



---

## Solução de Consulta nº 204 - Cosit

**Data** 24 de junho de 2019

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

**MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. LUCRO PRESUMIDO.**

As participações no capital de outras sociedades serão avaliadas pelo Método da Equivalência Patrimonial nas hipóteses previstas pela legislação societária, ainda que a investidora seja pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, arts. 183, III, 243, 247 e 248; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 20, 21 e 22.

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

**MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. RESULTADO PRESUMIDO.**

As participações no capital de outras sociedades serão avaliadas pelo Método da Equivalência Patrimonial nas hipóteses previstas pela legislação societária, ainda que a investidora seja pessoa jurídica tributada com base no resultado presumido.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, arts. 183, III, 243, 247 e 248; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 20, 21 e 22.

### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

É ineficaz a consulta, não produzindo efeitos, quando não versar sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária.

**Dispositivos Legais:** Decreto nº 70.235, de 1972, arts 46 e 52; IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 18.

## **Relatório**

Trata-se de consulta formalizada pela pessoa jurídica acima referida, cuja petição, datada de 23 de junho de 2017, é subscrita por seu representante, um causídico, identificado à

fl. 12. À partida, a requerente informa ser optante pela apuração do Imposto sobre a Renda com base no lucro presumido e adotar o regime de caixa. Refere atuar no ramo imobiliário, realizando incorporação, loteamento e locação de bens imóveis. Afirma que, no exercício regular de suas atividades, está prestes a participar de um empreendimento imobiliário, através de participação societária relevante em uma SPE (Sociedade de Propósito Específico), com 50% do capital votante.

2. Articula que, fosse ela optante pela tributação com base no lucro real, o referido investimento estaria sujeito ao Método da Equivalência Patrimonial (MEP). Entende que, contudo, estaria dispensada da utilização do citado método, visto que, a seu ver, não haveria previsão legal expressa para adoção do MEP no âmbito da tributação com base no lucro presumido, e o art. 521 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/1999) “não o menciona”.

3. Acentua que o 521 do RIR/99 e o art. 215 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, ao tratarem do lucro presumido, não fazem referência ao MEP. Salienta que, se as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido adotassem o MEP, não haveria forma de excluir “tal receita” da incidência do IRPJ e da CSLL.

4. De seguida, a peticionante formula os seguintes quesitos, *verbatim*:

a) A CONSULENTE está dispensada de avaliar investimentos relevantes e influentes pelo MEP?

b) Se a resposta for positiva, ou seja, se a CONSULENTE estiver obrigada a esse procedimento, seguem as seguintes questões:

b.1) está obrigada a definir a causa do ágio/deságio no momento da aquisição, conforme dispositivo infralegal abaixo transcrito?

IN 1700/17:

"Art. 178. O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no art. 179;

II- mais-valia ou menos-valia, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor de que trata o inciso I; e

III - ágio por rentabilidade futura (goodwill), que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores de que tratam os incisos I e II do caput.

§ 1º Os valores de que tratam os incisos I a III do caput serão registrados em subcontas distintas.

§ 2º O valor de que trata o inciso II do caput deverá ser baseado em laudo elaborado por perito independente, que deverá ser protocolado na RFB ou cujo sumário deverá ser registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos até o último dia útil do 13- (décimo terceiro) mês subsequente ao da aquisição da participação.

§ 3º O disposto no § 2º deverá ser observado ainda que o valor de que trata o inciso II do caput seja 0 (zero).

§ 4º O protocolo do laudo na RFB ocorrerá com o envio do seu inteiro teor utilizando-se de processo eletrônico da RFB no prazo previsto no § 29.

§ 5º Na hipótese prevista no § 4º, o contribuinte deverá informar o número do processo eletrônico no primeiro Lalur de que trata o caput do art. 310 que deve ser entregue após o prazo previsto no § 2º.

§ 8º O não atendimento do disposto neste artigo implica:

I - o não aproveitamento da mais-valia, conforme disposto no inciso III do caput do art. 186;

II- considerar a menos-valia como integrante do custo dos bens ou direitos que forem realizados em menor prazo, conforme disposto no inciso III do caput do art. 187; e

III - o não aproveitamento do ágio por rentabilidade futura (goodwill), conforme disposto no caput do art. 188.

§ 9º A aquisição de participação societária sujeita à avaliação pelo valor do patrimônio líquido exige:

I - primeiramente, a mensuração dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos a valor justo; e

II- posteriormente, o reconhecimento do ágio por rentabilidade futura (goodwill) ou do ganho proveniente de compra vantajosa."

Nesse caso se verifica outra incompatibilidade entre o MEP e o lucro presumido: a IN sempre menciona "lucro real" quando regula os efeitos fiscais das causas escolhidas para justificar o ágio/deságio na aquisição.

b.2) Está obrigada a apurar o "valor justo" do investimento? A mesma norma (IN RFB 1700/2107) é expressa em restringi-lo ao lucro real:

"Art. 97. O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não será computado na determinação do lucro real e do resultado ajustado desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou

redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.

§ 1º O ganho evidenciado por meio da subconta de que trata o caput será computado na determinação do lucro real e do resultado ajustado à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado.

§ 2º O ganho a que se refere o § 19 não será computado na determinação do lucro real e do resultado ajustado caso o valor realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, seja indedutível".

b.3) quando receber dividendos, estes deverão ser registrados diretamente em receitas, mas se tiverem sido contemplados no MEP, deverão ser creditados à conta de investimentos?

b.4) se houver perda de MEP ela deverá ser contabilizada?

b.5) se houver alienação da participação societária, inclusive por permuta, dever-se-á contabilizar o último MEP anterior à operação, para depois apurar o ganho ou perda de capital (RIR, art. 427)?

5. Ao cabo, a solicitante presta as declarações de que trata o art. 3º, § 2º, inciso II, da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

6. Intimada a demonstrar a sua vinculação com o fato objeto da consulta, bem como a efetiva possibilidade da sua ocorrência, a teor do § 8º do art. 3º da IN RFB nº 1.396, de 2013, a petionária, por meio de outro defensor, qualificado à fl. 39, alega ser empresa do ramo imobiliário, que aplica recursos no mercado, e que seus sócios têm crédito em conta-corrente, que podem tanto ser capitalizados como ser objeto de redução de capital a qualquer tempo (cfr. fls. 27-41).

7. É o relatório, em apertada síntese.

## Fundamentos

8. Inicialmente, cumpre ressaltar que, em razão de este feito preencher os requisitos de admissibilidade pertinentes, segue-se que esta Autoridade Tributária deve dele conhecer. Nada obstante, é escusado salientar que a consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo retido na fonte nem o para entrega de declaração de rendimentos ou cumprimento de outras obrigações acessórias, tampouco convalida informações nela apresentadas, sem prejuízo do poder-dever da Autoridade Administrativa de verificar o efetivo enquadramento da requerente na hipótese abrangida pela respectiva solução, por meio de procedimento de fiscalização, em conformidade com o disposto no art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 9º, 11 e 28 da IN RFB nº 1.396, de 2013.

9. No que toca à matéria objeto da consulta (Método da Equivalência Patrimonial-MEP), a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 – Lei das SA, na sua redação atual, estipula como segue:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

[...]

III - os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

[...]

Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.

§ 1º São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

[...]

§ 4º Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 5º **É presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)**

[...]

Art. 247. (*omissis*).

[...]

Parágrafo único. Considera-se relevante o investimento:

a) em cada sociedade coligada ou controlada, se o valor contábil é igual ou superior a 10% (dez por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia;

b) no conjunto das sociedades coligadas e controladas, se o valor contábil é igual ou superior a 15% (quinze por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia.

Avaliação do Investimento em Coligadas e Controladas

Art. 248. 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**, de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação

levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;

II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

III - a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente; somente será registrada como resultado do exercício:

- a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;
- b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;
- c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§ 2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I.

(grifos nossos)

10. Observe-se que a Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, alterou o caput do art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976, suprimindo o termo “relevantes” após a palavra “investimentos”, e a Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, introduziu nesse último diploma legal a figura da “influência significativa” (art. 243). O §5º do art. 243 indica que é presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, e o §1º do mesmo artigo reza que são coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa.

11. Pertinente registrar que o Pronunciamento Técnico CPC 18 (R2) detalha a aplicação do Método da Equivalência Patrimonial.

12. Nesse diapasão, e respondendo ao questionamento “a” da consulente, depreende-se que a legislação societária acima transcrita estabelece as hipóteses em que as participações no capital de outras pessoas jurídicas devem ser avaliadas segundo o valor de patrimônio líquido (MEP). E diante do que deflui do próprio texto legal — ao contrário do que propõe a consulente —, é irrelevante, para aplicação obrigatória do MEP, a forma de apuração do lucro adotada pela investidora para determinação do IRPJ e da CSLL.

13. Nesta esteira, cabe frisar que o caput do art. 387 do RIR/1999 (atuais 420 e 423 do RIR/2018) dispõe que o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido de conformidade com o art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976, de sorte que esse preceito da lei societária integra-se à legislação tributária.

14. Quanto aos demais questionamentos, primeiramente deve-se esclarecer que o processo de consulta regido pelos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas do sujeito passivo sobre a interpretação da legislação tributária federal.

15 A finalidade do instituto da consulta é fornecer ao sujeito passivo esclarecimentos sobre a interpretação adotada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) acerca de dispositivo da legislação tributária, cujo sentido lhe pareça dúbio, obscuro ou de difícil compreensão. Portanto, não são admitidas consultas que tenham por objeto matérias estranhas à legislação tributária, como, por exemplo, aquelas referentes a formas de contabilização, assim como também não são admitidas quando o fato objeto de consulta estiver definido ou declarado em disposição literal de lei ou disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes da proposição da consulta. Esta é a dicção da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Confira-se:

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

VII - quando o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação;

(...)

IX - quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei;

(...)

XIV - quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

16 Nesse particular, ressalte-se a existência de orientação consolidada no Parecer Normativo CST nº 347, de 1970, segundo a qual: às repartições fiscais não cabe opinar sobre processos de contabilização, os quais são de livre escolha do contribuinte. Tais processos só estarão sujeitos à impugnação quando em desacordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que possam levar a um resultado diferente do legítimo”.

17. Pois bem, prosseguindo, informe-se que o questionamento “b.1” é considerado ineficaz, eis que está disciplinado em lei e em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes da data de apresentação da consulta (art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e art. 178 da IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017), nos termos dos incisos VII e IX do art. 18 da IN RFB 1.396, de 2013.

18. Da mesma forma ineficaz é o questionamento “b.2”, pois os “ajustes contábeis a valor justo” e seus fundamentos estão ínsitos no pacote dos novos métodos e critérios contábeis inaugurados na legislação societária pátria pelas disposições da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Nesse sentido, o referido questionamento subsume-se ao disposto no inciso XIV do art. 18 da IN RFB 1.396, de 16 de setembro de 2013.

19. Identicamente ineficaz é o questionamento “b.3”, haja vista que encontra luz em disposição literal de lei, no caso o parágrafo único do art. 22 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Deflui disso que o questionamento recai no inciso IX do art. 18 da IN RFB 1.396, de 16 de setembro de 2013.

20. O questionamento “b.4” resta da mesma maneira ineficaz (cf. inciso IX do art. 18 da IN RFB 1.396, de 2013), vez que sua resposta é declarada em disposição literal de lei, in casu, o art. 248 da Lei das SA c/c o arts 21 e 22 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

21. Por fim, o questionamento “b.5” está disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes da data de apresentação da consulta (no art. 427 do RIR/99, atual art. 508 do RIR/2018), sendo, conseqüentemente, sem eficácia, nos termos do inciso VII do art. 18 da IN RFB 1.396, de 2013.

## Conclusão

22. Diante dos termos da legislação acima invocada, podem-se extrair as seguintes conclusões:

a) As participações no capital de outras sociedades serão avaliadas pelo MEP nas hipóteses previstas pela legislação societária, ainda que a investidora seja pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido;

b) É ineficaz a consulta, não produzindo efeitos, quando não versar sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária.

23. É o entendimento. Encaminhe-se para procedimento próprio.

(assinado digitalmente)  
ALEXANDRE SERRA BARRETO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

24. De acordo. Remeta-se à Coordenação de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras – Cotir.

(assinado digitalmente)  
GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Dirpj

25. De acordo. Ao Senhor Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

(assinado digitalmente)  
FABIO CEMBRANEL  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotir



## **Ordem de Intimação**

26. Aprovo a solução acima proposta. Publique-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 2013. Dê-se ciência à interessada.

(assinado digitalmente)  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit