



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10830.006896/96-18

Recurso nº. : 136.046

Matéria : IRF – ANO: 1993

Recorrente : CURSO CIDADE DE CAMPINAS LTDA.

Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP

Sessão de : 16 DE SETEMBRO DE 2004

Acórdão nº. : 102-46.484

IRRF – ALUGUEL – BENFEITORIAS – São também considerados aluguel as benfeitorias e quaisquer melhoramentos realizados no bem locado e as despesas para preservação dos direitos cedidos, se, de acordo com o contrato, fizerem parte da compensação pelo uso do bem ou direito.

NORMAS PROCESSUAIS - PRECLUSÃO - O Conselho de Contribuintes não possui competência originária. Os recursos voluntário e de ofício objetivam, sempre, a reapreciação de questões postas ao juízo das Delegacias de Julgamento da Receita Federal. Peça recursal contendo matéria não incluída na impugnação evidencia ofensa aos artigos 16, inciso III, e 17 do Decreto nº 70235/72.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CURSO CIDADE DE CAMPINAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 28 JAN 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NAURY FRAGOSO TANAKA, LEONARDO HENRIQUE MAGALAÃES DE OLIVEIRA, JOSÉ OLESKOVICZ, EZIO GIOBATTA BERNARDINIS, GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ e ROBERTA DE AZEREDO FERREIRA PAGETTI (SUPLENTE CONVOCADA). Ausente, justificadamente, a Conselheira MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº.: 10830.006896/96-18

Acórdão nº.: 102-46.484

Recurso nº.: 136.046

Recorrente: CURSO CIDADE DE CAMPINAS LTDA.

R E L A T Ó R I O

Trata-se de Recurso Voluntário interposto para reforma do Acórdão DRJ/CPS nº 2.226, de 16/09/2002 (fls. 63/69), que julgou, por unanimidade de votos, procedente o Auto de Infração às fls. 01/05, decorrente da falta de recolhimento do IRRF sobre a parte do aluguel pago em construção, consoante Termo de Verificação Fiscal e Demonstrativo de Apuração às fls. 07/09. O referido Acórdão reduziu o percentual da multa de ofício de 100% para 75%, ex vi do disposto em seu art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 27/12/1996 (DOU de 30/12/1996), bem como no inciso I do Ato Declaratório Normativo COSIT nº 1, de 07/01/1997, combinado com o art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

A Decisão recorrida foi ementada nos seguintes termos:

“Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

Data do fato gerador: 12/01/1993, 11/02/1993, 11/03/1993.

Ementa: ALUGUEL - BENFEITORIAS - São considerados como aluguel, compondo, portanto, a base de cálculo do imposto de renda retido na fonte, os valores decorrentes de benfeitorias realizadas no imóvel locado, às expensas da locatária, pessoa jurídica, em cumprimento a obrigação contratual, não reembolsadas pelo locador, pessoa física.

Lançamento Procedente.”

Às fls. 80/83, consta que o MM. Juiz Federal substituto da 7ª Vara Federal, da 5ª Subseção Judiciária de Campinas, concedeu medida liminar à Recorrente (Mandado de Segurança – Processo nº 2003.61.05.005474-2), para que o prazo para apresentação do Recurso Voluntário só tenha fluência a partir da data em



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº.: 10830.006896/96-18

Acórdão nº.: 102-46.484

que as Impetrantes recebessem as cópias dos autos deste processo administrativo. Tal fato ocorreu em 15/04/2003 (fls. 77). Assim, poderia o Recorrente ter apresentado o presente Recurso até 15/05/2003.

Em sua peça recursal, recepcionada pela DRF Campinas em 22/04/2003 (fls. 93/102), a Recorrente aduz que a fiscalização e a Junta de Julgamento interpretaram erroneamente as cláusulas a que se referem, mormente a cláusula 6^a, do contrato original (fls. 13/19), pois ela não se refere a construções que digam respeito a compensação ou complementação do valor locatício, mas a condição de locação, ou seja, a locatária só poderia utilizar o imóvel e nele realizar benfeitorias ou acessões, desde que destinadas à instalação e funcionamento de estabelecimento de ensino, sem direito a qualquer indenização ao final da locação. Na cláusula 9^a, o locador reserva-se o direito de, ao final da locação, obrigar a locatária a desfaze-las. Essas circunstâncias constam do contrato atual, vigente até fevereiro de 2008, firmado com o CCC – Centro de Ciência e Cultura, sucessora da Recorrente (cláusulas 1^a e 7^a, § 2º).

Transcreve o artigo 23 da Lei nº 4.506, de 1964, e doutrina do emérito José Luiz Bulhões Pedreira, para concluir que é indispensável que o locatário tenha-se obrigado a efetuar essas despesas como parte da compensação pelo uso do bem ou direito. Salvo nessa hipótese, as benfeitorias ou melhorias feitas pelo locatário não constituem aluguel para o locador.

Argumenta também que a partir do ano base de 1989 o regime de tributação das pessoas físicas passou a ser financeiro e não de competência, vale dizer, o tributo, inclusive quando retido na fonte, passou a incidir sobre os rendimentos economicamente disponibilizados ou pagos ao beneficiário, como preleciona Noé Winkler e determinam a Lei 8.314/90, artigos 3º e 4º, a Lei 8.383/91, art. 5º, e a IN SRF 02/93, art. 5º § 2º.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10830.006896/96-18

Acórdão nº. : 102-46.484

“Ad argumentandum”, analisa que só no final da avenca locatícia poderia o locador dispor ou fluir das benfeitorias, momento a partir do qual se poderia exigir o imposto de renda, pois só nesse momento disporia ele, econômica e juridicamente, dessas benfeitorias. Lembra que as construções realizadas podem ser demolidas ao final da locação, a critério exclusivamente do locador e às custas da Recorrente, de sorte que jamais ingressariam no patrimônio daquele. A disponibilidade de renda é a faculdade de utilizá-la prontamente (disponibilidade econômica), ao passo que a aquisição do direito de receber a renda (disponibilidade jurídica), embora ainda não corresponda à aquisição do poder de utilização, limita-se em configurar uma faculdade de obtê-la. No caso em tela, argui que não ocorre nem uma coisa nem outra, não havendo razão legal ou jurídica para a pretensão fiscal.

Por fim, pugna pela inconstitucionalidade da aplicação da taxa SELIC para fins tributários. Cita entendimento doutrinário e jurisprudencial nesse sentido.

Arrolamento de bens às fls. 320/352.

Consta à fl. 416-verso, Termo de Juntada de Documento datado de 15/03/2004 – razões aditivas ao recurso originalmente protocolizado (fls. 420 a 424) – **com fundamento no artigo 18, § 7º do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes**, aprovado pela Portaria MF nº 55/98, onde requer seja a responsabilidade tributária imputada ao locador, real beneficiário dos rendimentos, consoante orientação do Parecer Normativo COSIT n 01, de 2002.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº.: 10830.006896/96-18
Acórdão nº.: 102-46.484

V O T O

Conselheiro JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Relator

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

A obrigação tributária em exame decorre da incidência prevista no artigo 33, inciso IV, do Regulamento do Imposto de Renda de 1980, reproduzido como art. 53 nos Regulamentos posteriores, de 1994 e 1999:

"Art. 53. Serão também considerados como aluguéis ou royalties todas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos, (...), tais como (Leis nºs 4.506/64, art. 23, e 7.713/88, art. 3º, § 4º):

(...)

IV- as benfeitorias e quaisquer melhoramentos realizados no bem locado e as despesas para preservação dos direitos cedidos, se, de acordo com o contrato, fizerem parte da compensação pelo uso do bem ou direito;"

Examinando-se o Contrato de Locação, às fls. 13 a 19, constata-se o acerto da Decisão a quo (fls. 63/69) em julgar procedente o Auto de Infração às fls. 01/05, pois as benfeitorias introduzidas no terreno passaram a pertencer, de pleno direito ao locador, desde o momento em que foram efetuadas. Tal circunstância afasta a alegação da Recorrente de que só haveria a disponibilidade econômica ao final da locação. Nos meses em que a Locatária aplicou os recursos em benfeitorias, o Locador obteve acréscimo patrimonial, fato gerador do imposto de renda (artigo 43 do CTN).

Com efeito, nos termos da cláusula 6ª, a Locatária se obrigou a construir um prédio em alvenaria ou similar, no prazo de três anos a contar de



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10830.006896/96-18

Acórdão nº. : 102-46.484

01/07/1988, data da assinatura do Contrato, destinado à instalação e funcionamento de estabelecimento de ensino, que não poderia ter área inferior a 1000 (mil) metros quadrados, sobre o qual o Locador tem direitos de propriedade, com todos os seus atributos, inclusive o de dispor. Os valores aplicados pela Locatária na referida construção, à toda evidência, aumentou o patrimônio do Locador, e juntamente com o valor locatício pactuado representa compensação pelo uso do bem, uma vez que se trata de obrigação da Locatária expressamente prevista no Contrato de Locação. A locação atual (Contrato às fls. 103 a 108) tem por objeto parte do imóvel construído anteriormente pela Locatária (e não mais o terreno), excluído o prédio do ginásio de esportes, considerado pelas partes como imóvel autônomo para fim de locação.

