



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



**Processo nº** 16682.720314/2018-78  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-006.843 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 5 de março de 2024  
**Recorrente** GERDAU S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

**ÁGIO INTERNO - NÃO DEDUTIBILIDADE**

Não é dedutível a amortização de ágio interno, isto é, formado por meio de transações entre entidades submetidas a controle comum.

**INCENTIVOS FISCAIS - NÃO DEDUTIBILIDADE POR OCASIÃO DO LANÇAMENTO**

A dedução de incentivos é uma opção, que deve ser exercida pelos próprios contribuintes. Se o contribuinte não goza do direito que detém no tempo certo, não pode querer, depois de ser autuado, que a autoridade julgadora supra sua inércia. O processo administrativo fiscal não se constitui em instrumento jurídico válido para o sujeito passivo formalizar ou elevar o montante da dedução do incentivo fiscal.

**RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. ADIÇÃO DE AMORTIZAÇÕES DE ÁGIO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL.**

Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático e jurídico distinto, concernente a amortização de ágio cuja existência não é questionada, mantido no patrimônio da investidora e adicionada ao lucro real.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, exceto em relação à matéria “*amortização do ágio na apuração da CSLL*”. No mérito, acordam em: (i) quanto à matéria “*amortização de ágio interno*”, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, José Eduardo Dornelas Souza (substituto), e Jeferson Teodorovicz (substituto), que votaram por dar provimento; votou pelas conclusões o conselheiro Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior; e (ii) relativamente à matéria “*dedução de incentivos fiscais*”, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – 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, Luiz Tadeu Matosinho Machado, José Eduardo Dornelas Souza (substituto), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jeferson Teodorovicz (substituto) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício). Ausentes o Conselheiro Luciano Bernart, substituído pelo Conselheiro Jeferson Teodorovicz, e a Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, substituída pelo Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

## Relatório

O recorrente, contribuinte, inconformado com a decisão proferida, por meio do Acórdão n.º 1401-004.053, de 10 de dezembro de 2019, interpôs, tempestivamente, recurso especial de divergência com julgados de outros colegiados, relativamente a três temas: (i) **“indevido aproveitamento fiscal de amortização de ágio originado em operações societárias intragrupo econômico (ágio interno)”**; (ii) **“nulidade do lançamento da CSLL, da sua multa de ofício e juros, diante da inexistência de lei que fundamente a autuação. Inaplicabilidade do art. 57 da Lei 8.981/95, pois este não prescreve a identidade da sua base de cálculo com base de cálculo do IRPJ”**; e (iii) **“falta de liquidez do crédito tributário e necessidade de acerto”**.

A ementa do acórdão recorrido apresenta a seguinte redação:

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

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

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

INCENTIVO FISCAL. PROGRAMAS SOCIAIS. DEDUÇÃO. FORMALIZAÇÃO.

A dedução de incentivos é uma opção, uma faculdade dada aos Contribuintes, obedecidos os limites e requisitos estabelecidos em lei, cuja formalização deve efetivar-se quando da entrega da declaração DIPJ. Se o Contribuinte não goza do direito que detém no tempo certo, não pode querer, depois de ser autuado, que a autoridade julgadora supra sua inércia. O processo administrativo fiscal não se constitui em instrumento jurídico apropriado para o sujeito passivo formalizar ou elevar o montante da dedução do incentivo fiscal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

**CSLL. CRITÉRIOS DE DEDUTIBILIDADE EM SUA APURAÇÃO. LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.**

O disposto no art. 28 da Lei nº 9.430/96 e no art. 57 da Lei 8.981/95 são claros no sentido de que à CSLL aplicam-se as mesmas normas de apuração da base de cálculo do IRPJ.

Em se tratando de direito tributário, é necessário que todo e qualquer fato que importe em dedução da base de cálculo de tributo ou contribuição esteja perfeitamente delimitado na legislação de regência.

Portanto, dada a relação de causa e efeito entre as glosas efetuadas para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, mantém-se a glosa realizada pela Fiscalização.

Em relação à primeira matéria (ágio interno), foram apresentados dois acórdãos paradigmas, mas só se deu seguimento ao recurso em reação ao acórdão nº 1301-001.297, cuja ementa abaixo transcrevemos:

**ÁGIO - INCORPORAÇÃO DE AÇÕES - EMPRESAS DO MESMO GRUPO - O registro foi expressamente admitido pelo art. 36 da Lei nº 10.637/2002, não podendo a administração tributária recusar-lhe os efeitos previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.542/97.**

A incorporação, da pessoa jurídica para a qual foi transferido o investimento, pela pessoa jurídica investida, implica realização prevista no § 1º do art. 36 (baixa a qualquer título), fazendo cessar o diferimento do valor controlado no LALUR. A hipótese não se encontra abrangida pela exceção prevista no § 2º do artigo, por não ocorrer transferência da participação ao patrimônio de outra pessoa jurídica, mas sua extinção por confusão patrimonial entre investidora e investida.

Quanto à segunda matéria (fundamento específico para o lançamento da CSLL), foi apresentado o acórdão paradigma nº 9101-002.310, assim ementado:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

**CSLL. BASE DE CÁLCULO E LIMITES À DEDUTIBILIDADE.**

A amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício. Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR, aumentando, portanto, a base tributável. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que, a nosso sentir, torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.

**AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI N 8.981/1995.**

Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei n 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.

**IRPJ. CSLL. BASES DE CÁLCULO. IDENTIDADE. INOCORRÊNCIA.** A aplicação, à Contribuição Social sobre o Lucro, das mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, por expressa disposição legal, não alcança a sua base de cálculo. Assim, em determinadas

circunstâncias, para que se possa considerar indedutível um dispêndio na apuração da base de cálculo da contribuição, não é suficiente a simples argumentação de que ele, o dispêndio, é indedutível na determinação do lucro real, sendo necessária, no caso, disposição de lei nesse sentido.

Por fim, relativamente à terceira matéria, foram oferecidos dois paradigmas: Acórdão n.º 101-96.857 e Acórdão n.º 1103-000.026.

No primeiro, não consta a matéria no acórdão. O despacho de admissibilidade, no seu lugar, reproduziu o seguinte trecho da decisão:

Quanto ao valor a ser coberto pelo depósito relativo ao IRPJ, concordo com o ilustre Conselheiro Paulo Roberto Cortez, no sentido de que a tão só falta de indicação dos valores de redução do imposto na declaração não é suficiente para impedir seu aproveitamento. Note-se que, no período-base em questão, a recorrente apurou prejuízo fiscal, isto é, não alcançou qualquer resultado tributável suficiente para preencher o quadro da declaração de rendimentos onde deveriam ser consignadas as reduções.

Já o segundo (AC 1103-000.026), foi assim ementado:

**DEDUÇÃO DAS DOAÇÕES AO FUNDO DA CRIANÇA E DO ADOLESCENTE**  
Com o aumento do valor do IRPJ devido, em face da autuação, cabe o aumento da dedução das doações ao Fundo da Criança e do Adolescente, observado o limite de 1% do IRPJ devido, sem a alíquota adicional.

