



---

## Solução de Consulta nº 13 - Cosit

**Data** 17 de março de 2020

**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.**

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.

**CONCEITO DE PARTES DEPENDENTES. ART. 25 DA LEI Nº 12.973, DE 2014 - INCISO II.**

Consideram partes dependentes, com base no inciso II do art. 25 da Lei nº 12.973, de 2014 (“relação de controle entre o adquirente e o alienante”), quando existir relação de controle societário entre o adquirente e o alienante da participação societária, de forma direta ou indireta, nos termos do § 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 1976.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, art. 243, § 2º; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, III; Lei nº 12.973, de 2014, arts. 22, *caput*, e 25; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 384, § 2º (Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/1999); Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 2018, art. 420, § 1º.

### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**CONSULTA SOBRE DISPOSITIVOS DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INEFICÁCIA PARCIAL.**

Não produz efeitos a consulta na parte em que não preencher os requisitos para sua apresentação.

**Dispositivos Legais:** Decreto n.º 70.235, de 1972, arts. 46, *caput*, e 52, I e VI; Decreto n.º 7.574, de 2011, arts. 88, *caput*, e 94, I e VI; Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013, arts. 1.º, 3.º, § 2.º, III e IV, e 18, I e IX.

## Relatório

1. A pessoa jurídica de direito privado acima identificada formula consulta, na forma da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

2. Diz que faz parte de uma organização multinacional e que, no Brasil, o grupo atua por seu intermédio. Assim, como estratégia de expansão dos seus negócios no País, realizou a aquisição de empresa que pertencia exclusivamente a dois sócios, por ela nominados. Acrescenta que “assinou contrato de aquisição de participação e controle societário em XXX, ocorrendo, posteriormente, as alterações e consolidações dos Contratos Sociais das partes, havendo, por conseguinte, a incorporação” da empresa adquirida.

3. Esclarece que “tal aquisição de participação societária se deu pela aquisição de 100% das quotas detidas pelos então sócios”, “simultaneamente à capitalização de dívida proveniente de mútuo financeiro ocorrido entre a adquirente (mutuante) e a adquirida (mutuária)”, de modo que “a dívida financeira foi convertida em quotas da adquirida (mutuária)”.

4. Ressalta “que a operação descrita se deu com a capitalização de dívida proveniente de um contrato pré-existente de mútuo financeiro entre a Consulente (mutuante) e a adquirida (mutuária), datado de XXX”, “portanto, um ano antes da operação societária acima descrita se concretizar”. Destaca, além disso, que “o fato a ser observado reside nos termos do mútuo acordado, onde um penhor de XXX quotas do total das XXX quotas da [empresa adquirida] foi acordado entre as partes, como garantia para o caso da mutuária não adimplir com a sua obrigação, inclusive, havendo registro público, datado em XXX, do respectivo contrato de penhor, conforme documentos em anexo”.

5. A respeito do referido penhor das quotas, afirma que, nos termos do acordo firmado (“cláusula XXX”), a mutuária fica obrigada a consultar a expressa concordância da credora “para a deliberação de matérias atinentes a alguns atos que teriam o condão de modificar materialmente sua estrutura e capacidade de pagamento da dívida contraída”. São estes os atos a “serem praticados apenas com a anuência da credora” (consulente):

*a) deliberações que afetem a empresa, seja em forma endividamento, na forma de prestação de garantias, concessão ou tomada de empréstimos, comprar vender, onerar ou de qualquer outra forma alienar bens em valor superior a R\$XXX (XXX reais);*

*b) alteração do objeto social;*

*c) incorporação, fusão ou cisão;*

- d) realização de quaisquer empréstimos;*
- e) aumento de capital;*
- f) criação de novas quotas;*
- g) distribuição de lucros em qualquer valor;*
- h) reembolso, resgate ou amortização, e;*
- i) alteração do Contrato Social.*

6. Reforça que “todos os fatos condicionados à autorização prévia da credora somente se referem a atos que poderiam impactar materialmente na capacidade de pagamento da dívida contraída, não se referindo a outros atos típicos de gestão como gerência operacional, estratégias de gestão, relacionamento com clientes, fornecedores, colaboradores, etc., ou seja, não se referindo ao dia-a-dia propriamente dito da mutuária, muito menos, não se configurando como uma antecipação da participação societária da credora na devedora”.