A disponibilidade econômica e jurídica sobre as benfeitorias encontrase perfeitamente caracterizados nas cláusulas 13^a e 14^a:

"13^a) A Locatária facilita ao Locador, ou a seu representante, quando este entender conveniente, vistoriar ou examinar o imóvel, bem como não porá objeção alguma em mostrá-lo a qualquer possível comprador, sob pena de praticar infração contratual de natureza grave. O Locador, mesmo durante o prazo contratual poderá exigir obras de conservação no imóvel, a serem executadas pela Locatária, por sua conta, sob pena de infração, observada a natureza e peculiaridade do presente contrato, nos termos da lei.(grifei).

14^a) Na hipótese de alienação do imóvel, por qualquer meio ou forma, durante a vigência do presente contrato, fica o adquirente obrigado a respeitá-lo em todos os seus termos, cláusulas e condições ..." (grifei).

A remoção das benfeitorias, por conveniência do locador, consoante prevê a cláusula 9^a, não desfigura o direito do Locador sobre o imóvel construído. Qualquer pessoa pode dispor de um bem que lhe pertença da maneira que quiser (locar, alienar, demolir – às suas expensas ou de outrem). Não vislumbro qualquer restrição ao direito de propriedade do Locador sobre as benfeitorias construídas, que a



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº.: 10830.006896/96-18

Acórdão nº.: 102-46.484

ele passaram a pertencer, de pleno direito, ficando, por expressa disposição contratual, excluído o direito de indenização ou retenção em favor da Locatária.

Em sua peça recursal a Recorrente se debate ainda contra a utilização da taxa SELIC para fins tributários. Nas razões aditivas ao recurso originalmente protocolizado (fls. 420 a 424), também a Recorrente requer seja a responsabilidade tributária imputada ao locador, real beneficiário dos rendimentos, consoante orientação do Parecer Normativo COSIT n 01, de 2002.

Ocorre que tais matérias não foram descortinadas perante o Órgão julgador *a quo*. Esse procedimento constitui supressão de instância, pois traduz análise de matéria não submetida à apreciação do julgador *a quo*; e, ainda, ofensa aos dispositivos contidos nos artigos 16, III e 17 do Decreto n.º 70235/72¹. O exercício de um direito em momento posterior, inadequado, constitui preclusão processual².

Vale ressaltar que o Conselho de contribuintes não possui competência originária. Os recursos voluntário e de ofício objetivam sempre a reapreciação de questões postas ao juízo das Delegacias de Julgamento da Receita Federal.

Neste diapasão, tem sido a Jurisprudência desta Câmara, confira-se:

¹ Decreto n.º 70235, de 6 de março de 1972 - Art. 16. A impugnação mencionará:
(.....)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;(redação dada pelo art. 1 da Lei n.º 8.748/93).

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97).

² PRECLUSÃO - Do latim *praeclusio*, de *praecludere* (fechar, tolher, encerrar), entende-se o ato de encerrar ou de impedir que alguma coisa se faça ou prossiga. Indica propriamente a perda de determinada faculdade processual civil em razão de: a) não exercício dela na ordem legal; b) haver-se realizado uma atividade incompatível com esse exercício; c) já ter sido ela validamente exercitada. Representa, em última análise, a perda do exercício do ato processual que, por inércia, a parte não promove, no prazo legal ou judicial. SILVA, P.; FILHO, N.S.; ALVES, G.M. Vocabulário Jurídico, 2.^a Ed. Eletrônica, Forense, [2001?] CD ROM. Produzido por Jurid Publicações Eletrônicas.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº.: 10830.006896/96-18

Acórdão nº.: 102-46.484

“PRECLUSÃO - Matéria não argüida na impugnação quando se estabelece o litígio e vem a ser demandada apenas na petição recursal, constitui matéria preclusa da qual não toma conhecimento em respeito ao duplo grau de jurisdição a que está submetido o Processo Administrativo Fiscal. Recurso negado.” (Recurso nº 012959, 2ª Câmara, Processo nº 10580.005843/93-91, Sessão de 14/05/98, Relator José Clóvis Alves, Acórdão nº 102-43008, por unanimidade).

Ao discorrerem sobre o tema o ilustre Dr. Marcos Vinicius Neder e Dra. Maria Teresa Martinez López, *in Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado – Dialética – 2002*, afirmam:

“Em processo fiscal, a inicial e a impugnação fixam os limites da controvérsia, integrando o objeto da defesa e às afirmações contidas na petição inicial e na documentação que a acompanha. Se o contribuinte não contesta alguma exigência feita pelo Fisco, na fase da impugnação, não poderá mais contestá-la no recurso voluntário. A preclusão ocorre em relação à pretensão de impugnar ou recorrer à instância superior.(grifei) ”

“Na sistemática do processo administrativo fiscal, as discordâncias recursais não devem ser opostas contra o lançamento em si, mas contra as questões processuais e de mérito decididas em primeiro grau.” (grifei).

Em face ao exposto, voto por NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 16 de setembro de 2004.

JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS