



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720740/2014-27
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.965 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 9 de maio de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ZURICH SANTANDER BRASIL SEGUROS E PREVIDÊNCIA S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2009, 2012

AMORTIZAÇÃO FISCAL DE ÁGIO JÁ AMORTIZADO CONTABILMENTE NA SUCEDIDA

A amortização do ágio contábil corresponde à recuperação do investimento (por equivalência patrimonial ou pelo recebimento de dividendos) e, portanto, não pode ser distribuído aos sócios a título de lucro. Amortiza-se o ágio contabilmente na mesma proporção do aumento do investimento por equivalência ou também pelo recebimento direto de dividendos. Tal amortização tem o propósito de neutralizar o resultado comercial para impedir a distribuição, via dividendos, de valor que não corresponde a um lucro efetivo. Só depois de integralmente amortizado é que o aumento do investimento tem como contrapartida um acréscimo no lucro e aí sim terá repercussão no resultado comercial e, dessa forma, na distribuição de resultado aos sócios. Ainda sim, esse aumento do resultado comercial, seja pela equivalência patrimonial, seja pelo recebimento de dividendos, é excluído do lucro real. Com a amortização do ágio contabilmente ou sem essa amortização, a equivalência patrimonial e a distribuição de dividendos não são tributados da mesma forma. Logo, a amortização contábil do ágio (e do deságio) não produz qualquer efeito fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente). Ausentes o conselheiro Jandir Jose Dalle Lucca, o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

A recorrente, Fazenda Nacional, inconformada com a decisão proferida pela Segunda Turma Ordinária, Terceira Câmara, da Primeira Seção de Julgamento, por meio do Acórdão nº 1302-002.345, de 16 de agosto de 2017, interpôs recurso especial de divergência (fls. 617-5.641) com julgado de outro colegiado, relativamente ao tema: “**ágio amortizado contabilmente antes da extinção do investimento, interpretação dos artigos 386 e 391 do RIR/99**”. Transcrevemos abaixo a ementa do recorrido:

ÁGIO AMORTIZADO CONTABILMENTE ANTES DA EXTINÇÃO DO INVESTIMENTO DEDUTIBILIDADE INTEGRAL APÓS ADVENTO DE INCORPORAÇÃO. As regras contidas nos art. 386 e 391 não devem ser aplicadas concomitantemente; ainda que amortizado contabilmente o ágio, por força de IN da CVM, ocorrida a extinção do investimento, há que se considerar a sua dedutibilidade a luz do art. 386, III, do RIR.

Foi apresentado acórdão paradigma de nº 1402-001.876, que traria interpretação divergência. Abaixo, transcrevo sua ementa na parte relevante para o deslinde da controvérsia:

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.

Por meio do despacho de fls. 645-653, o Presidente da Terceira Câmara da Primeira Seção do CARF deu seguimento ao recurso.

Cientificado, o contribuinte ofereceu contrarrazões tempestivas (fls. 663-683), por meio das quais questiona o conhecimento do recurso e o seu mérito.

Quanto ao conhecimento, aduz que: (i) os acórdãos recorrido e paradigma tratam de situações fáticas distintas entre si, (ii) o acórdão paradigma não está calcado em tese jurídica

defendida no recurso especial. Em relação ao primeiro ponto, enquanto o recorrido diz respeito a aquisição e incorporação direta entre investidora original e investidas, o paradigma tratou de operação com transferência de ágio. Quanto ao segundo, o acórdão paradigma teria adotado as razões de decidir do acórdão n.º 1102-001.077, cuja matéria não diria respeito a “dedutibilidade de ágio amortizado contabilmente”.

No que diz respeito ao mérito, a dedutibilidade fiscal do ágio amortizado contabilmente teria amparo legal, uma vez que a Lei n.º 9.532/97 permite a amortização do ágio apurado em conformidade com o art. 20 do DL n.º 1.598/77 e esses diplomas não trazem qualquer desconto do valor, como a parcela do ágio já amortizado contabilmente.

Por fim, aduz que, no caso de provimento do recurso fazendário, os autos deveriam retornar à primeira instância para apreciação das demais razões de defesa.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Relator.

PRELIMINAR DE CONHECIMENTO

Com relação à divergência suscitada, o despacho assim se posicionou:

A comparação das situações de fato, concretas, tratadas nos acórdãos paradigma e recorrido resulta ponderar pelo reconhecimento de que as situações envolvidas são semelhantes: correspondem a infrações delimitadas pela utilização pelo contribuinte de dedução por amortização de ágio relativamente a registros contábeis lançados em períodos anteriores à ocorrência de efetiva alienação da sociedade empresária.

Na investigação do sentido das ementas e dos votos, constata-se que o acórdão recorrido admite a dedutibilidade por amortização de ágio quanto aos registros contábeis anteriores à incorporação, enquanto o paradigma decide que estes registros anteriores produzem somente seus efeitos contábeis, não os fiscais de sua exclusão das, ou adição, às bases de cálculo do IRPJ e CSLL.

O texto do REsp expõe com clareza a esfera de correlação entre as duas decisões e com bastante objetividade a interpretação dissonante acerca dos artigos 386 e 391 do RIR/99. A leitura dos excertos transcritos dos acórdãos recorrido e paradigma só fazem confirmar a divergência apontada.

Por tudo evidenciado, o confronto das situações alvo de julgamento administrativo no acórdão paradigma e no acórdão recorrido revela divergência de inteligência relativamente aos dispositivos normativos citados — artigos 386 e 391 do RIR/99.

Rematando a análise, dadas as considerações expostas, concluo que restaram atendidos os pressupostos de admissibilidade, com fundamento no art. 67 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015. Sugiro então o **SEGUIMENTO** do Recurso Especial, reconhecida a divergência com relação à **interpretação dos artigos 386 e 391 do RIR/99**.

No acórdão recorrido, a única razão para glosa de parcela da amortização de ágio decorrente de extinção por incorporação foi a sua amortização contábil pretérita ao evento. Abaixo, transcrevo relatório do recorrido em que podemos claramente verificar o teor da acusação:

Cuida o processo de autos de infração lavrados em desfavor de Zurich Santander Brasil Seguros e Previdência S/A, por meio dos quais a fiscalização pretendeu a exigência de créditos tributários de IRPJ e de CSLL, nos valores, respectivamente, de R\$ 28.888.254,85 e R\$ 17.332.952,90.

Em linhas gerais, como destaca o relatório do acórdão da DRJ, "a fiscalização relata no Termo de Verificação Fiscal TVF que, em 19/03/2009, no curso da reorganização societária promovida pelo Grupo Santander, o Zurich Santander Brasil Seguros e Previdência S.A. (Zurich) adquiriu do Banco Santander Brasil S/A (Banco Santander) 50% das ações da RTMVP" (Real Tokio Marine Vida e Previdência) "e 100% da AABDP" (ABN AMRO Brasil Dois Participações), "esta última já detentora dos outros 50% da RTMVP, e que, posteriormente, em 30/09/2009 o Zurich incorporou essas duas companhias, que foram assim extintas".

Tais aquisições teriam gerado ágios amortizáveis, com fundamento em rentabilidade econômica e lastro no art. 385, § 2º, II, do RIR, e calculados em laudo técnico da lavra da KPMG datado de 27/02/2009. O citado laudo teria adotado "o critério de do valor econômico calculado pela metodologia do fluxo de caixa descontado, na data base de 31/12/2008, abrangendo o período 2009 a 2013 e com apropriação do valor residual dos negócios das empresas com base na perpetuidade do fluxo de caixa, com crescimento estimado em 2%".

Ainda de acordo com a fiscalização em período anterior à incorporação (e, portanto, antes da extinção do investimento nas empresas RTMVP e AABDP), o contribuinte teria contabilizado despesas com amortização de ágio (registrando uma conta de provisão de amortização de ágio, anotada na parte B do LALUR/2010), tornando tais despesas indedutíveis, a luz dos preceitos dos artigos 386, III c/c art. 391, ambos do Regulamento do Imposto de Renda.

Já o paradigma é bem mais complexo, pois existem diversas infrações. A de número 2, porém, tem por fundamento justamente a glosa de amortização de ágio para fins fiscais, que já havia sido amortizado antes do evento de extinção do investimento. E foi justamente nesses termos que o paradigma se posicionou. Abaixo, trechos do voto vencedor relativamente a infração 2:

INFRAÇÃO 2. Exclusão indevida de ágio não registrado no Lalur pelas empresas Telasa, Teleceará, Telern, Telepisa, Telpa e Telpe (IRPJ 2001 a 2004 e CSLL 2000 a 2004).

Contanos a fiscalização que foi constatado nas operadoras diversas exclusões na apuração do lucro real (Lalur) e na base de cálculo da CSLL a título de valores referentes a parcelas do ágio amortizadas contabilmente pela Bitel e 1B2B antes da transferência do ágio da TNC para as operadoras.

A fiscalização afirma que esses valores deveriam ter sido adicionados na parte A e controlados na parte B do Lalur da Bitel e da 1B2B, cuja exclusão somente aconteceria quando da alienação do investimento (art. 426 do RIR/99). Contudo, verificouse que esses valores registrados na parte "B" do Lalur das empresas Bitel e 1B2B foram indevidamente transferidos para o Lalur das operadoras.

A respeito do assunto, argumenta que *"a legislação do IRPJ não autoriza tal procedimento, permitindo a exclusão via Lalur apenas quando da alienação do investimento pela investidora, no caso a Bitel; e nas hipóteses do art. 386 do RIR/99, onde há a extinção do investimento pela unificação patrimonial, ocorrida com a incorporação da investida pela investidora, ou visse versa, fato não ocorrido na situação em questão, as parcelas amortizadas passam a ter registro e controle exclusivamente contábil, não mais se admitindo controles via LALUR."*

No Lalur os valores excluídos foram registrados com os históricos: "Integridade do Patrimônio Líquido contas 143/21173 ou C404013086/92" ou no ano 2000 "Integridade do Patrimônio Líquido contas 143/21173 Amortização Ágio da 1 B2B/Bitel". Esclarece a fiscalização que nos anos de 2001 a 2004 no histórico "Integridade do Patrimônio Líquido contas 143/21173 ou C404013086/92" foram registradas juntamente com a parcela sob análise a reversão da Provisão para Manutenção da Integridade do Patrimônio Líquido ("PMIPL"), porém os valores relativos a essa reversão não compõem os valores glosados pela fiscalização.

Analizando a controvérsia, a decisão recorrida afirmou que o fundamento econômico para a constituição do ágio, em todos os momentos, desde a privatização, passando pela integralização de capital da 1B2B pela Bitel, até a incorporação da 1B2B pela TNC, sempre foi a expectativa de rentabilidade futura. Assim, o ágio pago por expectativa de lucros futuros deve ser amortizado dentro do período pelo qual se pagou por tais futuros lucros, ou seja, contra os resultados de exercícios considerados na projeção dos lucros estimados que justifiquem o ágio.

Dessa forma, com o passar do tempo e a realização dos lucros futuros na TNC, pelas quais a Bitel pagou um substancial ágio, esse vai se amortizando. Esse processo prossegue quando a 1B2B se torna controladora da TNC, de forma que do ágio original pago no leilão de privatização, parte dele não se justifica mais, já que a expectativa de rentabilidade futura entre o leilão de privatização e a incorporação da 1B2B pela TNC já ocorreu.

Por isso, não haveria qualquer fundamento econômico no procedimento da Recorrente em tentar trazer o ágio já amortizado entre 1998 e 2000 para ser novamente amortizado, ainda que em termos fiscais, no período a partir de 2001. Afirma que, o ágio amortizado na Bitel e na 1B2B o foi não somente em termos contábeis, mas também em termos fiscais, embora não tivesse qualquer efeito para apuração do IRPJ e da CSLL, uma vez que não se poderia cogitar de se aplicar a regra do art. 386 do RIR/99, como feito posteriormente do da incorporação da 1B21 pela TNC.

A Recorrente por sua vez, afirma que a parcela em questão não afetou as bases de IRPJ e CSLL nos períodos em que amortizado contabilmente, já que em tais anos ainda não havia ocorrido a reunião entre a investidora e as investidas e, justamente por isso, a sua amortização contábil foi registrada na parte B do LALUR, a fim de ser levada ao resultado fiscal apenas quando atendidos os pressupostos dos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97.

Esclarece que o ágio amortizado contabilmente é controlado no LALUR para a apuração do ganho de capital na alienação do investimento (RIR/99, art. 391). Assim, se como para determinação do ganho ou perda de capital a legislação fiscal estabelece tratamento próprio, desprezando a amortização ocorrida, não há motivo para aplicar entendimento diverso no que se refere à sua dedutibilidade quando realizada operação de fusão, cisão ou incorporação. Afinal, a determinação do controle, via LALUR, ocorre justamente porque haverá algum reflexo fiscal em momento futuro.

A explicação para tanto, continua, decorre da constatação de que a amortização do ágio para a formação do lucro líquido tem por base critérios econômicos dissociados dos parâmetros previstos na legislação tributária. Enquanto para o lucro líquido ele deve ser amortizado de forma proporcional ao prazo de duração do contrato de prestação do serviço sob concessão e independentemente de fusão, cisão ou incorporação (Inst. CVM 247/96, art. 14, § 2º, "b"), para fins fiscais, ele só era (e continua a ser) passível de registro após a realização de uma das operações societárias descritas, além de não poder ser apropriado em menos de 5 anos (Lei 9.532/97, art. 7º, III).

Portanto, respeitados a implementação do ato societário e o lapso temporal mínimo, não há qualquer impedimento para que o ágio amortizado contabilmente não possa ser deduzido na apuração das bases de IRPJ e CSLL. Entendimento diverso levaria a

distinção de tratamento entre sociedades que estejam na mesma situação da Recorrente e pessoas jurídicas que procedem à incorporação, fusão ou cisão antes do início da amortização contábil do ágio, sem que o critério utilizado como fator de discriminação esteja previsto no texto legal.

Nesses termos, pleiteia que as exações fiscais sejam canceladas, já que a parcela do ágio que era mantida no LALUR não havia afetado o resultado tributável até então, bem como por não haver restrição na legislação a proibir a sua apropriação nas bases de IRPJ e CSLL após já ter sido registrado na formação do lucro líquido.

Nesse ponto, também adoto as razões de decidir do acórdão nº. 1102 001.077, citado acima. É de se ressaltar, contudo, que, nessa parte, o voto vencedor foi do Conselheiro Relator João Otávio Oppermann Thomé. Passo a transcrever os fundamentos:

(...)

Portanto, no caso de fusão, incorporação ou cisão de sociedades, com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a lei fiscal não previu a consideração do valor do ágio ou deságio já amortizado contabilmente no cálculo do ganho de capital, valor o qual, conforme referido, encontrava-se registrado na parte B do LALUR para ser utilizado na determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento, eventos os quais não mais poderão ocorrer, em face dos eventos de reorganização societária retrocitados. (grifei)

(...)

Não há nenhum comando na lei que autorize ou determine o aproveitamento do ágio ou deságio já amortizado contabilmente, nem que possa dar a entender que as amortizações registradas contabilmente a partir do evento devam ser “revertidas” (por adição ou exclusão ao lucro líquido) para fins fiscais. Os lançamentos referidos na lei dizem respeito tão somente à escrituração comercial da pessoa jurídica. (grifei)

E a ementa do paradigma foi categórica:

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO APÓS INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO, POR MEIO EXTRA CONTÁBIL, 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.

Desse modo, deve ser conhecido o recurso especial.

MÉRITO

A última posição da Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre o tema da possibilidade de aproveitamento fiscal a partir de evento de extinção de investimento por cisão, fusão ou incorporação relativamente à parcela do ágio que já havia sido amortizado para fins

contábeis foi para dada pelo AC nº 9101-004.398, de 10 de setembro de 2019, cuja ementar se segue:

ÁGIO JÁ AMORTIZADO CONTABILMENTE NA INVESTIDORA.
IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO.

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.

Nada obstante, discordo dessa posição e já havia fixado meu entendimento sobre o tema por meio do Acórdão nº 1401-001.901, de 20 de junho de 2017, de conteúdo similar, cuja ementa transcrevo:

AMORTIZAÇÃO FISCAL DE ÁGIO JÁ AMORTIZADO CONTABILMENTE NA
SUCEDIDA

A amortização do ágio contábil corresponde à recuperação do investimento (por equivalência patrimonial ou pelo recebimento de dividendos) e, portanto, não pode ser distribuído aos sócios a título de lucro. Amortiza-se o ágio contabilmente na mesma proporção do aumento do investimento por equivalência ou também pelo recebimento direto de dividendos. Tal amortização tem o propósito de neutralizar o resultado comercial para impedir a distribuição, via dividendos, de valor que não corresponde a um lucro efetivo. Só depois de integralmente amortizado é que o aumento do investimento tem como contrapartida um acréscimo no lucro e aí sim terá repercussão no resultado comercial e, dessa forma, na distribuição de resultado aos sócios. Ainda sim, esse aumento do resultado comercial, seja pela equivalência patrimonial, seja pelo recebimento de dividendos, é excluído do lucro real. Com a amortização do ágio contabilmente ou sem essa amortização, a equivalência patrimonial e a distribuição de dividendos não são tributados da mesma forma. Logo, a amortização contábil do ágio (e do deságio) não produz qualquer efeito fiscal.

Naquela oportunidade, assim fundamentei:

A despeito de posicionamentos do CARF a respeito da vedação de amortizar fiscalmente o ágio que já foi amortizado contabilmente, com a devida vênias àqueles que o adotam, não posso concordar também. Afinal, e se fosse o contrário? Se fosse deságio?

Bastaria ao contribuinte amortizar contabilmente o deságio, antes de promover a incorporação, para se livrar do dever de oferecer o valor à tributação, nos termos do art. 386, IV? Vejamos a redação do dispositivo:

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):

(...)

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.

Afinal de contas, o que vale para o ágio, num raciocínio a contrario sensu, reconhecido pela própria legislação, vale também para o deságio. Eles seguem lógicas equivalentes.

No caso, a amortização do ágio contábil, nada mais é do que a recuperação do investimento (por equivalência patrimonial ou pelo recebimento de dividendos), que não pode ser distribuído aos sócios a título de lucro.

Amortiza-se o ágio contabilmente na mesma proporção do aumento do investimento por equivalência ou também pelo recebimento direto de dividendos. Tal amortização tem o propósito de neutralizar o resultado comercial para impedir a distribuição, via dividendos, de valor que não corresponde a um lucro efetivo.

Só depois de integralmente amortizado é que o aumento do investimento tem como contrapartida um acréscimo no lucro e aí sim terá repercussão no resultado comercial e, dessa forma, na distribuição de resultado aos sócios. Ainda sim, esse aumento do resultado comercial, seja pela equivalência patrimonial, seja pelo recebimento de dividendos, é excluído do lucro real.

Ou seja, com amortização do ágio contabilmente ou sem essa amortização, a equivalência patrimonial e a distribuição de dividendos não são tributados da mesma forma. Logo, a amortização contábil do ágio (e do deságio) não produz qualquer efeito fiscal.

Por essas razões, divirjo da jurisprudência apresentada pela autoridade fiscal, pela autoridade julgadora de primeiro grau e pela D. Procuradoria sobre esse tema.

Essa questão passou a ser bem clara com a redação do atual diploma normativo que trata da matéria, a Lei nº 12.973/2014. Abaixo, transcrevo a redação do dispositivo específico:

Art. 22. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (goodwill) decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, apurado segundo o disposto no inciso III do caput do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 , poderá excluir para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes o saldo do referido ágio existente na contabilidade na data da aquisição da participação societária, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração.

Poderia ser dito que essa disposição teria caráter modificativo, pois este seria o papel típico de novos diplomas legais. No entanto, não se trata de um dispositivo pontual que visa a modificar legislação anterior. A referida lei teve por finalidade tratar de forma completa a disciplina acerca da amortização do ágio para fins fiscais, introduzindo modificações sim, mas também reproduzindo parte do que considerava desnecessário modificar e assim como aperfeiçoando redações que poderiam suscitar aplicações equivocadas, como é o caso da negativa de amortização fiscal do ágio anteriormente amortizado para fins contábeis.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso da Fazenda Nacional para, no mérito, lhe negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Relatora.

O recurso especial interposto pela PGFN contra o Acórdão n.º 1302-002.346 teve seguimento com base no paradigma n.º 1402-001.876, porque:

A comparação das situações de fato, concretas, tratadas nos acórdãos paradigma e recorrido resulta ponderar pelo reconhecimento de que as situações envolvidas são semelhantes: correspondem a infrações delimitadas pela utilização pelo contribuinte de dedução por amortização de ágio relativamente a registros contábeis lançados em períodos anteriores à ocorrência de efetiva alienação da sociedade empresária.

Na investigação do sentido das ementas e dos votos, constata-se que o acórdão recorrido admite a dedutibilidade por amortização de ágio quanto aos registros contábeis anteriores à incorporação, enquanto o paradigma decide que estes registros anteriores produzem somente seus efeitos contábeis, não os fiscais de sua exclusão das, ou adição, às bases de cálculo do IRPJ e CSLL.

O texto do REsp expõe com clareza a esfera de correlação entre as duas decisões e com bastante objetividade a interpretação dissonante acerca dos artigos 386 e 391 do RIR/99. A leitura dos excertos transcritos dos acórdãos recorrido e paradigma só fazem confirmar a divergência apontada.

Por tudo evidenciado, o confronto das situações alvo de julgamento administrativo no acórdão paradigma e no acórdão recorrido revela divergência de inteligência relativamente aos dispositivos normativos citados — artigos 386 e 391 do RIR/99.

A Contribuinte contesta a admissibilidade do recurso fazendário arguindo que o paradigma foi editado em face de situação fática distinta da presente, e está *suportado por julgado que não encontra respaldo na tese defendida no Recurso Especial*.

A segunda contestação pode ser afastada de plano porque, embora o indique estar pautado em razões de decidir que estariam expressas no Acórdão n.º 1102-001.077, houve apenas erro na indicação do número do julgado, constando do voto do relator, condutor do recorrido neste ponto, a transcrição integral do entendimento consignado no precedente que analisara a mesma operação societária ali discutida. O voto vencedor do paradigma, de lavra do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, bem expõe que as referências adotadas naquele julgado constaram de julgamento consubstanciado no Acórdão n.º 1102-000.873.

Com respeito à situação fática distinta presente no paradigma, de fato, foi ali analisada hipótese de transferência de ágio originalmente pago por *Bitel* e transferido para *1B2B*, esta incorporada pelas investidas, antes da amortização fiscal do ágio originalmente pago por *Bitel*. Contudo, como inclusive apontado pela Contribuinte em suas contrarrazões, a motivação para a glosa das amortizações do ágio antes apropriado contabilmente, apresentada pela autoridade lançadora, foi não só o fato de a incorporação não se verificar entre a investida e a investidora, mas também o entendimento de que *a legislação do IRPJ não autoriza tal procedimento, permitindo a exclusão via Lalur apenas quando da alienação do investimento pela investidora*.

Por sua vez, vê-se no voto condutor do recorrido que foi esta segunda vertente a determinante para o outro Colegiado no CARF decidir, no paradigma, pela impossibilidade de amortização fiscal do ágio amortizado contabilmente antes do evento de incorporação. Veja-se os trechos que o paradigma traz em destaque quando transcreve o voto condutor do precedente

Portanto, no caso de fusão, incorporação ou cisão de sociedades, com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a lei fiscal não previu a consideração do valor do ágio ou deságio já amortizado contabilmente no cálculo do ganho de capital, valor o qual, conforme referido, encontrava-se registrado na parte B do LALUR para ser utilizado na determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento, eventos os quais não mais poderão ocorrer, em face dos eventos de reorganização societária retrocitados.

[...]

Não há nenhum comando na lei que autorize ou determine o aproveitamento do ágio ou deságio já amortizado contabilmente, nem que possa dar a entender que as amortizações registradas contabilmente a partir do evento devam ser “revertidas” (por adição ou exclusão ao lucro líquido) para fins fiscais. Os lançamentos referidos na lei dizem respeito tão somente à escrituração comercial da pessoa jurídica.

[...]

A confirmar que foi irrelevante para a decisão do tema o fato de o paradigma se referir transferência de ágio, vê-se que nos dois acórdãos citados – nº 1402-001.876 e 1102-000.873 – a tese defendida pelo ex-Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé prevaleceu, apesar de no Acórdão nº 1102-000.873 ele ter ficado vencido quanto à inadmissibilidade da amortização fiscal de qualquer parcela do ágio transferido. Vale a transcrição da ementa e da decisão do referido julgado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

DECADÊNCIA. FATOS COM REPERCUSSÃO EM PERÍODOS FUTUROS.

É legítimo o exame de fatos ocorridos há mais de cinco anos do procedimento fiscal, para deles extrair a repercussão tributária em períodos ainda não atingidos pela caducidade. A restrição decadencial, no caso, volta-se apenas à impossibilidade de lançamento de crédito tributário no período em que se deu o fato.

ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. DECADÊNCIA.

A contagem do prazo decadencial, para constituição de crédito tributário relativo à multa aplicada isoladamente, em razão da falta de recolhimento das estimativas, deve ser feita na forma do art. 173, I, do CTN.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

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.

INCENTIVOS FISCAIS. SUDENE. RECONHECIMENTO DO DIREITO PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL.

Para os benefícios concedidos com base no art. 14 da Lei nº 4.239/63, e alterações posteriores, há expressa exigência legal de que seja formalizado pedido de reconhecimento do direito à redução perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil RFB, sendo este o órgão que tem a competência legal para sobre este pedido decidir. Para os benefícios concedidos com base no art. 13 da Lei nº 4.239/63, e alterações posteriores, a lei não contém esta exigência, provando-se o direito com a apresentação do laudo constitutivo emitido pelo órgão competente, ressalvada, em qualquer caso, a prerrogativa da RFB para fiscalizar o cumprimento dos requisitos e a correção do aproveitamento fiscal.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO - ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97.PRIVATIZAÇÃO. TELECOMUNICAÇÕES.

É legítima a dedutibilidade de despesas decorrentes de amortização de ágio pago no âmbito de leilão de privatização de empresas de telecomunicações. A circunstância de a reorganização societária de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº. 9.532/97 ter sido realizada por meio de empresa veículo não prejudica o direito do contribuinte, ante o fato incontroverso de que dessa reorganização não surgiu novo ágio ou economia de tributos distinta daquela prevista em lei. Precedentes dessa Corte Administrativa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2005

TRIBUTAÇÃO REFLEXA OU DECORRENTE. CSLL.

Aplica-se aos lançamentos decorrentes ou reflexos o decidido no principal, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, nos termos do relatório e votos que passam a integrar o presente julgado, por. maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: (a) cancelar lançamento de IRPJ e reflexos relativo à falta de adição da amortização de ágio na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL; (b) para cancelar o lançamento de IRPJ relativo à glosa da dedução relativa ao benefício fiscal

de redução do imposto de renda concedido com base no art. 13 da Lei nº 4.239/63; (c) cancelar a exigência das multas isoladas. **Vencidos** os Conselheiros João Otávio Oppermann Thomé (Relator) e Ricardo Marozzi Gregório, que mantinham o lançamento de IRPJ e reflexo relativo à falta de adição da amortização de ágio na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL; **os Conselheiros Antonio Carlos Guidoni Filho, Marcos Vinicius Barros Ottoni e Francisco Alexandre dos Santos Linhares, que afastavam os lançamentos de IRPJ e reflexo na parte que se refere à exclusão tida como indevida de amortização de ágio na apuração do lucro real**; os Conselheiros Antonio Carlos Guidoni Filho e Francisco Alexandre dos Santos Linhares, que afastavam a glosa da dedução relativa ao benefício fiscal de redução do imposto de renda concedido com base no art. 14 da Lei nº 4.239/63; o Conselheiro José Evande Carvalho Araujo, que mantinha o lançamento de IRPJ relativo à glosa da dedução relativa ao benefício fiscal de redução do imposto de renda concedido com base no art. 13 da Lei nº 4.239/63; os Conselheiros João Otávio Oppermann Thomé (Relator) e José Evande Carvalho Araujo, que reduziam a multa isolada levando-se em consideração o referido cancelamento parcial da glosa de dedução do imposto. O Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório acompanhou o Relator pelas conclusões em relação às matérias “falta de adição da amortização de ágio na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL”, “exclusão indevida de amortização de ágio na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL” e “glosa da dedução relativa ao benefício fiscal de redução de imposto de renda concedido com base no art. 13 da Lei nº 4.239/63”. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho. *(destacou-se)*

E isto porque a premissa do voto do ex-Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé é de que na apuração de ganho de capital em razão de fusão, incorporação ou cisão de sociedades, o art. 34 do Decreto-lei nº 1.598/77 não admite o aproveitamento do ágio que deixou de integrar o custo contábil do investimento por ter sido antes amortizado contabilmente, ainda que adicionado na apuração do lucro tributável e controlado na parte “B” do LALUR para exclusão futura. Na sua ótica, o aproveitamento destes valores só seria possível nas hipóteses do art. 31 do Decreto-lei nº 1.598/77, que refere a extinção do investimento por alienação, liquidação e baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, sem contemplar as hipóteses a fusão, incorporação ou cisão de sociedades, que estaria tratadas no art. 34 do mesmo diploma legal.

Assim, em qualquer hipótese de aproveitamento fiscal de ágio após os eventos de incorporação, fusão ou cisão que atraem a aplicação dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, o ágio antes amortizado contabilmente não seria passível de amortização fiscal. Evidente, portanto, que o entendimento adotado no paradigma reformaria o recorrido, no qual somente foram glosadas as amortizações do ágio amortizado contabilmente, vez que para a amortização fiscal da parcela remanescente não há notícia de inobservância dos requisitos da Lei nº 9.532/97, após incorporação das investidas pela investidora autuada.

Estas as razões, portanto, para CONHECER do recurso especial da PGFN.

No mérito, esta Conselheira tem se manifestado contrariamente à amortização fiscal do ágio amortizado contabilmente antes do evento que, com base no art. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, é invocado para amortização fiscal do ágio pago na aquisição de investimento. Neste sentido é o último voto vencido¹, proferido no Acórdão nº 9101-006.895:

¹ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira, Jandir José Dalle Lucca (substituto) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Com respeito à matéria (9) “*possibilidade de dedução fiscal do ágio amortizado contabilmente antes da incorporação*”, também são aqui reiterados os seguintes fundamentos do voto vencido do ex-Conselheiro André Mendes de Moura, expresso no Acórdão nº 9101-006.381:

No caso, trata-se de requisito legal presente no núcleo material da norma tributária: 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 art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

A norma é de natureza jurídica-tributária, e independente de ajustes de natureza contábil, predica que o aproveitamento da despesa de amortização deve ocorrer a partir do momento em que ocorre a comunicação entre os patrimônios do investidor e da investida, por meio dos eventos de transformação societária de incorporação, fusão ou cisão. Parcela já amortizadas anteriormente a tais eventos societários encontram-se fora da moldura da norma.

São precisas as razões da decisão recorrida:

Assim, a fiscalização glosou corretamente as parcelas acima, sob o argumento de que a amortização foi anterior à cisão, de sorte que o benefício fiscal não poderia ser utilizado antes do evento que ensejou a reorganização societária.

Ressalte-se, quanto ao valor excluído diretamente na apuração do Lucro Real relativo ao ano-calendário de 2008, que tal medida não possui qualquer amparo legal, pois cuida de valores que foram excluídos antes do ato de incorporação, cisão ou fusão, em total desacordo com o disposto no artigo 386, III, do Decreto n. 3.000/99:

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

(...)

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; (grifamos)**

A redação do dispositivo evidencia que a amortização do ágio só pode ocorrer, dentro dos parâmetros legais, depois do ato de incorporação, fusão ou cisão, sendo certo que em relação ao montante diretamente excluído em 2008 nem mesmo a comprovação do fundamento econômico permitiria tal dedução, pois os balanços devem ser levantados posteriormente ao ato que ensejou a reorganização societária, o que efetivamente não ocorreu.

A redação é suficientemente clara para confirmar a posição da autoridade fiscal, que assim se manifestou:

(Presidente em exercício), e restaram vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa (relatora), Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Não tem sentido algum querer obter qualquer benefício fiscal para as parcelas de ágio já amortizadas anteriormente ao evento de incorporação, fusão ou cisão. O ágio amortizado anteriormente aos eventos citados é totalmente indedutível nos termos do artigo 391 do RIR/99. O controle na parte B do LALUR dos valores adicionados anteriormente à incorporação, fusão ou cisão tem como objetivo a determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento.

Como após absorver o patrimônio, nos eventos de incorporação, fusão ou cisão, investidor e investida se confundem, não há mais como referido valor anteriormente adicionado ser aproveitado. Como ressaltado pela fiscalização, é evidente que o benefício da dedutibilidade só pode ter início depois dos eventos de incorporação, fusão ou cisão e sua não adição ao lucro real somente é possível posteriormente a tal situação, nos termos dos artigos 386 e 391 do RIR/99.

Nesse sentido, **cabe ser mantida a decisão recorrida e a glosa de despesa de amortização de ágio relativa à operação MJS. (destaques do original)**

Transcreve-se, também aqui, a declaração de voto apresentada acerca deste tema, no precedente referido:

Retornando à matéria A.4.I, esta Conselheira acompanha o I. Relator em suas conclusões, no sentido de que não há previsão legal que autorize a exclusão, depois do evento de incorporação, das parcelas do ágio antes amortizado contabilmente. Adiciona-se, como fundamento, o que expresso pelo Conselheiro Paulo Mateus Ciccone no já referido Acórdão nº 1402-003.905:

Finalmente, acerca da dedução do ágio amortizado contabilmente antes da incorporação, a norma a ser obedecida é a do art. 391 do RIR/99, ou seja, somente pode servir para a apuração de ganho ou perda de capital no momento da alienação ou liquidação do investimento.

Em outro dizer, não se cogita de realizar dedução fiscal do saldo de ágio amortizado antes da incorporação, sempre lembrando se estar analisando os fatos à luz da legislação tributária e não societária ou contábil.

Isso significa que – contabilmente – nada impede, melhor ainda, é imperativo que os contribuintes realizem os lançamentos contábeis que tecnicamente devem realizar e que não necessariamente têm reflexo na área fiscal.

Nesse eito, o ágio amortizado contabilmente recebe uma disciplina da legislação totalmente distinta daquela prevista nos arts. 385 e 386 do RIR/99. Por essa razão, não pode ser admitido o aproveitamento do saldo de ágio amortizado contabilmente antes da operação de cisão, fusão ou incorporação – como pretende a contribuinte.

Tema já tratado neste Colegiado Administrativo Tributário Federal de 2º Grau, como se vê no excerto do voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa, hoje nesta Turma como sua presidente e, então, na 2ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção (Ac. 1102-001.104) [1101-000.968]:

“A amortização de ágio, porém, não observa estas regras sucessórias simples acerca de valores com dedução/tributação diferida. A adição das amortizações decorre da determinação legal de que elas somente sejam consideradas dedutíveis no

momento da alienação do investimento. Desta forma, se a sucessão decorre desta alienação do investimento, a adição mencionada não surge no LALUR da sucessora como elemento para exclusão futura. Ela é liquidada no momento da alienação do investimento.

Assim, a exclusão do ágio poderia ser admitida no resultado tributável da MSJ Comercial Ltda se provado que a baixa do investimento no momento da incorporação gerou ganho de capital em razão da redução do valor patrimonial do investimento pela amortização contábil do ágio antes da liquidação do investimento. Todavia, a autoridade lançadora descreve que, por ocasião da incorporação, o ágio até então amortizado, no valor de R\$ 7.415.787,78, aumenta o saldo da conta “Ágio sobre investimentos” (nº 105-110). Demonstra, ainda, que este valor foi contabilizado a crédito na conta “Ágio s/ Invest. MSJ – Amortizado” (nº 105-115). Ocorre que ambas as contas são utilizadas para determinação do resultado da incorporação, anulando-se e ensejando a apuração de crédito em favor da controladora, com conseqüente aumento de capital equivalente a R\$ 27.735.046,26.

Estas operações permitem inferir que, por ocasião da incorporação, a contribuinte reverteu os efeitos em contas patrimoniais da amortização do ágio até então contabilizada, possivelmente para que o valor integral do ágio criado nas operações intragrupo fosse transferido à sucessora para amortização após a incorporação. Assim, não há evidências de que a amortização do ágio antes da incorporação tenha gerado ganho de capital na MSJ Comercial Ltda, a ser ajustado pela exclusão do ágio cuja amortização antes fora adicionada. De toda sorte, ainda que esta demonstração existisse, a amortização seria dedutível no último período de apuração da MSJ Comercial Ltda, em razão de sua extinção por incorporação”.

Acórdão assim ementado:

INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO. EXTINÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO AMORTIZADO CONTABILMENTE. INDEDUTIBILIDADE.

Não há previsão legal para o aproveitamento do ágio já amortizado contabilmente quando da extinção da participação societária em virtude de fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra. Nesses casos, o ágio já amortizado contabilmente, e registrado no LALUR, não pode mais ser aproveitado, devendo ser simplesmente baixado.

Assim, ágio amortizado anteriormente à incorporação não pode ser aproveitado pela contribuinte, visto que não há autorização legal para que realize a dedução fiscal pretendida.

Caso prevaleça a tese da contribuinte, ter-se-á um desrespeito às normas expressas da legislação tributária, o que não pode ser admitido. Por essas razões, deve ser mantida a glosa efetivada pela autoridade fiscal.

De fato, a defesa da Contribuinte se pauta na ineditabilidade da amortização contábil do ágio e deriva para a possibilidade de dedução fiscal a partir do evento societário de incorporação, ignorando a incidência intermediária do art. 391 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 - RIR/99, e também do art. 426 ao qual ele se refere, e do art. 430, que juntamente com o anterior regulamenta os arts. 33 e 34 do Decreto-lei nº 1.598/77, os quais determinam a apuração do ganho ou perda de capital por ocasião da baixa do investimento, momento no qual serão consideradas as amortizações contábeis, controladas no LALUR. Veja-se:

Art. 391. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso III).

Parágrafo único. Concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, do ágio ou deságio a que se refere este artigo, será mantido controle, no LALUR, para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento (art. 426).

[...]

Art. 426. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso V):

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real;

III - provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real, observado o disposto no parágrafo único do artigo anterior.

[...]

Art. 430. Na fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituir será computada na determinação do lucro real de acordo com as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 34):

I - somente será dedutível como perda de capital a diferença entre o valor contábil e o valor do acervo líquido avaliado a preços de mercado, e o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, optar pelo tratamento da diferença como ativo diferido, amortizável no prazo máximo de dez anos;

II - será computado como ganho de capital o valor pelo qual tiver sido recebido o acervo líquido que exceder ao valor contábil das ações ou quotas extintas, mas o contribuinte poderá, observado o disposto nos §§

1º e 2º, diferir a tributação sobre a parte do ganho de capital em bens do ativo permanente, até que esse seja realizado.

§ 1º O contribuinte somente poderá diferir a tributação da parte do ganho de capital correspondente a bens do ativo permanente se (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 34, § 1º):

I - discriminar os bens do acervo líquido recebido a que corresponder o ganho de capital diferido, de modo a permitir a determinação do valor realizado em cada período de apuração; e

II - manter, no LALUR, controle do ganho de capital ainda não tributado, cujo saldo ficará sujeito à atualização monetária até 31 de dezembro de 1995 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º, e parágrafo único).

§ 2º O contribuinte deve computar no lucro real de cada período de apuração a parte do ganho de capital realizada mediante alienação ou liquidação, ou através de quotas de depreciação, amortização ou exaustão e respectiva atualização monetária até 31 de dezembro de 1995, quando for o caso, deduzidas como custo ou despesa operacional (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 34, § 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º, e parágrafo único).

Assim, não é no art. 386 do RIR/99 que deve ser buscada a dita *referência a eventuais lançamentos contábeis que impactariam a fruição do benefício fiscal concedido*. A amortização fiscal permitida no referido dispositivo deve ter em conta, apenas, o ágio ainda não amortizado contabilmente, porque a parcela já deduzida na apuração do lucro do exercício e controlada na parte “B” o LALUR deve ser considerada na apuração do ganho ou perda de capital por ocasião da liquidação do investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial, e pela titular do investimento alienado.

Recorde-se que os registros na parte “B” do LALUR são mantidos para ajustes futuros do lucro líquido do próprio sujeito passivo, e inclusive devem ser baixados quando abandonada a opção pela tributação na sistemática do lucro real².

Por sua vez, as amortizações contábeis aqui em debate foram promovidas por Belgo Mineira Participação, Indústria e Comércio S/A (BMP), que teria pago ágio na aquisição de ações de Mendes Júnior Siderúrgia (MJS), e posteriormente promoveu cisão que verteu este investimento para BMP Siderurgia S/A (BMPS), antiga denominação social da autuada. Logo, cabia a Belgo Mineira Participação, Indústria e Comércio S/A baixar na parte “B” de seu LALUR as amortizações contábeis adicionadas ao lucro líquido do ano-calendário 2003, não havendo porque cogitar de transferência desses registros da parte “B” do LALUR de outra pessoa jurídica para a autuada, restando injustificadas as exclusões promovidas entre os anos-calendário 2006 a 2008. Note-se, inclusive, que o histórico de tais exclusões foi “Real. Ágio na BMP e transferido p/ Belgo Sid. Pela Cisão”.

Note-se, inclusive, que quando a Lei nº 12.973/2014 atualiza aquela disciplina, é permitida a exclusão posterior do ágio originalmente contabilizado, mas pela

² Regimento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 - RIR/99

Art. 520. A pessoa jurídica que, até o ano - calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real, deverá adicionar à base de cálculo do imposto, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, controlados na parte “B” do LALUR (Lei nº 9.430, de 1996, art. 54).

pessoa jurídica titular do investimento extinto em razão de incorporação. Veja-se:

Art. 22. A pessoa jurídica **que absorver** patrimônio **de outra**, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, **na qual detinha participação** societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (goodwill) decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, apurado segundo o disposto no inciso III do caput do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 , **poderá excluir** para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes o saldo do referido ágio existente na contabilidade na data da aquisição da participação societária, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração. (Vigência)

§ 1º O contribuinte não poderá utilizar o disposto neste artigo, quando:

I - o laudo a que se refere o § 3º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não for elaborado e tempestivamente protocolado ou registrado;

II - os valores que compõem o saldo do ágio por rentabilidade futura (goodwill) não puderem ser identificados em decorrência da não observância do disposto no § 3º do art. 37 ou no § 1º do art. 39 desta Lei.

§ 2º O laudo de que trata o inciso I do § 1º será desconsiderado na hipótese em que os dados nele constantes apresentem comprovadamente vícios ou incorreções de caráter relevante.

§ 3º A vedação prevista no inciso I do § 1º não se aplica para participações societárias adquiridas até 31 de dezembro de 2013, para os optantes conforme o art. 75, ou até 31 de dezembro de 2014, para os não optantes. *(destacou-se)*

Esclareça-se, ainda, que não se trata de conceber *a dedução fiscal do ágio como um fato puramente contábil*, mas sim ter em conta todas as regras, contábeis e tributárias, que impactam esta realidade. Não merecem acolhida, assim, os argumentos da Contribuinte, inclusive no que se refere ao paralelo com a tributação do deságio, por terem em conta uma visão parcial da legislação de regência da matéria.

Correta, portanto, a conclusão fiscal de que *não tem sentido algum querer obter qualquer benefício fiscal para as parcelas de ágio já amortizadas anteriormente ao evento de incorporação, fusão ou cisão. O ágio amortizado anteriormente aos eventos citados é totalmente indedutível nos termos do artigo 391 do RIR/99. O controle na parte B do LALUR dos valores adicionados anteriormente à incorporação, fusão ou cisão tem como objetivo a determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento. Como após absorver o patrimônio, nos eventos de incorporação, fusão ou cisão, investidor e investida se confundem, não há mais como referido valor anteriormente adicionado ser aproveitado.*

Por fim, registre-se que não tem lugar aqui as objeções da PGFN quanto ao ágio em referência conter *todas as características do denominado “ágio de si mesmo”*, porque a acusação fiscal, assim como o acórdão recorrido, nada trazem acerca deste aspecto para fundamentação e validação da glosa promovida.

Estas as razões para acompanhar o I. Relator em suas conclusões e NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte quanto à matéria A.4.I. *(destaques do original)*

O presente voto, portanto, é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte também neste ponto. *(destaques do original)*

Contudo, a premissa desta Conselheira tem sido menos restritiva que a do precedente nº 1102-000.873, adotada no paradigma nº 1402-001.876. Como acima citado, compreende-se que as amortizações contábeis do ágio, adicionadas ao lucro tributável e controladas na parte “B” do LALUR, devem ser consideradas *na apuração do ganho ou perda de capital por ocasião da liquidação do investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial, e pela titular do investimento alienado*. Não é admissível, portanto, que a sucessão decorrente da alienação do investimento faça os valores da parte “B” do LALUR da investidora surgirem no LALUR da sucessora para exclusão futura.

Distintamente da interpretação firmada no precedente nº 1102-000.873, não se concebe o art. 34 do Decreto-lei nº 1.598/77 como regra exaustiva para a apuração de ganho de capital em razão da baixa de investimento por fusão, incorporação ou cisão. Neste sentido são as manifestações recorrentes desta Conselheira quando contextualiza as razões para edição dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97:

Isto porque os efeitos das amortizações de ágio e deságio, à época em que as operações foram realizadas, estavam assim disciplinados no Decreto-lei nº 1.598/77:

Art. 23. [...]

Parágrafo único - **Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição**, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País.(Incluído pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

[...]

Art. 33 - O valor contábil, **para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido** (art. 20), será a **soma algébrica** dos seguintes valores:

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II - **ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte**, excluídos os computados, nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

IV - provisão para perdas (art. 32) que tiver sido computada na determinação do lucro real.

§ 1º - Os valores de que tratam os itens II a IV serão corrigidos monetariamente.

§ 2º - Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda de capital por variação na porcentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978). *(negrejou-se)*

Dessa forma, as amortizações de ágio e deságio deveriam ser adicionadas ou excluídas na apuração do lucro real, e controladas na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, para posteriormente compor a apuração do ganho de capital na alienação ou liquidação do investimento. Mas, segundo a Lei nº 6.404/76:

Art. 219. Extingue-se a companhia:

I - pelo encerramento da liquidação;

II - pela incorporação ou fusão, e pela cisão com versão de todo o patrimônio em outras sociedades.

Nestes termos, por vislumbrar distinção entre a hipótese do inciso II do art. 219 da Lei nº 6.404/76 e de encerramento prevista no inciso I do mesmo dispositivo, esta hábil a ensejar a aplicação do disposto no art. 33 do Decreto-lei nº 1.598/77, o legislador assim fixou na seqüência deste dispositivo:

Participação Extinta em Fusão, Incorporação ou Cisão

Art 34 - Na fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituir será computado na determinação do lucro real de acordo com as seguintes normas:

I - somente será dedutível como perda de capital a diferença entre o valor contábil e o valor de acervo líquido avaliado a preços de mercado, e o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, optar pelo tratamento da diferença como ativo diferido, amortizável no prazo máximo de 10 anos;

II - será computado como ganho de capital o valor pelo qual tiver sido recebido o acervo líquido que exceder o valor contábil das ações ou quotas extintas, mas o contribuinte poderá, observado o disposto nos §§ 1º e 2º, diferir a tributação sobre a parte do ganho de capital em bens do ativo permanente, até que esse seja realizado.

§ 1º O contribuinte somente poderá diferir a tributação da parte do ganho de capital correspondente a bens do ativo permanente se:

a) discriminar os bens do acervo líquido recebido a que corresponder o ganho de capital diferido, de modo a permitir a determinação do valor realizado em cada período-base; e

b) manter, no livro de que trata o item I do artigo 8º, conta de controle do ganho de capital ainda não tributado, cujo saldo ficará sujeito a correção monetária anual, por ocasião do balanço, aos mesmos coeficientes aplicados na correção do ativo permanente.

§ 2º - O contribuinte deve computar no lucro real de cada período-base a parte do ganho de capital realizada mediante alienação ou liquidação, ou através de quotas de depreciação, amortização ou exaustão deduzidas como custo ou despesa operacional.

Nos casos em que a incorporação, fusão ou cisão ocorre em momento próximo à aquisição do investimento com ágio, o valor contábil do investimento é sempre superior ao acervo líquido contábil que substitui as quotas/ações extintas em razão da incorporação, fusão ou cisão, ensejando perda de capital. Para que esta perda fosse dedutível, em interpretação literal do texto, necessário seria que o acervo líquido vertido em razão da incorporação, fusão ou cisão fosse avaliado a preços de mercado.

De outro lado, caso atendido este requisito, qualquer ágio apurado na aquisição de investimentos, quando esta fosse seguida de incorporação da investida, ensejaria perda dedutível. A exposição de motivos da Lei nº 9.532/97 expressa preocupação com circunstâncias semelhantes a esta, como a seguir transcrito:

O art. 8º estabelece o tratamento tributário do ágio ou deságio decorrente da aquisição, por uma pessoa jurídica, de participação societária no capital de outra, avaliada pelo método da equivalência patrimonial.

Atualmente, pela inexistência de regulamentação legal relativa a esse assunto, diversas empresas utilizando dos já referidos “planejamentos tributários”, vêm utilizando o expediente de adquirir empresas deficitárias, pagando ágio pela participação, com a finalidade única de gerar ganhos de natureza tributária mediante o expediente, nada ortodoxo, de incorporação da empresa lucrativa pela deficitária.

Com as normas previstas no Projeto, esses procedimentos não deixarão de acontecer, mas, com certeza, ficarão restritos às hipóteses de casos reais, tendo em visto o desaparecimento de toda vantagem de natureza fiscal que possa incentivar a sua adoção exclusivamente por esse motivo.

Neste contexto, as disposições da Lei nº 9.532/97 podem ser interpretadas como um instrumento para evitar a dedução do ágio apurado sem fundamento econômico, o qual deveria ser mantido em conta do ativo permanente, não sujeita a amortização, bem como uma forma de parcelar os efeitos tributários do ágio pago sob outros fundamentos:

Art. 7º 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 art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, 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 a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, 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 a alínea "b" do §2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, 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; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:

a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II do caput:

a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§ 4º Na hipótese da alínea "b" do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.

No mesmo sentido manifesta-se Luís Eduardo Schoueri, na obra *Ágio em Reorganizações Societárias (Aspectos Tributários)*, Dialética: São Paulo, 2012. Depois de reportar-se à doutrina que se posiciona em sentido contrário, diz o referido autor (p. 67):

Tal posicionamento não deixa de ser curioso. Afinal, se anteriormente o ágio era deduzido integralmente, a imposição de restrições não poderia ser considerada um incentivo. A exposição de motivos da Medida Provisória nº 1.602/1997 deixou hialino esse instituto de restrição da consideração do ágio como despesa dedutível, mediante a instituição de óbices à amortização de qualquer tipo de ágio nas operações de incorporação. Com isso, o legislador visou limitar a dedução do ágio às hipóteses em que forem acarretados efeitos econômico-tributários que o justificassem.

Realizada a incorporação, na escrituração comercial, o acervo líquido recebido pelo valor contábil anula o investimento correspondente, avaliado pela equivalência patrimonial, e remanesce no patrimônio da sociedade resultante apenas o ágio/deságio, classificado em Ativo Diferido, quando fundamentado em rentabilidade futura, para amortização no período pelo qual ela foi projetada. Com a edição da Lei nº 9.532/97 a amortização do ágio com este fundamento passa a ser dedutível, na apuração do lucro real, no mesmo momento em que registrada contabilmente, desde que observado o prazo mínimo de 5 (cinco) anos para amortização.

Quanto ao ágio fundamentado em ativos ou em outras razões econômicas, a doutrina contábil orienta em sentido semelhante ao da lei, pois no primeiro caso vincula seus efeitos no resultado à realização do ativo incorporado, e no segundo caso determina sua baixa imediata, por não ser possível associar seu pagamento a algum critério que permita dimensionar sua amortização.

Esta abordagem não autoriza a conclusão de que a Lei nº 9.532/97 tenha instituído um benefício fiscal. A regra expressa em seus artigos 7º e 8º, nos termos de sua exposição de motivos, prestou-se, em verdade, a evitar planejamentos tributários que viabilizassem a dedução de ágios, como perda de capital, qualquer que fosse seu fundamento, e as justificativas apresentadas pela *Comissão de Finanças e Tributação* para negar sua revogação por meio do Projeto de Lei nº 2.922/2000 não alteram a motivação originalmente apresentada para a edição dos dispositivos legais em referência. Equivocada, portanto, a argumentação da recorrente no sentido de que a *dedutibilidade fiscal do ágio gerado na aquisição de sociedades teve como objetivo incentivar a prática de fusões e aquisições, tais como as ocorridas em processos de privatização*. Se a extinção do "Société" ou da autuada não integrava as pretensões futuras do grupo empresaria, a impossibilidade de aproveitamento do ágio era uma desvantagem que deveria ser considerada na decisão empresarial.

Neste sentido, inclusive, é o entendimento de Ricardo Mariz de Oliveira (*Fundamentos do Imposto de Renda*, São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 766):

Voltando ao primeiro e principal requisito para que a amortização seja dedutível - haver absorção de patrimônio por meio de incorporação, fusão ou cisão deve-se ter presente que, a despeito da largueza de opções dadas pela Lei n. 9532 para a consecução do seu desiderato, trata-se de condição a ser cumprida em sua substância, e não apenas formalmente, até tendo em vista a continuidade da vigência da norma de proibição da dedução da amortização se não houver um desses atos, prevista no art. 25 do Decreto-lei n. 1598.

Com razão, a dedução fiscal da amortização é admitida a partir do momento em que "*a pessoa jurídica [...] absorver patrimônio de outra*", segundo o "*caput*" do art. 7º, o que deve representar uma ocorrência efetiva. Outrossim, não se trata de absorção de patrimônio de qualquer pessoa jurídica, pois o mesmo dispositivo acrescenta que deve ser a pessoa jurídica "*na qual detenha participação societária adquirida com ágio*". E, ademais, o dispositivo ainda restringe a forma de absorção, dizendo que ela deve ocorrer "*em virtude de incorporação, fusão ou cisão*".

Essa disposição legal evidencia acima de qualquer dúvida que a exigência é de reunião total (por incorporação ou fusão) ou parcial (por cisão) da pessoa jurídica investidora e da pessoa jurídica investida.

O art. 8º, letra "b", dá a alternativa de se inverter a ordem, ou seja, trata a absorção da investidora pela investida (a chamada "incorporação para baixo" ou "down stream merger") do mesmo modo que a absorção da investida pela investidora (a "incorporação para cima" ou "up stream merger"), que está prevista no art. 7º.

Seja como for, o relevante para a lei é a substância da reunião das duas (ou mais de duas pessoas jurídicas) pessoas jurídicas, por um dos atos jurídicos previstos nos dois artigos.

Portanto, é insuficiente que a amortização do ágio se verifique em contrapartida à expectativa de lucros a serem gerados, sendo fundamental a absorção de patrimônio envolvendo investidora e investida.

Na sistemática vigente à época, a amortização do ágio realizada pela investidora permanece indedutível na apuração do lucro real, e somente gera efeitos na alienação ou liquidação do investimento. Já a amortização do ágio realizada após a extinção do investimento não precisa ser adicionada ao lucro real, desde que o ágio esteja fundamentado em rentabilidade futura e a amortização observe o limite temporal mínimo estabelecido pela legislação. (*destaques do original*)

Fato é que incorporação, fusão ou cisão com versão de todo o patrimônio em outras sociedades é causa de extinção de sociedade e o titular deste investimento deve baixá-lo de seu patrimônio. Sob esta ótica, não há como negar que esta ocorrência se sujeita à regra geral do art. 31 do Decreto-lei nº 1.598/77, e deve ensejar a apuração de ganho ou perda de capital, tendo *por base o valor contábil do bem*, eventualmente já diminuído por amortização acumulada. Assim, na hipótese de investimento avaliado por equivalência patrimonial, o custo contábil é ajustado pelo *ágio ou deságio na aquisição de investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte*, nos termos do art. 33 do mesmo diploma legal. Neste cenário, as disposições do art. 34 do Decreto-lei nº 1.598/77 se somam às antes referidas para especificar condições de dedutibilidade em caso de perda e de diferimento do ganho apurado em fusão, incorporação ou cisão. O cômputo das amortizações antes adicionadas ao lucro real está contemplado no art. 33 do Decreto-lei nº 1.598/77 para determinação do valor contábil do investimento, e o *caput* do art. 34 traz como item de cálculo *o valor contábil das ações ou quotas extintas* sem excluir a aplicação do art. 33.

Por tais razões, distintamente do que firmado no precedente nº 1102-000.873, não é possível negar, na hipótese de fusão, cisão ou incorporação, *a consideração do valor do ágio ou deságio já amortizado contabilmente no cálculo do ganho de capital*, apenas porque o art. 34 do Decreto-lei nº 1.598/77 não traz tal permissão expressa. Especialmente tendo em conta que os eventos de alienação ou liquidação do investimento *não mais poderão ocorrer, em face dos eventos de reorganização societária retrocitados*, como bem observado naquele precedente, é mais razoável interpretar que tais eventos se equiparam à alienação ou liquidação e permitem a baixa dos valores registrados na parte “B” do LALUR, como elementos integrantes do valor contábil do investimento baixado, para cálculo do ganho ou perda de capital correspondente.

Ocorre que no presente caso, a glosa recaiu sobre a investidora original que pagou o ágio na aquisição dos investimentos, amortizou parcialmente este ágio na contabilidade e adicionou tal realização, controlando-a na parte “B” do LALUR. Ao incorporar as investidas, supõe-se que esta investidora não baixou, na apuração do ganho/perda de capital, os valores controlados na parte “B” do LALUR, pois passou a amortizar, para fins fiscais, integralmente o ágio antes pago, na forma do art. 7º da Lei nº 9.532/97, contemplando neste diferimento, também, os valores antes amortizados contabilmente.

Sob a concepção de que o art. 34 deve ser interpretado conjuntamente com os arts. 31 e 33 do Decreto-lei nº 1.598/77, o que se tem, neste caso, é a postergação do aproveitamento do ágio no prazo estipulado pelo art. 7º da Lei nº 9.532/97, ao invés do cômputo desta parcela no valor contábil do direito baixado, para fins de apuração do ganho/perda de capital, por ocasião da incorporação das investidas.

Neste cenário, a glosa somente se sustentaria concordando-se com a tese fiscal de que *o controle na parte B do LALUR dos valores adicionados anteriormente à incorporação tem como objetivo a determinação do ganho ou perda de capital na eventual alienação ou liquidação do investimento* e que, incorrendo estas, seu aproveitamento não teria previsão legal. Discordando-se desta premissa, a glosa promovida demandaria a demonstração, pela autoridade lançadora, de que os valores controlados na parte “B” do LALUR foram apropriados na apuração do ganho/perda de capital por ocasião da baixa do investimento nas sociedades incorporadas.

Por tais razões, embora discordando da interpretação da legislação tributária expressa no recorrido e endossada pela Contribuinte, não há como acolher, no caso presente, a tese defendida pela PGFN, devendo ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa