



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10882.722919/2014-37
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° **9101-003.884 – 1ª Turma**
Sessão de 07 de novembro de 2018
Matéria RESULTADOS POSITIVOS DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CACAUPAR EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. RESULTADOS POSITIVOS DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL.

Os resultados positivos decorrentes da avaliação de investimentos pela Equivalência Patrimonial não devem integrar a base de cálculo do Lucro Presumido (Lei 8.981/95, art. 32, §1º). O §2º do art. 44 da Lei 8.981/95 não foi expressamente revogado por nenhuma norma. Na versão da Lei 8.981/95 que inclui suas respectivas alterações, conforme se extrai do sítio eletrônico "<http://www.planalto.gov.br>", a indicação é de que o referido dispositivo está plenamente vigente, sem qualquer apontamento de que algum dispositivo o tenha alterado. Não há motivos para pensar que ele tenha sido derogado justamente na parte em que igualava a base de cálculo do pagamento mensal (atuais estimativas) com a base de cálculo do IRPJ/Lucro Presumido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Flávio Franco Corrêa. Ausente o conselheiro Luis Flávio Neto

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Demetrius Nichele Macei, Rafael Vidal de Araújo, Luis Fabiano Alves Penteado, Viviane Vidal Wagner, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado para substituir o conselheiro Luis Flávio Neto), Caio César Nader Quintella (suplente convocado), Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência jurisprudencial quanto ao que foi decidido sobre a tributação do resultado positivo apurado na avaliação de investimento pelo método da equivalência patrimonial (MEP), nos casos de apuração de IRPJ e CSLL pelo lucro presumido.

A recorrente insurge-se contra o Acórdão nº 1402-002.396, de 15/02/2017, por meio do qual a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por unanimidade de votos, negou provimento a recurso de ofício, mantendo o cancelamento da autuação fiscal, conforme havia sido decidido na primeira instância administrativa.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

RESULTADOS POSITIVOS DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. LUCROS APURADOS NA INVESTIDA. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA.

Os resultados positivos de Equivalência Patrimonial decorrentes da apuração de lucros na sociedade investida caracterizam-se como disponibilidade econômica ou jurídica de rendas e proventos de qualquer natureza.

LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. RESULTADOS POSITIVOS DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL.

Os resultados positivos decorrentes da avaliação de investimentos pela Equivalência Patrimonial não integram a base de cálculo do Lucro Presumido.

LUCRO PRESUMIDO. DESÁGIO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTOS.

As receitas decorrentes do deságio na aquisição de investimentos avaliados pela Equivalência Patrimonial, para fins de apuração do Lucro Presumido, somente são consideradas como realizadas no momento da alienação do investimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

A decisão acima referida foi ainda re-ratificada pelo Acórdão nº 1402-002.686, de 26/07/2017, após julgamento de embargos de declaração apresentados pela PGFN, nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

OMISSÃO. LUCRO PRESUMIDO. DESÁGIO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTOS.

As receitas decorrentes do deságio na aquisição de investimentos avaliados pela Equivalência Patrimonial, para fins de apuração do Lucro Presumido, somente são consideradas como realizadas no momento da alienação do investimento. Somente quando da alienação é que o deságio acarretará efeitos tributários independentemente do fato de que este deságio tenha sido amortizado ou registrado como receita em obediência à legislação contábil.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento aos embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para suprir a omissão admitida e re-ratificar a decisão proferida no Acórdão 1402-002.396.

Nesta fase de recurso especial, a PGFN afirma que a decisão recorrida deu à legislação tributária interpretação divergente da que foi dada em outros processos, relativamente à matéria acima mencionada.

Para o processamento do recurso, ela desenvolve os seguintes argumentos:

CABIMENTO DO PRESENTE RECURSO ESPECIAL.

- o colegiado *a quo* considerou que o resultado positivo decorrente da avaliação dos investimentos pelo método de equivalência patrimonial não deve compor a base de cálculo do Lucro Presumido;

- em sentido diametralmente oposto, manifestou-se a Segunda Turma da Segunda Câmara da Primeira Seção do CARF, conforme se extrai do acórdão paradigma nº 1202-00.225:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000

LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL E OUTRAS RECEITAS. RESULTADO POSITIVO NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. RECEITA NÃO-OPERACIONAL.

A partir do momento em que não há mais obrigatoriedade de tributação pelo lucro real, as empresas controladoras seguem vinculadas à avaliação dos investimentos relevantes ao método da equivalência patrimonial, sem que haja uma norma específica, que as desobrigue de oferecimento à tributação da receita não-operacional obtida no ano-calendário, quando a opção for pela tributação com base no lucro presumido.

EXIGÊNCIA REFLEXA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO — CSLL.

À exigência reflexa de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL aplica-se a mesma decisão adotada em relação à exigência do IRPJ em virtude do suporte fático comum que as instruem.

- a fim de melhor demonstrar a divergência jurisprudencial, transcreve-se trecho do voto condutor do acórdão paradigma:

" [...]

51. Tendo a contribuinte optado pela tributação com base no Lucro Presumido, é de se aplicar ao caso as disposições da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que assim dispõem:

'Seção VI - Lucro Presumido

Determinação

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;

II - os ganhos de capital os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período' [grifos acrescidos].

52. As normas aplicáveis ao ganho de capital e outras receitas na tributação com base no lucro presumido encontram-se consolidadas no art. 521 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 — RIR/1999, nos seguintes termos:

Art. 521. Os ganhos de capital os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519 [receita bruta], serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no §3º do art. 243, quando for o caso [grifos acrescidos].

53. Diante das expressas disposições acima, não se configura juridicamente possível a aplicação ao caso do disposto no art. 428, do mesmo Decreto regulamentar, que prescreve a exclusão da tributação, com base no lucro real, do acréscimo decorrente de ganho ou perda de capital por variação na percentagem de participação da atuada no capital social da controlada.

54. Como bem destacou a fiscalização, não se pode ampliar a norma aplicável apuração do lucro real para o presumido, principalmente porque, mesmo sem adentrar na discussão acerca do caráter isencional da norma veiculada pelo art. 428 do RIR, de 1999, é indubitável que o ganho ou perda de capital sob apreciação, somente pode ser excluído do lucro real, por causa da existência de norma expressa dispendo a respeito, fato que vem reforçar o entendimento de que tal fato jurídico não se insere propriamente no campo da não-incidência tributária do imposto de renda.

55. Portanto, para que fosse admitida exclusão da base de cálculo do lucro presumido do ganho não-operacional obtido com a aplicação do método da equivalência patrimonial, haveria que existir disposição expressa nesse sentido, o que conforme exposto acima não se verifica no ordenamento em vigor.

56. E explicita-se que tal interpretação não está baseada em qualquer nota explicativa de regulamento, mas decorre das expressas disposições legais acima analisadas, não se podendo reconhecer qualquer ofensa ao princípio da legalidade ou da tipicidade cerrada. Pode-se até dizer, que o auto de infração vem justamente consagrar este último princípio assim elucidado por Maria Rita Ferragut In Presunções no Direito Tributário (São Paulo, Dialética, 2001, pág. 92/94):

A tipicidade é um desdobramento do princípio da legalidade, e estabelece que o veículo introdutor de normas contenha a integral descrição do fato jurídico — que, se e quando ocorrer, dará ensejo ao nascimento da relação jurídica tributária — bem como que preveja todos os critérios pertinentes à instalação da relação jurídica

57. No caso em apreço, é justamente a contribuinte Impugnante que, por meio de uma interpretação extensiva do art. art. 428 do RIR, de 1999, pretende a aplicabilidade ao lucro presumido de normas destinadas especificamente às pessoas jurídicas optantes pelo lucro real, afrontado, com sua conduta, o princípio da tipicidade cerrada.

58. Da mesma forma, não se trata de exigência formalizada com base em indícios, presunções ou ficções, mas no fato de haver a Impugnante

procedido à avaliação de seu investimento pelo método da equivalência patrimonial, sem ter oferecido à tributação o ganho não-operacional daí decorrente, visto não estar amparada pela regra de exoneração aplicável exclusivamente às pessoas jurídicas optantes pela sistemática de apuração com base no lucro real.

59. Ressalte-se, ainda, que até o advento da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 (art. 36, inciso V), as pessoas jurídicas coligadas, controladoras e controladas, na forma da legislação vigente, eram obrigadas a apurar o lucro real e não podiam optar lucro presumido, em observância às determinações do art. 36, inciso VI, da Lei nº 8.981, de 1995. Ou seja, até o encerramento do ano-calendário de 1995, a discussão ora proposta sequer teria cabimento já que as pessoas jurídicas controladoras, à semelhança da Impugnante, deviam proceder à avaliação dos investimentos permanentes e relevantes em controladas pelo método da equivalência patrimonial, e estavam impedidas de optar pelo lucro presumido.

60. A partir do momento em que não há mais obrigatoriedade de tributação pelo lucro real, as empresas controladoras seguem vinculadas à avaliação dos investimentos permanentes e relevantes ao método da equivalência patrimonial, sem que haja uma norma específica que as desobrigue de oferecimento à tributação da receita não-operacional correspondente obtida no ano-calendário, quando a opção for pela tributação com base no lucro presumido.

[...]”

Em suma, se a empresa mantém escrituração completa com observância das disposições das leis comerciais e fiscais deve ser tributada com base no regime do lucro real, com as adições e exclusões do lucro líquido, para determinação do lucro real, com a observância da legislação tributária que disciplina a apuração da base de cálculo do IRPJ, pelo regime do lucro real. Se a empresa que mantém escrituração comercial completa e reúne condições de optar e ingressar na sistemática de tributação com base no regime do lucro presumido, deve seguir as prescrições do art. 521 do RIR/99 e adicionar ao lucro presumido os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519.

Destarte, a presente exigência de IRPJ deve ser mantida, por consentânea com a legislação tributária que disciplina a tributação com base no lucro presumido.

EXIGÊNCIA REFLEXA: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

À exigência reflexa de CSLL aplicam-se os mesmos fundamentos declinados em relação ao IRPJ na medida em que ambas as exigências possuem suporte fático comum.

CONCLUSÃO

Na esteira destas considerações oriento o meu voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

- patente, portanto, a divergência jurisprudencial no que toca à interpretação do art. 25 da Lei nº 9.430/96, dos arts. 428 e 521 do RIR/99 e do art. 32 da Lei nº 8.981/95;

- o Colegiado *a quo* entende que o resultado positivo decorrente da avaliação dos investimentos pelo método de equivalência patrimonial não deve compor a base de cálculo do Lucro Presumido. Diversamente, a Segunda Turma da Segunda Câmara da Primeira Seção do CARF entende que o ganho obtido com a aplicação do método da equivalência patrimonial deve ser computado na base de cálculo do Lucro Presumido;

- devidamente demonstrada a divergência jurisprudencial, merece ser conhecido o presente recurso especial;

FUNDAMENTOS PARA REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO.

- trata o presente processo de auto de infração lavrado considerando-se como Receitas Omitidas as receitas auferidas com o Resultado Positivo de Equivalência Patrimonial e a receita auferida com o deságio – investimentos, no valor total de R\$159.891.669,78;

- de acordo com a autoridade fiscal, o contribuinte não incluiu na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, apurados pela sistemática do lucro presumido, os ajustes positivos relativos aos ganhos obtidos na reavaliação de suas controladas pelo método da equivalência patrimonial, em desconformidade com a legislação fiscal, o que ensejou a autuação;

- confira-se, por oportuno, o que constou no relatório fiscal:

27. Quando o contribuinte opta por apurar o IRPJ pelo lucro real, o resultado da equivalência patrimonial é fiscalmente neutro, conforme disposto no art. 389, do RIR/1999.

“Art. 389. A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução no valor do patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).” Grifo nosso.

28. O dispositivo enfocado tem na sua literalidade a expressão “na determinação do lucro real”, o que não deixa dúvidas que só se presta quando a opção de tributação for pelo lucro real.

29. Por outro lado, o art. 521, do RIR/99, inserido no Capítulo II sob a rubrica de “Ganhos de Capital e Outras Receitas”, que por sua vez está contido no Subtítulo IV, que trata exclusivamente do “Lucro Presumido”, nos diz quais os valores não compreendidos no conceito de receita bruta definido no art. 519, que deverão ser acrescidos à base de cálculo para fins de incidência do imposto e do adicional.

“Art. 521. Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no §3º do art. 243, quando for o caso (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 25, inciso II).”

30. *Como se vê, a lei não faz nenhuma exceção, incluindo na apuração tanto do IRPJ como da CSLL, pelo regime do lucro presumido, as demais receitas e os resultados positivos advindos de receitas não abrangidas no conceito de receita bruta (art. 519 c/c o 224 e seu parágrafo único, ambos do RIR/1999). O que inclui o resultado positivo da equivalência patrimonial.*

31. *Cabe ressaltar que, de acordo com o art. 10, da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995:*

“art. 10. 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.”

32. *De acordo com o artigo acima transcrito, apenas os lucros ou dividendos pagos ou creditados estão abrangidos pela isenção.*

33. *Insta observar que nos termos do art. 111, II, do CTN, deve-se interpretar literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção. Portanto, não cabe estender a isenção citada no Item 28 a outros valores que não correspondam aos lucros ou dividendos efetivamente pagos ou creditados. Logo, a Receita de Equivalência Patrimonial não está abrangida pela isenção.*

- nesse contexto, considerando que não há autorização legal para exclusão do resultado positivo da equivalência patrimonial da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, apurados na sistemática do lucro presumido, o lançamento deve ser restabelecido;

PEDIDO.

- diante do exposto, a União (Fazenda Nacional) requer seja conhecido e provido o presente recurso especial, a fim de que o lançamento seja restabelecido na integralidade.

Quando do **exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN**, o Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 17/11/2017, deu seguimento ao recurso, fundamentando sua decisão na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado (destaques do original transcrito):

Resultado positivo decorrente da avaliação dos investimentos pelo método de equivalência patrimonial e lucro presumido

Decisão recorrida:

LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. RESULTADOS POSITIVOS DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL.

Os resultados positivos decorrentes da avaliação de investimentos pela Equivalência Patrimonial não integram a base de cálculo do Lucro Presumido.

Acórdão paradigma nº 1202-00.225, de 2010:

LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL E OUTRAS RECEITAS. RESULTADO POSITIVO NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. RECEITA NÃO-OPERACIONAL.

A partir do momento em que não há mais obrigatoriedade de tributação pelo lucro real, as empresas controladoras seguem vinculadas à avaliação dos investimentos relevantes ao método da equivalência patrimonial, sem que haja uma norma específica que as desobrigue de oferecimento à tributação da receita não-operacional obtida no ano-calendário, quando a opção for pela tributação com base no lucro presumido.

Com relação a essa matéria, ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que os resultados positivos decorrentes da avaliação de investimentos pela Equivalência Patrimonial não integram a base de cálculo do Lucro Presumido, o acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 1202-00.225, de 2010) decidiu, de modo diametralmente oposto, que, a partir do momento em que não há mais obrigatoriedade de tributação pelo lucro real, as empresas controladoras seguem vinculadas à avaliação dos investimentos relevantes ao método da equivalência patrimonial, sem que haja uma norma específica que as desobrigue de oferecimento à tributação da receita não-operacional obtida no ano-calendário, quando a opção for pela tributação com base no lucro presumido.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização da divergência de interpretação suscitada.

Em 05/12/2017, a contribuinte foi intimada do despacho que admitiu o recurso especial da PGFN, e em 15/12/2017, ela apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os argumentos descritos a seguir:

DA PRELIMINAR.

IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL - AUSÊNCIA DA NECESSÁRIA DIVERGÊNCIA DE INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO ENTRE O ACÓRDÃO RECORRIDO E O ACÓRDÃO PARADIGMA Nº 1202-00.225.

- conforme se verifica do Recurso Especial ora contrarrazoado, a Recorrente defende que a decisão recorrida conferiu interpretação divergente à legislação e à jurisprudência desse E. Conselho, ao passo que "considerou que o resultado positivo decorrente da avaliação dos investimentos pelo método de equivalência patrimonial não deve compor a base de cálculo do Lucro Presumido";

- para assim demonstrar, a Recorrente indica um único paradigma, o acórdão nº 1202-00.225, que, segundo consta no apelo fazendário, "entende que o ganho obtido com a aplicação do método da equivalência patrimonial deve ser computado na base de cálculo do Lucro Presumido";

- todavia, da análise detida do mencionado acórdão paradigma, verifica-se que, em verdade, não há divergência a ser estabelecida com o acórdão recorrido, porquanto tais decisões não abordam a mesma discussão;

- conforme fica claro da leitura na íntegra do acórdão (paradigma) nº 1202-00.225, aquela Turma Julgadora entendeu que não seria possível aplicar as mesmas regras de apuração do Lucro Real ao Lucro Presumido, o que justificaria, naquele caso, a manutenção da exação fiscal (que, como será abordado adiante, também não possui a necessária similitude com o caso em foco);

- confira-se, nesse tocante, trecho do acórdão paradigma que foi reproduzido no próprio apelo fazendário, *in verbis*: [...];

- diversamente do que sugere a Recorrente, a questão de mérito que prevaleceu no acórdão recorrido não decorre da discussão quanto à possibilidade de se "ampliar a norma aplicável à apuração do lucro real para o presumido", abordada no paradigma;

- com efeito, segundo consta no acórdão recorrido, a análise efetuada nos presentes autos aborda a existência de previsão legal específica para o Lucro Presumido, afastando a tributação dos "Resultados Positivos de Equivalência Patrimonial", confira-se: [...];

- o acórdão recorrido é expresso ao reconhecer que há previsão legal, quanto à isenção do resultado positivo da equivalência patrimonial, também no que concerne ao lucro presumido, a teor do disposto no artigo 32, §2º, da Lei nº 8.981/1995 - e não em razão de interpretação extensiva do artigo 428 do RIR/99, como abordado no caso paradigmático;

- nesse contexto, fica claro que o acórdão recorrido não aborda a alegada "ampliação" dos dispositivos legais aplicáveis à apuração do Lucro Real, mas, na verdade, analisa os termos da legislação própria de regência da sistemática de apuração do Lucro Presumido, para concluir, com base nessas disposições, que o resultado da equivalência patrimonial da investida não deveria compor a apuração de IRPJ e CSLL em razão da norma isentiva expressa;

- pelo exposto, não há como estabelecer a necessária divergência de interpretação entre os acórdãos paradigma e recorrido, ao passo que, enquanto (i) o primeiro analisa situação de interpretação extensiva de disposições normativas referentes à apuração do Lucro Real para à apuração do Lucro Presumido, (ii) a decisão prolatada nesses autos aborda e analisa a própria legislação de apuração do Lucro Presumido;

- ora, como poderia haver divergência de interpretação, se o objeto da referida interpretação não é o mesmo nos casos confrontados? No caso em questão - insista-se - não se trata de discussão sobre a possibilidade ou não de extensão das normas de apuração do Lucro Real ao Lucro Presumido. Ao contrário: trata-se da análise da legislação que rege a apuração na sistemática do Lucro Presumido;

- portanto, não há dúvida que o acórdão nº 1202-00.225, indicado pela Recorrente como paradigma, não se presta a demonstrar a necessária divergência de interpretação da legislação com o acórdão recorrido, uma vez que analisam situações distintas;

- logo, de rigor que não está devidamente preenchida a hipótese de cabimento do Recurso Especial descrita no artigo 67 do RICARF, pelo que deverá esta C. CSRF não conhecer do apelo fazendário;

IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL - PARADIGMA INTERPRETA SITUAÇÃO FÁTICA E LEGISLAÇÃO DIVERSAS DAQUELA OBJETO DO ACÓRDÃO RECORRIDO.

- além da ausência de divergência de interpretação demonstrada no tópico anterior - suficiente para que se reconheça o não cabimento do apelo fazendário -, verifica-se, ainda, que o Recurso Especial também não pode ser conhecido, uma vez que o acórdão paradigma indicado sequer possui a necessária similitude fática com o objeto da decisão recorrida, bem como não analisa os mesmos dispositivos legais;

- isso porque, conforme se pode notar da leitura do acórdão paradigma nº 1202-00.225, a discussão travada naqueles autos decorre de operação totalmente distinta da retratada nesses autos, inclusive à luz de dispositivos legais que sequer são aplicáveis no caso em foco;

- com efeito, no mencionado paradigma fica claro que o cerne da discussão foi o artigo 428 do RIR/99, que aborda hipótese de não cômputo, no Lucro Real, do acréscimo no valor do investimento contabilizado, decorrente de variação no percentual de participação societária detida na sociedade investida;

- em outras palavras, aborda situação em que o investimento detido sofreu uma alteração em seu capital social, o que, por conseguinte, afetou o percentual de participação societária detido pelo contribuinte investidor e, ainda, o valor desse investimento;

- tais fatos ficam claros da análise do referido acórdão, a exemplo dos trechos a seguir reproduzidos: [...];

- note-se que a situação fática objeto do acórdão paradigma nº 1202-00.225 envolve operação em que o contribuinte cria uma sociedade e a capitaliza com ativos de sua propriedade. Na sequência, é realizado aumento de capital na sociedade investida, subscrito e integralizado por terceiro, seguido do resgate das ações que o contribuinte detinha naquela

sociedade, entretanto, sem que se reconhecesse o respectivo ganho de capital, argumentando, em sua defesa, que se aplicaria o disposto no artigo 428 do RIR/99, atinente ao Lucro Real, também para o Lucro Presumido;

- nesse contexto, a Turma Julgadora responsável pela análise daquele caso entendeu que, com o aumento de capital realizado pelo terceiro investidor, houve variação no percentual de participação que o contribuinte detinha no investimento, o que resultou em um efetivo ganho de capital para o contribuinte. Confira-se: [...];

- nesse diapasão, o voto condutor do acórdão paradigma nº 1202-00.225 deixou claro que, ante tal situação, não seria aplicável o disposto no artigo 428 do RIR/99, uma vez que a previsão contida no referido artigo seria específica para o regime de apuração pelo Lucro Real. Confira-se: [...];

- destarte, ainda que a Recorrente busque fazer valer a divergência que suscita (i.e.: ausência de previsão para exclusão do resultado de MEP do Lucro Presumido), da simples leitura do acórdão paradigma se percebe que a situação retratada naqueles autos não possui qualquer semelhança com a matéria objeto dos presentes autos;

- naquele caso, a Autoridade Fiscal buscava tributar o resultado positivo no patrimônio do contribuinte em razão de variação no percentual de participação que detinha na sociedade investida - variação essa decorrente de aumento de capital integralizado por terceiro que passou a participar do investimento - o qual, inclusive, foi efetivamente realizado com o resgate das ações;