7. Resume a “combinação de negócios” por ela realizada e defende não ter “havido qualquer efetiva participação societária jurídica ou de fato entre a data da concessão do mútuo e a efetiva aquisição de quotas/conversão de dívida em capital”.

8. “Descritos os fatos acima”, informa que, “de acordo com o laudo financeiro elaborado por expert independente (Doc. XXX), tal a aquisição se deu com a contabilização de ágio por expectativa de rentabilidade futura, o qual compôs o preço de aquisição, possibilitando à adquirente (Consulente) usufruir dos benefícios fiscais decorrentes da existência desse componente na operação, de acordo com a legislação tributária incidente no momento da conclusão da combinação de negócios (Lei 12.973/2014)”. É este “o pano de fundo para as dúvidas de interpretação e aplicação da legislação atinentes às normas de tratamento tributário do ágio, especialmente os fatores que orquestram a constatação e existência ou não do chamado ‘ágio interno’”.

9. Finaliza a parte de sua exposição denominada “situação fática” com a apresentação de “toda a operação em uma linha do tempo para entendimento dos fatos de forma didática”. Convém reproduzir o texto inserido nessa “linha do tempo”:

- a) XXX – assinatura do contrato de mútuo
- b) XXX – assinatura do pacto de penhor de cotas
- c) XXX – aquisição de cotas e conversão mútuo em participação societária
- d) XXX – incorporação da empresa adquirida
- e) XXX – protocolo do laudo de avaliação da incorporada perante a RFB

9.1. É mister consignar, embora a consulente deixe de mencionar este fato em sua petição, que, conforme consta no “Instrumento Particular de Aquisição e Subscrição de Quotas, e Outras Avenças” (fl. XXX), na mesma data da assinatura do contrato de mútuo ela celebrou com a mutuária “**carta de intenções vinculativa**” (grifou-se) – documento não juntado ao processo.

10. A consulente passa então a discorrer sobre sua dúvida, a qual “reside na possibilidade de a Receita Federal considerar, ou não, a existência de penhor com a concessão de certos direitos de anuência prévia à credora como nexos causais da configuração de ‘ágio interno’ decorrente da aquisição” de empresa, “na operação anteriormente descrita”.

11. Aborda inicialmente o “conceito anterior de ágio” e sua amortização, o que faz mediante a transcrição do art. 20, *caput*, incisos I e II, e §§ 2º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 (em sua redação original), e do art. 7º, inciso III, da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1994, com os seguintes comentários:

*16. O instituto do ágio possuía um conceito próprio trazido pela legislação tributária através do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77 (reproduzido no artigo 385 do Decreto nº 3.000/99, denominado Regulamento do Imposto de Renda), que o define como sendo a diferença entre o custo de aquisição de investimento realizado em sociedade coligada ou controlada, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, e o valor do patrimônio líquido contábil da investida, de acordo com a letra da legislação trazida acima.*

*17. De acordo com as novas regras contábeis trazidas pela Lei 11.638/07 (CPC 15), o excesso do valor pago pela aquisição em relação ao patrimônio líquido da adquirida deverá ser atribuído inicialmente aos ativos identificáveis adquiridos e passivos assumidos. No entanto, as regras acima não eram aplicáveis ao cálculo do IRPJ e CSLL até o advento da Lei 12.973/14, quando ainda vigorava o Regime Tributário Transitório (RTT).*

12. A seguir, concentra-se no “conceito atual de ágio”, principiando pela observação de que “a regra prevista no Decreto-lei 1.598/77 sofreu importante alteração pela Lei 12.973/2014, alinhando o conceito de ágio (*goodwill*) ao disciplinamento normativo do CPC 15”, e pela subsequente reprodução do art. 20, *caput*, incisos I a III, e §§ 1º e 3º, do citado Decreto-Lei, na redação dada pelo art. 2º da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

13. A essa observação, acresce a de que, “além disso, mudança considerável na legislação concernente ao tratamento tributário do ágio foi trazida pelos artigos 20 e seguintes da Lei 12.973/2014”. E assevera que, “conforme a nova norma, estaria vedado o aproveitamento de ágio gerado dentro de um mesmo grupo econômico, em que há dependência ou a interdependência entre os entes envolvidos (denominado ‘ágio interno’ ou ‘ágio de si mesmo’), quando verificada a ocorrência de tal situação proveniente de combinações de negócios”.

14. Afirma que “esta é exegese dos artigos 20 e seguintes da Lei 12.973/2014”, e transcreve dessa Lei o *caput* e o § 1º do art. 20, o *caput* do art. 22, o art. 25, o *caput* e o § 3º do art. 37 e o *caput*, o inciso III e o parágrafo único do art. 38.

15. Impende transcrever o *caput* do art. 20, o *caput* do art. 22 e o art. 25 da Lei nº 12.973, de 2014, dispositivos que servem de base para a análise da consulente (sublinhou-se):

*Art. 20. Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, o saldo existente na contabilidade, na data da aquisição da participação societária, referente à mais-valia de que trata o inciso II do caput do art. 20 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, poderá ser considerado como integrante do custo do*

*bem ou direito que lhe deu causa, para efeito de determinação de ganho ou perda de capital e do cômputo da depreciação, amortização ou exaustão.*

(...)

.....

*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.*

(...)

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

*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.*

*Parágrafo único. No caso de participação societária adquirida em estágios, a relação de dependência entre o(s) alienante(s) e o(s) adquirente(s) de que trata este artigo deve ser verificada no ato da primeira aquisição, desde que as condições do negócio estejam previstas no instrumento negocial.*

16. Com base na análise do art. 25 da Lei nº 12.973, de 2014, “e considerando o contexto fático da combinação de negócios” anteriormente descrita, infere que “as únicas situações possíveis (por questões lógicas-práticas) em que a operação societária poderia se enquadrar dentre as hipóteses de tal dispositivo seriam as seguintes”:

(i) “existência de relação de controle entre o adquirente e o alienante”; ou

(ii) “decorrência de outras relações não descritas nos incisos I a IV, em que fique comprovada a dependência societária”.

17. Assim justifica essa inferência (omitidos os nomes referidos pela consulente):

*23. Isto porque, a adquirente (Consulente, controlada pela sociedade XXX XXX – XXX% e com sócio minoritário o cidadão XXX lá domiciliado Sr. XXX – XXX%) e os alienantes (XXX e XXX – pessoas físicas) não são controlados,*

*direta ou indiretamente, pelas mesmas partes; tanto os alienantes (XXX e XXX) quanto a adquirente (XXX) e seus sócios não foram sócias, titulares, conselheiras ou administradoras uns dos outros; e não há relação de parentesco entre pessoa jurídica adquirente (Consulente) e seus sócios e os alienantes (XXX e XXX).*

18. Dessa forma, acredita que possa haver dúvida quanto ao enquadramento ou não da operação “tão somente nas situações narradas nos incisos II e V, do artigo 25 da Lei 12.973/2014, que impediriam a exclusão do ágio para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL”.

19. Quanto ao enquadramento no inciso II do art. 25 da Lei nº 12.973, de 2014, “que preceitua existir ágio interno quando houver *relação de controle entre o adquirente e o alienante*, a Consulente entende não ocorrer o descrito, já que entre a adquirente (Consulente, controlada pela sociedade XXX XXX – XXX% e com sócio minoritário o cidadão XXX lá domiciliado Sr. XXX – XXX%) e os alienantes (XXX e XXX – pessoas físicas) não havia qualquer situação/relação de controle” (omitidos os nomes mencionados pela consulente).

