



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**

|                    |   |
|--------------------|---|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>16561.720039/2020-83</b>                   |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 9101-007.593 – CSRF/1ª TURMA                  |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 9 de junho de 2026                            |
| <b>RECURSO</b>     | ESPECIAL DO CONTRIBUINTE                      |
| <b>RECORRENTE</b>  | GOODYEAR DO BRASIL PRODUTOS DE BORRACHA LTDA. |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                              |

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2015

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

ÁGIO FORMADO INTERNAMENTE AO GRUPO ECONÔMICO. EXCLUSÃO NA APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL POR BAIXA DO INVESTIMENTO. CONTEXTOS FÁTICOS E JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisões em contexto fático e legislativo distinto, concernente à amortização fiscal do ágio formado internamente ao grupo econômico, e não para exclusão de ágio desta natureza por ocasião da baixa do investimento e apuração do ganho de capital.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencido o Conselheiro Jandir José Dalle Lucca que votou pelo conhecimento. Designada a Conselheira Edeli Pereira Bessa para redigir o voto vencedor.

*Assinado Digitalmente*

**Jandir Jose Dalle Lucca** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Edeli Pereira Bessa** – Redatora designada

*Assinado Digitalmente*

**Carlos Higino Ribeiro de Alencar** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Efigenio de Freitas Junior (substituto integral), Jandir Jose Dalle Lucca, Semiramis de Oliveira Duro e Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente).

## RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Especial interposto por GOODYEAR DO BRASIL PRODUTOS DE BORRACHA LTDA. em face do Acórdão nº 1201-007.183, de 24.06.2025, via do qual se decidiu, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário.

2. O litígio versa sobre autos de infração de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2015, lavrados em decorrência de glosas promovidas pela fiscalização na apuração do ganho de capital decorrente da alienação, pela Recorrente, de sua participação societária integral na C.A. Goodyear de Venezuela à The Goodyear Tire & Rubber Company, sociedade controladora indireta do grupo, sediada nos Estados Unidos da América.

3. Conforme notícia o TVF de fls. 2245/2308, a Goodyear-Brasil adquiriu a totalidade das ações da Goodyear-Venezuela da Goodyear-USA em três etapas, todas realizadas entre partes vinculadas ao mesmo grupo econômico:

- 1ª etapa: deliberação de 20.09.2003 e pagamento concluído em agosto/2004, aquisição de 35% do capital (16.728.291 ações) por US\$ 16.393.725,18, com registro de ágio de R\$ 11.645.334,99;
- 2ª etapa: deliberação de 30.07.2004 e pagamento concluído em dezembro/2005, exercício de opção de compra de 14% adicionais (6.691.316 ações) por US\$ 6.557.489,68, com registro de ágio adicional de R\$ 12.958.201,66;
- 3ª etapa: deliberação de 17.11.2008 e pagamento concluído em novembro/2008, aquisição dos 51% remanescentes (24.375.510 ações) por US\$ 183.090.000,00, com registro de ágio adicional de R\$ 327.326.339,43.

4. O ágio total registrado pela Recorrente na conta de investimentos perfaz R\$ 351.929.876,08. As avaliações que ampararam os preços das transações foram realizadas pela American Appraisal Associates: laudo de 26.08.2003, que avaliou a Goodyear-Venezuela em US\$

46.852.000,00 (US\$ 0,98 por ação), aplicado às 1ª e 2ª etapas; e laudo de 30.06.2008, que avaliou a investida em US\$ 359.000.000,00 (US\$ 7,51 por ação), aplicado à 3ª etapa.

5.No período de agosto/2004 a dezembro/2008, o ágio foi amortizado contabilmente à razão de 1/60 avos ao mês, totalizando R\$ 11.866.521,29. A partir de janeiro/2009, em razão da alteração do tratamento contábil do ágio, a investidora passou a submetê-lo a teste de recuperabilidade (*impairment*), tendo sido integralmente baixado contabilmente até 2013, no montante de R\$ 340.063.355,00. Para fins fiscais, no período de 2009 a 2014, foram efetuados lançamentos extracontábeis no e-Lalur sob o regime do RTT, totalizando R\$ 210.672.703,54 a título de "amortização via RTT". A fiscalização apurou que, em decorrência desses lançamentos, R\$ 222.539.224,80 reduziram a base de cálculo da CSLL ao longo dos períodos de 2004 a 2013, restando saldo de ágio para fins de CSLL, em 2015, de R\$ 129.390.651,29.

6.Em 03.11.2015, a Recorrente alienou a totalidade da participação na Goodyear-Venezuela à Goodyear-USA pelo valor de US\$ 145.493.892,65, equivalentes a R\$ 554.331.731,00 na data da operação (taxa de câmbio de R\$ 3,81/US\$). O preço foi liquidado mediante compensação de obrigações em aberto da Goodyear-Brasil perante a Goodyear-USA (empréstimo, royalties, juros sobre capital próprio e operações de importação), com saldo remanescente de R\$ 188.073.844,49, posteriormente quitado dentro do prazo de 360 dias previsto no contrato.

7.Previamente à alienação, em 27.06.2015, a Recorrente promoveu aumento de capital na Goodyear-Venezuela no valor de R\$ 72.495.451,33, sob a alegação de exigência da legislação venezuelana que vedava patrimônio líquido negativo.

8.Contabilmente, a Recorrente apurou ganho de capital de R\$ 130.872.532,05, computando, na baixa do investimento: (i) o saldo de investimento de R\$ 202.593.167,71; (ii) o saldo da conta de equivalência patrimonial de R\$ 428.094.728,52, incluindo lançamento de variação cambial de R\$ 281.953.302,72 e resultado de subsidiárias de R\$ 169.863.000,00; e (iii) a transferência do saldo da conta "2910002100, Ajustes acumulados Lei 11.628" no valor de R\$ 207.229.000,00, do patrimônio líquido para o resultado.

9.Na apuração fiscal de 2015, a Recorrente promoveu, entre outras, as seguintes exclusões no e-Lalur e no e-Lacs, todas referenciadas ao item 102 do sistema Sped-ECF ("Variações Cambiais Passivas, Operações Liquidadas, MP 1858-10/1999, art. 30") quanto à variação cambial e aos itens 18, 99 e 155 quanto ao ágio:

- **Exclusão de "Ajustes Acumulados de Conversão" no valor de R\$ 207.229.000,00, tanto no e-Lalur quanto no e-Lacs**, correspondente ao saldo das variações cambiais do investimento na Goodyear-Venezuela transferido da conta de patrimônio líquido para o resultado por ocasião da baixa do investimento. Intimada a apresentar o fundamento legal da exclusão, a contribuinte invocou o art. 426 do Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018) e o art. 25, § 6º, da Lei nº 9.249/1995.

- **Exclusão relativa ao ágio na alienação**, com efeito líquido fiscal de R\$ 351.929.876,09 na apuração do IRPJ e de R\$ 129.390.651,29 na apuração da CSLL, correspondendo ao saldo do ágio originalmente registrado nas três etapas de aquisição, com tratamento diferenciado entre os dois tributos em razão dos lançamentos pretéritos efetuados sob o regime do RTT.

10. **Quanto à exclusão da variação cambial (R\$ 207.229.000,00)**, entendeu a fiscalização que o regime jurídico das variações cambiais de investimento no exterior foi modificado pela Lei nº 12.973, de 2014, que revogou expressamente os arts. 15 a 24 da Lei nº 11.941, de 2009 (RTT) por força de seu art. 117, X, e adotou, como ponto de partida da apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, o lucro contábil segundo os critérios contábeis vigentes na data da publicação da lei. Isso porque, sob a sistemática do CPC 02 (R2), as variações cambiais de investimento no exterior deixaram de transitar pelo resultado e passaram a ser registradas diretamente em conta de patrimônio líquido ("Ajustes Acumulados de Conversão"), sendo transferidas ao resultado apenas no momento da baixa do investimento. Como a Lei nº 12.973, de 2014, não estabeleceu ajuste específico para neutralizar essa transferência, sustenta a fiscalização que houve convergência entre os critérios contábil e tributário, sendo indevida a exclusão fundada em dispositivos (art. 426 do RIR/2018 e art. 25, § 6º, da Lei nº 9.249, de 1995) cuja aplicação seria pertinente apenas à sistemática anterior, na qual a variação cambial transitava sistematicamente pelo resultado e era anulada pela exclusão prevista no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. A análise do art. 77 da Lei nº 12.973, de 2014, segundo o TVF, não socorre a contribuinte, pois a exceção da variação cambial ali contida refere-se à parcela do ajuste do valor do investimento equivalente aos lucros auferidos pela controlada no exterior (contexto operacional, sistemático), e não à transferência do saldo dos ajustes acumulados de conversão por ocasião da baixa.

11. **Quanto à exclusão relativa ao ágio**, a fiscalização entendeu tratar-se de ágio gerado em operações intragrupo, assim entendidas aquelas realizadas entre entidades sob controle comum (no caso, todas vinculadas à controladora Goodyear-USA). O TVF expõe que o ágio legítimo pressupõe negociação entre partes independentes, com confiabilidade na mensuração do preço, requisitos ausentes na espécie, dado que a vontade negocial é determinada unicamente pela controladora comum. Aponta ainda que os laudos da American Appraisal Associates constituem mera formalidade na operação, citando trechos em que a própria avaliadora consigna haver dispensado *due diligence* presencial e haver utilizado demonstrações financeiras não auditadas relativas aos exercícios de 2002 a 2007 e aos períodos de doze meses encerrados em junho/2007 e junho/2008, sem maiores verificações. Invoca, ainda, o princípio do registro pelo valor original (art. 7º da Resolução CFC nº 750, de 1993, em sua redação original) e o item 50 da Resolução CFC nº 1.157, de 2009, segundo o qual o ágio por expectativa de rentabilidade futura somente pode ser reconhecido quando adquirido de terceiros, jamais quando gerado pela própria entidade ou por conjunto de empresas sob controle comum. Conclui o TVF que a operação configurou mera transferência de controle dentro do grupo, da Goodyear-USA para a Goodyear-Brasil, sem geração de riqueza nova, razão pela qual o ágio não deveria ter sido

reconhecido como custo do investimento, devendo ser glosado integralmente o efeito de sua exclusão fiscal em 2015.

12.A fiscalização registrou que os efeitos do ágio sobre a base de cálculo da CSLL relativos aos períodos de 2004 a 2013 (R\$ 222.539.224,80) foram alcançados pela decadência prevista no art. 150, § 4º do CTN, razão pela qual a glosa para fins de CSLL limitou-se ao saldo remanescente em 2015, no valor de R\$ 129.390.651,29.

13.A DRJ houve por bem, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação. Em síntese, a decisão de piso acolheu a tese relativa à exclusão das variações cambiais da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, mantendo a autuação fiscal no tocante ao ágio intragrupo. No ponto favorável à contribuinte, afastou a glosa da exclusão, promovida no e-Lalur e no e-Lacs, do saldo de R\$ 207.229.000,00 referente aos Ajustes Acumulados de Conversão decorrentes de variações cambiais do investimento na C.A. Goodyear de Venezuela, reconhecidos em resultado por ocasião da alienação da participação societária em 2015.

14.Concluiu que a Lei nº 12.973, de 2014, não introduziu qualquer inovação normativa apta a tornar tributáveis as variações cambiais de investimento no exterior avaliado pelo Método de Equivalência Patrimonial. Para tanto, assentou que as exclusões previstas no art. 25, § 6º da Lei nº 9.249, de 1995, e nos arts. 22 e 23 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, não foram revogadas pela novel legislação, de modo que a variação cambial, por constituir componente intrínseco do ajuste pelo MEP, permanece abrangida pela hipótese legal de exclusão do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Consignou, ainda, que o deslocamento temporal do impacto da variação cambial para o resultado, promovido pelo CPC 02 a partir de 2008, em nada altera essa conclusão, tendo em vista que o que ocorreu foi mera mudança no momento do reconhecimento contábil, sem qualquer alteração de natureza jurídica do item.

15.A decisão de 1ª instância assentou, adicionalmente, que o art. 77 da Lei nº 12.973, de 2014, longe de criar hipótese de tributação, reafirma expressamente a exclusão das variações cambiais, ao restringir a base tributável à parcela do ajuste do valor do investimento em controlada no exterior equivalente aos lucros auferidos, com exclusão expressa da variação cambial, não alcançando as demais parcelas que influenciaram o patrimônio líquido da investida. Acrescentou que o veto presidencial ao art. 46 da Lei nº 10.833, de 2003, que tentara expressamente incluir a variação cambial de investimento no exterior na base do IRPJ e da CSLL, demonstra que a intenção legislativa nunca foi a de tributar essa materialidade. Por fim, reconheceu a plena aplicabilidade da Súmula CARF nº 146 ao caso concreto, mesmo após a vigência da Lei nº 12.973, de 2014, e referendou seu entendimento na Solução de Consulta Cosit nº 34, de 2015, que reconheceu expressamente não dever ser computada na determinação do lucro real a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada no exterior relativa à variação cambial.

16. Em decorrência do provimento parcial da impugnação, o saldo de prejuízos fiscais de IRPJ foi elevado de R\$ 78.198.747,12 para R\$ 285.427.747,12, e o saldo de base de cálculo negativa da CSLL foi elevado de R\$ 91.873.233,97 para R\$ 299.102.233,97.

17. Apreciando o Recurso Voluntário oportunamente interposto pela interessada, foi proferido o Acórdão recorrido, assim ementado:

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2015

ÁGIO INTERNO. INTEGRAÇÃO AO VALOR CONTÁBIL. GANHO DE CAPITAL.

Uma vez tido como inexistente o ágio derivado de operação intragrupo, inservível o seu montante para adição ao valor contábil histórico quando da apuração de ganho de capital. O art. 36 da Lei nº 10.637/2002, enquanto vigente, apenas autorizava o diferimento da tributação de IRPJ e CSLL sobre o ganho de capital auferido por empresa controladora que utilizasse participação societária de uma controlada, reavaliada a valor de mercado, para integralizar aumento de capital social em uma segunda controlada. O dispositivo legal nunca permitiu a criação do denominado "ágio interno".

O ágio criado artificialmente a partir de operações celebradas exclusivamente entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico e sem a efetiva circulação de riquezas que justifique a contabilização de sobrepreço não se presta a produzir efeitos tributários.

Assim, não se presta o "ágio interno" a aumentar o valor patrimonial de um bem ou a reduzir/eliminar o ganho de capital auferido com a sua alienação.

18. Cientificada da decisão, a empresa contribuinte interpôs Recurso Especial em relação à matéria "**ágio interno - dedutibilidade da amortização**" (paradigmas nºs 9101-006.358 e 9101-006.373), admitido pelo despacho de fls. 2918/2930, do qual se destacam os seguintes excertos:

(...)

A similitude fática e jurídica entre os casos, assim como a divergência jurisprudencial entre eles, encontra-se suficientemente demonstrada pela recorrente.

No caso recorrido, o ágio foi apurado "*em 3 etapas ocorridas nos anos de 2003, 2004 e 2008*", e a amortização em litígio deu-se no ano de 2015. Nada obstante se trate de ano posterior à Lei nº 12.973/2014, tal dispositivo legal não foi em nenhum momento mencionado pelo voto vencedor, que construiu o seu racional em outras bases (em síntese, de que as normas contábeis não admitem o registro do ágio interno, e de que o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 não ampara o ágio interno).

Nos paradigmas indicados pela recorrente, não apenas as operações que deram origem ao ágio também antecederam a Lei nº 12.973/2014, mas também a sua própria amortização. Tal peculiaridade, contudo, não constitui dessemelhança significativa, em razão do exposto no parágrafo acima.

Ademais, analisando-se o racional empregado nos referidos acórdãos, não se identifica neles qualquer particularidade que possa caracterizar dissimilitude que tenha sido relevante para o alcance das respectivas conclusões.

No caso do **primeiro paradigma (acórdão nº 9101-006.358)**, o voto vencedor defendeu a dedutibilidade da amortização do ágio interno, essencialmente em razão da *ausência de vedação legal à constituição de ágio entre partes dependentes até a edição da Lei n. 12.973/14, e do entendimento de que o artigo 36 da Lei n. 10.637/02 seria norma de "indução ao ágio interno"*.

Da mesma forma, também o **segundo paradigma (acórdão nº 9101-006.373)** defendeu a dedutibilidade da amortização do ágio interno, ao fundamento de que *“até o advento da MP 627/2013, convertida na Lei 12.973/2014, não era relevante para fins fiscais a distinção entre ágio surgido em operação entre empresas do grupo (denominado de “ágio interno”) e aquele surgido em operações entre empresas sem vínculo”, conforme sintetizado na sua ementa, e ratificado no corpo do voto da relatora (vencedor quanto ao ponto), ao afirmar que “à época em que as operações foram realizadas, não havia qualquer óbice para o registro de ágio gerado entre empresas de alguma forma relacionadas”, e que “a legislação tributária trouxe condições e efeitos fiscais para a amortização do ágio próprios, independentes dos efeitos contábeis, societários e afins, de forma que é inclusive irrelevante o fato de supostamente haver, nestes outros ramos, restrições ao registro de ágio em operações intragrupo”.*

Desta forma, o racional constante dos paradigmas seria capaz de levar à alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido, restando demonstrada, neste juízo prelibatório de admissibilidade, a divergência alegada.

#### **CONCLUSÃO**

Pelo exposto, proponho que, nos termos do art. 119 do RICARF/2023, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, seja **DADO SEGUIMENTO** ao recurso especial do sujeito passivo GOODYEAR DO BRASIL PRODUTOS DE BORRACHA LTDA.

19.A PGFN ofereceu contrarrazões às fls. 2932/2952, combatendo exclusivamente o mérito do Recurso Especial.

20.É o relatório.

#### **VOTO VENCIDO**

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator

#### **CONHECIMENTO**

21.O Recurso Especial é tempestivo, conforme já atestado pelo despacho de admissibilidade de fls. 2918/2930, tendo sido admitido em relação à matéria **“ágio interno - dedutibilidade da amortização”**, em face dos paradigmas 9101-006.358 e 9101-006.373.

22.O apelo tem por objeto a divergência jurisprudencial relativa ao aproveitamento fiscal do ágio formado em operações de aquisição de participação societária entre partes dependentes (denominado "ágio interno"), sob a égide da legislação anterior à Lei nº 12.973, de 2014.

23.O Acórdão recorrido (1201-007.183) manteve a glosa da integração do saldo de ágio ao valor contábil do investimento, apurado para fins de determinação do ganho de capital na alienação da participação societária, com fundamento na ausência de substância econômica do ágio interno e na suposta vedação contábil preexistente à Lei nº 12.973, de 2014.

24.O primeiro paradigma (9101-006.358) deu provimento ao recurso especial do contribuinte, reconhecendo a inexistência de proibição legal à constituição de ágio em operações entre partes dependentes anteriormente à referida Lei nº 12.973, de 2014.

25.A controvérsia jurídica nuclear decidida em ambos os acórdãos é, em essência, a mesma. Nos dois casos, discutiu-se a validade do aproveitamento fiscal do ágio formado em operação de aquisição de participação societária entre partes dependentes, fundado em expectativa de rentabilidade futura (alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, na redação anterior à Lei nº 12.973, de 2014), durante o período em que vigorava a sistemática estabelecida pela Lei nº 9.532, de 1997.

26.A natureza idêntica do ágio em ambos os casos, fundado em expectativa de rentabilidade futura, e a aplicação da mesma legislação tributária de regência (notadamente o art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, o art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997 e o art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002), permitem afirmar que a tese jurídica controvertida foi enfrentada por ambos os colegiados, com resultados frontalmente opostos.

27.Alerte-se que a controvérsia jurídica não se altera pela circunstância de o aproveitamento fiscal do ágio haver-se dado, no caso recorrido, pela integração do saldo ao custo de aquisição para apuração de ganho de capital, ao passo que nos paradigmas o aproveitamento ocorreu pela dedução de quotas mensais de amortização após incorporação. Essa diferença é consequencial, não causal. O Acórdão recorrido não examinou, nem negou, as regras específicas que disciplinariam tal integração ao custo. O que negou, em premissa anterior e logicamente independente, foi a própria existência fiscal do ágio interno, afirmando que o ágio criado em operações exclusivamente intragrupo não se presta a produzir efeitos tributários. É essa premissa, e somente ela, que os paradigmas enfrentaram em sentido contrário. A divergência, portanto, situa-se no plano da existência fiscal do ágio interno, plano que antecede e independe da modalidade pela qual eventual aproveitamento se realizaria.

28.O Acórdão recorrido negou provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte, sustentando a impossibilidade de aproveitamento fiscal do ágio interno com fundamento em sua suposta carência de substância econômica e em vedação contábil que, segundo o voto vencedor, sempre teria existido no ordenamento. Confirmam-se os trechos centrais da fundamentação:

Não obstante as judiciosas afirmações do preclaro Relator quanto à possibilidade de o ágio em tela compor o valor de aquisição para fins de apuração de ganho de capital, o Colegiado, por voto de qualidade, ousou dele divergir, e a mim coube expor as razões que predominaram.

De plano, é preciso anotar que há muito as normas contábeis condenam o reconhecimento do ágio interno.

29.Prosseguindo, o voto vencedor sustentou que a vedação ao ágio interno seria preexistente à Lei nº 12.973, de 2014, conforme se extrai do seguinte trecho:

Cumpre ressaltar que, ante todo o exposto, as disposições normativas - legais e infralegais - que passaram a vigor após as operações societárias afetas ao caso presente e,

expressamente, vedaram a dedutibilidade do ágio interno, não assentaram uma impossibilidade que já não existisse: apenas a explicitaram.

A falta de substância econômica e todas as características do ágio interno antecedem a tais orientações, bem como à própria legislação que instituiu regras de convergência internacional. Os novéis diplomas vieram apenas reforçar o entendimento de que essa espécie de ágio carece, como sempre careceu, do fundamento econômico requerido pelo artigo 7º, III, da Lei nº 9.532/97.

30.Quanto à eficácia do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, o voto vencedor defendeu sua interpretação restritiva, conforme se verifica do seguinte excerto:

O que o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 previa era simplesmente que o ganho de capital auferido por uma empresa controladora na integralização de capital de sua controlada, por meio da cessão de participação societária sobre uma terceira empresa por um valor superior ao registrado contabilmente, não seria computado na apuração do IRPJ e da CSLL. (...)

(...)

Todavia, não se encontra no dispositivo legal analisado, seja de forma direta ou indireta, autorização para que o valor resultante de tal descompasso fosse registrado como ágio. E não poderia ser de outra forma, uma vez que não se pode falar em ágio relacionado a operações exclusivamente internas, em que inexistia parte não relacionada que concorde em pagar o valor estimado da “*mais valia*”.

31.A conclusão do voto vencedor foi expressa nos seguintes termos:

O ágio em análise apenas superficialmente se reveste de aparente legalidade, mas, materialmente carece de condições mínimas de fidedignidade, haja vista não ter sido gerado em condições de livre mercado e entre partes independentes. O grupo econômico criou uma vantagem por ter o controle total das empresas que o integram, que simplesmente foram instrumentos de planejamento tributário indevido.

(...)

Assim, por entender que tal ágio é imprestável para os fins tributários pretendidos pela recorrente, voto por NEGAR PROVIMENTO ao seu recurso voluntário.

32.O Acórdão 9101-006.358, a seu turno, em situação fático-jurídica substancialmente análoga, deu provimento ao recurso especial do contribuinte para cancelar a infração relativa à amortização de ágio interno, adotando fundamentação diametralmente oposta àquela acolhida pelo Acórdão recorrido. Inicialmente, fixou a ementa do julgado:

#### AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

Até a edição da Lei n. 12.973/14 inexistia proibição para a constituição de ágio em operações de aquisição de participação societária de partes dependentes, sendo que durante a vigência do artigo 36 da Lei n. 10.637/02, havia até previsão expressa de diferimento de ganho de capital de operação de subscrição de participação societária pelo valor de mercado com geração de ágio. Inexistindo comprovação de que as operações que geraram o ágio entre partes dependentes foram fraudulentas, há que ser mantida a dedutibilidade da então despesa com a amortização do ágio.

33.Na fundamentação, o voto vencedor da lavra do Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto sustentou expressamente a inexistência de vedação legal ao ágio interno antes da Lei nº 12.973/2014:

Em primeiro lugar, no presente caso a amortização do ágio ocorreu nos anos de 2006 a 2010 e se dava por meio de amortização contábil da então conta de “Ativo Diferido”.

Portanto, o ágio foi gerado e amortizado antes das alterações promovidas pela Lei n. 12.973/14 no Decreto-Lei n. 1.598/77.

Vale notar que a redação original do artigo 20 do Decreto-Lei 1.598/77 previa a necessidade do desdobramento do custo de aquisição dos investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial em: (i) valor de patrimônio líquido na época da aquisição e (ii) ágio ou deságio na aquisição.

(...)

Conforme se observa inexistia proibição para que o investimento tivesse sido adquirido com ágio numa operação entre partes independentes.

Tampouco nos parece adequado também limitar o termo “aquisição” a uma relação entre partes independentes.

34.Quanto ao ônus probatório, o voto vencedor estabeleceu critério rigorosamente oposto ao adotado pelo Acórdão recorrido, transferindo à autoridade fiscal o encargo de demonstrar a artificialidade fraudulenta da operação:

É relevante ter em mente que inexistia proibição legal ao registro do ágio em operações entre partes dependentes até a Lei n. 12.973/14. Mas por óbvio não são válidos os ágios internos que foram gerados com base em fraude, dolo ou simulação, devidamente comprovados pela autoridade fiscal.

Há operações e operações que podem resultar em ágio interno. Não há que se ter o preconceito por si só pelo fato de existir um ágio interno. Mas os ágios que foram formados com base em operações comprovadamente fraudulentas devem ser combatidos.

35.Quanto ao alcance interpretativo do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, o voto vencedor reconheceu a sua função indutora, em sentido inverso ao fixado pelo Acórdão recorrido:

Logo temos que não existem restrições para a criação de ágio em operações societárias entre empresas ligadas e a tal ágio será dedutível desde que o mesmo esteja devidamente fundamentado economicamente, bem como exista transferência financeira que dê origem a tal ágio.

36.Da contraposição das razões de decidir adotadas pelos dois acórdãos resta evidenciada a divergência jurisprudencial qualificada que autoriza o conhecimento do recurso especial. Em situações fático-jurídicas substancialmente semelhantes, ambas envolvendo aproveitamento fiscal de ágio fundado em expectativa de rentabilidade futura, formado em operação de aquisição de participação societária entre partes dependentes, durante o período de vigência da legislação anterior à Lei nº 12.973, de 2014, os dois colegiados chegaram a conclusões diametralmente opostas quanto a três questões jurídicas centrais.

- Quanto à existência de vedação legal ao ágio interno antes da Lei nº 12.973, de 2014, o Acórdão recorrido sustenta que a vedação sempre existiu, tendo sido apenas explicitada pela legislação posterior, ao passo que o paradigma sustenta que tal vedação somente foi introduzida pela Lei nº 12.973, de 2014, inexistindo no ordenamento anterior.

- Quanto à necessidade de comprovação de fraude para a glosa, o Acórdão recorrido entende que o ágio interno é, por sua própria natureza, imprestável a produzir efeitos tributários, independentemente de prova de artificialidade fraudulenta, ao passo que o paradigma exige comprovação específica, pela autoridade fiscal, de fraude, dolo ou simulação como condição para a glosa.
- Quanto ao alcance do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, o Acórdão recorrido sustenta interpretação restritiva, afastando qualquer função indutora do dispositivo em relação à formação de ágio, ao passo que o paradigma reconhece a função indutora do dispositivo, considerando-o elemento de reforço da legitimidade das operações intragrupo geradoras de ágio.

37.A divergência jurisprudencial, portanto, é qualitativa e recai sobre o próprio regime jurídico aplicável ao ágio interno antes da Lei nº 12.973, de 2014, configurando hipótese típica de cabimento do recurso especial.

38.É preciso registrar que existem diferenças circunstanciais entre as operações concretas examinadas nos dois acórdãos. No Acórdão recorrido, o ágio decorre de aquisição direta de participação societária mediante pagamento em moeda corrente, comprovado por transferências bancárias internacionais, sem reorganização societária complexa, e o aproveitamento fiscal pretendido se deu pela integração do saldo ao valor contábil para apuração de ganho de capital na posterior alienação. No Acórdão paradigma, o aproveitamento fiscal se deu pela amortização do ágio em quotas mensais (1/60), nos termos do art. 7º, III da Lei nº 9.532, de 1997, após confusão patrimonial entre investidora e investida.

39.Tais diferenças, contudo, não atingem a controvérsia jurídica central comum aos dois acórdãos. Os fundamentos invocados pelo Acórdão recorrido para negar o aproveitamento fiscal do ágio (ausência de substância econômica em operações intragrupo, vedação contábil preexistente, ausência de aquisição entre partes independentes) são fundamentos genéricos, transponíveis indistintamente a qualquer modalidade de aproveitamento fiscal do ágio interno. Da mesma forma, os fundamentos do paradigma (inexistência de vedação legal anterior à Lei nº 12.973, de 2014, necessidade de prova de fraude pela autoridade fiscal, função indutora do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002) aplicam-se igualmente à integração do ágio ao valor contábil e à sua amortização em quotas.

40.Com relação ao segundo paradigma (9101-006.373), a divergência jurisprudencial igualmente se evidencia, em moldes coincidentes àqueles delineados em relação ao primeiro paradigma.

41.O paradigma decidiu controvérsia atinente à dedutibilidade fiscal da amortização do ágio formado na aquisição da Ri Happy Brinquedos S/A pela T4U I Participações, ocorrida em circunstâncias em que ambas as sociedades eram controladas por fundos de investimento administrados pela mesma gestora (Grupo Carlyle). Por força do empate verificado no julgamento

e da aplicação do art. 19-E da Lei nº 10.522, de 2002, deu-se provimento ao recurso especial do contribuinte, fixando-se a seguinte ementa quanto à matéria que ora interessa:

RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO INTERNO. EFEITOS TRIBUTÁRIOS MANTIDOS. Ágio T4U I.

Até o advento da MP 627/2013, convertida na Lei 12.973/2014, não era relevante para fins fiscais a distinção entre ágio surgido em operação entre empresas do grupo (denominado de "ágio interno") e aquele surgido em operações entre empresas sem vínculo. A mera circunstância de a operação ter sido realizada entre entes que pudessem ser considerados como integrantes do mesmo grupo de empresas não descaracterizava o ágio, cujos efeitos fiscais decorrem da legislação tributária.

42.O voto condutor da Conselheira Livia De Carli Germano, vencedor quanto ao mérito do recurso especial do contribuinte, sustentou expressamente a inexistência de vedação ao ágio interno antes da Lei nº 12.973, de 2014, em fundamentação contrária àquela acolhida pelo Acórdão recorrido. Confirmam-se os seguintes excertos:

(...) à época em que as operações foram realizadas, não havia qualquer óbice para o registro de ágio gerado entre empresas de alguma forma relacionadas. (...)

(...)

Em resumo, a *legislação tributária* trouxe condições e efeitos fiscais para a amortização do ágio próprios, independentes dos efeitos contábeis, societários e afins, de forma que é inclusive irrelevante o fato de supostamente haver, nestes outros ramos, restrições ao registro de ágio em operações intragrupo.

É dizer, uma vez cumpridos os requisitos legais previstos nos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/1997 (...), a princípio a amortização fiscal do ágio há de ser admitida.

43.O voto condutor enfrentou diretamente a tese da supremacia das normas contábeis para fins de aproveitamento fiscal do ágio, refutando-a de modo categórico. A passagem que segue, referente à transcrição do voto da relatora (vencido) no acórdão 9101-004.278, revela a contraposição direta com a fundamentação do Acórdão recorrido:

*Acontece que não estamos tratando, nos presentes autos, de Contabilidade, mas de Direito Tributário. Assim, o fato de eventualmente se concordar com as conclusões acima acerca do tratamento **contábil** do ágio intragrupo nada diz sobre os **efeitos tributários** desse ágio.*

44.A tensão argumentativa entre os dois colegiados revela-se, portanto, em sua expressão mais nítida. Enquanto o Acórdão recorrido sustenta que "*há muito as normas contábeis condenam o reconhecimento do ágio interno*" e extrai dessa premissa a inadmissibilidade do aproveitamento fiscal, o paradigma 9101-006.373 afirma que a discussão contábil "*nada diz sobre os efeitos tributários*" do ágio.

45.Quanto à interpretação do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, o paradigma 9101-006.373, embora não enfrente o dispositivo com a mesma centralidade observada no primeiro paradigma, indica que as restrições contábeis ao registro de ágio em operações intragrupo somente se tornaram norma a partir de 2010, e que o aproveitamento fiscal do ágio interno antes desse marco era integralmente compatível com a legislação tributária então vigente. Confirma-se o seguinte excerto também reproduzido pela relatora de seu voto (vencido) no acórdão 9101-004.278:

Vale, ainda, uma última observação. É que mesmo as restrições **contábeis** ao registro de ágio em operações intragrupo apenas se tornaram *norma* a partir das novas regras contábeis surgidas **a partir de 2010**. Assim, no caso, a restrição ao registro do ágio com fundamento exclusivo no fato de se tratar de operação entre partes relacionadas não faria sentido nem mesmo sob o prisma da legislação contábil.

46. Os três pontos da divergência identificados em relação ao primeiro paradigma encontram-se integralmente reproduzidos no segundo. Quanto à existência de vedação legal ao ágio interno antes da Lei nº 12.973, de 2014, o paradigma 9101-006.373 (ementa) afirma textualmente que tal distinção "*não era relevante para fins fiscais*" antes da nova lei. Quanto ao ônus probatório, o voto vencedor do paradigma no ponto em questão sustenta que apenas comprovação de simulação, dolo ou fraude pela autoridade fiscal poderia legitimar a glosa, conforme se extrai da seguinte passagem:

(...) Uma vez que tais condições tenham sido observadas, a princípio a amortização fiscal do ágio há de ser admitida. E diz-se a princípio apenas porque, como se sabe, as autoridades fiscais estão autorizadas a efetuar e rever de ofício o lançamento tributário nas hipóteses do artigo 149 do CTN, inclusive quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação (inciso VII).

47. Quanto à autonomia da legislação tributária frente à legislação contábil, o paradigma é explícito ao declarar a irrelevância das restrições contábeis para fins fiscais, em direção frontalmente oposta àquela acolhida pelo Acórdão recorrido, que extrai da pretensa vedação contábil a própria inadmissibilidade fiscal do ágio interno.

48. Cabe enfrentar, por fim, possível objeção fundada nas distinções fáticas entre o caso paradigmático e o caso recorrido, em particular quanto à modalidade de aproveitamento fiscal pretendido (no paradigma, dedução de quotas de amortização em 1/60 ao mês após incorporação reversa; no recorrido, integração do saldo ao valor contábil para apuração de ganho de capital na alienação) e quanto às circunstâncias estruturais das operações (no paradigma, presença de empresa-veículo posteriormente incorporada, com controle por fundos sob gestão comum; no recorrido, aquisição direta entre matriz e controlada formal, sem reorganização societária, com pagamento incontroverso por transferências bancárias internacionais).

49. Tais distinções, contudo, são circunstanciais e não atingem a controvérsia jurídica nuclear comum aos dois acórdãos, conforme já afirmado em relação ao primeiro paradigma. Os fundamentos invocados pelo Acórdão recorrido (vedação contábil preexistente, ausência de substância econômica do ágio intragrupo, irrelevância do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002 para fins de chancela do ágio interno) são fundamentos genéricos, formulados em tese e indiferentes à modalidade específica de aproveitamento fiscal pretendido.

50. Acrescente-se uma observação que reforça a conclusão acima. A própria ementa do Acórdão recorrido revela onde se situa a divergência: ela estabelece, como premissa, que o ágio derivado de operação intragrupo é inexistente para fins fiscais, e, como consequência, que esse ágio inexistente não pode ser adicionado ao custo histórico para fins de ganho de capital. O Acórdão recorrido, portanto, não interpretou as normas que regem o custo de aquisição de investimentos para fins de ganho de capital de modo divergente dos paradigmas. Interpretou de

modo divergente as normas que definem a existência e a validade fiscal do ágio interno, notadamente o art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. São essas normas que os paradigmas também interpretaram, chegando a conclusão oposta. A consequência tributária do aproveitamento, amortização ou integração ao custo, é indiferente para a configuração do dissídio, porque nenhum dos acórdãos confrontados chegou sequer a discuti-la: todos partiram da mesma questão prévia, que é a existência ou não de aptidão fiscal do ágio interno, e sobre ela divergiram.

51.Em paralelo, os fundamentos do paradigma 9101-006.373 (autonomia da legislação tributária frente às normas contábeis, inexistência de vedação legal ao ágio interno antes da Lei nº 12.973, de 2014, exigência de comprovação de dolo, fraude ou simulação para glosa) aplicam-se com a mesma força a qualquer modalidade de aproveitamento fiscal do ágio, seja por amortização em quotas mensais, seja por integração ao valor contábil para apuração de ganho de capital. A *ratio* do paradigma assenta-se em premissas que, uma vez aceitas, conduzem necessariamente à legitimidade do aproveitamento fiscal do ágio interno por qualquer das modalidades previstas na legislação tributária.

52.Não é demais destacar que o regime jurídico do ágio é definido pela legislação vigente ao tempo de sua formação, e não pela legislação vigente ao tempo de seu aproveitamento. Tal entendimento decorre da própria sistemática de transição estabelecida pela Lei nº 12.973, de 2014, cujo art. 119 fixou a entrada em vigor em 1º de janeiro de 2015, ressalvada a faculdade do art. 75 de aplicação antecipada das alterações ao ano-calendário de 2014, mediante opção irrevogável do contribuinte. A sistemática preserva, em consequência, o regime anterior para as participações adquiridas antes do respectivo marco temporal, em aplicação direta do princípio constitucional da irretroatividade (art. 150, III). No caso dos autos, o ágio foi formado entre 2003 e 2008, sob legislação que, conforme reconhecido por ambos os paradigmas, não vedava sua constituição em operações entre partes dependentes. A circunstância de o aproveitamento haver-se materializado em 2015 não desloca a controvérsia para o regime da Lei nº 12.973, de 2014, e tampouco compromete a similitude jurídica com os paradigmas, que decidiram exatamente sobre o regime jurídico anterior.

53.Por via de consequência, uma vez configurada a divergência jurisprudencial qualificada em relação a ambos os paradigmas, merece trânsito o Recurso Especial do contribuinte.

### **CONCLUSÃO**

54.Ante o exposto, conheço do Recurso Especial.

*Assinado Digitalmente*

**Jandir José Dalle Lucca**

**VOTO VENCEDOR**

Conselheira Edeli Pereira Bessa, redatora designada

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável ao conhecimento do recurso especial. A maioria do Colegiado compreendeu que havia dessemelhanças relevantes entre os casos comparados e negou conhecimento ao recurso.

Isto especialmente porque nestes autos a discussão se estabeleceu em face da glosa de exclusões de parcelas consideradas integrantes de custo de aquisição, mas isto na apuração de ganho de capital por ocasião de alienação, pela Contribuinte, de participação societária em C.A. Goodyear de Venezuela à The Goodyear Tire & Ruber Company (sediada nos Estados Unidos da América). No acórdão recorrido subsistiu a glosa correspondente à parcela do ágio que se afirmou formado entre partes dependentes, considerado sem substância econômica e cujo reconhecimento era vedado pelas normas contábeis. Já nos paradigmas, a discussão exsurgiu da glosa das amortizações fiscais do ágio, antes da alienação do investimento.

O voto vencedor, condutor do acórdão recorrido neste ponto, traz várias passagens em que equivale as situações referidas:

[...]

Seja como for, o ágio interno carece de substância econômica, pois criado arbitrariamente entre partes dependentes, sem a influência de agentes econômicos externos na fixação, marcada a mercado, do preço estabelecido para o negócio.

E, assim sendo, não pode esse mesmo ágio, hermeticamente quantificado por um grupo empresarial – no mais das vezes impulsionado sob a ótica da desnecessidade do efetivo pagamento intragrupo – intentar ser utilizado tributariamente, **quer seja como dedução de IRPJ e CSLL, quer seja como custo de aquisição na apuração de ganho de capital**. Se assim não fosse, estaria revelado profícuo estratagema de geração de vantagem fiscal.

[...]

Em momento algum o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 menciona ou sugere a possibilidade de que a operação ali tratada tivesse como contrapartida o registro de um ágio, como quer fazer crer a recorrente. Reiterando o que já foi dito: não há sentido em se cogitar da existência de ágio com base em reavaliação promovida unilateralmente por uma empresa controladora, sem que o valor estipulado para a "mais valia" passe pelo crivo de razoabilidade do mercado, por meio da aceitação, por um terceiro, em arcar com o correspondente ônus (não necessariamente por meio de pagamento, mas de algum sacrifício patrimonial proporcional).

Portanto, revela-se inadequado o entendimento segundo o qual todas as operações societárias realizadas estariam albergadas pela previsão contida no art.

36 da Lei nº 10.637/2002. Além de não fazer qualquer referência a uma futura possibilidade de aproveitamento tributário do ágio (**seja por meio de dedução de despesas decorrentes de sua amortização, seja pela sua integração ao custo de aquisição de um ativo posteriormente negociado**), o dispositivo não permite sequer o simples registro contábil de ágio em contrapartida à reavaliação da participação societária entregue a empresa controlada a título de integralização de seu capital social.

[...]

Diante de todo o exposto, conclui-se que a Ciência Contábil tem restrições em relação à existência do ágio gerado internamente, por meio de operações societárias realizadas no interior de um grupo econômico.

Com base neste simples fato e na inexistência de lei que estabeleça tratamento tributário diferenciado para o tema, já se pode concluir pela inutilidade do denominado "ágio interno" para os fins tributários pretendidos pela recorrente. *(destacou-se)*

Contudo, na sequência da conclusão desta argumentação, o redator do voto vencedor acrescenta:

A pretensão torna-se, entretanto, ainda mais descabida quando se considera a desconexão entre a hipótese tratada no art. 36 da Lei nº 10.637/2002 e a operação levada a cabo no caso concreto dos presentes autos, que gerou o ganho de capital cuja tributação a Fiscalização determinou.

Dessa forma, para o caso concreto sob análise, o valor contábil a que remete o §2º do art. 225 do RIR/1999 é aquele verificado de acordo com o princípio contábil do valor histórico, sem a adição do ágio interno.

Assim, por entender que tal ágio é imprestável para os fins tributários pretendidos pela recorrente, voto por NEGAR PROVIMENTO ao seu recurso voluntário.

E este acréscimo se fez necessário porque o voto vencido do acórdão recorrido dedicou capítulo específico para tratar do tema sob a ótica de sua integração ao valor contábil do investimento:

#### 2.1.2.1.1 Possibilidade de ágio interno integrar o valor contábil do investimento

Já esclarecemos ser procedente a assertiva do Recurso Voluntário de que nem o Decreto-lei nº 1.598/77 em sua redação anterior à Lei nº 12.973/14, nem mesmo as alterações promovidas pela Lei nº 12.973/14 diferenciaram a composição do valor contábil das participações societárias adquiridas com ágio por expectativa de rentabilidade futura, a depender de a operação que ensejou o registro do ágio ter se dado entre partes dependentes ou entre partes independentes.

**A vedação ao chamado ágio interno foi inserida somente com a Lei nº 12.973/14 em seu artigo 22, que restringiu a vedação à dedução das contrapartidas de amortização do ágio, muito embora o artigo 20 da mesma lei tenha, ao tratar da**

**mais valia de ativos, estendido tal restrição também à composição do valor contábil do bem a ser computado na apuração de Ganhos ou Perdas de Capital.**

Não havendo qualquer vedação, não se pode admitir o atalho argumentativo do qual se vale a autuação. Relevante é verificar se a operação que gerou o ágio é ou não artificial.

Quanto à questão contábil, é necessária alguma contextualização para que não se interprete de maneira equivocada a item 50 da Orientação Técnica CPC 02/2008.

Um primeiro ponto importante a ser lembrado é que a lei tributária, de maneira independente da contabilidade (especificamente o art. 20 do Decreto-lei nº 1.598), ao determinar o desdobramento do custo de aquisição, não faz nenhuma menção a se a aquisição é de uma sociedade parte do grupo econômico ou não.

**Dessa maneira, seguindo o comando do artigo 20 do decreto-lei 1.598, ainda que se trate de ágio interno a sociedade adquirente está obrigada considerar o ágio no desdobramento do custo de aquisição.**

Portanto, não há vedação ao registro do ágio interno para fins fiscais. Há, é verdade, mas apenas para ágios formados a partir de 2014, uma vedação ao aproveitamento do ágio interno (formado em relação entre partes “dependentes”) via exclusão correspondente às quotas de amortização, situação distinta da ora sob questão.

Portanto, analisando somente a legislação tributária, **há uma obrigatoriedade de desdobramento do custo de aquisição considerando o ágio por rentabilidade futura, mesmo tratando-se de ágio formado entre partes dependentes, sendo que esse ágio integra o valor contábil tanto no cenário anterior quanto no posterior à Lei nº 12.973/14**, mas desde a 12.973/14 não pode ensejar a exclusão do valor correspondente às quotas de amortização. *(destacou-se)*

A confirmar o contexto jurídico diferenciado a ser examinado no lançamento aqui em debate, a Contribuinte reitera em seu recurso especial argumentação adicional nos seguintes termos:

68. Na verdade, a Lei 12.973/14 **(que, vale destacar, não existia à época das aquisições discutidas neste caso)** até estabeleceu uma restrição relacionada ao “ágio intragrupo”, mas o fez em contexto específico: o do benefício da amortização fiscal do ágio após a incorporação, fusão ou cisão entre investidora e investida, conforme seu artigo 22:

“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 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.

(...)”

69. Como se pode observar, a **única restrição existente na legislação tributária relacionada ao aproveitamento de “ágio intragrupo” diz respeito ao benefício da amortização de ágio, E NÃO À DETERMINAÇÃO DE GANHO OU PERDA DE CAPITAL.**

70. Não por outro motivo, o v. Acórdão Recorrido não apresentou qualquer fundamentação legal para glosar o ágio legitimamente aproveitado pela Recorrente neste caso. **Afinal, inexistente dispositivo legal que vede o registro do ágio gerado em operações intragrupo e/ou que vede que tal ágio componha o custo de aquisição para fins de apuração de ganho/perda de capital.**

71. Nesse contexto, está claramente demonstrado que a autuação fiscal e o v. Acórdão Recorrido não apenas carecem da devida fundamentação legal para glosar o ágio registrado pela Recorrente, como também **contrariam a literalidade dos dispositivos existentes sobre a necessidade de cômputo do ágio no ganho ou perda de capital.** (*destaques do original*)

Os paradigmas nº 9101-006.358 e 9101-006.373, por sua vez, analisaram apenas a possibilidade de amortização fiscal do ágio formado internamente ao grupo econômico e deduzido antes da Lei nº 12.973/2014. De fato, no paradigma nº 9101-006.358 o ágio foi formado em 2004 e deduzido nos períodos autuados de 2006 a 2010, e no paradigma nº 9101-006.373 o ágio foi formado em 2011 e deduzido nos períodos autuados de 2012 a 2014.

No acórdão recorrido, para além de a discussão ter em conta exclusão no momento da alienação do investimento, para assim agregar o ágio formado internamente ao grupo econômico ao custo contábil baixado, isto se deu no ano-calendário 2015, e em razão de operações societárias realizadas ente 2003 e 2008.

Dessa forma, não é possível afirmar que os Colegiados que proferiram os paradigmas estenderiam a aplicabilidade das teses ali firmadas para permitir, também, a exclusão, em 2015, do ágio interno não amortizado para redução do ganho de capital na baixa do investimento antes reavaliado. Em contexto desta espécie, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 118 do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistente tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar

divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, *in* Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

*Assinado Digitalmente*

**Edeli Pereira Bessa**