



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 19515.004986/2009-61  
**Recurso n°** De Ofício  
**Acórdão n°** 2101-002.161 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de abril de 2013  
**Matéria** IRRF - Imposto sobre a Renda Retido na Fonte  
**Recorrente** Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro 1  
**Interessado** Castlecor Empreendimentos Imobiliários Ltda

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

Exercício: 2005

CONSÓRCIO DE EMPRESAS. RATEIO DAS RECEITAS E DESPESAS.

Não sendo constatada infração à legislação tributária, o rateio das receitas e das despesas do consórcio deve ser conforme as estipulações do contrato devidamente registrado no órgão competente.

Hipótese configurada nos autos.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO EM VALOR SUPERIOR AO LUCRO PRESUMIDO.

É isenta de tributação a parcela do lucro, distribuído aos sócios, que exceda a base tributável apurada no regime do lucro presumido, desde que se tome por base a escrituração comercial.

Na hipótese, o lucro distribuído aos sócios, que excedeu ao lucro presumido, está de acordo com o lucro líquido apurado na contabilidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.

*(assinado digitalmente)*

\_\_\_\_\_  
LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

## CELIA MARIA DE SOUZA MURPHY - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente), Eivanice Canário da Silva, José Raimundo Tosta Santos, Alexandre Naoki Nishioka, Gilvanci Antonio de Oliveira Sousa e Celia Maria de Souza Murphy (Relatora).

**Relatório**

Trata o presente processo de Auto de Infração contra o contribuinte em epígrafe, no qual foi apurada falta de recolhimento de Imposto sobre a Renda na Fonte em decorrência de pagamento sem causa ou operação não comprovada (fls. 213 a 223).

Em 23.12.2009, a autuada apresentou impugnação (fls. 174 a 193), na qual esclareceu que, em 2004, distribuiu aos seus sócios lucros decorrentes do contrato de Consórcio firmado entre ela e a empresa Jandira de Investimentos Imobiliários SPE Ltda., denominado "Consórcio Jandira". Afirma que, no cálculo do lucro a ser distribuído, a Fiscalização entendeu que a fiscalizada havia deixado de incorporar as despesas referentes à sua parte do Consórcio Jandira, promovendo o lançamento por essa irregularidade. Todavia, ponderou, o Contrato de Consórcio previu expressamente que tais gastos seriam suportados pela outra consorciada, a empresa Jandira de Investimentos Imobiliários SPE Ltda. Protestando pela juntada posterior de documentos, pediu, ao final, fosse cancelado o Auto de Infração, ante a sua nulidade e, caso não acolhido este pedido, fosse afastada a aplicação da taxa Selic na atualização dos valores devidos.

A 2.<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) no Rio de Janeiro 1 (RJ) julgou o lançamento procedente, por meio do Acórdão n.º 12-40.250, de 6 de setembro de 2011, mediante a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

*Ano-calendário: 2004*

*CONSÓRCIO DE EMPRESAS. RATEIO DAS RECEITAS E DESPESAS. ENCARGOS DIFERENCIADOS.*

*Admite-se rateio diferenciado de receitas e despesas de um consórcio de empresas cuja finalidade seja a realização de um empreendimento imobiliário e cujo contrato responsabilize um dos consorciados pela entrega do terreno e o outro pelos custos de construção, comercialização e administração. A livre forma de pactuar, desde que não fique caracterizada a transferência disfarçada de lucros entre as empresas, está prevista na legislação comercial e na legislação tributária.*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF*

*Ano-calendário: 2004*

*DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO EM VALOR SUPERIOR AO LUCRO PRESUMIDO. DEMONSTRAÇÃO CONTÁBIL.*

*É isenta de tributação a parcela do lucro apurado com base na escrituração comercial distribuída aos sócios que exceda à base tributável apurada no regime do lucro presumido.*

*Impugnação Procedente*

*Crédito Tributário Exonerado*

De sua decisão, a DRJ no Rio de Janeiro 1 recorreu de ofício.

É o Relatório.

## Voto

Conselheira Celia Maria de Souza Murphy

O Decreto n.º 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo fiscal, assim dispõe sobre o recurso de ofício:

*Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:*

*I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*

*II - deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência.*

*§ 1º O recurso será interposto mediante declaração na própria decisão.*

[...]

A Portaria MF n.º 3, de 2008, determina, em seu artigo 1.º, que o Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00.

Tendo em vista que o crédito de IRRF lançado no presente processo é da ordem de R\$ 1.910.101,64, tem-se que o Recurso de Ofício atende aos os requisitos do Decreto n.º 70.235, de 1972, motivo pelo qual dele conheço.

### 1. Da autuação

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal às fls. 219 e seguintes, a Fiscalização verificou que a autuada (i) conta com a participação de dois sócios: Castlecor S/A, sediada no Uruguai, com 99,99% das quotas sociais e Elenice Aparecida Henrique, com 0,01%; (ii) apresentou a DIPJ do ano-calendário 2004 com base no lucro presumido e (iii) manteve escrituração contábil regular. Apurou ainda que, nos meses de janeiro a dezembro de 2004, conforme valores escriturados no Livro Razão do período de 01.01.2004 a 31.12.2004, contas 21835 e 21841, transcritas no Livro Diário nº 07, distribuiu aos sócios lucro no valor de R\$ 11.145.031,16. Com base nas informações contidas na DIPJ, a Fiscalização constatou que, aplicando os percentuais sobre a Receita Bruta, a interessada apurou Lucro Presumido anual de R\$ 5.782.882,71.

Intimada a comprovar a origem dos valores pagos aos sócios a título de lucros distribuídos, a fiscalizada apresentou contabilidade e balancetes demonstrando um lucro apurado de R\$ 15.066.085,69. Da análise dos documentos apresentados, a Fiscalização concluiu que:

*"1. De acordo ,com os balancetes apresentados, um empreendimento contribuiu para a composição dos lucros, apurados;*

*2. Para a construção da obra JANDIRA, em andamento no ano fiscalizado, constituiu-se, em 8 de outubro de 2001, o consórcio denominado "Consórcio Jandira", tendo como consorciadas as empresas: Castlecor Empreendimentos Imobiliários Ltda (designada Proprietária) e Jandira de Investimentos Imobiliários SPE Ltda (designada Construtora);*

*3. Nomeou-se a Jandira de Investimentos Imobiliários SPE Ltda (Construtora), nos termos do contrato, líder do consórcio;*

*4. Com relação à participação de cada consorciada, em termos de partilha da receita dos empreendimentos, estabeleceu-se que a Proprietária receberia 33,50% da receita bruta do empreendimento e à Construtora, caberia (sic) os restantes 66,50%;*

*5. Quanto à contribuição de cada uma delas, a participação da Proprietária se daria mediante "a entrega dos terrenos descritos neste instrumento, para que sobre eles possam ser desenvolvidos os Empreendimentos Imobiliários: e dos custos decorrentes das vendas, sejam eles referentes à promoção de vendas, propaganda, comissão a título de corretagem, aqueles relativos à cobrança, lançamentos contábeis, serviços administrativos, enfim, todos aqueles que, por sua natureza, direta ou indiretamente, se relacionam com a comercialização e administração do Empreendimento, não sendo devida qualquer contribuição para o pagamento dos custos de construção e quaisquer outros que se relacionem com a construção das unidades do Empreendimento.";*

*6. A prestação da Construtora "será sua obrigação, com relação a 100% (cem por cento) dos custos, diretos e/ou indiretos, da construção e de todas as despesas a ela inerentes.";*

*7. Ou seja, além da entrega dos terrenos, a Proprietária é responsável pelos custos decorrentes da comercialização e*

*administração do empreendimento. A Construtora é responsável por 100% das despesas relativas à construção.”*

Na apuração do Lucro Líquido da fiscalizada, no ano-calendário de 2004, em relação à obra do Consórcio Jandira, a Fiscalização concluiu que havia faltado apropriar 33,50% do total das despesas do consórcio, no valor equivalente a R\$ 9.389.487,79, eis que, de acordo com os artigos 2º e 3º, da Instrução Normativa RFB nº 834, de 2008, receitas e custos relativos à atividade dos consórcios devem ser apropriados proporcionalmente à sua participação no empreendimento.

Sendo assim, recalculadas as despesas concernentes à participação do contribuinte no consórcio, conforme as regras determinadas naquela Instrução Normativa, a Fiscalização apurou que, do valor de R\$ 11.145.031,16, distribuído aos sócios, apenas R\$ 5.676.597,90 corresponderiam ao lucro líquido.

A Fiscalização também consignou que não havia lucros acumulados de anos anteriores na contabilidade da pessoa jurídica, que justificassem a distribuição de lucros e dividendos aos sócios sem a incidência de imposto de renda na fonte.

Sendo assim, com fundamento na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil n.º 834, de 2008, que disciplina os procedimentos fiscais dispensados aos consórcios constituídos nos termos dos artigos 278 e 279 da Lei n.º 6.404, de 1976, e legislação especificada, foi lavrado o Auto de Infração às fls. 213 a 223.

## **2. Da impugnação**

Na impugnação, a defendente alegou que mantém escrituração contábil regular e, no exercício 2005, optou pela tributação com base no lucro presumido, tendo apurado, nessa modalidade, lucro de R\$ 3.236.201,44.

Conforme escrituração de seu Livro Razão e transcrição em seu Livro Diário n.º 07, afirma ter distribuído lucros a seus sócios na importância total de R\$ 11.145.031,16, em virtude de ter apurado lucro de R\$ 15.066.085,69, resultado este, inclusive, decorrente do contrato de Consórcio firmado entre ela e a empresa Jandira de Investimentos Imobiliários SPE Ltda., denominado "Consórcio Jandira", para implantação de empreendimento imobiliário, a expressar-se na incorporação e construção de edifícios residenciais.

Argumentou que, no contrato de consórcio, os direitos e as obrigações entre as consorciadas ficaram assim estipulados:

### **1. Direitos:**

(i) Castlecor: recebimento de 33,5% do valor bruto geral da receita das vendas do empreendimento (item II-6.1 do Contrato de Consórcio).

(ii) Jandira de Investimentos: recebimento de 66,5% do valor bruto geral da receita das vendas do empreendimento (item II-6.1 do Contrato de Consórcio).

### **2. Obrigações:**

(i) Castlecor: entrega de imóvel descrito no item 1-2 do Contrato de Consórcio, para que sobre ele fosse desenvolvido o empreendimento imobiliário objeto do consórcio (item II-7.1 do Contrato de Consórcio).

(ii) Jandira de Investimentos: obrigação em arcar com 100% dos custos, diretos e/ou indiretos, da construção e de todas as despesas a ela inerentes, bem como os custos decorrentes das vendas, sejam eles referentes à promoção de vendas, propaganda, comissão a título de corretagem, aqueles relativos à cobrança, lançamentos contábeis, serviços administrativos, ou seja, todas aquelas que, por sua natureza, direta ou indiretamente, se relacionem com comercialização e administração das unidades do empreendimento (item II-7.2 do Contrato de Consórcio).

Diante disso, ponderou que não estaria sujeita a nenhum custo ou despesa do empreendimento, devendo somente fornecer o terreno onde se realizaria a empreitada.

Sendo assim, a exigência feita no auto de infração, que se pauta na Instrução Normativa RFB nº 834, de 2008, violaria o seu direito, uma vez que exigiu, em seu resultado, a apropriação de despesas que não são de sua responsabilidade. Ademais, a autuação feita não poderia ter se baseado na referida Instrução Normativa, tal como ocorreu, eis que, ao tempo dos fatos, ano-calendário 2004, tal ato normativo sequer havia sido editado.

Por fim, tendo em vista que o Contrato de Consórcio expressamente a desonera de qualquer custo ou despesa (item II-7.1) e igualmente, de forma taxativa, prevê que 100% dos custos e despesas sejam arcados pela empresa Construtora Jandira de Investimento Imobiliário (item II-7.2), a impugnante não poderia apropriar em sua contabilidade custos e despesas que não foram sequer suportados por ela, mas sim pela outra consorciada.

Tendo em vista que: (i) com base no artigo 10 da Lei n.º 9.249, de 1995 e no artigo 48 da Instrução Normativa da SRF n.º 93, de 1997, a pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido poderá distribuir lucros, de forma isenta do imposto sobre a renda, a seus sócios, com base no resultado efetivamente apurado, desde que devidamente escriturado contabilmente; (ii) tendo comprovado perante a Fiscalização, ter apurado lucro de R\$ 15.066.085,69, oriundos do Consórcio Jandira, e (iii) não havendo abatimento do lucro apurado por apropriação de custos e despesas do Consórcio Jandira, conclui que a distribuição de lucros foi feita com a devida observância dos dispositivos legais mencionados. Por essa razão, não haveria IRRF a ser recolhido.

### **3. Da decisão recorrida**

Na decisão que considerou procedente a impugnação, a DRJ ponderou que a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 834, de 2008, invocada pela Fiscalização como fundamento para o lançamento, por ser uma norma complementar (inciso I, do art. 100, do CTN), poderia ser aplicada retroativamente, desde que não impusesse ao contribuinte ônus não previsto, na época.

No caso, o artigo 3º da citada norma determinava que as receitas, custos e despesas deveriam ser proporcionalizados de acordo com a participação de cada consorciado, conforme o contrato. Logo, se foi pactuado que, na constituição do consórcio, a interessada entregaria o terreno para construção do empreendimento imobiliário e a empresa Jandira de Investimentos Imobiliários SPE Ltda arcaria com os custos e despesas de construção, comercialização e administração, não havia como incumbir a interessada de tais encargos.

Também foi salientado na decisão recorrida que a Lei n.º 6.404, de 1976, que prevê a livre forma de pactuar a partilha das receitas, das despesas, dos resultados e das responsabilidades e não estabelece que receitas e despesas serão rateadas na mesma proporção, foi atendida pelo consórcio.

### 3. Do não provimento ao recurso de ofício

O Auto de Infração constante do presente processo originou-se da constatação de que teria havido distribuição, aos sócios, de lucros excedentes ao lucro líquido do período, após o imposto sobre a renda, sem a devida retenção do imposto sobre a renda na fonte. A Fiscalização entendeu, em síntese, que, no cômputo do lucro a ser distribuído, a interessada não havia descontado as despesas concernentes à comercialização e administração do empreendimento objeto do Consórcio Jandira, na qual a pessoa jurídica participou como “proprietária”.

Examinando o Contrato de Consórcio às fls. 227 e seguintes, tem-se que a participação da “proprietária” na partilha da receita do empreendimento ficou acertada entre as partes conforme o item II-6.1, que assim prescreveu:

*“(i) A PROPRIETÁRIA receberá 33,5% (trinta e três e meio por cento) da receita bruta do empreendimento, auferida com as vendas das unidades habitacionais, ou seja, 33,5% (trinta e três e meio por cento) sobre o valor bruto geral da receita das vendas (V.G.V.) do empreendimento, bem como todo e qualquer outro valor acrescido aos recebimentos de vendas, ou deles provenientes, a qualquer título (juros, multas, atualizações monetárias, prêmios, etc);*

*[...]*”

No tocante às obrigações e responsabilidades das consorciadas, o Contrato de Consórcio assim dispõe:

*“II-7.1. A PROPRIETÁRIA participará, em razão do disposto anteriormente, única e exclusivamente mediante a entrega do imóvel objeto da incorporação descrita no item 1-2 retro, para que sobre ele possa ser desenvolvido o empreendimento imobiliário acima citado, não sendo devida qualquer contribuição para o pagamento dos custos de construção, administração, vendas, propaganda, corretagem, cobrança, serviços contábeis e administrativos, e quaisquer outros que se relacionem com a construção, financiamentos, administração e comercialização das unidades do empreendimento.” (g.n.)*

Depreende-se, do texto transcrito, que a “proprietária”, mediante a entrega do terreno objeto da incorporação, identificado no contrato, deve receber 33,5% da receita bruta do empreendimento, auferida com as vendas das unidades habitacionais nele construídas, sem que tenha de suportar os custos de construção, administração, vendas, propaganda, corretagem, cobrança, serviços contábeis e administrativos, e quaisquer outros que se relacionem com a construção, financiamentos, administração e comercialização das unidades do empreendimento.

Todavia, a Fiscalização entendeu que, além da entrega do terreno, a “proprietária” seria responsável pelos custos decorrentes da comercialização e administração do empreendimento, ficando a Construtora encarregada de suportar 100% das despesas relativas à construção (vide item 7 do Termo de Verificação Fiscal, fls. 220) e, com base nos artigos 2.º e 3.º da Instrução Normativa da RFB n.º 834, de 2008, apurou que, no cômputo do lucro líquido da fiscalizada, no ano-calendário fiscalizado, faltou apropriar 33,50% do total das despesas do consórcio, no valor equivalente a R\$ 9.389.487,79.

Entendemos que o argumento da Fiscalização não procede. É que, mesmo que a invocada Instrução Normativa já estivesse em vigor na época dos fatos, a norma veiculada pelo caput do seu artigo 3.º não poderia fundamentar o lançamento, eis que aquele dispositivo normativo dispõe que cada pessoa jurídica participante do consórcio deverá apropriar suas receitas, custos e despesas incorridos, proporcionalmente à sua participação no empreendimento, conforme documento arquivado no órgão de registro. E, conforme visto acima, o Contrato de Consórcio registrado na JUCESP não prevê que a “proprietária” deveria incorrer em custos ou despesas referentes à construção, administração, vendas, propaganda, corretagem, cobrança, serviços contábeis e administrativos, e quaisquer outros que se relacionem com a construção, financiamentos, administração e comercialização das unidades do empreendimento.

Desse modo, não é possível imputar à “proprietária” custos ou despesas que ela, conforme o contrato do consórcio devidamente registrado na Junta Comercial do Estado de São Paulo – JUCESP, (NIRE 35.500.033.667), não tenha acordado suportar e não tenha, de fato, suportado, eis que não se configurou infração à legislação tributária.

Salienta-se, ainda, que também a Lei n.º 6.404, de 1976, que dispõe sobre as sociedades por ações, na regulação dos consórcios, nos artigos 278 e 279, não faz restrição à forma de repartição dos seus custos e despesas. Sendo assim, nos casos em que inexistente constatação de descumprimento da legislação tributária, não cabe à Fiscalização determinar proporção do rateio dos custos e despesas do consórcio diversa daquela prevista no contrato.

Por outro lado, o artigo 10, da Lei n.º 9.249, de 1995, dispõe que os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

De acordo com a contabilidade da empresa, no ano-calendário 2004, foram distribuídos aos sócios lucros de R\$ 11.145.031,16, sendo R\$ 11.143.264,91 para a Castlecór S/A e R\$ 1.766,25 para Elenice Aparecida Henrique (Contas 21835 e 21841 do Livro Razão do período de 1.1.2004 a 31.12.2004, fls. 94).

O lucro líquido do ano-calendário 2004 foi de R\$ 15.066.085,69 (vide Demonstrativo do Resultado, às fls. 324), sendo que, conforme se constata do Demonstrativo de Lucros Acumulados (fls. 326), a empresa tinha para distribuir, no primeiro trimestre de 2004, lucros acumulados de R\$ 6.887.663,85. No segundo trimestre, auferiu lucros de R\$ 2.025.184,51; no terceiro, R\$ 2.232.182,80. O total de lucros auferidos até o terceiro trimestre de 2004, que poderia ter sido distribuído aos sócios, foi de R\$ 11.145.031,16.

Tendo em vista terem sido distribuídos, no ano-calendário 2004 (em novembro e dezembro), lucros acumulados mais lucros referentes aos três primeiros trimestres

Processo nº 19515.004986/2009-61  
Acórdão n.º 2101-002.161

S2-C1T1  
Fl. 6

no exato montante de R\$ 11.145.031,16, não se constatou o excesso na distribuição de lucros apurado pela Fiscalização.

Sendo assim, o lançamento perpetrado por meio do Auto de Infração constante deste processo não encontra fundamento legal, razão pela qual correta está a decisão recorrida.

### **Conclusão**

Ante todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício.

*(assinado digitalmente)*

---

Celia Maria de Souza Murphy - Relatora