- já nos presentes autos, aborda-se situação fática totalmente distinta, por meio da qual o Fisco formalizou lançamento fiscal para tributação de resultado positivo decorrente da simples reavaliação de investimentos de acordo com o método de equivalência patrimonial, por considerar que o artigo 389 do RIR/99 somente seria aplicável ao Lucro Real;

- frise-se, no caso em tela, não houve (i) qualquer alteração no percentual de participação nos investimentos, (ii) aumento no capital social das sociedades investidas integralizado por terceiros ou, muito menos, (iii) o resgate de ações ou valores por parte da Recorrida;

- trata-se, a toda prova, de mera avaliação de investimentos nos termos do que determina a legislação de regência, o que não enseja qualquer hipótese de incidência de IRPJ e CSLL;

- enquanto o artigo 428 do RIR/99, analisado no paradigma, discorre sobre o ganho decorrente de variação no percentual de participação que o investidor detém na investida, afetado por aumento de capital efetuado por terceiro; o artigo 389 do mesmo diploma, utilizado como fundamento pelo Fiscal no caso em foco, retrata situação em que há eventual resultado positivo (ou negativo) oriundo da variação do próprio patrimônio líquido do investimento;

- mencione-se, inclusive, que o artigo 389 do RIR/99 sequer foi citado no acórdão recorrido (somente foi usado como fundamento pelo Sr. Agente Fiscal). A decisão proferida pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara tratou - como já mencionado - da existência de legislação específica, aplicável à apuração do Lucro Presumido, que isenta da tributação os valores positivos decorrentes da avaliação do investimento pela equivalência patrimonial;

- destarte, para a Recorrente, a divergência se estabeleceria com base no acórdão paradigma nº 1202-00.225, o qual, entretanto, claramente não aborda a mesma situação fática - ou sequer o mesmo fundamento legal - dos presentes autos;

- nesses termos, também por essa razão não há como ser conhecido o Recurso Especial ora contrarrazoado, pois, sem a efetiva similitude fática e divergência de interpretação da legislação tributária, estabelecida entre os acórdãos paradigma e recorrido, não está preenchida a hipótese de cabimento do apelo especial, nos termos do artigo 67 do RICARF;

- vale citar, por oportuno, breve trecho do próprio Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial publicado por esse E. Conselho, que retrata bem a situação em comento e a impossibilidade de sua admissão: [...];

- repise-se: como seria possível haver divergência quanto à interpretação da legislação se (i) a situação retratada nos casos não é semelhante (variação de percentual de participação na investida, em razão de aumento de capital por terceiro, seguida do resgate das ações pelo contribuinte x resultado positivo apurado pela mera avaliação do investimento por MEP), e (ii) nem mesmo os dispositivos legais citados como fundamento e analisados pelas decisões abordam a mesma hipótese (artigo 428 do RIR/99 x artigo 389 do RIR/99 - disposições legais referentes à isenção aplicável à sistemática do lucro presumido);

- destarte, tendo em vista que a alegada divergência estabelecida pela Recorrente em seu apelo especial não está pautada na necessária similitude fática e de interpretação da legislação entre a decisão recorrida e o paradigma suscitado, requer-se a essa C. CSRF que não conheça do Recurso Especial contrarrazoado, posto que não atende aos requisitos do artigo 67 do RICARF para seu cabimento e afronta o quanto disposto no Manual de Admissibilidade citado;

INSUFICIÊNCIA DAS RAZÕES PARA REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO.

- como se não bastassem os pontos tratados acima, o Recurso Especial não pode ser conhecido também porque a Recorrente não logrou êxito em demonstrar as razões pelas quais o acórdão recorrido deveria ser reformado, deixando de atender, nesse particular, ao princípio da dialeticidade;

- deveras, de acordo com o descrito no já citado Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, o ônus quanto à demonstração da divergência jurisprudencial que suscita é do Recorrente. Confira-se: [...];

- ao abordar os fundamentos para reforma do acórdão recorrido, assim dispôs o Recurso Especial: [...];

- como se vê, as razões recursais da Recorrente se resumem à reprodução do Relatório Fiscal. No entanto, por óbvio que o referido documento não se presta a justificar a reforma do acórdão atacado por meio de Recurso Especial;

- de fato, enquanto no Relatório Fiscal são trazidos os aspectos que suportaram o lançamento fiscal em si, no Recurso Especial devem ser abordados os fundamentos que justifiquem a reforma do acórdão recorrido, em especial, as razões pelas

quais o entendimento manifestado no acórdão paradigma deve se sobrepor ao entendimento manifestado no acórdão recorrido;

- no caso em tela, verifica-se que as razões suscitadas pela Recorrente não possuem o condão de sustentar a reforma do acórdão recorrido, pois o excerto do Relatório Fiscal - reproduzido no Recurso Especial - se resume a citar dispositivos legais atinentes ao Lucro Real, que não se aplicariam ao Lucro Presumido; enquanto que o acórdão recorrido se pautou nas disposições legais específicas acerca da apuração pelo Lucro Presumido, reconhecendo a impossibilidade de inclusão, na base de cálculo do IRPJ e CSLL, dos valores aqui lançados em razão da existência de norma isentiva expressa;

- destarte, ao deixar de apresentar uma razão sequer para justificar a reforma do acórdão recorrido, o Recurso Especial deixou de atender ao princípio processual da dialeticidade e ao próprio Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial desse E. Conselho;

- *mutatis mutandis*, tal entendimento já foi acolhido por esse E. CARF, como se verifica da ementa do julgado mencionado abaixo: [...];

- como se vê, é remansosa a jurisprudência desse E. CARF consagrando o princípio da dialeticidade, que impõe ao recorrente o dever de demonstrar as razões pelas quais a decisão recorrida deve ser reformada;

- a simples leitura do recurso apresentado pela Fazenda Nacional deixa clara a ausência da exposição dos motivos pelos quais a decisão recorrida deve ser reformada;

- efetivamente, pode-se dizer que não existem razões no Recurso Especial apresentado. A mera transcrição dos trechos do TVF, arrematada com um único parágrafo que afirma (em razão da transcrição do TVF) inexistir autorização legal para a exclusão do resultado positivo de equivalência patrimonial, não representam argumentos suficientes para desconstituir o raciocínio unânime da 2ª Turma da 4ª Câmara, nem, tão pouco, para demonstrar razão à Fazenda Nacional;

- assim sendo, como no presente caso, ao meramente transcrever o Relatório Fiscal, a Recorrente deixou de atacar os fundamentos do acórdão recorrido ou mesmo demonstrar a necessidade de sua reforma em sede de Recurso Especial, se requer o seu não conhecimento por essa E. CSRF;

DAS RAZÕES DE INSUBSISTÊNCIA DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL.

- na remota hipótese de se entender pela admissão do Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto à divergência suscitada, por supostamente preencher os requisitos exigidos para sua admissibilidade, o que se sugere estritamente por argumento, da mesma forma não merece acolhida a pretensão recursal quanto ao mérito da discussão;

DA EXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL QUE AFASTA A TRIBUTAÇÃO DOS RESULTADOS DE MEP NO LUCRO PRESUMIDO.

- a interpretação sugerida pela Recorrente mostra-se equivocada, uma vez que, da mesma forma que Autoridade Fiscal, não se atentou aos regramentos legais específicos aplicáveis na apuração do Lucro Presumido;

- como mencionado, a Recorrente, replicando o Relatório Fiscal, entende pela ausência de previsão legal que autorizasse a não inclusão desses valores na apuração do Lucro Presumido, de forma que, em sua visão, a Recorrida teria omitido receitas tributáveis no período autuado;

- ocorre que, conforme constatado pela Turma Julgadora "a quo", há, de fato, previsão legal vigente que autoriza a exclusão do resultado positivo de equivalência patrimonial da base tributável do Lucro Presumido. Veja-se:

"Em sede da decisão proferida ante impugnação da contribuinte a DRJ entendeu que o "resultado positivo da equivalência patrimonial" sujeita-se à tributação, porém, presente hipótese de isenção tributária, também, aplicável ao regime do lucro presumido.

O que tem-se é que a autoridade fiscal ao empreender diligência fiscalizatória pautou-se, exclusivamente, no previsto no RIR/1999 deixando de analisar o restante da legislação tributária federal que prevê a isenção do resultado positivo da equivalência patrimonial também no regime do lucro presumido.

A Lei n. 8981/1995 prevê em seu artigo 44 que caso a pessoa jurídica optasse pela apuração do IRPJ pelo regime de tributação com base no Lucro Presumido, os seus fatos geradores seriam mensais, conforme disposto nos arts. 27 a 32.

O art. 32 da Lei n. 8.981/1995 prevê em seu §1º que deve ser excluído da base de cálculo do IRPJ "o resultado positivo decorrente da avaliação de investimentos pela equivalência patrimonial".

Nesta perspectiva, considerando que com a entrada em vigor da Lei n. 8981/1995 o fato gerador do lucro presumido passou a ser mensal e sua apuração foi regulamentada pelos dispositivos dos artigos 27 a 32, nos termos do art. 44, tem-se que o art.32, §1º, determina expressamente que o resultado positivo de equivalência patrimonial não integra a base de cálculo do IRPJ apurado sob o regime do Lucro Presumido.

As inovações trazidas pela Lei n.9.249/1995 quanto à apuração da base de cálculo do IRPJ mantiveram integralmente o previsto nos arts. 30 a 35 da Lei n. 8981/1995 permanecendo, assim, vigente o dispositivo do art. 32, §1º, que autorizava a exclusão do resultado positivo da equivalência patrimonial da base tributável do lucro presumido.

Posteriormente, quando editada a Lei n. 9430/1996 houve a revogação tão somente do art. 33 da Lei n. 8981/1995 mantendo-se, assim, vigente a hipótese de isenção prevista no art. 32, §1º, da Lei n. 8981/1995. A última reforma da legislação do IRPJ (Lei n. 12.973/2014) também não suprimiu a

isenção prevista de modo que resta, assim, irretocável a decisão proferida pela DRJ." (fls. 05 do acórdão recorrido - g.n.)

- conforme se verifica do excerto acima, com a introdução da possibilidade de opção pelo regime de tributação com base no Lucro Presumido, o artigo 44, §2º, da Lei nº 8.981/95 determinou expressamente que os seus fatos geradores seriam mensais, conforme disposto nos artigos 27 a 32 do mesmo diploma legal;

- assim sendo, conforme descrito no artigo 32, §1º, da Lei nº 8.981/95, deveria ser excluído da base de cálculo, "o resultado positivo decorrente da avaliação de investimentos pela equivalência patrimonial". Confira-se:

"Art. 32. Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior serão acrescidos à base de cálculo determinada na forma dos arts. 28 ou 29, para efeito de incidência do Imposto de Renda de que trata esta seção.

§1º O disposto neste artigo não se aplica aos rendimentos tributados na forma dos arts. 65, 66, 67, 70, 72, 73 e 74, decorrentes das operações ali mencionadas, bem como aos lucros, dividendos ou resultado positivo decorrente da avaliação de investimentos pela equivalência patrimonial", (g.n.)

- nesses termos, considerando-se que a referida disposição legal permanece vigente, tendo em vista que (i) este dispositivo não foi revogado pela Lei nº 9.430/96, como por exemplo, o art. 33 do mesmo diploma; e (ii) recentemente foram promovidas alterações no artigo 32 da Lei nº 8.981/95 pela Lei nº 12.973/2014 (artigo 10), mas, novamente, não se alterou o disposto no §1º do mesmo dispositivo (que continua em vigor), não há dúvida quanto à sua aplicabilidade ao caso em tela, como reconhecido pela DRJ e pela Turma Julgadora "a quo";

- a fim de se ilustrar a evolução das principais normas que tratam da determinação do Lucro Presumido abordada nos parágrafos anteriores, confira-se o gráfico abaixo, que resume o contexto histórico da legislação: [...];

- não há como se questionar, portanto, que a legislação em vigor é expressa ao dispor que o resultado positivo de equivalência patrimonial não integra a base de cálculo do IRPJ apurado sob o regime do Lucro Presumido, o que não foi observado pela Autoridade Fiscal no presente caso;

- dessa feita, havendo previsão legal determinando que esses valores não devem compor a apuração do Lucro Presumido para fins de tributação pelo IRPJ e, via reflexa, pela CSLL, não pode prosperar o lançamento fiscal, sob pena de violação ao Princípio da Legalidade, ao qual se sujeita a Administração Pública, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.784/99;

- cumpre destacar, inclusive, que o entendimento exposto acima, reproduzido no acórdão recorrido, está em consonância com a jurisprudência desse E. Conselho, a teor das decisões a seguir citadas, a título de exemplo: [...];

- além disso, pontue-se que o posicionamento adotado pela Recorrida é compartilhado pela própria Receita Federal, que asseverou em todos os seus Manuais de Preenchimento das Informações da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica ("DIPJ"), referentes aos anos-base de 2009 a 2012 (período autuado) que na Linha 09 da Ficha 67B (Receitas e Rendimentos Não Tributáveis ou Tributados Exclusivamente na Fonte) deveriam ser lançados os valores referentes "a contrapartida do ajuste por aumento do valor de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial";

- destaque-se que todos os referidos Manuais são aprovados por meio de Instruções Normativas da Receita Federal do Brasil assinadas pelo Sr. Secretário da Receita Federal do Brasil, que valida todo o seu conteúdo;

- ou seja, de acordo com o raciocínio equivocado consignado pela Fiscalização, reproduzido no Recurso Especial, a Recorrida deveria ter ignorado o disposto nas instruções da própria Receita Federal acerca do preenchimento da DIPJ, as quais foram validadas por meio do ato normativo competente e, sem fundamento algum, ter lançado as receitas decorrentes de MEP na base tributável do Lucro Presumido;

- nada obstante o até aqui exposto, vale pontuar que a análise desenvolvida pela Autoridade Fiscal quanto ao artigo 389 do RIR/99, reproduzida no Recurso Especial contrarrazoado, também não se mostra acertada;

- isso porque, examinando-se a concepção do Decreto-Lei nº 1.598/77 (onde está inserido o art. 23 que embasa o artigo 389 do RIR/99), constata-se que esse diploma veio para adaptar as novas disposições trazidas na Lei nº 6.404/76 ("Lei das S/A") à legislação do Imposto sobre a Renda, conforme se verifica da transcrição abaixo de um trecho da exposição de motivos que acompanhou o referido Decreto: [...];

- como à época as sociedades por ações só podiam apurar o IRPJ pelo regime do Lucro Real, não fazia sentido que o legislador previsse a aplicação dos seus dispositivos para qualquer outra sistemática de apuração do mencionado imposto;

- tal fato se confirma quando se verifica que o art. 23 está inserido no Capítulo II do Decreto-Lei nº 1.598/77, denominado "Lucro Real";

- destarte, o fato deste dispositivo mencionar apenas o Lucro Real ao tratar a não tributação dos resultados positivos de MEP não significa que o legislador quis tributar tais valores na sistemática do Lucro Presumido, o que novamente reforça a insubsistência da pretensão fiscal no presente lançamento e o acerto do acórdão recorrido;

- por todo o exposto, verifica-se que a legislação de regência dispõe, expressamente, que os resultados decorrentes da avaliação de investimentos pelo Método de Equivalência Patrimonial não devem compor a base tributável apurado pelo Lucro Presumido, a teor do disposto no artigo 32, §1º, da lei 8.891/95;

- nestes termos, não há como prosperar o infundado argumento da Recorrente para justificar a alegada omissão de receitas pela Recorrida, motivo pelo qual deverá ser negado provimento ao apelo fazendário, mantendo-se incólume o entendimento proferido pela Turma Julgadora "a quo", e, por conseguinte, o cancelamento integral da exação fiscal;

DA NÃO OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO IRPJ E DA CSLL -
INEXISTÊNCIA DE RENDA NA APURAÇÃO DOS RESULTADOS POSITIVOS DE
EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL.

- não obstante o exposto no tópico anterior, suficiente para que se reconheça o acerto da decisão recorrida e, assim, seja afastada a pretensão da Recorrente, de rigor que a exação fiscal em foco não pode subsistir também porque os resultados positivos de MEP não se enquadram no fato gerador do IRPJ e da CSLL;

- com efeito, segundo o artigo 248 da Lei das S/A, "no balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial";

- desse modo, se uma pessoa jurídica possui um investimento em uma coligada, controlada ou em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum, são obrigadas, pela Lei das S/A, a avaliar este investimento pelo MEP;

- nessa avaliação, o investimento efetuado é comparado ao patrimônio líquido da empresa investida, a fim de se encontrar qual o montante desse patrimônio da investida que decorre do percentual do investimento detido. A partir daí, se o patrimônio da empresa investida aumenta, esse percentual de participação da investidora equivalerá um patrimônio maior, provocando um aumento no valor da avaliação do investimento;

- ou seja, o MEP permite uma compreensão unitária e coerente dos acontecimentos econômicos dentro de um mesmo grupo econômico, viabilizando a percepção das mutações patrimoniais ocorridas no referido grupo como um todo;

- ocorre que, diversamente do que parece crer a Recorrente, o resultado positivo da equivalência patrimonial representa um mero aumento potencial da mais-valia patrimonial da sociedade investidora, o que não caracteriza hipótese de incidência do IRPJ;

- com efeito, o artigo 43 do CTN estabelece, por sua vez, que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, de competência da União, tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica: (i) de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e (ii) de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior;

- nesse contexto, é pacífico que o fato jurídico tributário ensejador do Imposto sobre a Renda somente se verifica quando da ocorrência de uma alteração positiva do patrimônio, isto é, que represente um acréscimo, em razão da disponibilidade econômica ou jurídica da renda;

- de modo geral, entende-se que a disponibilidade econômica corresponde ao rendimento ou provento realizado, assim entendido como dinheiro em caixa, enquanto a disponibilidade jurídica corresponde ao rendimento ou provento adquirido, i.e., ao título jurídico que permite ao seu titular obter a respectiva realização em dinheiro;

- portanto, mesmo que se valendo do conceito de disponibilidade jurídica da renda, o resultado positivo da equivalência patrimonial não representa um rendimento adquirido pelo investidor, porquanto ainda não há, no mínimo, a concretização do direito do

investidor sobre aquele possível rendimento consubstanciado na variação positiva do patrimônio da investida;

- nesse sentido, ao intentar a tributação das receitas em foco antes de sua efetiva disponibilização ao contribuinte, os autos de infração em exame abalaram as materialidades do IRPJ e da CSLL previstas, respectivamente, no artigo 153, III e 195, I, c, da Constituição, bem como no artigo 43 do CTN e no artigo 2º da Lei nº 7.689/88, os quais pressupõem a realização da renda e do lucro para a sua concretização, em consonância com o princípio da capacidade contributiva;

- admitir o contrário implicaria em tributar o patrimônio da investidora e não a sua renda, uma vez que os supostos "acréscimos" consistem em mera expectativa de renda não consumada;

- no caso dos autos, é fato incontroverso que os resultados positivos decorrentes da avaliação de seus investimentos pelo MEP jamais foram inseridos no âmbito de disponibilidade patrimonial da Recorrida, na medida em que se constituem meramente em forma de reflexão dos resultados da sua investida que não foram (e talvez nem sejam) repassados à investidora;

- diante de todo o exposto, conclui-se que ainda que não existisse previsão legal expressa que afastasse a tributação pelo IRPJ e pela CSLL dos resultados positivos de MEP de sociedades optantes pelo Lucro Presumido - o que se alega a título de argumento - não seriam devidos o IRPJ e a CSLL, ora exigidos, tendo em vista a inexistência de disponibilidade econômica e jurídica dos resultados positivos de equivalência patrimonial. Por mais essa razão deve se negar provimento ao Recurso Especial contrarrazoado, mantendo-se integralmente a decisão recorrida;

AD ARGUMENTADUM - DA NECESSIDADE DE CONHECIMENTO E JULGAMENTO DOS DEMAIS ARGUMENTOS DESENVOLVIDOS PELA RECORRIDA NA HIPÓTESE DE O RECURSO ESPECIAL SER CONHECIDO E PROVIDO.

- ante à robusta argumentação até aqui exposta, resta demonstrado que o Recurso Especial em questão sequer pode ser conhecido, e, ainda que conhecido, indubitavelmente deverá ter seu provimento negado;

- contudo, na remota hipótese de esse não ser o entendimento dessa E. Câmara Superior, o que, frise-se, se admite apenas a título argumentativo, caso o Recurso Especial da Recorrente venha a ser conhecido e provido, a fim de se alterar a decisão ora recorrida, deverão ser analisados os demais argumentos trazidos aos autos pela Recorrida, a saber:

II.4 - Ad Argumentandum - Da Impossibilidade de se Exigir da Impugnante a Multa de Ofício e os Juros de Mora;

II.5 - Da Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa.

- isso porque, considerando-se que o acórdão recorrido concluiu por confirmar a decisão da DRJ e, assim, manter o cancelamento integral do lançamento fiscal por entender que há previsão legal determinando que os resultados positivos de MEP não compõe a apuração pelo Lucro Presumido, a análise dos tópicos em referência restou prejudicada, de

modo que, sendo restabelecida a exigência ora debatida, de rigor que sejam analisados os argumentos da Recorrida que, certamente, levarão ao reconhecimento da insubsistência do lançamento fiscal;

- assim, repise-se, na remota hipótese de o Recurso Especial Fazendário ser provido, é inequívoca a necessidade de que os tópicos acima elencados sejam apreciados e julgados, em respeito aos princípios constitucionais da ampla defesa, contraditório e duplo grau de jurisdição;

DO PEDIDO.

- diante de todo o exposto, requer-se seja inadmitido o recurso especial contrarrazoado e, na remota hipótese da sua admissão, o que se consente somente a título de argumentação, que lhe seja negado provimento, uma vez que insubsistente a pretensão fiscal, mantendo-se incólume o acórdão ora recorrido;

- *ad argumentandum*, caso assim não se entenda e seja acolhida a pretensão da Recorrente, requer sejam apreciados e julgados os argumentos suscitados pela Recorrida cuja análise restou prejudicada em decorrência do entendimento adotado no acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto lançamento a título de IRPJ e CSLL, apurados com base no Lucro Presumido, referentes aos seguintes trimestres: 1T/2009, 4T/2009, 4T/2010, 4T/2011 e 4T/2012.

De acordo com a Fiscalização, a contribuinte não incluiu na apuração do Lucro Presumido os valores referentes aos “Resultados Positivos de Equivalência Patrimonial” e ao “Deságio na Aquisição de Investimentos”.

O Auto de Infração foi lavrado considerando-se como receitas omitidas as receitas auferidas com o Resultado Positivo de Equivalência Patrimonial e a receita auferida com o deságio – investimentos.

O lançamento foi cancelado pela decisão de primeira instância administrativa.

Em razão do montante dos valores exonerados, houve recurso de ofício, mas o cancelamento dos autos de infração foi mantido na segunda instância (acórdão ora recorrido).

Em sede de recurso especial, a PGFN procura restabelecer o lançamento, defendendo, em síntese, que não há autorização legal para que se exclua o resultado positivo da equivalência patrimonial da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, apurados na sistemática do lucro presumido.

De acordo com a PGFN, a lei não faz nenhuma exceção, incluindo na apuração tanto do IRPJ como da CSLL, pelo regime do lucro presumido, as demais receitas e os resultados positivos advindos de receitas não abrangidas no conceito de receita bruta, o que inclui o resultado positivo da equivalência patrimonial.

A contribuinte traz em sede de contrarrazões preliminares de não conhecimento do recurso.

Realmente, há diferenças entre os contextos fáticos examinados pelo acórdão paradigma e pelo acórdão recorrido, conforme aponta a contribuinte.

No caso paradigma, a Autoridade Fiscal buscava tributar o resultado positivo no patrimônio do contribuinte em razão de variação no percentual de participação que detinha na sociedade investida - variação essa decorrente de aumento de capital integralizado por terceiro que passou a participar do investimento - o qual, inclusive, foi efetivamente realizado com o resgate das ações.

Já no caso recorrido, o Fisco formalizou lançamento fiscal para tributação de resultado positivo decorrente da simples reavaliação de investimentos de acordo com o método de equivalência patrimonial, por considerar que o artigo 389 do RIR/99 somente seria aplicável ao Lucro Real.

Mas, embora existentes, essas diferenças não são suficientes para prejudicar a caracterização da divergência jurisprudencial.

O paradigma entendeu que não havia exceção para a inclusão das demais receitas (inclusive a decorrente da equivalência patrimonial) na base de cálculo do lucro presumido, conforme previsto no art. 521 do RIR/99; enquanto que o recorrido entendeu que havia sim uma exceção a essa regra, aquela prevista no art. 32, §1º, da Lei 8.981/95 (que está reproduzida no art. 225, §1º, do RIR/99).

A divergência se dá exatamente em relação à regra contida no art. 521 do RIR/99. O que se discute é se a receita decorrente da equivalência patrimonial deve ou não ser incluída entre as "demais receitas", para fins de compor a base de cálculo de IRPJ/CSLL apurados pelo lucro presumido.

Verificar se há ou não alguma exceção à regra do art. 521 do RIR/99, que restrinja a abrangência das "demais receitas", excluindo delas a receita decorrente da equivalência patrimonial, já configura a análise do próprio mérito do presente recurso.

Também não procede a alegação de que a simples leitura do recurso apresentado pela Fazenda Nacional deixa clara a ausência da exposição dos motivos pelos quais a decisão recorrida deve ser reformada, ou que o recurso não observa o princípio da dialeticidade.

Quanto a isso, cabe observar que a exigência em relação à demonstração analítica da divergência depende da complexidade da situação, variando caso a caso, e que a norma regimental (RICARF) não exige uma forma específica para a comprovação da divergência.

No caso, as transcrições com os destaques da recorrente serviram tanto para comprovar a divergência relativa à interpretação do art. 521 do RIR/99, quanto para evidenciar os motivos pelos quais a decisão recorrida deveria ser reformada.

É que o acórdão paradigma fez uma afirmação bem ampla, no sentido de que não há nenhuma disposição expressa "no ordenamento em vigor" que admita excluir o ganho não-operacional obtido com a aplicação do método da equivalência patrimonial da base de cálculo do lucro presumido.

Nesse contexto, REJEITO as preliminares de não conhecimento do recurso especial.

Quanto ao mérito, há duas questões importantes a serem examinadas.

A primeira delas consiste em verificar se o art. 32, §1º, da Lei 8.981/95, que exclui da tributação o resultado positivo da equivalência patrimonial, é mesmo aplicável ao Lucro Presumido.

A segunda consiste em examinar se, a partir da conjugação das normas legais reproduzidas nos artigos 389 e 521 do RIR/99, é possível concluir que o resultado positivo da equivalência patrimonial deve ser incluído na base de cálculo do lucro presumido, com base no entendimento de que não há nenhuma norma excetuando a inclusão desse resultado entre as demais receitas (resultados) que devem ser tributadas nesse regime de tributação.

A Lei 8.981/95, relativamente ao IRPJ, apresentava uma estrutura em que a regra era o pagamento "mensal" do imposto, tanto para o lucro real, quanto para o lucro presumido, quanto para o lucro arbitrado.

Havia também a possibilidade de a apuração do lucro real ser feita por período anual, levando-se em conta os referidos pagamentos mensais (que na época ainda não eram tratados como estimativas).

E o referido art. 32, §1º, da Lei 8.981/1995 estava inserido exatamente entre os dispositivos que tratavam desses pagamentos sobre os fatos geradores mensais do IRPJ.

Mas a Lei 8.981/1995, ao tratar do lucro presumido, trazia para esse regime de apuração exatamente as mesmas regras de apuração mensal, com base na receita bruta e acréscimos.

Vale a pena transcrever alguns dispositivos da referida lei:

Lei 8.981/1995

CAPÍTULO III

Do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas

SEÇÃO I

Normas Gerais

Art. 25. A partir de 1º de janeiro de 1995, o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, será devido à medida em que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos.

Art. 26. As pessoas jurídicas determinarão o Imposto de Renda segundo as regras aplicáveis ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado.

[...]

SEÇÃO II

Do Pagamento Mensal do Imposto

Art. 27. Para efeito de apuração do Imposto de Renda, relativo aos fatos geradores ocorridos em cada mês, a pessoa jurídica determinará a base de cálculo mensalmente, de acordo com as regras previstas nesta seção, sem prejuízo do ajuste previsto no art. 37.

Art. 28. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de cinco por cento sobre a receita bruta registrada na escrituração, auferida na atividade.

[...]

Art. 31. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Parágrafo único. Na receita bruta, não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não-cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Art. 32. Os ganhos de capital, demaís receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior serão acrescidos à base de cálculo determinada na forma dos arts. 28 ou 29, para efeito de incidência do Imposto de Renda de que trata esta seção.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos rendimentos tributados na forma dos arts. 65, 66, 67, 70, 72, 73 e 74, decorrentes das operações ali mencionadas, bem como aos lucros, dividendos ou resultado positivo decorrente da avaliação de investimentos pela equivalência patrimonial.

[...]

SEÇÃO IV

Do Regime de Tributação com Base no Lucro Presumido

Art. 44. As pessoas jurídicas, cuja receita total tenha sido igual ou inferior a 12.000.000 Ufirs no ano-calendário, poderão optar, por ocasião da entrega da declaração de rendimentos, pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

§ 1º O limite previsto neste artigo será proporcional ao número de meses do ano-calendário, no caso de início de atividade.

§ 2º Na hipótese deste artigo, o Imposto de Renda devido, relativo aos fatos geradores ocorridos em cada mês (arts. 27 a 32) será considerado definitivo. (g.n.)

Percebe-se claramente que, no contexto da Lei 8.981/95, a exclusão prevista no art. 32, §1º, relativa "aos lucros, dividendos ou resultado positivo decorrente da avaliação de investimentos pela equivalência patrimonial" era perfeitamente aplicável à base de cálculo do lucro presumido.

Isto porque o art. 44 da Lei 8.981/95 estendeu expressamente para o lucro presumido as regras contidas nos arts 27 a 32 da mesma lei, considerando ainda definitivo (no regime do lucro presumido) o imposto pago de acordo com aquelas regras previstas para os pagamentos mensais, caso a contribuinte optasse pelo lucro presumido no momento da entrega da declaração de rendimentos.

O problema é que a Lei 9.430/96 implementou modificações e trouxe alguns aperfeiçoamentos no regime de apuração do IRPJ, o que exigiu uma nova estruturação do texto legal.

Na sistemática da Lei 9.430/96, a regra geral passou a ser tributação por período de apuração "trimestral"; os pagamentos mensais passaram a ser tratados especificamente como "estimativas", representando apenas antecipações no regime do lucro real anual; e a opção pelo lucro presumido passou a ser manifestada com o "pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário".

O art. 2º da Lei 9.430/96, ao tratar do "pagamento por estimativa", determinou expressamente que fosse observado o disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei 8.981/95.

Entretanto, quanto ao lucro presumido, a Lei 9.430/96 não podia mais simplesmente repetir a mesma técnica adotada pela Lei 8.981/95, em razão das modificações acima destacadas. Nem mesmo havia mais coincidência entre os períodos de apuração (a estimativa era mensal e o lucro presumido passou a ser trimestral).

A Lei 9.430/96, então, precisou apresentar regras específicas para a apuração do lucro presumido, que são muito próximas daquelas previstas para a apuração das estimativas mensais.

Contudo, na seção VI, que trata especificamente do Lucro Presumido, a Lei 9.430/96 não fez a mesma remissão aos artigos da Lei 8.981/95, como havia feito em seu art. 2º.

Ou seja, no texto da Lei 9.430/96, apesar de haver muitas semelhanças/coincidências entre a apuração da base de cálculo das estimativas mensais com base na receita bruta (+ acréscimos) e a apuração da base de cálculo no regime do lucro presumido, deixou de constar para esse último a exclusão prevista no §1º do art. 32 da Lei 8.981/95.

Essa é, inclusive, a razão pela qual o RIR/99 só reproduz essa regra do §1º do art. 32 da Lei 8.981/95 em seu art. 225, que está localizado na subseção que trata da base de cálculo do pagamento por estimativa, sem fazer o mesmo no subtítulo IV que trata do lucro presumido (vide art. 521 do RIR/99).

A primeira questão apresentada inicialmente pode, então, ser assim reformulada: as alterações promovidas pela Lei 9.430/96 tiveram o objetivo, a finalidade, de fazer com que o IRPJ/Lucro Presumido passasse a incidir sobre o resultado positivo da equivalência patrimonial?

Já tratando também da segunda questão inicialmente apresentada, vê-se que o art. 389 do RIR/99 diz que o resultado da equivalência patrimonial não será computado no lucro real. O art. 521 do mesmo RIR/99, por sua vez, manda que as demais receitas e resultados sejam incluídos na base de cálculo do IRPJ/Lucro Presumido, sem fazer uma exclusão como a prevista no art. 389, ou no §1º do art. 225 do RIR/99 (que reproduz o §1º do art. 32 da Lei 8.981/95), senão vejamos:

Subtítulo III

Lucro Real

[...]

Contrapartida do Ajuste do Valor do Patrimônio Líquido

Art. 389. A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).

[...]

Subtítulo IV

Lucro Presumido

[...]

CAPÍTULO II

GANHOS DE CAPITAL E OUTRAS RECEITAS

Art. 521. Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no §3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II).

§1º O ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

É a partir da leitura desses dispositivos que se extrai a afirmação de que o IRPJ/Lucro Presumido deve incidir sobre o resultado positivo da equivalência patrimonial, porque a lei (a partir da Lei 9.430/96) manda que as demais receitas e resultados sejam incluídos na base de cálculo do IRPJ/Lucro Presumido, sem fazer a exclusão que está prevista no art. 389 do RIR/99, ou no §1º do art. 225 do mesmo regulamento (que reproduz o §1º do art. 32 da Lei 8.981/95).

A meu ver, esses dispositivos do RIR/99 apenas reproduziram a estrutura do texto legal que remanesceu após a entrada da Lei 9.430/96.

É que, independentemente de ter ou não havido revogação (expressa ou tácita) do §2º do art. 44 da Lei 8.981/95, não havia mais condições, no contexto do RIR/99, para se dizer que o Imposto de Renda relativo aos fatos geradores mensais (apurado de acordo com as regras dos arts. 27 a 32 da Lei 8.981/95) seria considerado definitivo no regime do lucro presumido, caso a contribuinte optasse por esse regime de apuração no momento da entrega da declaração de rendimentos.

E não se podia mais dizer isso por uma razão simples, porque os regimes passaram a ter períodos de apuração diferentes. O regime das estimativas era mensal, enquanto o lucro presumido passou a ser trimestral.

Não houve nenhuma revogação expressa do §2º do art. 44 da Lei 8.981/95.

Mas penso que houve uma revogação tácita parcial desse dispositivo, na parte em que ele previa essa sistemática de conversão plena (em caráter definitivo) do IRPJ com fatos geradores mensais (apurado de acordo com as regras dos arts. 27 a 32 da Lei 8.981/95) para IRPJ/Lucro Presumido. Diante de diferentes períodos de apuração, esse tipo de conversão ficou inviabilizado.

Contudo, apesar da referida revogação parcial, não vejo razão para entender que a exclusão do resultado da equivalência patrimonial (que no contexto da Lei 8.981/95, era prevista para os dois regimes - lucro real e lucro presumido) ficou restrita somente ao lucro real, a partir da Lei 9.430/96.

Em primeiro lugar, porque a simplificação do lucro presumido quase o leva naturalmente para um regime de caixa, de modo que, no contexto desse regime é muito mais razoável que a tributação de algum resultado/ganho se dê no momento da alienação ou liquidação do investimento (de forma equivalente ao que acontece com o lucro real), em vez de se dar no ajuste contábil do valor do investimento pelo MEP.

Há ainda uma outra razão para que o contribuinte não tenha que incluir o resultado da equivalência patrimonial na base de cálculo do IRPJ/Lucro Presumido. É que o legislador, na mesma época das referidas modificações introduzidas pela Lei 9.430/96, previu também 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" (Lei 9.249/95, art. 10).

Ou seja, a distribuição de lucros e dividendos deixou de ser tributada no beneficiário desses rendimentos, independentemente do regime de tributação por ele adotado. Diante disso, fica bastante incoerente pensar que a lei deixou de tributar a pessoa jurídica que recebe lucros e dividendos distribuídos pela sua investida, mas que, no caso do lucro presumido, pretendeu tributar o resultado positivo da equivalência patrimonial.

Novamente registro que o §2º do art. 44 da Lei 8.981/95 não foi expressamente revogado por nenhuma norma.

Inclusive, na versão da Lei 8.981/95 que inclui suas respectivas alterações, conforme se extrai do sítio eletrônico "<http://www.planalto.gov.br>", a indicação é de que o referido dispositivo está plenamente vigente, sem qualquer apontamento de que algum dispositivo o tenha alterado.

E não vejo motivos para pensar que ele tenha sido derogado justamente na parte em que igualava a base de cálculo do pagamento mensal (atuais estimativas) com a base de cálculo do IRPJ/Lucro Presumido.

Minha conclusão, portanto, é na mesma linha da Delegacia de Julgamento e da Turma Ordinária. Ou seja, de que o resultado positivo da equivalência patrimonial não deve compor a base de cálculo do IRPJ no regime do lucro presumido.

Processo nº 10882.722919/2014-37
Acórdão n.º **9101-003.884**

CSRF-T1
Fl. 29

Desse modo, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso especial da PGFN.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo