes aos SC (conhecidos como “fundos de promoções”). A questão está na qualificação jurídico-tributária desses valores.

A prática recente nos tem revelado que Receita Federal do Brasil (RFB) em alguns procedimentos fiscais têm pretendido imputar parte desses valores ou a sua totalidade como receita indireta de alguns dos intervenientes desse negócio jurídico em específico – como do empreendedor ou até mesmo do administrador. Ademais, ao longo dos últimos anos aquele órgão exarou alguns posicionamentos oficiais em questões conexas que podem vir a impactar a qualificação tributária dessas quantias e merecem uma cuidadosa análise.

Tal estudo, compreenderá, como não poderia deixar de ser, uma breve análise da natureza jurídica dos *shoppings centers* e as relações jurídicas que envolvem os seus intervenientes, bem como algumas das principais práticas e dados desse mercado específico. Entretanto, essa análise descritiva prévia será feita na medida essencial e necessária para suportar as proposições de cunho prático que se pretende fazer ao final desse trabalho, as quais devem ser o foco central da pesquisa a ser elaborada no âmbito do Mestrado Profissional em Direito.

Da mesma forma, aspectos e discussões teóricas que envolvam o contrato de *shopping center* ou elementos tributários que permeiem o estudo somente terão relevância na medida em que contribuirão para as proposições finais da pesquisa, não sendo o propósito desse estudo fazer digressões teóricas aprofundadas sobre discussões doutrinárias e teóricas a esse respeito.

2. Modelo de pesquisa

O trabalho será uma reflexão sobre as práticas jurídicas desenvolvidas nos negócios de *shopping center*, voltado à recomendações práticas de cunho tributário, embasadas em fundamentos doutrinários e jurisprudências essenciais ao propósito.

Ao final o presente estudo, com base nas análises realizadas e conclusões adotadas, pretender-se-á fornecer ao mercado algumas condutas para minimizar determinados riscos tributários existentes nas operações em comento.

3. Problemas e questões a serem enfrentados

Tem-se percebido que há uma dificuldade em se compreender a natureza jurídica dos *shoppings centers* o que tem levado a consequências tributárias relevantes. Tem sido assim, em especial, com a divisão de encargos entre locador e locatário permitida pela legislação civil, mas que sob a ótica fiscal vem sendo entendidas como recebimento indireta de receitas de alguns dos intervenientes desse negócio jurídico.

Dessa situação surge o problema principal que a presente pesquisa visará a solucionar e que pode ser resumido na seguinte indagação: “As ‘despesas/encargos comuns’ e os aportes aos ‘fundos de promoções/marketings’ dos *shopping centers* pagos pelos lojistas/locatários podem ser imputados como receitas tributáveis do empreendedor e/ou do administrador? Qual o limite tributário da autorização posta no art. 54 da Lei 8245/91?”

Para apresentar uma solução adequada à compatibilização da autorização da legislação privada com os limites atinentes ao regramento tributário – principalmente no que tange à tributação da renda – algumas questões serão objeto da pesquisa:

Qual a origem histórica e função pensada para os *shopping centers*?

Quais as características básicas do negócio?

Qual a natureza jurídica do negócio de *shoppings centers*?

As locações havidas em *shoppings centers* se assemelham as meras locações de lojas/salas comerciais a atrair o entendimento da SC COSIT 38/2014?

Quais os seus principais intervenientes, suas atividades e fontes de receita?

Qual o conceito tributário de receita, custo e despesa?

Qual a natureza jurídica dos encargos comuns e dos recursos destinados aos fundos de promoções para fins tributários? São despesas/custos do empreendimento ou receitas do

administrador ou empreendedor? Quais seus requisitos de validade para fins tributários?
Há medidas práticas que podem reduzir riscos de questionamentos tributários sobre a natureza jurídico-tributária dos encargos supramencionados?

4. Justificativa de relevância prática e do potencial inovador

Segundo dados divulgados pela Associação Brasileira de Shopping Centers (ABRASCE) o setor é altamente representativo na economia nacional. Atualmente existem no país mais de 550 *shoppings* que geram cerca de um milhão de empregos e um faturamento anual de R\$ 157,9 bilhões (ou 19% do montante faturado pelo varejo nacional) e por onde passam mais de 430 milhões de pessoas por mês.¹ Diferentemente do que se pode pensar, em sensu realizado nos anos de 2014-2015 aquela associação constatou um movimento de desconcentração desses empreendimentos das capitais rumo às cidades do interior, aquecendo a economia local².

Tais números apenas demonstram a representatividade do setor e a necessidade de um olhar mais específico sobre os impactos tributários possíveis de se perceberem no emaranhado dessa imensidão econômica. Análise essa que não tem sido feita pela doutrina nacional. São raros os trabalhos existentes que tratam de questões tributárias advindas das relações havidas em *shoppings centers* (SC) e não o fazem com a profundidade necessária. As discussões são praticamente voltadas às relações privadas existentes entre lojistas e o empreendedor, ficando a questão tributária relegada a breves passagens laterais em trabalhos mais amplos³.

Entretanto, como se verá ao longo do estudo a ser desenvolvido, na prática a fiscalização tributária vem se debruçando sobre essa atividade e a movimentação financeira nela existente gerando autuações que, em suma, questionam os impactos tributários desse modelo de negócio. Seja no âmbito da Receita Federal do Brasil (RFB)

¹ Dados disponíveis em: <http://abrasce.com.br/monitoramento> Acesso em: 08.05.2017.

² Cf. <http://abrasce.com.br/monitoramento/desempenho-da-industria> Acesso em: 08.05.2017.

³ Veja, por exemplo, o trabalho de Rodrigo de Freitas que trata dos SC como uma passagem em um estudo mais amplo sobre a tributação da renda no setor imobiliário como um todo: FREITAS, Rodrigo de. **Reconhecimento, Mensuração e Tributação da Renda no Setor Imobiliário**. 349 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2012.

Na mesma linha, conferir obra manualesca de José Eduardo Soares de Melo sobre tributação em determinadas relações contratuais: MELO, José Eduardo Soares de. **Contratos e Tributação**: noções fundamentais. São Paulo: Malheiros, 2015.

A própria entidade representativa do setor, a ABRASCE, divulga obra genérica que não dá a questão tributária o devido tratamento mais aprofundado, veja: ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE SHOPPING CENTERS. **Aspectos Jurídicos em shopping centers**. São Paulo, SP, 2011.

– foco da presente pesquisa⁴ -, seja das Delegacias Regionais de Julgamento (DRJ)⁵ daquele órgão, seja no próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)⁶.

Além disso, alguns posicionamentos exarados pela RFB podem causar impactos e devem ser analisados cuidadosamente. É o caso da Solução de Consulta COSIT 38/2014 vinculada aos contratos de locação e que define o entendimento do órgão quanto a abrangência do conceito de receita de aluguel – incluindo, aí, inclusive, alguns elementos tradicionalmente entendidos como despesas – e que pode ter impacto considerável nas relações tributárias decorrentes dos contratos de SC. Outro posicionamento diz respeito à tributação do “fundo de publicidade” nos contratos de franquia, constante na Solução de Consulta 114/2012 (SRRF10/Disit), e que também pode impactar o modelo de negócios aqui estudado.

Diante de tal situação, não pode a doutrina nacional ficar alheia ao debate que vem sendo formado no campo prático por impulso das autoridades tributárias. É esse vácuo que a presente pesquisa pretende preencher. Ou seja, contribuir para o desenvolvimento doutrinário da questão, mas, também e principalmente, para a melhor compreensão do setor no intuito de orientar os intervenientes para uma adequada interpretação e cumprimento do regramento tributário que impactam a suas atividades, inclusive na formatação do próprio modelo de negócios.

Para se ter uma ideia da magnitude que os encargos comuns e os valores destinados aos fundos de promoção representam para o setor pega-se, por exemplo, as Demonstrações Financeiras de um dos maiores *players* do ramo nas quais é possível perceber que tais quantias representaram mais de 40% (R\$ 48,978 milhões) de todos os custos (R\$ 112,571 milhões) incorridos por aquela companhia no ano de 2016 e 15% de

⁴ Apesar do foco principal da pesquisa ser os impactos na tributação da renda e da receita – afeta à competência federa - - originada da qualificação jurídica dos encargos comuns e fundos de promoções recolhido dos lojistas no âmbito dos SC. As conclusões do estudo causarão impactos na adequada exigência de outros tributos que podem gravar essa atividade. Apenas a título de curiosidade, a prática aponta que algumas administrações municipais passaram a, por exemplo, tratar as áreas do SC e do seu estacionamento como empreendimentos distintos para fins de valoração e cobrança de IPTU como se áreas comerciais diferentes fossem. Outrossim, a imputação de determinadas despesas como receitas indiretas da administradora, por exemplo, pode ter o condão de inflar a base de cálculo do ISS. Tais questionamentos de âmbito municipal passam, essencialmente, pela definição da natureza jurídico-tributária dos *shopping centers* e das receitas e despesas ali geradas, o que será objeto dessa pesquisa a demonstrar o seu amplo campo de alcance.

⁵ Como se sabe, as decisões proferidas pelas DRJs não são publicadas em sua íntegra o que acaba por limitar a pesquisa nesse órgão. Contudo, a partir de algumas redações de ementas de julgados é possível perceber que o tema dos SC tem sido objeto de análise pelas turmas de julgamento daquelas Delegacias especializadas. Cf. Acórdãos n.º. 11-55064 (DRJ/REC, DOU 23/02/2017) e 14-50012 (DRJ/POR, DOU 25/04/2014)

⁶ No âmbito do CARF veja, p. ex, as seguintes decisões que analisaram e debateram a natureza jurídica dos SC e os impactos tributários daí advindos, inclusive quanto às despesas existentes nesses centros de compras. Acórdãos n.º.: 1201-001.555 (DOU 09/03/2017); 1201-001.541 (DOU 14/02/2017); 1202-001.071 (DOU 24/09/2015); CSRF/01-06.052 (DOU 02/09/2009) e 1201-00104 (DOU 1706/2009)

todas as despesas daquele mesmo período, além de representarem fator relevante para formação do “custo de ocupação como % de vendas”, que é um dos indicadores levados em consideração pelos lojistas que pretendem se instalar naquele centro comercial e aponta para a competitividade daquele empreendedor⁷.

Ora, é evidente o impacto tributário que haverá a depender do tratamento dado a esses valores que são representativos para o modelo de negócios vigente para o setor. Vale dizer: se tais valores forem entendidos como receitas indiretas de determinado agente interveniente (seja ele administrador ou empreendedor) haverá um impacto considerável no custo e na modelagem de empreendimentos dessa natureza.

Desta feita, não é possível que o debate seja travado apenas no campo prático por impulso das autoridades fiscais sem que haja uma contribuição maior da academia ao debate, o que se pretende fazer tanto por meio de referenciais teóricos como, também, pela apresentação de recomendações práticas que ajudem na melhor configuração do modelo de negócios analisado visando a redução de impactos tributários.

O potencial inovador do estudo é patente haja vista que não há no mercado material específico sobre o tema a ser tratado que possa orientar os agentes envolvidos nesse setor importante da economia.

5. Fontes de pesquisa e métodos de investigação

A pesquisa exploratória de prática jurídica demanda, basicamente, a utilização do método monográfico de investigação e a análise dos dados disponíveis do mercado, da legislação que regulamenta os institutos investigados, a pesquisa do entendimento doutrinário sobre o tema e, eventualmente, caso existam, a análise de julgados que tenham sido proferidos tratando do assunto objeto de análise e que impactam, diretamente, na ação prática dos atores do setor analisado.

Tendo em vista a intenção prospectiva e propositiva do estudo, poderá ser feito uso do disposto na Lei 12.527/2011 para obtenções de dados do mercado junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil, bem como a realização de entrevistas/consultas com *players* reconhecidos do setor (representantes de empresas como, por exemplo, BR MALLS, Iguatemi, Multiplan, CCP, etc.) para a coleta de informações e preocupações relevantes acerca do tema da pesquisa.

⁷ Cf. o Relatório de Resultados do 4º Trimestre da BRMALLS disponível em: <<file:///C:/Users/Carlos/Downloads/Release%204T16%20PTFinal.pdf>> Acesso em 08.05.2017.

6. Familiaridade com o objeto, acessibilidade de informações e envolvimento pessoal

Cumpra esclarecer de antemão que o estudo a ser desenvolvido não realiza defesa de interesses ocultos. É fruto exclusivo de inquietações advindas da atuação profissional desenvolvida ao longo dos últimos anos que, em determinadas situações, exigiu que o pesquisador se deparasse com objeto de pesquisa.

Saliente-se, ainda, que as informações necessárias (acima listadas) para o desenvolvimento da pesquisa pretendida são de acesso relativamente fácil, pois são, na maioria das vezes, públicas.

8. Literatura especializada e obras de referência

As seguintes obras compõem a literatura especializada sobre o tema e as obras de referência que foram preliminarmente selecionadas:

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE SHOPPING CENTERS. **Aspectos Jurídicos em shopping centers**. São Paulo, SP, 2011.

BALDIN, José Roberto Barsotti. **A evolução do capital imobiliário nacional no setor de shopping centers a partir de 1980**. 154 f. Tese (Doutorado em História). Universidade de São Paulo. São Paulo, 2012;

BARCELLOS, Rodrigo Arantes. **O Contrato de Shopping Center e os Contratos Atípicos Interempresariais**. São Paulo: Atlas, 2009.

BESSONE, Darcy. Problemas Jurídicos do “Shopping Center”. **Revista dos Tribunais**. Ano 79. Volume 660. Out/90. São Paulo: RT, 1990;

BRANCO, Carlos Eduardo Castello, *et al.* **Setor de shopping center no Brasil: evolução recente e perspectivas**. BNDES Setorial n.26. Rio de Janeiro, 2007.

DINIZ, Maria Helena. **Tratado Teórico e Prático dos Contratos**. Volume 3. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

EAGLE, Steven J. Shopping Center Control: the developer besieged. **Journal of Urban Law**. 51 v. issue 4. University of Detroit. 1973-1974. p. 585-647;

FRANCO, Antonio Celso Pinheiro; FRANCO José Roberto Pinheiro. Existência de Condomínio Especial em Shopping Center e sua Personalidade Jurídica. In: DIPP, Ricardo Dipp; JACOMINO, Sérgio (orgs.). **Doutrinas Essenciais de Direito Registral**. Vol. 4. 1ª ed. São Paulo: RT, 2011;

FREITAS, Rodrigo de. **Reconhecimento, Mensuração e Tributação da Renda no Setor Imobiliário**. 349 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2012;

GERSHENSON, Andrea Sirotsky. **Contrato de Locação em Shopping Center**. 114 f. Dissertação (Mestrado em Direito Civil). Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2014;

GOMES, Orlando. Traços do perfil jurídico de um “shopping center”. in: **Revista dos Tribunais**. Ano 72. Volume 576. out/83. São Paulo: RT, 1983;

LEAL, Larissa Maria de Moraes. Notas sobre o Empreendimento do Shopping Center – A questão do *tenat mix* e da cláusula de raio e seus efeitos no campo das relações empresariais e das relações de consumo. **Revista de Direito Civil Contemporâneo**. Vol. 2. Jan-mar/2015. p. 137-154;

LIMA FILHO, Alberto de Oliveira. Shopping Centers como Novos Sistemas de Operação Varejistas. **RAE-Revista de Administração de Empresas**. Vol. 9. N. 2, abr-jun 1969.

MARTINS, Natanael. A Lei nº 12.973/2014 e o Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas. In: RODRIGUES, Daniele Souto; _____. **Tributação Atual da Renda**. São Paulo: Noeses, 2015;

MARTINS, Ricardo Lacaz. **Tributação da Renda Imobiliária**. São Paulo: Quartier Latin, 2011;

MINATEL, José Antônio. **Conteúdo do Conceito de Receita: e regime jurídico para sua tributação**. São Paulo: MP Editora, 2005;

MONTEIRO, Washington Barros. “Shopping Centers”. in: **Revista dos Tribunais**. Ano 73. Volume 580. fev/84. São Paulo: RT, 1984;

MUNHOZ, Rodrigo E. Novo conceito de receita – A Norma de Procedimento de Contabilidade (“NCPC”) 14. In: VIEIRA, Marcelo Lima; CARMIGNANI, Zabetta Macarini; BIZARRO, André Renato (coords.). **Lei 12.973/14. Novo Marco Tributário: Padrões Internacionais de Contabilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015;

NERY JUNIOR, Nelson. A aplicação da boa-fé nos contratos de shopping center. A questão da “res sperata”. **Revista de Direito Privado**. Vol. 62. Abr-jun/2015. p. 119-128.

NOGUEIRA, Ana Carolina del Picchia de Araújo. **Shopping center e a locação predial urbana**. 146 f. Dissertação (Mestrado em Direito Civil). Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2014;

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2008;

_____. Reconhecimento de Receitas – Questões Tributárias Importantes (um Nova Noção de Disponibilidade Econômica?). in: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES,

Alexsandro Broedel. **Controvérsias Jurídico-Contábeis** (Aproximações e Distanciamentos). 3º volume. São Paulo: Dialética, 2012;

PEREIRA, Caio Mário da Silva. “Shopping Centers” – organização econômica e disciplina jurídica. in: **Revista dos Tribunais**. Ano 73. Volume 580. fev/84. São Paulo: RT, 1984;

PINTO, Dinah Sonia Renault. **Shopping Center**: uma nova era empresarial. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992;

PINTO, Roberto Wilson Renault; OLIVEIRA, Fernando A. Albino de (coords.). **Shopping Centers** (questões jurídicas). São Paulo: Saraiva, 1991;

POLIZELLI, Victor Borges. **O Princípio da Realização da Renda**: Reconhecimento de Receitas e Despesas para Fins do IRPJ. São Paulo: Quartier Latin, IBDT, 2012;

PUGLIESE, Roberto J. *Time Sharing, Flat Service, Apart Hotel, Shopping Center, Condomínios e Loteamentos Fechados* – expressões modernas do direito de propriedade. **Revista dos Tribunais**. Ano 85. Volume 733. Nov/96. São Paulo: RT, 1996. p. 733-762.

REQUIÃO, Rubens. Considerações jurídicas sobre os Centros Comerciais (“Shopping Centers”) no Brasil. in: **Revista dos Tribunais**. Ano 72. Volume 571. mai/83. São Paulo: RT, 1983;

SANTOS, Claudio. A Locação de Espaço em “Shopping Centers”. **Revista dos Tribunais**. Ano 81. Volume 680. Jun/92. São Paulo: RT, 1992;

TAMBARA, Isabelle Milla. **Organização Jurídica dos Shopping Centers como Instrumento de Desenvolvimento da Sociedade de Consumo no Brasil**. 132f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Socioambiental). Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Curitiba, 2015;

VILHENA, Felipe Barra Freitas. **Aspectos relevantes dos contratos de shopping center**. 103 f. Dissertação (Mestrado em Direito Civil). Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2014;

9. Sumário preliminar

1. INTRODUÇÃO

2. BREVE ANÁLISE SOBRE O MODELO BÁSICO DO NEGÓCIO

2.1. Origem Histórica

2.2. Desenvolvendo o empreendimento

2.3. Sujeitos envolvidos

2.3.1. Empreendedor/desenvolvedor

2.3.2. Administrador

- 2.3.3. Comercializador
- 2.3.4. Lojistas
- 2.3.5. Associação dos Lojistas

2.4. A Malha Contratual envolvida

- 2.4.1. Regimento Interno
- 2.4.2. Contratos de Locações – principais cláusulas
 - 2.4.2.1. Modalidades de aluguéis
 - 2.4.2.2. Coeficiente de Rateio de Despesas
 - 2.4.2.3. A cláusula de não concorrência
 - 2.4.2.4. Controle de atividades do locatário
- 2.4.3. Convenção ou Normas Gerais

2.5 – Os principais fluxos financeiros existentes

- 2.5.1. Positivos
 - 2.5.1.1 Aluguéis
 - 2.5.1.2 Taxa de Administração
 - 2.5.1.3 Taxa de comercialização
- 2.5.2. Negativos
 - 2.5.2.1. Encargos Comuns
 - 2.5.2.2. Fundo de Promoção
 - 2.5.2.3. Despesas de lojas desocupadas

3 – SHOPPING CENTER: NATUREZA JURÍDICA DO MODELO ANALISADO

- 3.1. *Tenant Mix*: conceito essencial
- 3.2. Condomínio especial e o fundo de comércio secundário
- 3.3. Locação em Shopping Center x Locação de Estabelecimento ou em Centros Comerciais – interpretando o art. 54 da Lei 8245/91

4 – TRATAMENTO JURÍDICO TRIBUTÁRIO DO SC: ENCARGOS COMUNS E CONTRIBUIÇÕES AO FUNDO DE PROMOÇÃO –

- 4.1. Os limites jurídico-tributários do art. 54 da Lei 8245/91
- 4.2. O conceito de receita, despesa e custo para fins tributários
- 4.3. Qualificação tributária possível dos encargos comuns e do fundo de promoção – requisitos
- 4.4. Inaplicabilidade da Solução de Consulta COSIT 38/2014 e da Solução de Consulta 114/2012-SSRF10/Disit

5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES PRÁTICAS

5.1. Conclusões sobre os aspectos tributários do contrato de Shopping Center

5.2. Recomendações tributárias face ao resultado da pesquisa

5.1. Para o empreendedor

5.2. Para o administrador

5.3. Para o lojista

10. Cronograma com estimativa de horas

Atividade	2018								H
	5	6	7	8	9	10	11	12	
[Leitura da bibliografia]	■	■	■						[90]
[Leitura de julgados]			■						[10]
[Redação Preliminar]				■	■				[60]
[Conclusão da redação]						■			[15]
[Revisão]						■			[15]
[Depósito]							■		[190]