



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18186.003132/2008-93
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.747 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de junho de 2023
Recorrente ALEXANDRE AKIO MOTONAGA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
Exercício: 2007

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOVAÇÃO NA LIDE.

Inova indevidamente os limites da lide a decisão de primeira instância que altera critérios jurídicos do lançamento, constatando-se que a motivação para a manutenção da exigência é diversa da motivação do lançamento em si.

PROVIMENTO AO MÉRITO SEM DECLARAÇÃO DE NULIDADE.

Há possibilidade de dar provimento no mérito ao recurso, sem declaração de nulidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, que negou provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho
- Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto (suplente convocado(a)), Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata o Auto **de Notificação de Lançamento**, relativa ao IRPF/2007, originado da omissão de rendimentos tributáveis da fonte pagadora Hotelinvest One Administração de Ativos Hoteleiros Ltda, a título de aluguéis recebidos da pessoa jurídica no valor de R\$ 11.068,60, com imposto retido na fonte no valor de R\$ 45,69.

O contribuinte, em sua **Impugnação**, contesta o lançamento alegando que os rendimentos considerados omitidos, segundo orientação da própria Receita Federal (Ato Declaratório Int. SRF 14/2004), são rendimentos não tributáveis, uma vez que é *sócio oculto* da sociedade.

Se na distribuição de lucros observa-se normas aplicáveis às pessoas jurídicas, os valores distribuídos pela sócia Hotelinvest constitui-se de *dividendos*, portanto, rendimentos não tributáveis. Alega que o próprio "Perguntas e Respostas 2007" na pergunta 226 orienta assim. Para comprovar a sua participação na Sociedade, o contribuinte junta documento, intitulado "Termo de Adesão à Sociedade em Conta de Participação Hotelinvest SCP Salvador Rio Vermelho".

No **Acórdão 17-52.807** – 5ª Turma da DRJ/SP2, em Sessão de 04/08/2011, julgou-se a impugnação improcedente.

Entendeu-se que o Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 14/2004 define em seu artigo 1º que no sistema de locação conjunta de unidades imobiliárias denominado de pool hoteleiro, constitui-se, independente de qualquer formalidade, Sociedade em Conta de Participação (SCP) com o objetivo de lucro comum, onde a administradora (empresa hoteleira) é a sócia ostensiva e os proprietários das unidades imobiliárias integrantes do pool são os sócios ocultos.

Sobre as normas aplicáveis às pessoas jurídicas, no que tange à distribuição de lucros, o art. 48, da Instrução Normativa SRF n. 09/1997, dispõe que os lucros e dividendos pagos a sócios não estão sujeitos ao imposto de renda.

Entretanto, a parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder ao valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto de renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais (IN 93/1997, art. 48, §8º).

O contribuinte, cientificado em 12/09/2019, interpôs **Recurso Voluntário** em 10/10/2019, em que aduz:

a) Inovação dos critérios jurídicos do lançamento ocorrido no julgamento de 1º grau, referente à não disponibilidade de lucro da sócia ostensiva como fundamento jurídico de decidir;

b) Os valores pagos por *pool hoteleiro* seguem as normas gerais aplicáveis, efetuados por pessoa jurídica aos seus sócios, hipótese de rendimentos não tributáveis.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Gomes Favacho
, Relator.

Admissibilidade

Cientificado em 12/09/2019, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 10/10/2019, portanto, tempestivamente.

Preliminar – Inovação na lide

O contribuinte aduz que, após trazer o Ato Declaratório Int. SRF 14/2004 e a fonte de consulta “Perguntas e Respostas 2007 – 226” como justificativas para declarar os valores como “Rendimento Não Tributável”, a DRJ apresenta a Instrução Normativa SRF n. 93/1997, inovando/aperfeiçoando a lide, o que ao final é causa de nulidade do lançamento.

Inicialmente, cabe considerar o que dispôs a DRJ, que afirma o que segue: inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação *nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei n. 7.713/1988*. Este artigo consta no enquadramento legal do lançamento (*arts. 1º a 3º e §§ da Lei n. 7.713/1988; arts. 1º a 3º da Lei n. 8.134/1990, arts. 1º e 15 da Lei n. 10.451/2002; arts. 49 a 53 do Decreto 3.000/1999 (RIR)*).

Vejamos a legislação citada no Enquadramento Legal:

Lei. 8.134/1990, arts. 1º a 3º - trata de *rendimentos percebidos por pessoas físicas*.

Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta lei.

Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.

Art. 3º O Imposto de Renda na Fonte, de que tratam os arts. 7º e 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, incidirá sobre os valores efetivamente pagos no mês.

Lei 10.451/2002, arts. 1º e 15 – trata de *tabelas progressivas sobre rendimentos de pessoas físicas*.

Art. 1º O Imposto de Renda incidente sobre os rendimentos de pessoas físicas será calculado de acordo com as seguintes tabelas progressivas mensal e anual, em reais:

Art. 15. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos, no caso dos arts. 1o e 2o, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1o de janeiro de 2002, observado o disposto no art. 1o da Lei no 9.887, de 7 de dezembro de 1999.

Decreto 3.000/1999 (RIR), arts. 49 a 53 – trata de *rendimento de aluguéis*.

Art. 49. São tributáveis os rendimentos decorrentes da ocupação, uso ou exploração de bens corpóreos, tais como (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, artigo 3º, Lei nº 4.506, de 1964, artigo 21, e Lei nº 7.713, de 1988, artigo 3º, § 4º):

I - aforamento, locação ou sublocação, arrendamento ou subarrendamento, direito de uso ou passagem de terrenos, seus acrescidos e benfeitorias, inclusive construções de qualquer natureza;

II - locação ou sublocação, arrendamento ou subarrendamento de pastos naturais ou artificiais, ou campos de invernada;

III - direito de uso ou aproveitamento de águas privadas ou de força hidráulica;

IV - direito de uso ou exploração de películas cinematográficas ou de videoteipe;

V - direito de uso ou exploração de outros bens móveis de qualquer natureza;

VI - direito de exploração de conjuntos industriais.

§ 1º Constitui rendimento tributável, na declaração de rendimentos, o equivalente a dez por cento do valor venal de imóvel cedido gratuitamente, ou do valor constante da guia do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU correspondente ao ano-calendário da declaração, ressalvado o disposto no inciso IX do artigo 39 (Lei nº 4.506, de 1964, artigo 23, inciso VI).

§ 2º Serão incluídos no valor recebido a título de aluguel os juros de mora, multas por rescisão de contrato de locação, e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento, inclusive atualização monetária.

Exclusões no Caso de Aluguel de Imóveis

Art. 50. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto, no caso de aluguéis de imóveis (Lei nº 7.739, de 16 de março de 1989, artigo 14):

I - o valor dos impostos, taxas e emolumentos incidentes sobre o bem que produzir o rendimento;

II - o aluguel pago pela locação de imóvel sublocado;

III - as despesas pagas para cobrança ou recebimento do rendimento;

IV - as despesas de condomínio.

Emissão de Recibo

Art. 51. É obrigatória a emissão de recibo ou documento equivalente no recebimento de rendimentos da locação de bens móveis ou imóveis (Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994, artigo 1º e § 1º).

Parágrafo único. O Ministro de Estado da Fazenda estabelecerá, para os efeitos deste artigo, os documentos equivalentes ao recibo, podendo dispensá-los quando os considerar desnecessários (Lei nº 8.846, de 1994, artigo 1º, § 2º).

Royalties

Art. 52. São tributáveis na declaração os rendimentos decorrentes de uso, fruição ou exploração de direitos, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, artigo 22, e Lei nº 7.713, de 1988, artigo 3º, § 4º):

I - de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;

II - de pesquisar e extrair recursos minerais;

III - de uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;

IV - autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou da obra.

