



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

Processo n° 12448.729459/2013-41
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-001.868 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de maio de 2017
Matéria IRPJ - OUTROS
Recorrente CONCESSÃO METROVIÁRIA DO RIO DE JANEIRO S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2010

ÁGIO. DEDUÇÃO DE DESPESAS DE EMPRESA INCORPORADA.
INÍCIO DA DEDUÇÃO APÓS REALIZAÇÃO DA INCORPORAÇÃO.

O marco inicial da utilização da dedução das despesas de ágio de empresa incorporada é a data da efetiva concretização incorporação, fusão ou cisão, conforme registrado no cadastro do CNPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso. O Conselheiro José Roberto Adelino da Silva declarou-se impedido de votar.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Bezerra Neto (Presidente), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, José Roberto Adelino da Silva, Livia De Carli Germano, Abel Nunes de Oliveira Neto (Relator), Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa. Ausente, justificadamente o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

Relatório

Vamos iniciar com a transcrição do relatório da Decisão de Piso:

Relatório

Contra a sociedade acima qualificada foram lavrados Autos de Infração que lhe exigem o ajuste das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL.

Tais Autos derivam de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela interessada, procedimento este que resultou na constatação de que esta antecipara o registro de custos ou despesas, praticando a não observância do regime de escrituração por competência.

O Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 280 a 284 assim detalha a infração:

[...] a Fiscalizada Amortizou o Ágio correspondente às Incorporações das empresas Oeste Participações S/A, CNPJ 02.062.753/0001-57, Sorocaba Empreendimentos e Participações S/A, CNPJ 35.793.520/0001-83 e Concessão Metroviária do Rio de Janeiro S/A, CNPJ 02.327.817/0001-02, de forma antecipada, a partir de abril de 2009, sendo que a Incorporação ocorreu em 30/11/2009, conforme demonstrado no Item 3 deste Termo.

À fl. 2 do TVF (fl. 281 dos autos), encontra-se a seguinte tabela:

À fl. 2 do TVF (fl. 281 dos autos), encontra-se a seguinte tabela:

DATA	VALOR DA AMORTIZAÇÃO	SALDO CONTA AMORTIZAÇÃO
Abril de 2009	R\$ 2.643.862,09	R\$ 2.643.862,09
Mai de 2009	R\$ 2.732.249,69	R\$ 5.376.111,78
Junho de 2009	R\$ 2.643.861,36	R\$ 8.019.973,14
Julho de 2009	R\$ 2.732.250,43	R\$ 10.752.223,57
Agosto de 2009	R\$ 2.732.250,43	R\$ 13.484.474,00
Setembro de 2009	R\$ 2.643.859,86	R\$ 16.128.333,86
Outubro de 2009	R\$ 2.732.251,19	R\$ 18.860.585,05
Novembro de 2009	R\$ 2.643.859,10	R\$ 21.504.444,15
Dezembro de 2009	R\$ 2.732.251,95	R\$ 24.236.696,10

Diz ainda o Autor do feito:

[...] o contribuinte foi intimado a justificar - comprovando com documentação hábil e idônea - o porquê das amortizações do ágio [começarem] em abril de 2009, e não em dezembro de 2009 [...].

[...]

O contribuinte (à época com a denominação de Megapar Participações S/A) justificou que em março de 2009 adquiriu as empresas Concessão Metroviária do Rio de Janeiro S/A, CNPJ 02.327.817/0001-02 e Oeste Participações S/A, CNPJ 02.062.753/0001-57, que eram suas controladas, e apresentou os seguintes documentos com relação à operação de incorporação das empresas relacionadas acima: - Promoção nº 01/2009 - FAAR/ASJUR/CC, de 04/02/2009, Parecer nº 06/2003-ASA, de 14/04/2003, Contrato de Compra e Venda de Ações - Valia e Megapar, de 29/12/2008, Contrato Compra e Venda de Ações - CVC, IIFIP e Megapar, de 29/12/2008, e Instrumento Particular de Primeiro Aditamento ao Contrato de Compra e Venda de Ações, de 05/03/2009. O contribuinte também informa na sua resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0002, que:

"Com efeito, objetivando a otimização de sua estrutura societária, a "MEGAPAR", em novembro de 2009, assinou, juntamente com suas controladas integrais ("OESTE", "SOROCABA" e "CONCESSÃO METROVIÁRIA"), o protocolo de justificação de incorporação das mencionadas pessoas jurídicas. "

3.4 - Através do Termo de Intimação Fiscal nº 0004, o contribuinte foi intimado a apresentar o Protocolo de Justificativa de Incorporação com a Anuência do Poder Concedente das empresas relacionadas no item 3.3. Como resposta, o contribuinte apresentou o Doc. 01, que contém a cópia do Protocolo de Incorporação e Justificação de Oeste Participações S/A, Sorocaba Empreendimentos e Participações S/A e Concessão Metroviária do Rio de Janeiro S/A, por Megapar Participações S/A, datado de 27/11/2009, e seu Anexo I - Estatuto Social, sem data; e o Doc. 02, que traz a cópia do Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro, com data de 07/12/2009, que informa em sua Parte I - Despachos do Governador, a seguinte autorização:

"Processo nº E-10/672/2009 - AUTORIZO a reestruturação societária da concessão do Metrô-Rio, com efeitos a partir de 30 de novembro de 2009."

3.5 - Conforme as informações e documentos informados acima, e também, de documentos disponibilizados no "site" da CVM na internet, tais como: - Ata da Assembléia Geral Extraordinária da Oeste Participações S/A, realizada em 30/11/2009, Estatuto Social da Concessão Metroviária do Rio de Janeiro S/A, CNPJ 10.324.624/0001-18, protocolizada na Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro em 09/12/2009, Fato Relevante, de 07/12/2009, Ata de Reunião do Conselho de Administração da Megapar Participações S/A, para ratificar e aprovar a proposta da Diretoria para as incorporações sucessivas das sociedades controladas, realizada em 30/11/2009 e a Ata de Reunião do Conselho de Administração da Concessão Metroviária do Rio de Janeiro S/A, CNPJ 10.324.624/0001-18, para a eleição da Diretoria, realizada em 30/11/2009, verifica-se que as incorporações foram efetivamente realizadas em 30/11/2009, e não a partir de março de 2009, como o contribuinte quer.

Apesar de o contribuinte ter informado que as aquisições das ações das respectivas empresas que controlavam a Concessão Metroviária do Rio de Janeiro S/A ocorreram em março de 2009, as operações só se concretizaram quando da autorização do Governo do Estado do Rio de Janeiro para a reestruturação societária, que só teve os seus efeitos a partir de 30/11/2009 (item 3.4).

Além disso, há o Protocolo de Incorporação e Justificação de Oeste Participações S/A, Sorocaba Empreendimentos e Participações S/A e Concessão Metroviária do Rio de Janeiro S/A, por Megapar Participações S/A, que está com a data de 27/11/2009; a Ata de Reunião do Conselho de Administração da Megapar Participações S/A, para ratificar e aprovar a proposta da Diretoria para as incorporações sucessivas das sociedades controladas, realizada em 30/11/2009, que ainda está com denominação de "Megapar", e a Ata de Reunião do Conselho de Administração da Concessão Metroviária do Rio de Janeiro S/A, CNPJ 10.324.624/0001-18, para a eleição da Diretoria, realizada em 30/11/2009, que já se encontra com o CNPJ da incorporadora, ambas com a mesma data, indicando a mudança da denominação e CNPJ. [...].

[...]

3.7 - Dessa forma, fica caracterizada a Inobservância do Regime de Escrituração, relativa às Antecipações de Despesas nas Incorporações das empresas Oeste Participações S/A, CNPJ 02.062.753/0001-57, Sorocaba Empreendimentos e Participações S/A, CNPJ 35.793.520/0001-83 e Concessão Metroviária do Rio de Janeiro S/A, CNPJ 02.327.817/0001-02, no período de maio a dezembro de 2009, no valor total de R\$ 21.592.834,01, pois o primeiro mês a ser amortizado deveria dezembro, conforme o § 1º do art. 273 do RIR/99 [...].

[...]

4.1 - Como o contribuinte possui Saldo de Prejuízos Fiscais de IRPJ e Base de Cálculo Negativa da CSLL em 31/12/2009, foi ajustado no sistema SAPLI (Sistema de Acompanhamento de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL) os valores desses saldos.

Ciente em 9 de outubro de 2013 (fl. 285), a interessada apresentou, em 7 de novembro de 2013, sua impugnação de fls. 367 a 388, como segue.

Principia por relatar que, em março de 2009, ainda sob a denominação social MEGAPAR PARTICIPAÇÕES S/A, adquiriu 100% das ações de OESTE PARTICIPAÇÕES S.A., a qual era titular de ações representativas de 99,99% do capital de SOROCABA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A., que, por sua vez, era titular de 85% das ações de CONCESSÃO METROVIÁRIA DO RIO DE JANEIRO S.A. (METRO RIO). Também em março de 2009, a IMPUGNANTE adquiriu ações representativas dos 15% restantes do capital de METRO RIO, as quais eram de titularidade da FUNDAÇÃO VALE DO RIO DOCE DE SEGURIDADE SOCIAL. Assinala também que as

[...] aquisições de ditas participações societárias foram realizadas por preço superior ao correspondente valor de patrimônio líquido contábil ("PLC"), razão por que coube à IMPUGNANTE, nos termos da legislação em vigor, desdobrar o custo de aquisição dos referidos investimentos, indicando seu valor de PLC e o do ágio então verificado, correspondente à diferença entre o preço de aquisição dos investimentos e o correspondente valor de PLC.

Indica que o ágio teve fundamento nas

[...] perspectivas de rentabilidade de METRO RIO, justificadas pelo direito de exploração de concessão de transporte metroviário no Estado do Rio de Janeiro de que esta sociedade é titular.

E acrescenta que

[...] realizou a incorporação de OESTE, SOROCABA e METRO RIO, com efeitos a partir de 30.11.2009.

6. Dessa forma, a IMPUGNANTE, a partir de dezembro de 2009, passou a computar no seu lucro real o produto da amortização dos referidos ágios, nos termos do art. 1º da Lei nº 9.532, de 10.12.1997, eis que, com a reestruturação mencionada no item anterior, ocorreu a junção da sociedade que pagou os ágios (IMPUGNANTE), com aquelas que lhes deram origem (OESTE, SOROCABA e METRO RIO).

Discorre longamente sobre o tratamento contábil e tributário a ser dado aos ágios e reconhece:

No caso de ágio fundamentado em perspectivas de rentabilidade futura (previsto na alínea "b" do § 2º do art. 20 do DL nº 1.598/77), como na hipótese concreta, a união da investida e da investidora em uma mesma pessoa jurídica transforma o ágio em um ativo diferido (atualmente ativo intangível) da empresa resultante dessa junção, que passa a ser amortizado à razão de, no máximo, 20% ao ano, sendo o produto desta amortização levado em conta na determinação da base de cálculo do IRPJ.

[...] a amortização desse ativo intangível interfere - de imediato - não só na determinação do lucro líquido, mas também na do lucro real; em outras palavras, o produto da amortização não precisa ser adicionado ao lucro líquido para efeito de tributação.

Menciona a Instrução Normativa SRF nº 11, de 10 de fevereiro de 1999, com destaque para seu artigo 2º. Discorre sobre os artigos 391, 426 e 430 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), relacionando-os ao Parecer Normativo da extinta Coordenação do Sistema de Tributação nº 51, de 1º de setembro de 1979 e à Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, concluindo:

3.6. Face ao exposto, é inquestionável que o ágio já amortizado pode - e deve - ser computado no lucro real da investidora relativo ao período-base em que ela liquida seu investimento na investida, ainda que em razão de uma incorporação.

A seguir, argumenta:

5.2. Em dezembro de 2009, a IMPUGNANTE registrou a amortização do ágio relativo ao período compreendido entre a data da aquisição dos investimentos (momento do pagamento do ágio) e a data da incorporação; como esse último evento acarretou a liquidação dos investimentos - adquiridos com ágio, os valores correspondentes à amortização do mesmo, no período que antecedeu à incorporação (de abril e novembro), não foram adicionados ao lucro líquido do período, para efeitos de tributação.

5.3. Na verdade, a IMPUGNANTE poderia ter procedido a registros que indicassem de forma mais ostensiva: (i) a amortização do ágio na sua contabilidade, mês a mês, de abril de 2009 a novembro do mesmo ano; e (ii) a adição do produto dessa amortização no seu lucro líquido, para efeitos de tributação, com o conseqüente registro do mesmo valor na parte "B" do LALUR, para ser computado no lucro real do período-base em que ocorresse a alienação ou liquidação do investimento. Em vez disso, a IMPUGNANTE optou por proceder a um só lançamento, no mês de dezembro, da amortização relativa aos meses de abril a novembro e, quando assim procedeu, não mais havia o que adicionar a seu lucro líquido, para efeitos de tributação, pois os investimentos já haviam sido liquidados.

5.4. Note-se, contudo, que, por não terem sido registrados nos meses de abril a novembro de 2009, os encargos de amortização não afetaram o lucro líquido da IMPUGNANTE daqueles meses e, por isso, não interferiram no cálculo de antecipações mensais. Por outro lado, a partir de dezembro de 2009, não só os encargos mensais de amortização, apurados a partir de então, passaram a ser computados no lucro real da IMPUGNANTE, por força do disposto no art. 7º da Lei nº 9.532/97, como também o foi, naquele mês, o montante integral do ágio já amortizado contabilmente, por força dos art. 391 e 426 do RIR. Assim, o procedimento adotado pela IMPUGNANTE não acarretou qualquer prejuízo ao fisco.

5.5. Não bastasse isso: (i) no período de abril a novembro de 2009, a IMPUGNANTE não apurou lucro tributável, passível de gerar recolhimentos a título de antecipações mensais de IRPJ e CSLL; e (ii) os saldos de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL foram corretamente apurados ao final de dezembro de 2009.

Mais adiante, aduz:

[...]

No que se refere à CSLL, não há, à semelhança do que ocorre na legislação do IRPJ, norma que determine a adição do ágio amortizado à sua base de cálculo. Assim, a amortização do ágio afeta a base de cálculo da CSLL independentemente da liquidação ou da alienação do investimento.

[...]

6.8. Assim, no que se refere à CSLL, o cômputo, na sua base de cálculo, do produto da amortização do ágio relativo ao período compreendido entre abril e novembro ainda é mais inquestionável, pois independe da liquidação ou da alienação do investimento a que se refira.

Do acima relatado a DRJ/Belo Horizonte emitiu a seguinte decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2010

CONTROLE SOCIETÁRIO DE CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO

A transferência do controle societário da concessionária sem prévia anuência do poder concedente implicará a caducidade da concessão.

NORMAS DE ESCRITURAÇÃO

O lucro líquido do período de apuração deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

IMPUGNAÇÃO

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da Decisão que julgou improcedente a Impugnação o contribuinte apresentou Recurso Voluntário alegando, em síntese:

- 1) Sustenta que juridicamente existia a permissão legal de utilização do ágio da aquisição de investimentos mantido pelas empresas que foram por ela incorporadas, após a incorporação;
- 2) Alega que o direito à utilização do ágio para a dedução do IRPJ devido exsurge na data da aquisição dos investimentos e não na data da incorporação das empresas à MEGAPAR (Atual Concessão Metroviária do Rio de Janeiro);
- 3) Argui a nulidade da decisão de Piso em razão de não ter realizado a análise acerca da possibilidade de dedução a partir da data de aquisição dos investimentos;
- 4) Requer a anulação integral da autuação.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto

O ponto de discussão específico para este caso decorre da análise de uma única questão: Quando se considera a data de incorporação das empresas que antes detinham partes da concessão pública adquirida pela empresa MEGAPAR? Da data de formalização do protocolo de aquisição como entende a empresa ou da data em que foi autorizado pelo Governador do Estado do Rio de Janeiro a modificação da titularidade da concessão, sem a qual iria causar a caducidade (perda) da concessão das linhas de metrô e o consequente registro da incorporação no cadastro do CNPJ.

A recorrente alega que firmou os acordos de incorporações com as diversas empresas que detinham participação na concessão desde março/2009 e, com base nesses acordos firmados, entende que desde esta data fez o reconhecimento das aquisições dos investimentos e, por isso, a partir daí passou a ter o direito de amortização do ágio formado por tais aquisições.

Para tanto apresenta despacho do Governador do Estado do Rio de Janeiro (fls. 468) com um simples autorizo e diversos documentos que tramitaram pelos órgãos estaduais com a solicitação e análise da possibilidade de transferência da concessão.

O problema deste entendimento é que o tipo do negócio realizado não é o tradicional decorrente do acerto de um simples acordo de vontade entre duas companhias privadas e que não depende de nenhuma outra autorização.

A concessão de Serviço Público é um ato pelo qual o Poder Público, no caso o Estado do Rio de Janeiro, transmite ao particular o direito de exploração de determinado serviço público, por período determinado e com o atendimento de diversas condições fixadas no contrato de concessão.