A Procuradoria apresentou contrarrazões **intempestivas** às fls. 3.420-3.451.

O despacho de encaminhamento consta das fls. 3.419. Nele, consta a data de 30/03/2020 e, de fato, conforme histórico do sistema, o processo foi encaminhado para a PFN no dia 30/03/2020, uma segunda-feira.

Nos termos do art. 79, anexo II, do RICARF:

Art. 79. O Procurador da Fazenda Nacional será considerado intimado pessoalmente das decisões do CARF, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN, salvo se antes dessa data o Procurador se der por intimado mediante ciência nos autos.

Assim, a intimação da PFN se aperfeioou no dia 29/04/2020, uma quarta-feira. O prazo para interpor contrarrazões se iniciou, portanto, em 30/04/2020, uma quinta-feira. Esse prazo é de 15 (quize) dias, nos termos do art. 70 do RICARF. Assim, o termo final para a apresentação foi dia 14/05/2020, uma quinta-feira. Todavia, as contrarrazões foram apresentadas apenas em 22/05/2020.

É o relatório do essencial.

## Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Relator.

## PRELIMINAR DE CONHECIMENTO

Relativamente à primeira matéria (ágio interno), o despacho de admissibilidade assim se posicionou:

6. Com relação a essa primeira matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

7. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *o ágio criado artificialmente a partir de operações celebradas exclusivamente entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico e submetidas a controle comum e sem a efetiva circulação de riquezas que justifique a contabilização de sobrepreço não se presta a produzir efeitos tributários*, o **primeiro acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 1301-001.297, de 2013) decidiu, de modo diametralmente oposto, que *o Decreto-lei n. 1.598/77, [...] em nenhum momento determinou que o ágio não possa surgir entre empresas de um mesmo grupo econômico, nem exige que, para a sua formação, o investimento seja feito com desembolso de dinheiro e a necessidade de substância econômica*.

De fato, o acórdão paradigma 1301-001.297 deu entendimento diverso acerca da dedutibilidade de amortização do intitulado “ágio interno”. Claramente, o referido julgado analisou a situação fática sob essa predicação. Isso consta do voto vencido, conforme trecho abaixo reproduzido:

Resta fora de dúvida, portanto, que estamos diante da denominada AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO DE SI PRÓPRIO (ÁGIO INTERNO).

O ágio interno em questão caracteriza-se pelo fato de ter sido criado por meio de processo de reorganização societária, empreendido dentro de um Grupo de empresas submetidos a uma única vontade, sem movimentação financeira de qualquer natureza e, ressalvada a redução da incidência tributária derivada da sua amortização, destituído de substância econômica.

No presente caso, o Grupo econômico (do qual a fiscalizada faz parte) promoveu uma simples reorganização societária por meio da qual artificializou a criação de uma despesa, derivada da reavaliação do patrimônio de uma das empresas que o integrava, e, por meio de incorporação às avessas, fez com a que a própria empresa que teve o seu patrimônio reavaliado passasse a deduzir essa suposta despesa da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

E consta também do voto vencedor, que deu provimento a favor do contribuinte, sem alterar a premissa fática do voto vencido, conforme trecho que destaco abaixo:

Isto porque, a formação do ágio foi feita nos estritos limites legais previstos pelo Decreto-lei n. 1.598/77, o qual, em nenhum momento determinou que o ágio não possa surgir entre empresas de um mesmo grupo econômico, nem exige que para a sua formação o investimento seja feita com desembolso de dinheiro e a necessidade de substância econômica.

Conheço, pois, do recurso em relação à primeira matéria.

No tocante à segunda matéria, o despacho apresentou a seguinte fundamentação para dar seguimento:

12. No que se refere a essa segunda matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

13. Enquanto a decisão recorrida entendeu que *o disposto no art. 28 da Lei nº 9.430/96 e no art. 57 da Lei 8.981/95 são claros no sentido de que à CSLL aplicam-se as mesmas normas de apuração da base de cálculo do IRPJ, e, portanto, dada a relação de causa e efeito entre as glosas efetuadas para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, mantém-se a glosa realizada pela Fiscalização, o acórdão paradigma apontado* (Acórdão nº 9101-002.310, de 2016) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que *inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial, sendo inaplicável, ao caso, do art. 57 da Lei nº 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.*

Discordamos, contudo, da referida análise. No AC nº 9101-006.463, em idêntica situação, seguimos o entendimento da Ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa, que assim se manifestou:

Com respeito à matéria “**nulidade absoluta dos lançamentos da CSLL, da multa de ofício e juros, diante da inexistência de lei que vede a amortização do ágio na sua base de cálculo. Nulidade do auto de infração da CSLL, em face à absoluta inexistência de fundamentação legal da autuação**”, tem-se que, diante da continuidade das glosas de amortização de ágio interno, promovida nos autos do processo administrativo nº 11080.723701/2010-74 para os períodos de agosto/2005 a junho/2010, e aqui estendidas aos períodos de julho/2010 a dezembro/2012, o Colegiado *a quo*, no Acórdão recorrido nº 1201-001.896, reafirmou o que decidido no lançamento anterior, nos termos do Acórdão nº 9101-002.389, negando provimento ao recurso voluntário para manter as glosas aqui promovidas.

Antes, porém, o voto condutor do acórdão recorrido afasta arguição de nulidade do lançamento de CSLL por falta de fundamentação legal para glosa, afirmando *a aproximação e quase identidade entre o IRPJ e a CSLL*, a permitir a aplicação das previsões legais do IRPJ à CSLL. Adicionou, ainda, que *a constatação da artificialidade dos procedimentos destinados ao aproveitamento do ágio não nos permite aceitar, sob qualquer argumento, a sua dedutibilidade para fins de apuração da CSLL*, para além de que, se a *ausência de norma específica relativa à CSLL prevalecesse*, sequer existiria *previsão legal da dedutibilidade* das amortizações legais, vez que esta somente se sustentaria no art. 386 do RIR/99, que assim limitado estaria à apuração do IRPJ.

A divergência jurisprudencial arguida neste ponto teve seguimento com base no paradigma nº 9101-002.310, em face do qual confirma-se, aqui, dessemelhança equivalente à demonstrada no voto vencedor expresso por esta Conselheira no Acórdão nº 9101-006.049:

E o dissídio jurisprudencial em tela teve seguimento sob os seguintes fundamentos expressos no exame de admissibilidade:

(8) “inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considera indedutível pela fiscalização”

Decisão recorrida:

REFLEXO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

Deve ser anulada contabilmente a amortização de ágio que, após interposição de empresa veículo que dissimula o real adquirente, surge sem substância econômica no patrimônio da investida.

**Acórdão paradigma n.º 9101-002.310, de 2016:**

**AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI N 8.981/1995.**

**Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei n.º 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.**

Acórdão paradigma n.º 1103-00.630, de 2012:

Não há ementa correspondente a essa matéria.

[...].

Com relação à dedução das despesas de amortização do ágio, para fins da CSLL, registro que não há previsão legal para a indedutibilidade dessas despesas, tal como é preceituada para o lucro real, pelo art. 25 do Decreto-Lei n.º 1.598/77.

25. Por fim, com relação a essa oitava matéria, também ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

26. Enquanto a decisão recorrida entendeu que, para fins da CSLL, deve ser anulada contabilmente a amortização de ágio que, após interposição de empresa veículo que dissimula o real adquirente, surge sem substância econômica no patrimônio da investida, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos n.ºs 9101-002.310, de 2016, e 1103-00.630, de 2012) decidiram, de modo diametralmente oposto, que inexistia previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial (primeiro acórdão paradigma) e que não há previsão legal para a indedutibilidade dessas despesas, tal como é preceituada para o lucro real, pelo art. 25 do Decreto-Lei n.º 1.598/77 (segundo acórdão paradigma).

**Como se vê, a premissa do acórdão recorrido é no sentido de que uma ativo que surge sem substância econômica no patrimônio da investida, porque mantido sob a titularidade do real adquirente, não pode gerar amortização que afete o lucro contábil, ensejando a glosa reflexa na base de cálculo da CSLL. Já o primeiro paradigma analisou lançamento no qual a amortização do ágio foi adicionada na base de cálculo do IRPJ, porque o investimento permanecia no patrimônio do investidor, e a autoridade lançadora exigiu que a mesma adição fosse promovida na base de cálculo da CSLL.**

**De fato, o paradigma n.º 9101-002.310 trata de lançamento exclusivamente de CSLL, decorrente da exigência de adição ao lucro líquido de amortizações de ágio que foram adicionadas ao lucro real, porque referentes a investimento mantido no patrimônio da investidora. Ou seja, frente à observância, no âmbito de IRPJ, de regra que busca neutralizar as amortizações de ágio, postergando seus efeitos para o momento da liquidação do investimento, exigiu-se do sujeito passivo que a mesma providência fosse adotada no âmbito da CSLL, e este Colegiado, em antiga composição, afirmou inexistir norma legal que assim determinasse. Nada, no referido julgado, permite concluir que a mesma solução seria dada na hipótese em que a amortização do ágio se mostre indedutível por ausência de confusão patrimonial entre investida e investidora, aspecto que, como referido no acórdão recorrido, afetaria o próprio reconhecimento contábil da amortização da investida.**

Quanto ao paradigma n.º 1103-00.630, embora ali também se tratasse de amortização fiscal do ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97, e seu voto condutor traga argumentos contrários à indedutibilidade das amortizações no âmbito da CSLL, importa observar que naqueles autos foi dado provimento integral ao recurso voluntário, afirmando-se o não cabimento da glosa não só na base da CSLL, como também do IRPJ. Assim, o outro Colegiado do CARF decidiu a questão sob circunstâncias distintas daquelas que a Contribuinte quer ver prevalecer nestes autos, qual seja, que a exigência de CSLL seja cancelada ainda que afirmada a indedutibilidade no âmbito do IRPJ. O exame do paradigma evidencia não ser possível cogitar se a mesma decisão seria adotada caso aquele Colegiado reconhecesse a indedutibilidade das amortizações no âmbito do IRPJ.

Estas as razões, portanto, para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da Contribuinte em menor extensão, apenas em relação à matéria “utilização de empresa veículo”. (*negrejou-se*)

No presente caso, as glosas no âmbito do IRPJ subsistem válidas em razão da artificialidade do ágio formado em operações entre partes relacionadas, de modo que não há aqui, como lá, a observância, no âmbito de IRPJ, da adição determinada pela legislação, da qual decorre a discussão acerca da necessidade de uma determinação legal específica no âmbito da CSLL. Adicione-se, neste sentido, a fundamentação específica do acórdão recorrido no sentido de que *a constatação da artificialidade dos procedimentos destinados ao aproveitamento do ágio não nos permite aceitar, sob qualquer argumento, a sua dedutibilidade para fins de apuração da CSLL.*

Diante de cenários fáticos e jurídicos distintos, a divergência jurisprudencial não se estabelece.

Pelas mesmas razões, entendo que o recurso não deve ser conhecido nessa parte.

Por derradeiro quanto a essa etapa preliminar, o despacho de admissibilidade deu seguimento à terceira matéria, relativamente aos dois paradigmas nos seguintes termos:

14. Por fim, no tocante a essa terceira matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

15. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, *depois de autuado, não há o que se fazer em relação aos incentivos de que dispunha e que não foram utilizados em sua totalidade*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 101-96.857, de 2008, e 1103-000.026, de 2009) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *a tão só falta de indicação dos valores de redução do imposto na declaração não é suficiente para impedir seu aproveitamento (primeiro acórdão paradigma) e que, com o aumento do valor do IRPJ devido, em face da autuação, cabe o aumento da dedução das doações ao Fundo da Criança e do Adolescente, observado o limite de 1% do IRPJ devido, sem a alíquota adicional (segundo acórdão paradigma).*

16. Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização das divergências de interpretação suscitadas.**

De fato, ainda que não exista identidade entre os incentivos tratados no recorrido e nos acórdãos paradigmas, a questão suscitada em todas as decisões diz respeito ao direito de o contribuinte ter reconhecido incentivos de forma geral, sem qualquer aspecto particular atinente aos benefícios. Assim, concordo com o despacho também nesse ponto e conheço igualmente da terceira divergência.

## MÉRITO

De início, cumpre-nos asseverar que o recurso especial é de cognição limitada, pois não se trata de uma terceira instância do processo administrativo contencioso. Esse recurso tem apenas o propósito de dirimir dissídio jurisprudencial acerca da interpretação da legislação tributária em concreto e, assim, compete ao colegiado decidir nos estritos termos da questão posta pelo conhecimento.

### Ágio interno

A questão suscitada diz respeito à possibilidade jurídica de amortização de ágio interno em face da legislação tributária (e antes da Lei nº 12.973/2014), sem qualquer perquirição acerca de qualificação dos fatos ensejadores da autuação.

De fato, assim foi posto pelo contribuinte em seu recurso, o qual, diante da qualificação como ágio interno, manejou seu recurso para defender a tese de que a legislação alberga a possibilidade de amortização desse tipo de ágio com efeitos fiscais. Segue trecho do recurso:

O ponto nodal da questão está no fato de o ágio ter sido gerado em operações societárias entre empresas do grupo GERDAU, dito ágio interno sem circulação de riquezas entre partes independentes.

Ocorre que o *caput* do artigo 7o, da Lei 9.532/97, nos seus exatos termos, aplica-se à "pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio". Exclusivamente para esta pessoa jurídica! Não apenas a que não participe de grupo econômico, de fato ou de direito. Não apenas para partes não relacionadas. Não apenas para partes independentes. Não apenas para quem "pague em moeda" "a terceiros". Aplica-se a qualquer pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra nas condições postas. É o que diz a lei, sem que exista qualquer dispositivo legal que acrescente algo ou restrinja aquela faculdade dada ao contribuinte.

Nenhuma lei que limite a incorporação ou cisão entre pessoas jurídicas ligadas. Igualmente, sem lei que exija o envolvimento de terceiras pessoas, totalmente, estranhas entre si nas operações de incorporação ou cisão.

Illegal julgar que a Lei 9.532/97 não autorizava o aproveitamento do chamado ágio interno, presente que, até 2014, não havia qualquer impedimento legal expresso para a sua dedutibilidade, legitimamente apurado, já que tal só veio a ocorrer a partir da Medida Provisória 627/13, convertida na Lei 12.973/14, as quais, indiscutivelmente, não podem retroagir para atingir fatos anteriores às suas edições e vigências (CTN, art. 105), inexistente a explicitação de mera interpretação (CTN, art. 106). A própria Exposição de Motivos da Medida Provisória 627/13, convertida na Lei 12.973/14, esclareceu, literal e expressamente, que a partir das novas regras é que "a dedutibilidade do *goodwill* só é admitida nos casos em que a aquisição ocorrer entre empresas independentes".

Leia-se o texto dos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97, para se constatar que eles não faziam diferenciação de ágio "interno" ou "externo", muito menos vedavam a dedutibilidade do chamado ágio "interno", bem como não afastavam a possibilidade de o "pagamento" se dar por meio de integralização de capital com a transferência de ações, efetivo suporte econômico da operação.

Nada obstante, divirjo da posição defendida pelo contribuinte. Eu sempre me alinhei com a posição oposta, cujos fundamentos são bem representados no voto condutor da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, que abaixo transcrevo:

“O argumento de que como o legislador não vedou o ágio surgido de operações intragrupo, tudo seria possível, é mais absurdo ainda, porque a Lei n.º 9.532, de 1997 trata expressamente de participações adquiridas com ágio ou deságio e ágio pressupõe um pagamento (ou que se arque com um dispêndio) maior do que um valor contabilizado (como deságio pressupõe pagamento a menor), reforçando-se ainda, quando o caput do art. 7º faz referência ao Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, o qual, também de forma expressa, define o ágio como diferença entre custo de aquisição e o valor do PL ao tempo dessa aquisição:

*Lei n.º 9.532, de 1997*

*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 n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977:*

.....  
*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 n.º 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 n.º 9.718, de 1998) .(Negritei)*

*Decreto-lei n.º 1.598, de 1977 (redação vigente ao tempo dos fatos geradores)*

*Art. 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o **custo de aquisição** em:*

*I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e*

*II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.(Negritei)*

É oportuno registrar que não se está aqui a ampliar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL [...] mas simplesmente interpretando o que dispôs o legislador. E nem mesmo a se fazer uma interpretação econômica dos fatos ou da lei. É que não faz o menor sentido tratar como “custo” o que não representou qualquer dispêndio! Até ousar dizer que o que está a se fazer aqui é uma interpretação literal da lei, porque sequer consigo vislumbrar custo diferente de dispêndio e dispêndio diferente de se arcar com um ônus.

Aliás, a definição de Custo de Aquisição trazida pelo Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações elaborado pela FIEPECAFI (item 10.3.2.a, da 7ª ed., 2008), não deixa dúvidas:

*“a) CUSTO DE AQUISIÇÃO O custo de aquisição é o valor efetivamente despendido na transação por subscrição relativa a aumento de capital, ou ainda pela compra de ações de terceiros, quando a base do custo é o preço total pago. Vale lembrar que esse valor pago é reduzido dos valores recebidos a título de distribuição de lucros (dividendos), dentro do período de seis meses após a aquisição das cotas ou ações da investida.” (Grifei)*

Ou seja, os valores a serem registrados como custo de aquisição, como preço pago, deve corresponder ao valor despendido, pago, nas transações com agentes externos, para obtenção do investimento.

Ainda do referido Manual, 7ª ed., destaco todas as menções feitas a valor pago e aquisição de ações, no sentido de demonstrar o que a teoria contábil considera custo de aquisição e ágio:

*“11.7.1 – Introdução e Conceito Os investimentos, como já vimos, são registrados pelo valor da equivalência patrimonial e, nos casos em que os investimentos foram feitos por meio de subscrições em empresas coligadas ou controladas, formadas pela própria investidora, não surge normalmente qualquer ágio ou deságio. Veja-se, todavia, caso especial no item 11.7.6.*

*Todavia, no caso de uma companhia adquirir ações de uma empresa já existente, pode surgir esse problema.*

*O conceito de ágio ou deságio, aqui, não é o da diferença entre o valor pago pelas ações e seu valor nominal, mas a diferença entre o valor pago e o valor patrimonial das ações, e ocorre quando adotado o método da equivalência patrimonial.*

*Dessa forma, há ágio quando o preço de custo das ações for maior que seu valor patrimonial, e deságio, quando for menor, como exemplificado a seguir.*

#### *11.7.2 Segregação Contábil do Ágio ou Deságio*

*Ao comprar ações de uma empresa que serão avaliadas pelo método da equivalência patrimonial, deve-se, já na ocasião da compra, segregar na Contabilidade o preço total de custo em duas subcontas distintas, ou seja, o valor da equivalência patrimonial numa subconta e o valor do ágio (ou deságio) em outra subconta.[...]*

#### *11.7.3 Determinação do Valor do Ágio ou Deságio*

##### *a) GERAL*

*Para permitir a determinação do valor do ágio ou deságio, é necessário que, na data-base da aquisição das ações, se determine o valor da equivalência patrimonial do investimento, para o que é necessária a elaboração de um Balanço da empresa da qual se compraram as ações, preferencialmente na mesma data-base da compra das ações ou até dois meses antes dessa data. Todavia, se a aquisição for feita com base num Balanço de negociação, poderá ser utilizado esse Balanço, mesmo que com defasagem superior aos dois meses mencionados. Ver exemplos a seguir.*

##### *b) DATA-BASE*

*Na prática, esse tipo de negociação é usualmente um processo prolongado, levando, às vezes, a meses de debates até a conclusão das negociações. A data-base da contabilização da compra é a da efetiva transmissão dos direitos de tais ações aos novos acionistas; a partir dela, passam a usufruir dos lucros gerados e das demais vantagens patrimoniais.[...]*

#### *11.7.4 Natureza e Origem do Ágio ou Deságio*

*[...]*

*c) ÁGIO POR VALOR DE RENTABILIDADE FUTURA* Esse ágio (ou deságio) ocorre quando se paga pelas ações um valor maior (menor) que o patrimonial,

*em função de expectativa de rentabilidade futura da coligada ou controlada adquirida.*

*Esse tipo de ágio ocorre com maior frequência por envolver inúmeras situações e abranger diversas possibilidades.*

*No exemplo anterior da Empresa B, os \$ 100.000.000 pagos a mais na compra das ações representam esse tipo de ágio e devem ser registrados nessa subconta específica.*

*Sumariando, no exemplo anterior, a contabilização da compra das ações pela Empresa A, por \$ 504.883.200, seria [...].*

#### *11.7.5 Amortização do Ágio ou Deságio*

##### *CONTABILIZAÇÃO*

##### *V – Amortização do ágio (deságio) por valor de rentabilidade futura*

*O ágio pago por expectativa de lucros futuros da coligada ou controlada deve ser amortizado dentro do período pelo qual se pagou por tais futuros lucros, ou seja, contra os resultados dos exercícios considerados na projeção dos lucros estimados que justifiquem o ágio. O fundamento aqui é o de que, na verdade, as receitas equivalentes aos lucros da coligada ou controlada não representam um lucro efetivo, já que a investidora pagou por eles antecipadamente, devendo, portanto, baixar o ágio contra essas receitas. Suponha que uma empresa tenha pago pelas ações adquiridas um valor adicional ao do patrimônio líquido de \$ 200.000, correspondente a sua participação nos lucros dos 10 anos seguintes da empresa adquirida. Nesse caso, tal ágio deverá ser amortizado na base de 10% ao ano. (Todavia, se os lucros previstos pelos quais se pagou o ágio não forem projetados em uma base uniforme de ano para ano, a amortização deverá acompanhar essa evolução proporcionalmente).[...]*

*Nesse sentido, a CVM determina que o ágio ou o deságio decorrente da diferença entre o valor pago na aquisição do investimento e o valor de mercado dos ativos e passivos da coligada ou controlada deverá ser amortizada da seguinte forma*

*[...].*

#### *11.7.6 Ágio na Subscrição*

*[...]*

*por outro lado, vimos nos itens anteriores ao 11.7 que surge o ágio ou deságio somente quando uma empresa adquire ações ou quotas de uma empresa já existente, pela diferença entre o valor pago a terceiros e o valor patrimonial de tais ações ou quotas adquiridas dos antigos acionistas ou quotistas.*

*Poderíamos concluir, então, que não caberia registrar um ágio ou deságio na subscrição de ações. Entendemos, todavia, que quando da subscrição de novas ações, em que há diferença entre o valor de custo do investimento e o valor patrimonial contábil, o ágio deve ser registrado pela investidora.*

*Essa situação pode ocorrer quando os acionistas atuais (Empresa A) de uma empresa B resolvem admitir novo acionista (Empresa X) não pela venda de ações já existentes, mas pela emissão de novas ações a serem subscritas, pelo novo acionista. Ou quando um acionista subscreeva aumento de capital no lugar de outro.*

*O preço de emissão das novas ações, digamos \$ 100 cada, representa a negociação pela qual o acionista subscritor está pagando o valor patrimonial contábil da Empresa B, digamos \$ 60, acrescido de uma mais-valia de \$ 40, correspondente, por exemplo, ao fato de o valor de mercado dos ativos da Empresa B ser superior a seu valor contabilizado. Tal diferença representa, na verdade, uma reavaliação de ativos, mas não registrada pela Empresa B, por não ser obrigatória.*

*Notemos que, nesse caso, não faz sentido lógico que o novo acionista ou mesmo o antigo, ao fazer a integralização do capital, registre seu investimento pelo valor patrimonial das suas ações e reconheça a diferença como perda não operacional. Na verdade, nesse caso, o valor pago a mais tem substância econômica bem fundamentada e deveria ser registrado como um ágio, baseado no maior valor de mercado dos ativos da Empresa B.”*

É de se observar, ainda, que mesmo na subscrição de ações, fala-se em **preço e pagamento** de valor.

É bem verdade que no item 38.6.1.2, ao tratar da Incorporação Reversa com Ágio Interno, o referido Manual, ao analisar o art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, aduz que o referido diploma legal admitia a reavaliação de participações societárias, quando da integralização de ações subscritas, com o diferimento da tributação do IRPJ e da CSLL e concluem os autores da obra:

*“Questiona-se, desse modo, a racionalidade econômica do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, pelo lado do ente tributante, que permite que grupos econômicos, em operações de combinação de negócios, criem artificialmente, ágios internamente, por intermédio da constituição de ‘sociedades veículos’, que surgem e são extintas em curso lapso temporal, ou pela utilização de sociedades de participação denominadas ‘casca’, com finalidade meramente elisiva.*

*Do ponto de vista tributário, à luz do art. 36, e dependendo da forma pela qual a operação é realizada, a Fazenda pública perde porque permite a dedutibilidade da quota de ágio amortizada para fins de IRPJ e base de cálculo da CSLL e difere a tributação do ‘ganho de capital’ registrado pela companhia que subscreve e integraliza aumento de capital em ‘sociedade veículo’ ou de participação ‘casca’, a ser em seguida incorporada”.*

Com a devida vênia aos autores, é de se verificar [...] que existe permissão legal, sim, de integralização de capital social com ações de outra empresa, que há permissão legal de avaliação de investimentos em sociedades coligadas e controladas com o desdobramento do custo de aquisição em ágio; contudo, o que não há é autorização legal para, em virtude dessa integralização, lançar em contrapartida o desdobramento do custo como ágio, pois, em operações internas, sem que um terceiro se disponha a pagar uma mais-valia, não há ágio; a contrapartida é uma reavaliação de ativos.

E é isso que os autores confundem quando tratam do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, porque essa lei sequer fala em ágio. Assim, o que tal dispositivo tratava é da possibilidade de diferimento do ganho de capital, quando uma companhia A, que possui participação societária em B, resolve constituir C, subscrevendo capital com ações reavaliadas de B. Ocorre que essa reavaliação de B é puramente uma reavaliação, quando as operações ocorrem dentro de um mesmo grupo. A lei não autoriza que a contrapartida da reavaliação seja uma conta de ágio. Só existe ágio se um terceiro se dispõe a reconhecer esse sobre-preço e a pagar por ele. Sem onerosidade, descabe falar em mais-valia.

E é nessa linha que os autores acabam concluindo às fls. 599 e 600 da 7ª edição:

*“Para admitir-se o registro da parcela legalmente dedutível do ágio gerado internamente, deve-se enxerga-la tecnicamente, abstraindo outras questões, similarmente a um ativo fiscal diferido advindo de estoques de prejuízos fiscais e de bases negativas de contribuição social. Poder-se-ia advogar que seu registro encontra amparo no fato de haver uma evidência persuasiva de sua substância econômica: um diploma legal que corrobora o seu surgimento. E ainda dentro dessa corrente de pensamento, seria admitido como critério de mensuração contábil inicial, por analogia, o mesmo dispensado a um ativo fiscal diferido advindo de estoques de prejuízos fiscais e de bases negativas de contribuição social, qual seja, **mensuração a valores de saída**, utilizando o método do fluxo de benefícios futuros trazidos a valor presente, no limite de benefícios nominais projetados para dez anos.*

*Por outro lado, haveria também como refutar o registro da parcela legalmente dedutível do ágio gerado internamente, ao se enxerga-la tecnicamente como um intangível gerado internamente. Dentro do Arcabouço Conceitual Contábil em vigor, considerando a **mensuração a valores de entrada**, não se admite o reconhecimento de um ativo que não seja por seu custo de aquisição. Um intangível gerado internamente, como no caso em comento, embora gere benefícios econômicos inquestionáveis para uma dada entidade, tem o seu reconhecimento contábil obstado por uma simples razão: a ausência de custo para ser confrontado com benefícios gerados e permitir, com isso, a apuração de lucros consentâneos com a realidade econômica da entidade. [...]*

*Só que, no caso desses créditos tributários derivados de operações societária entre empresas sob controle comum, não há, na essência, e também na figura das demonstrações consolidadas, qualquer desembolso que lhes dê suporte. Direitos obtidos sem custo, como direitos autorais, por exemplo, não são contabilizados; o goodwill (fundo de comércio) desenvolvido sem custo ou com custo diluído ao longo de vários anos na forma de despesas já reconhecidas também não é contabilizado; patentes criadas pela empresa são registradas apenas pelo seu custo etc. Por que os direitos de pagar menos tributos futuros, advindos de operações com ausência de propósito comercial e permeadas por abuso de forma, seriam registrados? Essas seriam discussões no campo técnico e conceitual a serem travadas. Contudo, estimulando um pouco mais o debate, deve-se atentar para uma questão sobremaneira crucial para a Contabilidade. Do ponto de vista institucional e moral da profissão contábil, e por que não político, admitir-se o registro do ativo fiscal implica estimular o surgimento de uma indústria do ágio?*

*Assim, à parte possíveis controvérsias conceituais, o procedimento mais adequado, **técnica e eticamente**, é não se proceder ao reconhecimento do ativo fiscal diferido nessas operações.”(Grifei)*

Por oportuno, trago ainda a versão do Manual de Contabilidade Societária, após as normas internacionais e os pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (edição de 2010, pág. 442), que reforça ainda mais o que entendiam os autores do Manual:

*“Considerando que na época não havia uma normatização contábil similar ao CPC 15, a consequência direta da prática desse tipo de incorporação (reversa) era a geração de um benefício fiscal bem como o reconhecimento contábil de um ágio gerado internamente (contra o qual, nós, os autores deste Manual, sempre nos insurgimos).*

*Dessa forma, era fortemente criticada a racionalidade econômica do art. 36 da Lei nº 10.637/02, que permitia que grupos econômicos, em operações de combinação de negócios (sob controle comum) criassem artificialmente ágios internamente por intermédio da constituição de “sociedades veículo”, que*

*surgem e são extintas em curto lapso de tempo, ou pela utilização de sociedades de participação denominadas "casca", com finalidade meramente elisiva.*

*Nesse sentido, vale lembrar que a CVM vedava fortemente esse tipo de prática (vide Ofício-Circular CVM SNC/SEP n.º 01/2007), uma vez que a operação se realizava entre entidades sob controle comum e, portanto, careciam de substância econômica (nenhuma riqueza era gerada efetivamente em tais operações). Além disso, o ágio fundamentado em rentabilidade futura (goodwill) proveniente de combinações entre entidades sob controle comum era eliminado nas demonstrações consolidadas da controladora final, tornando inconsistente o reconhecimento desse tipo de ágio gerado internamente (na ótica do grupo econômico não houve geração de riqueza).*

*Atualmente, o art. 36 da Lei na 10.637/02 foi revogado pela Lei na 11.196/05 (art. 133, inciso III), bem como com a entrada em vigor do CPC 15, para fins de publicação de demonstrações contábeis, não mais será possível reconhecer contabilmente um ágio gerado internamente em combinações de negócio envolvendo entidades sob controle comum."*

Convém observar que tudo isso foi escrito antes mesmo da MP n.º 627, de 2013!

É importante também destacar que o próprio Conselho Federal de Contabilidade estabeleceu, por meio da Resolução n.º CFC n.º 750, de 1993, que as essências das transações devem prevalecer sobre a forma, e que a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser efetuada com base nos valores de entrada, considerando-se como tais aqueles resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes, senão vejamos:

*Art. 1.º. Constituem PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE (PFC) os enunciados por esta Resolução.*

*§ 1.º. A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).*

*§ 2.º. Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.*

[...]

*Art. 7.º. Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.*

*Parágrafo único. Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:*

*I - a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;*

*II – uma vez integrado no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;*

*III – o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;*

*IV – os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada*

*V – o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos.” (Grifei)*

O Conselho Federal de Contabilidade editou, ainda, a Resolução CFC n.º 1.110/2007 para aprovar a NBC T 19.10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, aplicável aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2008, cujo item 120 determina expressamente:

*“120. O reconhecimento de ágio decorrente de rentabilidade futura gerado internamente (goodwill interno) é vedado pelas normas nacionais e internacionais. Assim, qualquer ágio dessa natureza anteriormente registrado precisa ser baixado”.*

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis também repudiou o ágio interno por meio do CPC n.º 04, aprovado em 2010, que, ao se manifestar sobre ativo intangível, dedicou os itens 48 a 50 para tratar do “Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente”, deixando bastante claro que tal ágio sequer deve ser reconhecido como ativo:

*Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente*

*48. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.*

*49. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos na presente Norma. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo.*

*50. As diferenças entre valor de mercado da entidade e o valor contábil de seu patrimônio líquido, a qualquer momento, podem incluir uma série de fatores que afetam o valor da entidade. No entanto, essas diferenças não representam o custo dos ativos intangíveis controlados pela entidade. (Grifei)*

Também a Comissão de Valores Mobiliários, por meio do OfícioCircular CVM/SNC/SEP n.º 1, de 2007, no item 20.1.7 tratou o ágio interno nos seguintes termos:

*20.1.7 “Ágio” gerado em operações internas*

*A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de “ágio”.*

*Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas, inicia-se com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato contínuo, utilizar-se do resultado constante do laudo oriundo desse processo*

*como referência para subscrever o capital numa nova empresa. Essas operações podem, ainda, serem seguidas de uma incorporação.*

*Outra forma observada de realizar tal operação é a incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.*

*Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, única e exclusivamente, quando o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.*

*Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como "arm's length".*

*Portanto, é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade. (Grifei)*

Em 2011, inclusive, o Comitê quando aprova o CPC nº 15, que trata das demonstrações contábeis acerca da combinação de negócios e seus efeitos, deixa expresso que o Pronunciamento não alcança a combinação de negócios de entidades ou negócios sob controle comum:

#### **Objetivo**

*1. O objetivo deste Pronunciamento é aprimorar a relevância, a confiabilidade e a comparabilidade das informações que a entidade fornece em suas demonstrações contábeis acerca de combinação de negócios e sobre seus efeitos. Para esse fim, este Pronunciamento estabelece princípios e exigências da forma como o adquirente:*

*(a) reconhece e mensura, em suas demonstrações contábeis, os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e as participações societárias de não controladores na adquirida;*

*(b) reconhece e mensura o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill adquirido) advindo da combinação de negócios ou o ganho proveniente de compra vantajosa; e*

*(c) determina quais as informações que devem ser divulgadas para possibilitar que os usuários das demonstrações contábeis avaliem a natureza e os efeitos financeiros da combinação de negócios.*

.....

***Combinação de negócios de entidades sob controle comum – aplicação do item 2(c)***

*B1. Este Pronunciamento não se aplica a combinação de negócios de entidades ou negócios sob controle comum. A combinação de negócios envolvendo entidades ou negócios sob controle comum é uma combinação de negócios em que todas as entidades ou negócios da combinação são controlados pela mesma parte ou partes, antes e depois da combinação de negócios, e esse controle não é transitório.*

*B2. Um grupo de indivíduos deve ser considerado como controlador de uma entidade quando, pelo resultado de acordo contratual, eles coletivamente têm o poder para governar suas políticas financeiras e operacionais de forma a obter os benefícios de suas atividades. Portanto, uma combinação de negócios está fora do alcance deste Pronunciamento quando o mesmo grupo de indivíduos tem, pelo resultado de acordo contratual, o poder coletivo final para governar as políticas financeiras e operacionais de cada uma das entidades da combinação de forma a obter os benefícios de suas atividades, e esse poder coletivo final não é transitório.*

E não é só isso: até este voto do acórdão recorrido, a jurisprudência do CARF também trilhava o mesmo caminho, isto é, o CARF não admitia a dedutibilidade da amortização de ágio surgido em operações internas ao grupo econômico, nem com o uso de empresas veículos, conforme acórdãos trazidos pela Fazenda em seu Recurso, todos de decisões unânimes na matéria ágio: 101- 96724, 103-23.290, 105-17.219.

Por conseguinte, não se pode afirmar agora, como suscitado da sessão passada, que o ágio interno só deixou de ser dedutível a partir da Lei nº 12.973, de 2014, ou melhor, da MP nº 627, de 2013, da qual referida lei resultou por conversão. Na verdade, a nova lei, ao dispor expressamente assim, nada mais fez do que esclarecer que, por óbvio, ágio pressupõe sobrepreço pago por partes independentes, ou seja, a indedutibilidade do ágio interno para fins fiscais decorre do fato de ele não ser aceito sequer contabilmente.

Aliás, é nesta linha que se verifica já na própria exposição de motivos da MP nº 637, de 2013, que ora colaciono:

*EM n.º 00187/2013 MF*

*Brasília, 7 de Novembro de 2013*

*Excelentíssima Senhora Presidenta da República,*

*Submeto à apreciação de Vossa Excelência a Medida Provisória que altera a legislação tributária federal e revoga o Regime Tributário de Transição RTT instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, bem como dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas e de lucros auferidos por pessoa física residente no Brasil por intermédio de pessoa jurídica controlada no exterior; e dá outras providências.*

*1. A Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, alterou a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 Lei das Sociedades por Ações, modificando a base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS. A Lei nº 11.941, de 2009, instituiu o RTT, de forma opcional, para os anos-calendário de 2008 e 2009, e, obrigatória, a partir do ano-calendário de 2010.*

2. O RTT tem como objetivo a neutralidade tributária das alterações trazidas pela Lei nº 11.638, de 2007. O RTT define como base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP, e da COFINS os critérios contábeis estabelecidos na Lei nº 6.404, de 1976, com vigência em dezembro de 2007. Ou seja, a apuração desses tributos tem como base legal uma legislação societária já revogada.

3. Essa situação tem provocado inúmeros questionamentos, gerando insegurança jurídica e complexidade na administração dos tributos. Além disso, traz dificuldades para futuras alterações pontuais na base de cálculo dos tributos, pois a tributação tem como base uma legislação já revogada, o que motiva litígios administrativos e judiciais.

4. A presente Medida Provisória tem como objetivo a adequação da legislação tributária à legislação societária e às normas contábeis e, assim, extinguir o RTT e estabelecer uma nova forma de apuração do IRPJ e da CSLL, a partir de ajustes que devem ser efetuados em livro fiscal. Além disso, traz as convergências necessárias para a apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

[...]

15.9. O art. 20, com o intuito de alinhá-lo ao novo critério contábil de avaliação dos investimentos pela equivalência patrimonial, deixando expressa a sua aplicação a outras hipóteses além de investimentos em coligadas e controladas, e registrando separadamente o valor decorrente da avaliação ao valor justo dos ativos líquidos da investida (mais-valia) e a diferença decorrente de rentabilidade futura (goodwill). O § 3º determina que os valores registrados a título de mais-valia devem ser comprovados mediante laudo elaborado por perito independente que deverá ser protocolado na Secretaria da Receita Federal do Brasil ou cujo sumário deve ser registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos até o último dia útil do décimo terceiro mês subsequente ao da aquisição da participação. Outrossim, em consonância com as novas regras contábeis, foi estabelecida a tributação do ganho por compra vantajosa no período de apuração da alienação ou baixa do investimento;

[...]

Os arts. 19 e 20 dispõem sobre o tratamento tributário a ser dado à mais ou menos-valia que integrará o custo do bem que lhe deu causa na hipótese de fusão, incorporação ou cisão da empresa investida. Tendo em vista as mudanças nos critérios contábeis, a legislação tributária anterior revelou-se superada, haja vista não tratar especificamente da mais ou menos-valia, daí a necessidade de inclusão desses dispositivos estabelecendo as condições em que os valores poderão integrar o custo do bem para fins tributários. Os referidos dispositivos devem ser analisados juntamente com o disposto nos arts. 35 a 37.

32. As novas regras contábeis trouxeram grandes alterações na contabilização das participações societárias avaliadas pelo valor do patrimônio líquido. Dentre as inovações introduzidas destacam-se a alteração quanto à avaliação e ao tratamento contábil do novo ágio por expectativa de rentabilidade futura, também conhecido como goodwill. O art. 21 estabelece prazos e condições para a dedução do novo ágio por rentabilidade futura (goodwill) na hipótese de a empresa absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com goodwill, apurado segundo o disposto no inciso III do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Esclarece que a dedutibilidade do goodwill só é admitida nos casos em que a aquisição ocorrer entre empresas independentes. (Grifei)

É importante destacar que esse novo regramento contido na Lei n.º 12.973/2014 é decorrente dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pelas Leis n.º 11.638/2007 e 11.941/2009, e pelos pronunciamentos contábeis decorrentes.

No que diz respeito à questão de ágio, ocorreram mudanças significativas, como a nova definição de coligada (alteração do art. 243 da Lei n.º 6.404/76), a alteração sobre o Método da Equivalência Patrimonial (art. 248 da Lei n.º 6.404/79), além da edição de atos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC sobre o assunto (em especial, o CPC n.º 18 – “Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto” e CPC n.º 15 – “Combinação de Negócios”, acima já citado).

De acordo com essa nova concepção contábil, o ágio (que passou a ser denominado de goodwill) é determinado como sendo o excedente pago, após os ativos líquidos da investida serem avaliados a “valor justo” (conceito que aliás é bem mais amplo do que “valor de mercado”). Em razão dessa alteração, o custo de aquisição do investimento passou a ser desdobrado em: a) valor do patrimônio líquido da investida; b) mais ou menos valia; e c) ágio por rentabilidade futura (goodwill), conforme destaque:

*Art. 20. O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em: (Redação dada pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)*

*I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e*

*II - mais ou menos-valia, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor de que trata o inciso I do caput; e (Redação dada pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)*

*III - ágio por rentabilidade futura (goodwill), que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores de que tratam os incisos I e II do caput. (Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)*

Por tudo isso, é de se perceber que não é possível se fazer uma associação exata entre a nova sistemática de identificação e apuração do ágio com a anterior. De forma que, o que era ágio antes, pode ser agora somente “mais valia”, mesmo que anteriormente tivesse sido identificado como decorrente de expectativa de rentabilidade futura. A possibilidade de se apurar uma “menos valia” também influi na existência ou não do ágio.

Além disso, as situações em que o Método da Equivalência Patrimonial se torna obrigatório também foram alteradas, o que tem influência direta sobre a necessidade ou não de se determinar a existência de ágio.

Portanto, é um grande equívoco de interpretação se utilizar das disposições contidas no art. 7º da Lei 9.532/1997, a partir do constante nos arts. 20 a 22 da Lei n.º 12.973/2014, uma vez que disciplinam efeitos tributários de procedimentos contábeis totalmente distintos.

Não fossem apenas essas diferenças, mas o fato mais curioso ainda é que o próprio conceito de partes dependentes estabelecido pelo art. 25 da Lei n.º 12.973, de 2014, é bem mais amplo do que o conceito de ágio interno:

*Art. 25. Para fins do disposto nos arts. 20 e 22, consideram-se partes dependentes quando: (Vigência)*

*I - o adquirente e o alienante são controlados, direta ou indiretamente, pela mesma parte ou partes;*

*II - existir relação de controle entre o adquirente e o alienante;*

*III - o alienante for sócio, titular, conselheiro ou administrador da pessoa jurídica adquirente;*

*IV - o alienante for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro das pessoas relacionadas no inciso III; ou*

*V - em decorrência de outras relações não descritas nos incisos I a IV, em que fique comprovada a dependência societária.*

Ou seja, não apenas as operações que envolvem duas pessoas jurídicas sob controle comum caracterizam-se como partes dependentes: a nova lei incluiu as pessoas físicas, com situações, por exemplo, em que o alienante é parente ou afim até o terceiro grau do sócio acionista da empresa. Assim, passa a ser possível a existência de um ágio contábil (diferente do ágio interno), mas que ao teor da nova legislação, a sua dedutibilidade fica vedada.” [grifos e destaques originais]

Pelas essas razões, deve-se negar provimento ao recurso do contribuinte nessa parte.

### **Dedução de incentivos**

Já enfrentei esse tema anteriormente, por ocasião do AC 1401-002.285, de 22/02/2018, quando restei vencido. Naquela oportunidade, apliquei o entendimento anteriormente estampado no AC 1402-002.513, de 17 de maio de 2017, cujos fundamentos abaixo reproduzo:

Por fim, vale consignar que as deduções devidas à adesão a programas sociais como o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), o Fundo da Criança e do Adolescente e o Programa Nacional de Apoio à Cultura (PRONAC) constituem faculdade concedida ao contribuinte, cuja formalização deve efetivar-se quando da entrega da declaração DIPJ. O processo administrativo fiscal não se constitui instrumento jurídico apropriado nem para o sujeito passivo formalizar a opção pela dedução do incentivo fiscal a tais programas e nem, como pretende a interessada no caso em tela, para a verificação pela autoridade julgadora do atendimento às condições legais para o desfrute de tais benefícios. A concretização dessas deduções requer a demonstração da realização de dispêndios que não se relacionam com a matéria em litígio, posto que não fora objeto de pretensão da fiscalização resistida pela interessada, vale dizer, a Fiscalização não efetuou nenhuma glosa nesse sentido.

Foi exatamente este o entendimento aplicado pelo acórdão recorrido, conforme sua ementa:

**INCENTIVO FISCAL. PROGRAMAS SOCIAIS. DEDUÇÃO. FORMALIZAÇÃO.** A dedução de incentivos é uma opção, uma faculdade dada aos Contribuintes, obedecidos os limites e requisitos estabelecidos em lei, cuja formalização deve efetivar-se quando da entrega da declaração DIPJ. Se o Contribuinte não goza do direito que detém no tempo certo, não pode querer, depois de ser autuado, que a autoridade julgadora supra sua inércia. O processo administrativo fiscal não se constitui em instrumento jurídico apropriado para o sujeito passivo formalizar ou elevar o montante da dedução do incentivo fiscal.

Essa posição foi adotada pela Câmara Superior na última vez que analisou o tema, conforme ementa que se transcreve a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2006, 2007, 2008 INCENTIVO FISCAL. PROGRAMAS SOCIAIS. DEDUÇÃO. FORMALIZAÇÃO. O processo administrativo fiscal não se constitui em instrumento jurídico apropriado para o sujeito passivo formalizar ou elevar o montante da dedução do incentivo fiscal a título de Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) a destempo, mormente quando o contribuinte não comprova o preenchimento dos requisitos legais para tanto. (AC 9101-006.794, de 07/11/2023)

Nesse julgado, o ilustre relator, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, apresenta um fundamento que, no meu entender, põe uma pá de cal à discussão, qual seja, o reconhecimento de um benefício, por ocasião do lançamento do IRPJ, ensejaria a majoração ilegal desse benefício, no caso de improcedência da autuação. Abaixo, transcrevo trecho em que oferece essa razão:

Por fim, há que se considerar os efeitos de eventual providência que corroborasse a pretensão da Contribuinte. Admita-se, mais uma vez para fins argumentativos, que coubesse ao Fisco apurar e deduzir o benefício fiscal do PAT. Evidentemente, se assim procedesse, a Interessada não suscitaria a questão por ocasião do contencioso.

Imagine-se que no curso do processo, decida-se que parte do valor constituído de ofício era improcedente e se exonere parte do lançamento do IRPJ. O benefício calculado pela autoridade lançadora restaria, indiscutivelmente, majorado, diante dos novos limites estabelecidos pela decisão de eventual Turma Julgadora, com base de cálculo inferior àquela considerada pela autoridade lançadora.

Como a questão do benefício não seria tema controvertido, não ficando suspensa a contagem de qualquer prazo a ele relacionado, a tendência natural seria que esse valor não fosse corrigido quando da modificação do valor devido do IRPJ, inclusive operando-se sobre ele a decadência do direito de revisão pelo Fisco durante a tramitação do procedimento fiscal, resultando em ganho indevido para o Sujeito Passivo.

Desse modo, também em relação a essa terceira divergência, o recurso especial não merece prosperar.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente o recurso especial do contribuinte, exceto em relação à matéria “*amortização de ágio na apuração da CSLL*” para, no mérito, em relação às matérias conhecidas, negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