Parágrafo único. Serão também considerados royalties os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento, inclusive atualização monetária (Lei nº 4.506, de 1964, artigo 22, parágrafo único).

Art. 53. Serão também consideradas como aluguéis ou royalties todas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos, além dos referidos nos artigos 49 e 52, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, artigo 23, e Lei nº 7.713, de 1988, artigo 3º, § 4º):

I - as importâncias recebidas periodicamente ou não, fixas ou variáveis, e as percentagens, participações ou interesses;

II - os juros, comissões, corretagens, impostos, taxas e remunerações do trabalho assalariado e autônomo ou profissional, pagos a terceiros por conta do locador do bem ou do cedente dos direitos, observado o disposto no artigo 50, I;

III - as luvas, prêmios, gratificações ou quaisquer outras importâncias pagas ao locador ou cedente do direito, pelo contrato celebrado;

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;

V - a indenização pela rescisão ou término antecipado do contrato.

§ 1º O preço de compra de móveis ou benfeitorias, ou de qualquer outro bem do locador ou cedente, integrará o aluguel ou royalty, quando constituir compensação pela anuidade do locador ou cedente à celebração do contrato (Lei nº 4.506, de 1964, artigo 23, § 1º).

§ 2º Não constitui royalty o pagamento do custo de máquina, equipamento ou instrumento patenteado (Lei nº 4.506, de 1964, artigo 23, § 2º).

§ 3º Ressalvada a hipótese do inciso IV, o custo das benfeitorias ou melhorias feitas pelo locatário não constitui aluguel para o locador (Lei nº 4.506, de 1964, artigo 23, § 3º).

§ 4º Se o contrato de locação assegurar opção de compra ao locatário e prever a compensação de aluguéis com o preço de aquisição do bem, não serão considerados como aluguéis os pagamentos, ou a parte deles, que constituírem prestação do preço de aquisição (Lei nº 4.506, de 1964, artigo 23, § 4º).

De fato, o que a instrução normativa traz é disposição sobre a apuração do imposto de renda e da CSLL a partir do ano-calendário 1997. Especialmente o artigo citado:

Art. 48. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, sem incidência de imposto:

I - o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica;

II - a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no item I, **desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas**

para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.

§ 3o A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder ao valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto de renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.

§ 4o Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 3o, § 4o, da Lei No 7.713, de 1988, com base na tabela progressiva a que se refere o art. 3o da Lei No 9.250, de 1995.

§ 5o A isenção de que trata o "caput" não abrange os valores pagos a outro título, tais como "pro labore", aluguéis e serviços prestados.

§ 6o A isenção de que trata este artigo somente se aplica em relação aos lucros e dividendos distribuídos por conta de lucros apurados no encerramento de período-base ocorrido a partir do mês de janeiro de 1996.

§ 7o O disposto no § 3º não abrange a distribuição do lucro presumido ou arbitrado conforme o inciso I do § 2º, após o encerramento do trimestre correspondente.

§ 8o Ressalvado o disposto no inciso I do § 2º, a distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos que não tenham sido apurados em balanço sujeita-se à incidência do imposto de renda na forma prevista no § 4o.

Por outro lado, a citação da IN 93/1997, art. 48, explicita que a parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder ao valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita à incidência do imposto de renda.

No caso dos autos, o Contribuinte demonstra pelo *Termo de Adesão à Sociedade em Conta de Participação Hotelinvest SCP Salvador Rio Vermelho* que possui uma quota da empresa hoteleira, da qual é sócio oculto, não se tratando de rendimentos à título de aluguéis.

Inova, portanto, indevidamente a Decisão de piso, dado que ao considerar a instrução normativa, busca outras motivações para a manutenção da exigência. É dizer, constata-se que a motivação que enseja a Decisão é diferente do motivo que ensejou o lançamento em si.

Há, portanto, possibilidade de dar provimento no mérito ao recurso, sem declaração de nulidade, conforme art. 59, §3º, do Decreto n. 70.235/1972: “*quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.*”

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, dou provimento, dada a inovação da lide.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho