



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

**Processo nº** 15540.720363/2014-39  
**Recurso nº** De Ofício  
**Acórdão nº** 1302-002.291 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de junho de 2017  
**Matéria** LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** JCA HOLDING PARTICIPAÇÕES LTDA.

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

Data do fato gerador: 01/08/2011, 13/12/2012

LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CALCULO. GANHO DE CAPITAL E OUTRAS RECEITAS. RESULTADO POSITIVO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

O resultado positivo decorrente da avaliação dos investimentos pelo método da equivalência patrimonial não deve ser adicionado à Base de Cálculo do Lucro Presumido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do relator, vencido o Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo. O Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado solicitou a apresentação de declaração de voto. Não votou o Conselheiro Carlos César Candal Moreira Filho, que substituiu o Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no colegiado e que já havia votado, nos termos do art. 57 § 5º do Anexo II do Ricarf.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos César Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Ester Marques Lins de Sousa, Gustavo Guimarães da Fonseca,

Eduardo Morgado Rodrigues (Suplente Convocado) e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela DRJ, em virtude de exoneração de crédito tributário em valor superior à R\$1.000.000,00 (art. 34, inciso I do Decreto nº 70.235/1972, com a nova redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, e de acordo com o art. 1º da Portaria do Ministro de Estado da Fazenda nº 3, de 03/01/2008). O valor à época exonerado também excede o limite atual de R\$2.500.000,00 (Portaria MF. nº 63, de 09/02/2017).

O procedimento fiscal foi instaurado em razão de haver indícios de omissão, em relação ao resultado positivo de equivalência patrimonial obtido pela fiscalizada.

A Fiscalização verificou que a interessada, optante pela tributação com base no Lucro Presumido, obteve receitas referentes aos resultados positivos de equivalência patrimonial, mas não informou regularmente nas respectivas DIPJs, relativamente aos fatos geradores entre 01/08/2011 e 31/12 2012.

As receitas auferidas foram extraídas da rubrica contábil nº 3.2.02.03.0001, cujos principais dados estão reproduzidos na tabela constante das fls. 33/34. Acrescenta que as DCTFs apresentadas são compatíveis com as DIPJs, o que denotaria a falta não só de informação, como também a falta de declaração dos tributos correspondentes, destacando o valor que deveria ter sido informado (fl. 35).

No presente processo, portanto, trataram-se somente dos fatos geradores ocorridos entre 01/08/2011 a 31/12/2012, em razão da ocorrência de cisão parcial da interessada. O lançamento de ofício, referente aos fatos geradores ocorridos nos anos anteriores estão controlados pelo processo administrativo digital nº 15540.720.362/2014-94.

Verificou-se (Livros Diários nº 86 a 97) que a fiscalizada auferiu receitas referentes ao resultado positivo de equivalência patrimonial, conforme escriturado na conta nº 3.2.02.03.0001, cujos valores estão detalhados no quadro demonstrativo de fls. 33 e 34.

Conforme DIPJ apresentada, a fiscalizada optou, como dito, pelo **lucro presumido**. Nessa Declaração, informou que não obteve receitas referentes aos resultados positivos da equivalência patrimonial, uma vez que as fichas e as linhas, abaixo citadas, encontram-se zeradas. Por sua vez, as DCTF apresentadas são compatíveis com as DIPJ.

8.1 FICHA 14A - LINHA 19 e FICHA 18A - LINHA 15 - DIPJ2012 - ND: 0001035487 - 4o TRIMESTRE DE 2011 (valor que deveria ter sido informado: 7.305.599,65);

8.2 FICHA 14A - LINHA 19 e FICHA 18A - LINHA 15 - DIPJ2013 - ND: 0000943543 - 2o TRIMESTRE DE 2012 (valor que deveria ter sido informado: 8.158.681,51);

8.3 FICHA 14A - LINHA 19 e FICHA 18A - LINHA 15 - DIPJ2013 - ND: 0000943543 - 3o TRIMESTRE DE 2012 (valor que deveria ter sido informado: 8.976.444,63);

8.4 FICHA 14A - LINHA 19 e FICHA 18A - LINHA 15 - DIPJ2013 - ND: 0000943543 - 4o TRIMESTRE DE 2012 (valor que deveria ter sido informado: 26.692.500,71).

## Das Conclusões da Fiscalização

A Fiscalização concluiu que, diante da opção pela tributação com base no Lucro Presumido, seria de se aplicar ao caso as disposições da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que assim dispõem:

*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, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.*

...

*Art. 29. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado e pelas demais empresas dispensadas de escrituração contábil, corresponderá à soma dos valores:*

*I - de que trata o art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;*

*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.*

Concluiu-se que, a referida legislação determina que o lucro presumido compreende todos os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I do art. 25 da Lei nº 9.430, que seria o caso dos resultados positivos da equivalência patrimonial.

Prosseguiu a Fiscalização ressaltando que, conforme as regras vigentes à época, apesar de não haver mais a obrigatoriedade de tributação pelo lucro real, as empresas controladoras seguiam vinculadas à avaliação dos investimentos permanentes e relevantes ao método da equivalência patrimonial, sem que houvesse uma norma específica que as desobrigasse de oferecimento à tributação da receita correspondente. Ao contrário, a norma era literal quando determinava que todos os resultados positivos deveriam compor o lucro presumido.

Caso optasse por apurar o IRPJ pelo **lucro real**, o resultado positivo da equivalência patrimonial seria fiscalmente neutro, conforme disposto no Decreto-Lei nº 1.598,

de 1977, art. 23, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV, transcritos para o art. 389 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), da seguinte forma:

*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.*

Destacou que, embora os tributos fossem os mesmos, a opção quanto a sua forma de apuração, se lucro real ou se lucro presumido, influía decisivamente na composição das bases de cálculo a ponto de serem nitidamente diferentes entre si as duas modalidades mencionadas. Assim, o que seria aplicável a uma, não seria, obrigatoriamente, à outra, e vice-versa. Caberia ao contribuinte, observadas as permissões legais, optar pela forma de tributação que melhor lhe atendesse. No presente caso, optou a fiscalizada por apurar o lucro presumido.

Nesse contexto, a Fiscalização destacou que, a legislação apresentava em sua literalidade a expressão "na determinação do lucro real", o que não deixava dúvida que só se aplicaria quando a opção de tributação fosse pelo lucro real, que não era o presente caso, pois, conforme declaração anexa a este processo, a opção da fiscalizada foi pelo lucro presumido.

Logo, não constando na legislação expressamente que a regra contida no art. 389 do RIR/99 se aplicaria na determinação do lucro presumido, não poderiam as receitas auferidas com o resultado positivo da equivalência patrimonial detalhados nos referidos quadros demonstrativos, deixar de ser tributadas pelo IRPJ e pela CSLL.

### **Da Impugnação**

A impugnação da interessada foi julgada procedente pela DRJ. Destacam-se as seguintes razões de defesa da Recorrida:

- a) a receita deve representar, necessariamente, ingresso de nova riqueza ao patrimônio, o que interpretado diversamente afrontaria o art. 109 do CTN;
- b) conforme jurisprudência do CARF, o conceito de "demais receitas" pressupõe valores recebidos oriundos de atividades estranhas ao objeto social, mas que tenha caráter contraprestacional, ou seja, com o intuito de lucro;
- c) os "ganhos de equivalência" decorrem de lucros já tributados nas investidas, portanto tributar a mesma receita afronta o art. 10 da Lei 9.249/95, configurando também "bitributação";
- d) a legislação que determina a obrigatoriedade de efetuar a equivalência patrimonial está endereçada somente aos optantes pelo Lucro Real;
- e) se a autoridade fiscal considerou o mesmo regulamento para as optantes pelo Lucro Real e pelo Lucro Presumido, a norma excludente do art. 389 do RIR/99 também deve valer para ambos os regimes, sob pena de violar o princípio da razoabilidade conforme art. 2º da Lei 9.784/99;

- 
- f) o fiscal, por via transversa, tenta dar interpretação ampliativa aos termos "demais receitas" ou "resultados positivos não previstos no inciso anterior", estabelecidos no art. 25, I e II, da Lei nº 9.430/96, e tratamento diferenciado, **não expressamente previsto na lei**, as situações jurídicas idênticas (art. 389 do RIR/99);
- g) interpreta a legislação "in focu" de maneira parcialmente distinta às empresas optantes pelo regime do Lucro Real e Lucro Presumido, pois, a regra do art. 389 do RIR/99 trata de norma geral imunizante que atinge a todas as situações jurídicas de sociedades investidoras em outras sociedades;
- h) indica o item 15.2.10 - Receitas e Rendimentos não Tributáveis, do tópico de ajuda do Manual da DIPJ/2014, ao definir as receitas não tributáveis para fins de apuração do IRPJ e CSLL na sistemática do lucro presumido;
- i) invoca o art. 7º das IN's 51/95 e 11/96, que cuidam da tributação mensal do IRPJ com base nas receitas mensais, previsão esta que manda não incluir o resultado positivo de equivalência patrimonial na base de cálculo da estimativa;
- j) cita entendimento do STF, o qual sustenta que o MEP, introduzido pela Lei 6.404/76, é, na essência, mero ajuste contábil realizado com o fim específico de determinar o valor dos investimentos de uma companhia em outras empresas, ou seja, não se apura lucro, renda ou rendimento por esse método;
- k) destaque-se, outrossim, a obrigatoriedade de avaliar os investimentos pelo método da equivalência patrimonial está arraigada na Lei nº 6.404/76 (lei que dispõe sobre as Sociedades por Ações), em seu art. 248, que foi adaptada, à época, pela legislação fiscal nos termos dos arts. 20 e 26 do Decreto-Lei nº 1.598/77, no Capítulo II, que dispõe sobre o Lucro Real. Sendo sociedade empresária do tipo "Limitada" e, concomitantemente, optante pelo lucro presumido, a autuada não tem a obrigatoriedade de avaliar seus investimentos por esse método, justamente por não existir norma cogente, mandamental, com tal exigência;
- l) desse modo, não sendo obrigada pela legislação comercial, tampouco pela legislação fiscal, a avaliar seus investimentos pelo método da equivalência patrimonial, por ser sociedade empresária do tipo "Limitada" e optante pelo lucro presumido, estando ainda dispensada de escriturar o Livro Diário se mantiver a "movimentação financeira" no Livro Caixa, que é onde as receitas a serem tributadas no regime do lucro presumido devem ser registradas, conclui-se, então, ser incabível a tributação em análise, como ocorreu sobre os "lançamentos" na conta contábil nº 3.2.02.03.0001- resultado de equivalência patrimonial efetuados no Livro Diário;

- m) reitere-se não há como tributar a receita oriunda de um ganho avaliado pelo método da equivalência patrimonial, sendo que qualquer outro contribuinte optante pelo Lucro Presumido, na mesma situação, pelo simples fato de não optar pela escrituração detalhada, não seria tributado. O fato gerador é a situação definida em lei, cuja escrituração é mera consequência;
- n) para melhor reflexão, rememore-se que o imposto de renda incide sobre a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica (art. 43 do CTN). A aquisição de disponibilidade econômica justifica-se pela faculdade plena de usar, gozar e dispor dinheiro ou coisas nele conversíveis. Já a da disponibilidade jurídica verifica-se pela obtenção do direito de crédito não sujeito à condição suspensiva. Ao autorizar o contribuinte a optar pelo regime de caixa, certamente não quis o legislador tributar a disponibilidade jurídica. Desse modo, optando pelo Lucro Presumido, para haver tributação, deve impreterivelmente ocorrer a aquisição de disponibilidade econômica, considerando-se a expressão "movimentação financeira" utilizada no dispositivo abaixo transcrito, a qual será registrada inevitavelmente no Livro Caixa, justificando, por conseguinte, a dispensa pela legislação "fiscal" da obrigatoriedade de se escriturar o Livro Diário. Segue o disposto no art. 45, parágrafo único da Lei 8.981/95 (grifo nosso):

Lei nº 8.981/95

Art. 45. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter:

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

[...]

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

### **Do Acórdão Recorrido**

À vista do Relatório Fiscal (fls. 32/40) e da Impugnação (fls. 863/1013), a DRJ julgou procedente a impugnação, com base nos seguintes fundamentos:

O que importa é a realização fática da hipótese de incidência prevista na norma, quando ocorrida no mundo fenomênico. O registro do acontecimento (escrituração do fato gerador) é mera consequência gerencial e/ou contábil. Há hipóteses em que a legislação fiscal obriga manter uma escrituração completa, como é o caso dos optantes pelo Regime do Lucro Real. Em outros casos, há a autorização para escriturar somente o livro caixa, como no caso do parágrafo único do art. 45 da lei 8.981/95.

Transportando o raciocínio supra para o caso em questão, se a impugnante optasse por escriturar o livro caixa, em vez de manter os registros no diário, certamente não seria autuada por "existir" o resultado positivo apurado pelo método

de avaliação da equivalência patrimonial. A legislação fiscal é clara e objetiva ao dispor que o optante pelo lucro presumido pode deixar de apresentar o Livro Diário, caso mantenha a escrituração no Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária. O mesmo resultado advindo do ganho de equivalência patrimonial, não registrado como receita porquanto não sendo obrigado a escriturar o livro diário pela legislação fiscal, não seria tributado em outro contribuinte na mesma situação, diante do “mesmo fato”. O aspecto material do fato gerador decorre da subsunção do fato efetivamente ocorrido ao previsto na norma. Não é a forma de escrituração que determina a ocorrência do fato gerador. O registro é mera consequência do fato que já ocorreu, que, por sua vez, é ou não fato gerador do tributo.

Destaque-se, outrossim, a obrigatoriedade de avaliar os investimentos pelo método da equivalência patrimonial está arraigada na Lei 6.404/76 (lei que dispõe sobre as Sociedades por Ações), em seu art. 248, que foi adaptada, à época, pela legislação fiscal nos termos dos arts. 20 a 26 do Decreto-Lei 1.598/77, no CAPÍTULO II, que dispõe sobre o Lucro Real. Sendo sociedade empresária do tipo “Limitada” e, concomitantemente, optante pelo lucro presumido, a autuada não tem a obrigatoriedade de avaliar seus investimentos por esse método, justamente por não existir norma cogente, mandamental, com tal exigência.

Desse modo, não sendo obrigada pela legislação comercial, tampouco pela legislação fiscal, a avaliar seus investimentos pelo método da equivalência patrimonial, por ser sociedade empresária do tipo “Limitada” e optante pelo lucro presumido, estando ainda dispensada de escriturar o Livro Diário se mantiver a “movimentação financeira” no Livro Caixa, que é onde as receitas a serem tributadas no regime do lucro presumido devem ser registradas, conclui-se, então, ser incabível a tributação em análise, como ocorreu sobre os “lançamentos” na conta contábil nº 3.2.02.03.0001- resultado de equivalência patrimonial efetuados no Livro Diário.

Reitere-se não há como tributar a receita oriunda de um ganho avaliado pelo método da equivalência patrimonial, sendo que qualquer outro contribuinte optante pelo Lucro Presumido, na mesma situação, pelo simples fato de não optar pela escrituração detalhada, não seria tributado. O fato gerador é a situação definida em lei, cuja escrituração é mera consequência.

(...)

Afirmar ainda que o resultado positivo na avaliação pela equivalência patrimonial está implícito na expressão prevista no art. 25, II da Lei 9.430/96 as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I” não é congruente ao dispositivo supracitado, que dispensa a escrituração do Livro Diário. Parece-me que tal dispensa é justificada pelo fato de o lançamento dessas “demais receitas” e “resultados positivos” o qual se deseja tributar, gerar disponibilidade econômica e, por isso, estar sujeito ao registro no livro caixa. Caso contrário, inadmissível seria a dispensa do Livro Diário, se o objeto da norma fosse fazer com que o tributo incidisse, no regime do lucro presumido, sobre a disponibilidade jurídica.

Considere-se ainda o que dispõe o art. 113, § 2º do CTN:

*Art. 113. A obrigação tributária principal ou acessória*

(...)

*§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

Observe-se que a obrigação acessória tem por objeto prestações com o fim de arrecadar ou fiscalizar os tributos. A fiscalização ocorre para averiguar se está havendo a regular arrecadação. A obrigatoriedade da apresentação da escrituração no Livro Diário ou no Livro Caixa é uma obrigação acessória. Dispensando-se a escrituração do primeiro livro, infere-se que não é o objetivo do legislador arrecadar ou fiscalizar o que nele seria registrado.

Ademais, verifica-se que a discussão cinge-se ao alcance das expressões do art. 25, II da Lei 9.430/96 "as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I", cabendo portanto aplicar a **interpretação analógica**, invocando o direcionamento preconizado no art. 108, I do CTN. Como o regime de pagamento mensal pela base de cálculo estimada é o que mais se aproxima, considerando que não há "disposição expressa" indicando a receita de equivalência patrimonial como tributável no regime do lucro presumido, verifica-se que, por analogia, é aplicável a dispensa elencada no §1º do art. 32 da Lei nº 8.981/95, reproduzida no § 1º do art. 225 do RIR/99, conforme abaixo:

#### Ganhos de Capital e outras Receitas

Art. 225. Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior, serão acrescidos à base de cálculo de que trata a Subseção, para efeito de incidência ao imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

§ 1º O disposto neste artigo **não se aplica** aos rendimentos tributados pertinentes às aplicações financeiras de renda fixa e renda variável, bem como aos lucros, dividendos ou resultado positivo decorrente da avaliação de investimento pela equivalência patrimonial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, § 1º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

(...)

Diante de todo o exposto, não há dúvidas que a expressão que fundamentou a constituição do crédito tributário, prevista no art. 25, II - resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I - busca tributar qualquer disponibilidade "econômica" admitida pelo contribuinte. Como a receita registrada devido à avaliação dos investimentos pela equivalência patrimonial é **mero ajuste contábil**, não configurando realização financeira, também não se enquadra no campo de incidência do imposto quando feita a opção pelo Lucro Presumido.

Acrescente-se que não cabe à autoridade administrativa analisar se há ou não o "*bis in idem*", sob o argumento que as receitas já foram tributadas na investida. Fato é que a lei não determina objetivamente ser o resultado positivo da avaliação dos investimentos pela equivalência patrimonial tributado. Pelo contrário, em regime muito semelhante, que é o pagamento mensal do imposto sobre base de cálculo estimada (art. 221 e seguintes do RIR/99), ela determina sua exclusão da base de cálculo, consoante o disposto no art. 225, §1º supramencionado.

A Fazenda Nacional, por intermédio da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, interpôs suas razões ao Recurso de Ofício da DRJ, sobre as quais destacam-se os seguintes termos:

No que diz respeito à exclusão do ajuste da base de cálculo do IRPJ e CSLL, a legislação é expressa apenas no tocante ao lucro real, nos termos do artigo 23 do Decreto-Lei 1.598/77, não cabendo ao contribuinte optante do lucro presumido pleitear equidade para se ver dispensado de oferecer o referido resultado a tributação. A pretensão esbarra no disposto no artigo 108, § 2º do CTN, segundo o qual o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Assim, o legislador excluiu, expressamente, o ajuste do valor patrimonial do investimento apenas para fins de determinação do lucro real.

Os dispositivos legais de regência são bastante claros quanto às bases de cálculo aplicáveis ao regime do lucro real e ao do lucro presumido:

#### LUCRO REAL

##### IRPJ-Del. 1.598/77

Art. 23 - A contrapartida do ajuste de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

##### CSLL-Lei 7.689/1988

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

(...)

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

(...)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)."

#### LUCRO PRESUMIDO

##### IRPJ-Lei 9.430/96

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 20 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'.

CSLL- Lei 9.430/790

Art. 29. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado e pelas demais empresas dispensadas de escrituração contábil, corresponderá à soma dos valores:

I - de que trata o art. 20 da Lei nº 9.249, de 20 de dezembro de 1995:

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 acrescentados)

Como se vê, no que tange ao lucro presumido, a Lei não faz nenhuma exceção, incluindo na apuração, tanto do IRPJ como da CSLL, 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). Por conseguinte, tal determinação inclui o resultado positivo da equivalência patrimonial.

Outrossim, não é correto afirmar que a JCA só foi autuada pela opção que fez ao regime de tributação ou forma de escrituração. Se qualquer outra empresa em igual situação tivesse adotado o regime de caixa e tivesse escriturado apenas o Livro Caixa, não seriam estes fatos que impediriam a atuação plena da fiscalização. Qualquer pessoa jurídica, mesmo sob regime simplificado, deve manter à disposição do fisco todos os documentos e papéis que servirem de base para a escrituração comercial e fiscal, conforme art. 195, par. Único do CTN.

(...)

Também não procede a afirmação de que o legislador queria apenas tributar no lucro presumido as disponibilidades financeiras e não econômicas. Ora, tributa-se sim estas últimas, pois à pessoa jurídica é concedido o direito de opção pelo regime de competência.

Ademais, apesar de a JCA não estar obrigada a avaliar seus investimentos pelo método da equivalência patrimonial, se assim o fez, deve se submeter as regras da legislação tributária referente à opção. Dessarte, deve acrescentar o resultado positivo da equivalência patrimonial à base de cálculo do imposto de renda e da CSLL conforme determina a legislação.

Isso porque, a opção de se efetuar a equivalência patrimonial traz reflexos positivos, principalmente para os acionistas da pessoa jurídica. Como um exemplo, cita-se o recebimento de lucros sem a incidência do imposto de renda e da CSLL, uma vez que o lucro contábil da JCA (que está acrescido do resultado positivo) foi superior ao lucro presumido apurado pelo contribuinte, diminuído de todos os impostos e contribuições.

A DRJ entendeu que, por não haver na legislação que rege o lucro presumido regra específica no que tange ao resultado positivo da equivalência patrimonial,

deveria utilizar por analogia as regras do regime de pagamento mensal pela base de cálculo estimada (art. 108, I do CTN), que vem a ser uma figura do lucro real.

Contudo, pelo artigo 111 do CTN, deve-se interpretar literalmente a legislação tributária que disponha sobre exclusão do crédito tributário.

O resultado positivo da equivalência patrimonial é expressamente excluído da base de cálculo do lucro real. A regra, porém, não pode ser estendida ao lucro presumido, sob pena de se inovar na legislação e atuar como legislador positivo.

Essas as razões sustentadas pela Fazenda Nacional para que a decisão de primeira instância seja reformada.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rogério Aparecido Gil - Relator

À vista da exoneração de crédito tributário, é devida a interposição do Recurso de Ofício, nos termos do art. 34, inciso I do Decreto nº 70.235/1972, com a nova redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, e de acordo com o art. 1º da Portaria do Ministro de Estado da Fazenda nº 3, de 03/01/2008. O valor à época exonerado também excede o limite atual de R\$2.500.000,00 (Portaria MF. nº 63, de 09/02/2017). Conheço também das Razões de Recurso de Ofício da Fazenda Nacional.

A Recorrida é sociedade empresária limitada, do tipo *holding*, com escopo principal de seu objeto social a participação societária em outras sociedades, bem como a administração e locação de bens próprios.

Optou pela tributação do IRPJ e CSLL, sob o regime do **lucro presumido**, cuja sistemática está disciplinada pelos arts. 516 a 528 do Decreto nº 3.000/99 - RIR.

A base de cálculo encontra-se inserida nos arts. 518 e 521 do RIR/99, segundo a redação dada pelo art. 15 da Lei nº 9.249/95, e pelo art. 25, I e II, da Lei nº 9.430/96.

Nesse contexto, diante das conclusões do Acórdão da DRJ e das Razões de Recurso de Ofício da Fazenda Nacional, expostos no relatório retro, passo aos fundamentos, com base nos quais ratifico, ao final, o entendimento da DRJ de que os resultados positivos de equivalência patrimonial **não** devem ser adicionados à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, como segue.

No período compreendido entre 01/08/2011 a 31/12/2012, a Recorrida auferiu resultados positivos decorrentes do Método da Equivalência Patrimonial - MEP.

O fato de a contribuinte não haver oferecido tal resultado à tributação foi considerado pelo Fisco, omissão de receitas. Fundamentou-se no sentido de que, para as pessoas jurídicas optantes do regime de determinação do IRPJ e da CSLL, com base no **lucro**

**presumido**, não dispõem de previsão expressa em lei que lhes autorizasse afastar esse resultado do campo de incidência do IRPJ e da CSLL.

No entanto, não é essa a interpretação que deve prevalecer no presente caso. Senão vejamos.

Observa-se, portanto, que a discussão concentra-se no alcance das expressões do art. 25, II da Lei 9.430/96 "as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I".

Não é permitida interpretação ampliativa aos termos "demais receitas" ou "resultados positivos não previstos no inciso anterior", estabelecidos no art. 25, I e II, da Lei nº 9.430/96, e tratamento diferenciado, **não expressamente previsto na lei**, para situações jurídicas idênticas (art. 389 do RIR/99).

O conceito de "demais receitas" pressupõe valores recebidos oriundos de atividades estranhas ao objeto social, mas que tenha caráter contraprestacional, ou seja, com o intuito de lucro. Os "ganhos de equivalência" decorrem de lucros já tributados nas investidas, portanto tributar a mesma receita afronta o art. 10 da Lei 9.249/95, configurando também "bitributação".

Note-se que, a obrigatoriedade legal de avaliar os investimentos pelo método da equivalência patrimonial está estabelecida na Lei nº 6.404/76, art. 248, adaptada, à época, pela legislação fiscal nos termos dos arts. 20 e 26 do Decreto-Lei nº 1.598/77, no Capítulo II, que dispõe sobre o **Lucro Real**. Sendo sociedade empresária do tipo "Limitada" e, concomitantemente, optante pelo lucro presumido, não há, para a autuada, a obrigatoriedade de avaliar seus investimentos por esse método, justamente por não existir norma cogente, mandamental, com tal exigência.

A norma cogente, portanto, contida na referida legislação que determina a obrigatoriedade de efetuar a equivalência patrimonial é dirigida somente aos optantes pelo **Lucro Real**.

Assim, considerando-se que não há disposição expressa indicando a receita de equivalência patrimonial como tributável, no regime do lucro presumido, pode-se concluir que é aplicável, nesse caso, a dispensa elencada no § 1º do art. 32 da Lei nº 8.981/95, reproduzida no § 1º do art. 225 do RIR/99, conforme abaixo:

*Ganhos de Capital e outras Receitas*

*Art. 225. Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior, serão acrescidos à base de cálculo de que trata a Subseção, para efeito de incidência ao imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).*

*§ 1º O disposto neste artigo **não se aplica** aos rendimentos tributados pertinentes às aplicações financeiras de renda fixa e renda variável, bem como aos lucros, dividendos ou resultado positivo decorrente da avaliação de **investimento pela equivalência patrimonial** (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, § 1º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).*

(...)

Na forma sustentada no Acórdão recorrido, a receita deve representar, necessariamente, ingresso de nova riqueza ao patrimônio, o que interpretado diversamente afrontaria o art. 109 do CTN.

Desse modo, não sendo obrigada pela legislação comercial, tampouco pela legislação fiscal, a avaliar seus investimentos pelo método da equivalência patrimonial, por ser sociedade empresária do tipo "Limitada" e optante pelo lucro presumido, estando ainda dispensada de escriturar o Livro Diário se mantiver a "movimentação financeira" no Livro Caixa, que é onde as receitas a serem tributadas no regime do lucro presumido devem ser registradas, é de se ratificar as conclusões do acórdão recorrido, no sentido de que não é devida a tributação em análise, como ocorreu sobre os "lançamentos" na conta contábil nº 3.2.02.03.0001- resultado de equivalência patrimonial efetuados no Livro Diário.

Por todo o exposto, voto no sentido de **negar provimento** ao Recurso de Ofício.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil

## **Declaração de Voto**

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

Com a devida vênia do i. relator, acompanho o voto divergente do i. Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, por entender que o resultado da equivalência patrimonial, determinado pela Lei das S/A, deve ser fiscalmente neutro com relação ao Imposto de Renda e a CSLL, não importando para tanto o regime de tributação adotado.

Há que se considerar que o resultado da equivalência patrimonial decorre da obrigação de avaliação, pelas sociedades anônimas, do investimento relevante em coligadas e controladas por este método.

Sua aplicação na legislação do Imposto de Renda se deu por meio do Decreto-Lei 1.598/77 (art. 67, inc. XI ), quando este determina a apuração do lucro real a partir do resultado apurado pelas pessoas jurídicas em sua escrituração comercial com base nas disposições da Lei nº 6.404/1976. Por meio do mesmo decreto-lei, ficou estabelecido que o resultado da avaliação do investimento pela equivalência patrimonial, determinado pela Lei nº 6.404/1976, não deveria afetar o resultado para fins de tributação do imposto de renda apurado com base no lucro real (art. 23 do DL. 1598/1977).

Resta evidente o cuidado do legislador, ao determinar a utilização do lucro líquido apurado segundo a legislação comercial, de excluir do resultado tributável para fins do imposto de renda, o resultado da avaliação dos investimento pela equivalência patrimonial, determinado pela mesma legislação comercial (Lei nº 6.404/1976). Ou seja, entendeu o legislador que o resultado da equivalência patrimonial deve ser neutralizado no momento da apuração do imposto.

Ora, apenas o imposto de renda apurado com base no lucro real tem por base o lucro apurado com base nas leis comerciais, daí o cuidado do legislador em fazer tal distinção.

Já o imposto de renda apurado pelo lucro presumido, possui base de cálculo própria, definida pela lei, que dispensa expressamente a empresa optante de manter escrituração comercial e não toma em consideração, para fins do IRPJ, do lucro líquido apurado nesta pelas empresas que continuam a manter a escrituração completa. Daí não ter se preocupado o legislador ordinário em determinar a exclusão do resultado da equivalência patrimonial na apuração do lucro presumido, pois sua base de cálculo não parte do lucro líquido apurado com base na legislação comercial.

Assim, revela-se equivocado o entendimento fiscal, reforçado nas contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional, quando defende a necessidade de expressa disposição legal para que seja excluído da base de cálculo do lucro presumido. Tal não se dá porque a lei jamais considerou de sua inclusão na base de cálculo.

O termo genérico "demais receitas", contido no inciso II do art. 25 da Lei nº 9.430/1996<sup>1</sup>, que define a base de cálculo do lucro presumido jamais poderia abranger o resultado da equivalência patrimonial, posto que a base de cálculo estabelecida na lei não adota como base o resultado apurado na escrituração comercial, onde eventualmente estaria contido.

Tanto que, como bem apontou o acórdão recorrido nem os manual de orientação de preenchimento da DIPJ e de esclarecimentos de dúvidas (Perguntas e Respostas) elaborados pela própria administração tributária jamais cogitaram de sua inclusão. Trata-se, de maneira geral, de resultados expressivos nas empresas que adotam o MEP, de modo que não olvidaria o Fisco de tão relevante base se a considerasse tributável.

Por todo o exposto, e considerando que a interpretação ao dispositivo deve ser dada com base em todo o sistema que rege a tributação do Imposto de Renda, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

Luiz Tadeu Matosinho Machado

---

<sup>1</sup>

Art. 25. (...)

I - (...)

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.