O regramento em matéria de concessão de serviços públicos no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios foi realizado por meio da edição da Lei nº 8.987/95, onde foram estabelecidos e detalhados todos os requisitos para a definição dos serviços públicos, a forma como podem ser concedidos, os direitos e deveres da concessionária, o poder de fiscalização da autoridade concedente, etc.

Esta mesma norma é que fixou, como uma das condições necessárias à transferência do controle acionário da concessão a prévia anuência do Poder Concedente, sob pena de caducidade da concessão. Eis a lição do dispositivo:

Lei nº 8.987/95

Art. 27. A transferência de concessão ou do controle societário da concessionária sem prévia anuência do poder concedente implicará a caducidade da concessão.

§ 1º Para fins de obtenção da anuência de que trata o caput deste artigo, o pretendente deverá: [\(Renumerado do parágrafo único pela Lei nº 11.196, de 2005\)](#)

I - atender às exigências de capacidade técnica, idoneidade financeira e regularidade jurídica e fiscal necessárias à assunção do serviço; e

II - comprometer-se a cumprir todas as cláusulas do contrato em vigor.

Pela leitura do dispositivo, o simples acordo comercial entre as partes não é suficiente para possibilitar a transmissão do controle. Há de se comprovar, junto ao Poder Concedente, que o adquirente possui capacidade técnica, financeira e idoneidade e regularidade para assumir a concessão. Tal comprovação depende de toda a formalização de um processo de autorização junto ao Governo do estado do Rio de Janeiro.

É salutar, após apresentadas as normas acima, demonstrar que na documentação apresentada pela recorrente consta a Ata da Assembléia Geral Extraordinária realizada em 30/11/2009, pela empresa OESTE PARTICIPAÇÕES S/A, uma das empresas detentoras dos direitos de concessão adquiridos pela recorrente. Nesta ata consta na ordem do dia, entre outros temas, o item IV - Aprovação da Incorporação da Companhia por sua Controladora, Megapar Participações S/A, sem aumento de capital e sem a emissão de novas ações.

Como resultado das deliberações desta assembleia restou o extrato abaixo transcrito.

Deliberações Tomadas por Unanimidade: Primeiramente, os acionistas registraram que, em conformidade com a Cláusula 4.3.8.18 do Edital de Concessão da Concessão Metroviária do Rio de Janeiro S.A., sociedade controlada pela Companhia, em 16 de outubro de 2009, a Companhia peticionou junto à Secretaria de Transportes do Estado do Rio de Janeiro, em conjunto com Megapar Participações S.A, Sorocaba Empreendimentos e Participações S.A. e Concessão Metroviária do Rio de Janeiro S.A, requerendo anuência prévia quanto à incorporação da Companhia pela Megapar Participações S.A, objeto de deliberação da presente Assembléia. Tendo em vista que até a presente data o Estado do Rio de Janeiro, na qualidade de Poder Concedente dos serviços públicos de transporte metroviário de passageiros explorados pela Concessão Metroviária do Rio de Janeiro S.A., ainda não se manifestou expressamente sobre as incorporações em questão, os acionistas decidiram, por unanimidade, que as matérias constantes dos itens (i) a (iv) da Ordem do Dia da presente Assembléia, caso aprovadas, o sejam sob condição resolutive, deixando assim de produzir efeitos se as referidas incorporações não forem autorizadas pelo Poder Concedente no prazo de até 30 (trinta) dias contados da presente data. Passando à deliberação das matérias da Ordem do Dia, após exame e discussão dos documentos disponibilizados, os acionistas presentes decidiram, por unanimidade e sem ressalvas, o seguinte:

Conforme descrito no extrato da Ata, verifica-se que a própria assembleia de uma das empresas incorporadas que deram origem à formação do ágio entende que o Poder Concedente, até a presente data (30/11/2009) não tinha se manifestado expressamente sobre as incorporações, assim, as autorizações concedidas na assembleia foram realizadas sob condição resolutive da autorização pelo Governador do Estado no prazo máximo de trinta dias da realização da assembleia.

Como bem se vê, não é fruto de mero entendimento do fiscal ou uma ilação sem fundamento a constatação de que, em relação ao negócio jurídico de incorporação de empresas detentoras de concessão pública por outra empresa, mesmo que também participante da concessão, os efeitos jurídicos do negócios só se completam com a edição da autorização do Poder Concedente quanto à realização do negócio, após a verificação dos requisitos estabelecidos pelo art. 27, da Lei nº 8.987/95.

Importante destacar alguns documentos juntados aos autos que bem demonstram a sequência factual.

Intimação nº 003, de 12/12/2012, solicitando comprovação da incorporação em março/2009.

- 1) Comprovar, através de documentação hábil e idônea, que as incorporações das empresas Concessão Metroviária do Rio de Janeiro S/A, CNPJ 02.327.817/0001-02, Oeste Participações S/A, CNPJ 02.062.753/0001-57 e Sorocaba Empreendimentos e Participações S/A, CNPJ 35.793.520/0001-83 ocorreram em março de 2009, e não em novembro do mesmo ano, conforme descrito na resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0002.

Na resposta o contribuinte alega que adquiriu a participação societária das demais empresas em março/2009. fls. 121/123.

Apresenta Parecer da Procuradoria do Estado reconhecendo a capacidade de assumir a concessão. Fls. 134/145.

Parecer da casa Civil pela autorização da transferência de controle. Fls. 150/153.

Contrato de Compra e Venda de ações da parte da VALIA. Fls. 167/193. Contata-se a existência, às fls. 185/186, de cláusula rescisória de nº 8.2 – Rescisão, com os seguintes itens:

(iii) a exclusivo critério da VALIA, caso a Anuência do Poder Concedente não seja obtida, por qualquer razão, até 30 de abril de 2009 (inclusive), a qualquer tempo após tal data;

(iv) a exclusivo critério da Megapar, caso a Anuência do Poder Concedente não seja obtida, por qualquer razão, até 30 de julho de 2009 (inclusive), a qualquer tempo após tal data;

Contrato de Compra e Venda de ações da parte das empresas OESTE e SOROCABA, Fls. 200/242. Constata-se a existência das seguintes cláusulas condicionantes e rescisória:

III. CONDIÇÕES PRECEDENTES

3.1. Anuência do Poder Concedente. A transferência das Ações pelos Vendedores à Megapar está sujeita única e exclusivamente à satisfação da condição suspensiva relativa à obtenção da anuência prévia do Estado do Rio de Janeiro, na qualidade de Poder Concedente dos serviços de transporte metroviário de passageiros explorados pelo Metrô, nos termos do disposto no art. 27 e seu parágrafo único da Lei nº 8.987/95 e nas Cláusulas 10, XX e 24, §4º do Contrato de Concessão, abrangendo simultaneamente a negociação da totalidade das Ações detidas pelos Vendedores ("Anuência do Poder Concedente").

8.2. Rescisão. O presente Contrato poderá ser rescindido, independente de notificação judicial ou extrajudicial, exclusivamente nas seguintes hipóteses:

.....

(iii) a exclusivo critério dos Vendedores, caso a Anuência do Poder Concedente não seja obtida, por qualquer razão, até 30 de abril de 2009 (inclusive), a qualquer tempo após tal data;

(iv) a exclusivo critério da Megapar, caso a Anuência do Poder Concedente não seja obtida, por qualquer razão, até 30 de julho de 2009 (inclusive), a qualquer tempo após tal data;

Finalmente, temos o despacho do Governador do Estado do Rio de Janeiro que, na cópia do diário oficial do dia 07/12/2009, de fls. 274, com o seguinte conteúdo:

Processo nº E-10/672/2009 - AUTORIZO a reestruturação societária da concessão do Metrô-Rio, com efeitos a partir de 30 de novembro de 2009.

Vejamos, constatados os fatos acima, o que determinam as normas relativas à utilização da dedução do ágio formado quando em aquisições, conforme Regulamento do Imposto de Renda, art. 386.

Tratamento Tributário do Ágio ou Deságio nos Casos de Incorporação, Fusão ou Cisão

Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior ([Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º](#), e [Lei nº 9.718, de 1998, art. 10](#)):

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do § 2º do artigo anterior,

em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso III do § 2º do artigo anterior, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.

Dados os fatos e normas acima apresentados verifica-se que, no presente caso, não interessa à validade do negócio jurídico realizado apenas o acordo entre as partes e até mesmo o pagamento do preço. Acaso a anuência do Poder Concedente não tivesse se concretizado, o negócio jurídico realizado não teria tido validade alguma, posto feito ao arrepio da Lei. Caracteriza-se tal negócio como negócio jurídico complexo que depende da vontade de diversas partes e, por isso, somente se concretiza com a intervenção e concordância de todas as partes envolvidas.

O contribuinte apresenta, juntamente ao recurso voluntário, para tentar demonstrar que a aquisição ocorreu em março/2009, o documento de fls. 468, a publicação no diário oficial de despacho do Governador do Estado com um simples AUTORIZO com relação ao processo nº E-10/072/2009, Ocorre que o referido despacho não informa o que está sendo autorizado. Pelo documento de fls. 469/473, onde consta proposta encaminhada ao Governador de Estado, encontra-se a opinião de autorizar a transferência de controle condicionada a algumas exigências. Na nossa opinião o que foi autorizado neste momento foi apenas a continuação das negociações e a apresentação das exigência do Governo do Rio de Janeiro para possibilitar a posterior autorização da transferência.

Tanto é assim o que, por outro lado, existe outro despacho, bem detalhado do mesmo Governador do Estado do Rio de Janeiro, publicado em dezembro/2009 e com vigência a partir de 30/11/2009, autorizando a reestruturação societária do metrô-rio. Ora, se a autorização tivesse sido dada em março, para que nova autorização em novembro. Mais ainda, se a autorização já houvesse sido dada em março, porque os contratos de venda continham cláusulas condicionando sua validade à futura autorização do Governador nos meses de abril ou julho. Logicamente não há resposta plausível.

Além disso, verifica-se do cadastro do CNPJ que consta que a data das incorporações das empresa foi feita em 30/11/2009. Dado este conjunto probatório, ratificamos nosso entendimento de que O PRIMEIRO DESPACHO este tratou da autorização para início das negociações de transferência, tanto que constavam condições para a emissão de tal ato, razão pela qual não poderia este próprio, ser a autorização definitiva de transferência, enquanto que a autorização de transferência do controle somente foi realizada em 30/11/2009, como registrado no CNPJ.

Por conseguinte, analisando as alegações da empresa que se referem à possibilidade de utilização do ágio a partir da data de aquisição dos investimentos e de acordo com a legislação do IRPJ, devemos, conforme já acima apresentado, indicar que o negócio jurídico que a empresa entende ter se concretizado a partir do acordo entre as empresas, na verdade só poderia produzir efeitos jurídicos a partir da edição formal da anuência do Poder Concedente que autorizou a transferência de controle acionário da concessão. Daí a possibilidade de utilização da dedução somente ser possível a partir da incorporação. Veja-se precedente deste CARF.

“AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO APÓS INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO, POR MEIO EXTRACONTÁBIL, DE PARCELAS JÁ AMORTIZADAS CONTABILMENTE.

A partir da ocorrência do evento de fusão, incorporação ou cisão, a amortização do ágio ou deságio anteriormente pago deve ser registrada contabilmente, na escrituração comercial da pessoa jurídica, sem a necessidade de ajustes, por adição ou exclusão ao lucro líquido, para fins fiscais. A amortização contábil do ágio ou deságio, a partir da ocorrência do evento que determinou a extinção da participação societária, produz efeitos fiscais. Não é possível aproveitar, para fins exclusivamente fiscais, as parcelas do ágio ou deságio já amortizado contabilmente em períodos anteriores.” Acórdão 1102-000873, de 11/06/2013.

Por isso é que, estando a validade jurídica da transferência de titularidade da concessão condicionada à anuência e, levando-se em consideração que esta anuência por Parte do Governador do Estado do Rio de Janeiro somente produziu efeitos a partir de 30/11/2009, conforme ato publicado no diário oficial do estado. **Para fins de utilização do ágio, somente poderia a empresa utilizá-lo na dedução dos resultados do exercício a partir do aperfeiçoamento do negócio jurídico, ou seja, 30/11/2009, data em que foi feita a incorporação, na forma do art. 386, III, do Regulamento do Imposto de Renda, razão pela qual devida a autuação que entendeu indevida a escrituração da dedução das despesas com ágio.**

Neste termos é que entendo assistir razão à autoridade lançadora quanto à impossibilidade de dedução do ágio a partir de abril/2009, posto que no período decorrido entre abril/2009 e novembro/2009 não havia sido editado o ato de anuência da transferência de titularidade da concessão, sendo indevida a utilização da dedução do ágio na apuração dos resultados da empresa nestes meses.

Pelo exposto, VOTO por negar provimento ao recurso voluntário apresentado pela empresa mantendo a autuação em todos os seus termos.

Abel Nunes de Oliveira Neto

Processo nº 12448.729459/2013-41
Acórdão n.º **1401-001.868**

S1-C4T1
Fl. 521
