



---

## Solução de Consulta nº 223 - Cosit

**Data** 26 de junho de 2019

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO POR RENTABILIDADE FUTURA. INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO. EXCLUSÃO DO LUCRO REAL. POSTERGAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

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*), desde que obedecidos os demais requisitos legais, poderá amortizar nos balanços correspondentes à apuração do lucro real/excluir para fins de apuração do lucro real, levantados posteriormente/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.

Não é possível postergar a amortização/exclusão. Ela deve ser realizada de maneira ininterrupta, iniciando no primeiro período de apuração após a incorporação, fusão ou cisão, em razão fixa ali determinada, não superior a 1/60 (um sessenta avos) para cada mês do período de apuração.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º; Lei nº 12.973, de 2014, arts. 22, *caput* e 65, *caput*.

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

AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO POR RENTABILIDADE FUTURA. INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO. EXCLUSÃO DO RESULTADO AJUSTADO. POSTERGAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

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*), desde que obedecidos os demais requisitos legais, poderá amortizar nos balanços correspondentes à apuração da CSLL para fins de apuração do resultado do exercício, levantados posteriormente/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.

Não é possível postergar a amortização/exclusão. Ela deve ser realizada de maneira ininterrupta, iniciando no primeiro período de apuração após a incorporação, fusão ou cisão, em razão fixa ali determinada, não superior a 1/60 (um sessenta avos) para cada mês do período de apuração.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º; Lei nº 12.973, de 2014, arts. 22, *caput*, 50, *caput* e 65, *caput*.

## Relatório

A pessoa jurídica acima identificada, sociedade anônima fechada, formula consulta, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

2. Declara que apura o IRPJ e a CSLL com base no lucro real anual. Assenta que realizará a incorporação de uma sociedade adquirida no passado e que gerou, nos termos da legislação societária e tributária vigente na época dessa aquisição, o registro de *Goodwill* passível de amortização para fins tributários, nos termos da Lei 12.973/14, do RIR/99, da Lei 9.532/97 e outros normativos fiscais aplicáveis ao presente caso.

3. Afirma que adquiriu, em dois momentos, participação societária da empresa que planeja incorporar. A primeira em 26/11/2012, quando adquiriu 51% das ações, e a segunda, em 12/11/2015, quando adquiriu os 49% remanescentes. Também afirma que as aquisições se deram com base em parâmetro de mercado livremente estipulados pelas partes, uma vez que foram realizadas entre partes não relacionadas. Assenta que, com base na nova redação dada ao artigo 20 do DL 1.598/77, após alterações realizadas pela Lei 12.973/14, segregou o custo de aquisição da seguinte forma:

(i) primeiro, ao valor de patrimônio líquido da sociedade adquirida, proporcionalmente ao percentual de participação;

(ii) segundo, para a diferença entre (a) o valor justo dos ativos líquidos dos passivos assumidos da sociedade adquirida e (b) o respectivo valor contábil, o que constitui mais-valia ou menos-valia; e

(iii) terceiro, para ágio por rentabilidade futura (i.e., *Goodwill*), que corresponde à diferença positiva, respectivamente, entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos itens (i) e (ii) acima.

4. Em consequência, a consulente registrou um *Goodwill*, conforme laudo elaborado por uma pessoa jurídica independente especializada. Afirma também que o laudo foi devidamente apresentado ao Registro de Títulos e Documentos e Civil de Pessoa Jurídica da Capital, em cumprimento ao artigo 20, II, § 3º do Decreto Lei 1.598/76.

5. Ressalta que a primeira aquisição de ações foi implementada-foi realizada sob a égide de um regime legal anterior ao vigente na segunda aquisição, no que se refere à possibilidade de registro do *Goodwill* passível de amortização para fins fiscais, o qual tinha como base legal a redação original do artigo 20 e seguintes do DL 1.598/77 e artigos 7 e 8 da Lei 9.532/97 ('Regime Anterior').

6. A seguir discorre acerca do tratamento tributário do ágio na aquisição de participação societária no "regime anterior", nestes termos:

15. No Regime Anterior, o ágio consistia na diferença positiva entre o custo de aquisição do investimento e o valor patrimonial da investida, na proporção adquirida. O § 3º do artigo 20 do DL 1.598/77 estabelecia que os fundamentos econômicos do ágio (i.e., rentabilidade futura, entre outros) precisavam estar baseados em "demonstração" a ser elaborada pelo contribuinte. Não havia previsão legal sobre o prazo ou a forma de apresentação de tal "demonstração".

16. No regime contábil anterior à Lei 12.973/14, e conseqüentemente anterior às alterações promovidas pelas Leis 11.637/08 e 11.941/09, o ágio decorrente da aquisição de um investimento era imediatamente amortizável na apuração do resultado societário da pessoa jurídica, sendo que, para fins tributários, em razão do conteúdo da redação original do artigo 20 e seguintes do DL 1.598/77 e artigos 7 e 8 da Lei 9.532/97, havia uma postergação do início da amortização do ágio da base de cálculo do IRPJ e da CSLL para o momento em que houve uma incorporação, cisão ou fusão das pessoas jurídicas investidas e investidoras.

17. É importante pontuar que no Regime Anterior, o qual, frise-se, não se encontra mais vigente, inferia-se uma vinculação clara entre o momento de início da amortização do *Goodwill* para fins fiscais e o evento de incorporação, cisão ou fusão das pessoas jurídicas investidas e investidoras, tendo em vista que havia a necessidade de exclusão do lucro real e do lucro ajustado dos valores amortizados no resultado societário do contribuinte até o momento em que houvesse a unificação dos patrimônios das pessoas jurídicas investidas e investidoras.

18. Esse regime perdurou até 31.12.2014, quando a Lei 12.973/14 revogou o Regime Tributário de Transição ("RTT") e regulou os efeitos fiscais decorrentes da "nova contabilidade" prevista pelas Leis 11.637/08 e 11.941/09, bem como pelos Pronunciamentos Contábeis ("CPC") em linha com o padrão contábil internacional ("IFRS").

(Sublinhas no original.)

7. A respeito do "novo regime", explana que contabilmente não existe mais a possibilidade de amortização imediata e contínua do *Goodwill*, e que, dessa forma, caso a

pessoa jurídica verifique que não há expectativa de recuperabilidade do seu investimento, o *Goodwill* deve ser ‘baixado’ contabilmente com base em testes de *impairment*”.

8. Adentrando o objeto da consulta, informa que incorporará a outra companhia nos próximos meses, sem fixar precisamente a data, e entende que há omissão acerca da aplicação da legislação tributária federal referente à amortização do *Goodwill*, notadamente no que se refere ao termo de início das exclusões desses valores do lucro real e do lucro ajustado no prazo mínimo de 5 anos.

9. Argumenta que, de acordo com as expectativas de geração de caixa e lucratividade da Companhia, consideravelmente afetadas pela crise econômica em curso no Brasil, a Consulente entende que a amortização do *Goodwill* somente terá fundamento econômico efetivo de rentabilidade futura a partir de 2027, ou seja, 10 anos após sua incorporação, momento em que se vislumbra uma efetiva lucratividade dessa sociedade a ser incorporada pela Companhia.

10. Nesse interregno, adotará o seguinte procedimento:

27. Até essa data (i.e., 2027), tal *Goodwill* será registrado e mantido na parte B do “Livro Eletrônico de Escrituração e Apuração do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da Pessoa Jurídica” (“E-Lalur”), que trata das receitas e despesas sujeitas a diferimento para fins de sua consideração na apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL, ou em qualquer outra obrigação acessória que venha a substituir o E-Lalur.

11. Seu entendimento “sobre esse ponto” tem por base o conteúdo do *caput* do art. 22 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014 (a consulente cita equivocadamente o art. 20 dessa Lei, mas transcreve o *caput* do art. 22), o qual assim dispõe:

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

(...)

12. Sobre esse dispositivo, comenta que tal artigo e seus parágrafos definem os requisitos necessários para viabilizar eventual amortização de *Goodwill* para fins tributários, os quais, como destacado acima, foram, no entendimento da Companhia, devidamente cumpridos no que se refere ao seu primeiro investimento.

13. Reafirma que a legislação tributária é omissa quanto ao termo de início da amortização do *goodwill*, desta forma (grifos da consulente):

30. Quanto ao termo de início da amortização do *Goodwill*, a legislação fiscal é, contudo, **omissa** uma vez que essa se limita a dispor que "a pessoa

jurídica que absorver patrimônio de outra (...) III - poderá excluir, para fins de apuração do lucro real e do resultado ajustado dos períodos de apuração subsequentes, o saldo do ágio por rentabilidade futura (*goodwill*) decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, apurado segundo o disposto no inciso III do caput do art. 178, 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".

31. Importante notar que há restrição legal apenas e tão somente no que se refere ao prazo mínimo de amortização de Goodwill (60 meses), não havendo restrição quanto à postergação do **termo inicial** do prazo de amortização do Goodwill.

14. Diante desse contexto, pretende adotar posicionamento de que é legal (i.e., não representa um ilícito fiscal), à luz do artigo 20 da Lei 12.973/14, e demais legislações aplicáveis vigentes, a postergação do início da amortização do Goodwill apurado regularmente com base no PPA para 2027, desde que essa amortização da base de cálculo do IRPJ e CSLL seja feita de forma linear e constante após seu início e que essa respeite o limite máximo de amortização mensal de 1/60.

15. Ao final, formula seu pedido (destaques no original):

33. Por todo o exposto, a Consulente requer que esta d. Autoridade Administrativa, no uso de suas atribuições legais, confirme a sua interpretação da legislação vigente, reconhecendo a possibilidade de postergação do termo de início do Goodwill (...) apurado regularmente com base no PPA Goodwill para Janeiro de 2027 (...), pelo fato de não haver vedação legal para esse procedimento por parte dos contribuintes.

## Fundamentos

16. Preliminarmente, é mister assentar que o processo administrativo de consulta (sobre “dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado” – art. 46, *caput*, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972) tem por escopo único dirimir dúvidas do sujeito passivo acerca da **interpretação** da legislação tributária, não se constituindo a solução de consulta em instrumento declaratório do preenchimento de requisitos legais exigidos para a fruição de vantagens fiscais, a exemplo da exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ágio por rentabilidade futura (*goodwill*) decorrente da aquisição de participação societária – a qual sequer depende de prévio reconhecimento pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), bastando que a própria interessada verifique o cumprimento das condições estabelecidas pela Lei e pelos atos normativos pertinentes.

17. Aliás, a verificação do efetivo cumprimento de tais requisitos requer a apreciação de provas, tarefa que se desenvolve no curso de ações fiscais, no exame de processos relativos a restituição ou declaração de compensação ou, ainda, no julgamento de processos administrativos para exigência de crédito tributário, mas se mostra incompatível com os pressupostos do instituto da consulta.

18. Portanto, esta Solução de Consulta limitar-se-á a examinar o “termo de início da amortização do goodwill”, para fins tributários, afastando-se de plano eventuais interpretações que possam levar à conclusão de que também foram apreciados os fundamentos para a apropriação do goodwill, a sua existência ou a validade da sua amortização.

19. São dois os diplomas legais que cuidam da matéria substantiva trazida pela consulente.

20. O primeiro, o art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, que por força do art. 65 da Lei nº 12.973, de 2014, é aplicável à absorção do patrimônio em virtude de incorporação, cisão ou fusão, realizada até 31/12/2017, desde que as aquisições tenham sido realizadas até 31/12/2014.

#### **Lei nº 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 nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - **poderá amortizar** o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, **nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão**, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

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

(...)

(grifo nosso)

#### **Lei nº 12.973, de 2014**

Art. 65. **As disposições contidas nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e nos arts. 35 e 37 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, continuam a ser aplicadas somente às operações de incorporação, fusão e cisão, ocorridas até 31 de dezembro de 2017, cuja participação societária tenha sido adquirida até 31 de dezembro de 2014.**

Parágrafo único. No caso de aquisições de participações societárias que dependam da aprovação de órgãos reguladores e fiscalizadores para a sua efetivação, o prazo para incorporação de que trata o caput poderá ser até 12 (doze) meses da data da aprovação da operação.

21. O segundo, o art. 22 da Lei nº 12.973, de 2014, traz a norma aplicável às demais absorções concretizadas em períodos diversos do previsto naquele outro diploma, assim dispondo:

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

22. A leitura dos dois dispositivos legais nos leva à conclusão de que a data de aquisição da participação societária e o regime sobre ela aplicável, “regime antigo” ou “novo regime”, são irrelevantes para fins de determinação do termo inicial de “amortização/exclusão do ágio por rentabilidade futura (*goodwill*)”. É que, apesar de serem institutos diferentes e não terem sido utilizadas as mesmas expressões para delimitar quando deve ser iniciada a amortização/exclusão, tanto o disposto no art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997 (“regime anterior”) quanto o disposto no art. 22 da Lei nº 12.973, de 2014 (“novo regime”) possuem a mesma essência.

23. Neste particular, tanto a expressão “nos balanços [...] levantados posteriormente” quanto a expressão “dos períodos de apuração subsequentes” significam que a amortização/exclusão do ágio deve ser realizada em **todos** os balanços/períodos de apuração após o evento societário. Caso a intenção do legislador fosse permitir a amortização apenas em alguns e não em todos teria utilizado expressão diversa, como por exemplo “em balanços”, “em períodos”, “em alguns dos”, “em qualquer dos” etc.

24. Por decorrência lógica, e uma vez que a norma impõe a necessidade de amortização/exclusão em todos os balanços/períodos após a realização do evento societário, o termo inicial é o primeiro **balanço/período de apuração** imediatamente após a ocorrência da operação que culminou na absorção do patrimônio. Pela mesma razão, não deve ser interrupção/saltos, visto que se assim fosse possível não seria alcançados **todos** os balanços/períodos.

25. Por outro lado, a parte final de ambos os enunciados evita que a amortização/exclusão ocorra até o infinito, para isso determina que ela deve ser fracionada em parcela não superior a 1/60 (um sessenta avos) para cada mês do período de apuração. É a fixação desta fração, que deve ser feita no primeiro período de apuração, não podendo ser modificada posteriormente, que determinará o prazo máximo de amortização/exclusão, ou seja, define que deve ser realizada em “todos os balanços/períodos de apuração até o máximo de períodos nela previsto, não podendo ser inferior a 60 meses, por decorrência da parcela máxima fixada na lei (1/60)”.

26. Vale lembrar que, diferentemente do ágio apurado de acordo com o “regime anterior”, que não pode ser amortizado da base de cálculo da CSLL, de acordo com o

*caput* do art. 50 da própria Lei nº 12.973, de 2014, o disposto no seu art. 22 aplica-se à apuração da base de cálculo da CSLL.

27. Assim, desde que obedecidas as demais condições previstas na legislação que rege a matéria, a pessoa jurídica que realizar operação societária de incorporação, fusão ou cisão, e absorver o patrimônio da outra, deve, **no primeiro período de apuração após a operação**: (i) decidir, em caráter definitivo, se fará a exclusão do ágio da base de cálculo do IRPJ e CSLL; (ii) optando pela exclusão, definir a razão a ser utilizada, desde que não seja superior a 1/60 (um sessenta avos) para cada mês de apuração; e (iii) aplicar, de modo ininterrupto, a razão escolhida em todos os períodos de apuração posteriores à operação societária, a começar do primeiro, até que não haja saldo de ágio a amortizar/excluir.

## Conclusão

28. Ante o exposto, soluciona-se a consulta nos seguintes termos:
- 28.1. o marco inicial para amortização/exclusão do *goodwill* é o período de apuração imediatamente após a absorção de patrimônio em decorrência da operação societária de incorporação, fusão ou cisão; e
- 28.2. a amortização/exclusão deve ser feita de modo ininterrupto, em razão fixa ao longo de todo o período de amortização/exclusão e em fração não superior a 1/60 (um sessenta avos) para cada mês do período de apuração.

[assinado digitalmente]

LEIDSON RANGEL OLIVEIRA SILVA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

[assinado digitalmente]

GUSTAVO ROTUNNO DA ROSA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil - Chefe da DIRPJ

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

[assinado digitalmente]

FABIO CEMBRANEL  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil - Coordenador da Cotir

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

[assinado digitalmente]

**FERNANDO MOMBELLI**

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil - Coordenador-Geral da Cosit