20. No que concerne ao enquadramento da operação no inciso V do art. 25 da Lei nº 12.973, de 2014, “que afirma que *em decorrência de outras relações não descritas nos incisos I a IV, em que fique comprovada a dependência societária*, a Consulente também não entende ocorrer o descrito, pois os fatos condicionados à autorização prévia da credora em razão do penhor somente se referem a atos que teriam condão de impactar materialmente o caixa e capacidade de pagamento da dívida pela devedora, não se referindo a outros atos típicos de gestão como gerência operacional, estratégias de gestão, relacionamento com clientes, fornecedores e colaboradores, *i.e.*, efetiva administração do negócio, que permaneceu integralmente com os alienantes (sócios e administradores da XXX) até a aquisição de participação societária pela Consulente” (omitido o nome empresa adquirida pela consulente).

21. Ao final, requer lhe “sejam esclarecidos os seguintes pontos controvertidos” (omitidos os nomes citados pela consulente; grifado no original):

*1) Está correto o entendimento da Consulente de que em face da adquirente (Consulente, controlada pela sociedade XXX XXX – XXX% e com sócio minoritário o cidadão XXX lá domiciliado Sr. XXX – XXX%) e os alienantes (XXX e XXX – pessoas físicas) não serem controlados, direta ou indiretamente, pelas mesmas partes, portanto não restaria consubstanciada a situação prevista no inciso I, do artigo 25, Lei 12.973/14?*

*2) Está correto o entendimento da Consulente de que não existindo relação de controle societário direto ou indireto entre a adquirente (Consulente, controlada pela sociedade XXX XXX – XXX% e com sócio minoritário o cidadão XXX lá domiciliado Sr. XXX – XXX%) e os alienantes (XXX e XXX), não seria possível se consubstanciar a situação prevista no inciso II, do artigo 25, Lei 12.973/14?*

*3) Está correto o entendimento da Consulente de que em face dos alienantes (XXX e XXX) e a adquirente (XXX) ou seus sócios não terem sido sócios, titulares, conselheiros ou administradores uns dos outros, não seria possível se consubstanciar a situação prevista no inciso III, do artigo 25, Lei 12.973/14?*

*4) Está correto o entendimento da Consulente de que em face de não haver relação de parentesco entre pessoa jurídica da adquirente (Consulente) ou seus*

sócios e os alienantes (**XXX e XXX**), não seria possível se consubstanciar a situação prevista no inciso IV, do artigo 25, Lei 12.973/14?

5) Está correto o entendimento da Consulente de que a mera prerrogativa da exigência da anuência da Consulente prevista no pacto de penhor de quotas sobre determinados atos que impactariam o caixa e capacidade de pagamento da dívida a serem pela **XXX** (realização de empréstimos, reembolso, resgate ou amortização, distribuição de lucros ou quaisquer vendas/operações de bens de valor superior a R\$XXX) não consubstanciar a situação de **outras relações não descritas nos incisos I a IV, em que fique comprovada a dependência societária**, de acordo com o inciso V, do artigo 25, Lei 12.973/14, considerando-se que, ao tempo da realização do pacto de penhor de quotas, não se passou a ter a efetiva administração da adquirida realizada (direta ou indiretamente) pela Consulente nem a aquisição de participação societária da Consulente na adquirida?

6) Por fim, o pacto de penhor de cotas, o qual concedeu alguns direitos de anuência prévia à credora (**XXX**), assinado anteriormente à operação societária em que se originou o ágio por expectativa de rentabilidade futura registrado no Laudo, teria o condão de transformar, a posteriori, a natureza desse ágio em “ágio interno”, mesmo sem haver participação societária no momento de assinatura do pacto, nos moldes dos artigos 20 e ss. da Lei 12.973/2014?

## Fundamentos

22. Preliminarmente, convém alertar que o ato administrativo denominado Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos narrados pelo interessado na respectiva petição de consulta. Ele se limita a apresentar a interpretação que a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) confere aos dispositivos da legislação tributária relacionados a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre eles e os eventos efetivamente ocorridos. Assim, a Solução de Consulta não convalida quaisquer informações, interpretações ou ações do consulente; ademais, dela não decorrerão efeitos caso se constate, a qualquer tempo, que os fatos descritos não correspondem àqueles que serviram de base hipotética à interpretação apresentada.

23. O art. 22 da Lei nº 12.973, de 2014, está assim escrito (em negrito no original, sublinhas acrescentadas):

*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.*

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

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

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

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

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

23.1. Vale lembrar que, 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.

24. O *caput* do art. 22 da Lei nº 12.973, de 2014 (combinado com o *caput* do art. 50 dessa Lei), autoriza a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em razão 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, a excluir para fins de apuração do lucro real e do resultado ajustado (base de cálculo, respectivamente, do IRPJ e da CSLL) 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.

25. A definição de “partes dependentes” está posta no art. 25 da Lei nº 12.973, de 2014 (sublinhou-se):

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

*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.*

*Parágrafo único. No caso de participação societária adquirida em estágios, a relação de dependência entre o(s) alienante(s) e o(s) adquirente(s) de que trata este artigo deve ser verificada no ato da primeira aquisição, desde que as condições do negócio estejam previstas no instrumento negocial.*

26. Quanto às questões suscitadas, cumpre recordar, inicialmente, que o processo administrativo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), está disciplinado no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 46 a 53, na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 48 e 49, na Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, art. 25, inciso II, e § 3º, no Decreto nº

7.574, de 29 de setembro de 2011, arts. 88 a 102, e na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

26.1. Em razão dos peculiares efeitos legais da consulta (entre eles a suspensão do prazo previsto para o pagamento do tributo e a proibição de se instaurar procedimento fiscal contra o seu autor), rígidos requisitos para sua apresentação são estipulados por essas normas. Se não cumpridos esses requisitos, a consulta estará sujeita a “declaração de ineficácia” (arts. 7º, § 1º, e 24, inciso III, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013).

26.2. Dentre as hipóteses que acarretam a declaração de ineficácia da consulta, cabe destacar a prevista no art. 52, inciso VI, do Decreto nº 70.235, de 1972, reproduzida no art. 94, inciso VI, do Decreto nº 7.574, de 2011, e no art. 18, inciso IX, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013:

*Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada:*

(...)

*VI - quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei;*

(...)

26.3. No que diz respeito aos questionamentos constantes nos itens 1, 3 e 4 está-se diante dessa situação, como se verá a seguir.

27. No item 1, a consulente indaga se está correto o seu entendimento de que, em face de a adquirente (consulente) e os alienantes não serem controlados, direta ou indiretamente, pelas mesmas partes, “não restaria consubstanciada a situação prevista no inciso I, do artigo 25, Lei 12.973/14”.

27.1. O inciso I do art. 25 da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que, para fins do disposto nos arts. 20 e 22 dessa Lei, consideram-se partes dependentes quando “o adquirente e o alienante são controlados, direta ou indiretamente, pela mesma parte ou partes”. Ora, basta a leitura desse dispositivo para responder à indagação: se o adquirente e o alienante NÃO são controlados, direta ou indiretamente, pela mesma parte ou partes, por evidente, NÃO se “consubstancia” a situação prevista no citado inciso.

28. Já no item 3, ela questiona se está correto o seu entendimento de que, em razão de os alienantes e a adquirente ou seus sócios não terem sido sócios, titulares, conselheiros ou administradores uns dos outros, “não seria possível se consubstanciar a situação prevista no inciso III, do artigo 25, Lei 12.973/14”.

28.1. O inciso III do art. 25 da Lei nº 12.973, de 2014, estabelece que, para fins do disposto nos arts. 20 e 22 dessa Lei, consideram-se partes dependentes quando “o alienante for sócio, titular, conselheiro ou administrador da pessoa jurídica adquirente”. Novamente, a simples leitura do conteúdo desse inciso é suficiente para concluir que não se “consubstancia” a situação nele prevista, se efetivada a situação narrada.

29. Por fim, no item 4, a consulente inquirir se está correto o seu entendimento, de que, “em face de não haver relação de parentesco entre pessoa jurídica da adquirente (Consulente) ou seus sócios e os alienantes”, “não seria possível se consubstanciar a situação prevista no inciso IV, do artigo 25, Lei 12.973/14”. Quanto a este questionamento, há que se

ter em conta que ela anteriormente afirma que “tanto os alienantes (XXX e XXX) quanto a adquirente (XXX) e seus sócios não foram sócias, titulares, conselheiras ou administradoras uns dos outros: e não há relação de parentesco entre pessoa jurídica adquirente (Consulente) e seus sócios e os alienantes (XXX e XXX)”.

29.1. O inciso IV do art. 25 da Lei nº 12.973, de 2014, prescreve que, para fins do disposto nos arts. 20 e 22 dessa Lei, consideram-se partes dependentes quando “o alienante for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro das pessoas relacionadas no inciso III” – as quais são as seguintes: “sócio, titular, conselheiro ou administrador da pessoa jurídica adquirente”. Portanto, mais uma vez, é bastante a leitura do indigitado inciso para que seja respondido que não se “consubstancia” a “situação prevista no inciso IV, do artigo 25, Lei 12.973/14”, uma vez materializadas as premissas apontadas pela consulente.

30. Aliás, no que concerne a esses tópicos objeto de ineficácia, conforme está registrado no Relatório, a própria consulente reconhece não constituírem motivo de incerteza, pois ela assevera haver dúvida quanto ao enquadramento ou não da operação “tão somente nas situações narradas nos incisos II e V, do artigo 25 da Lei 12.973/2014, que impediriam a exclusão do ágio para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL”.

31. Assim, cumpre examinar as “situações narradas” perante as disposições dos incisos II e V do art. 25 da Lei nº 12.973, de 2014.

32. O inciso II do art. 25 da Lei nº 12.973, de 2014, preceitua que se consideram partes dependentes quando “existir **relação de controle** entre o adquirente e o alienante” (destacou-se). A consulente sustenta que, “não existindo relação de controle societário direto ou indireto entre a adquirente (Consulente, controlada pela sociedade XXX XXX – XXX% e com sócio minoritário o cidadão XXX lá domiciliado Sr. XXX – XXX%) e os alienantes (XXX e XXX), não seria possível se consubstanciar a situação prevista no inciso II, do artigo 25, Lei 12.973/14”.

32.1. No que se refere ao texto do inciso em pauta, percebe-se que poderia dar margem a dúvida o alcance da expressão “relação de controle”, ou seja, se ela deveria ser tomada em sentido amplo, significando qualquer espécie de controle, ou ser tomada em sentido estrito, de controle **societário**, como faz a consulente. No entanto, tendo em conta o contexto normativo, verifica-se que o uso do vocábulo “controle” (e seus derivados) se dá sempre na acepção de “controle societário”, cuja definição é dada no § 1º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e está inserida no § 2º do art. 384 do anterior Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999 – Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999) e no § 1º do art. 420 do vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (RIR/2018):

**Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999):**

*Art. 384. Serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido os investimentos relevantes da pessoa jurídica (Lei nº 6.404, de 1976, art. 248, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 67, inciso XI):*

*I - em sociedades controladas;*

*(...)*

*§ 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores (Lei nº 6.404, de 1976, art. 243, § 2º).*

(...)

**Decreto nº 9.580, de 2018 (RIR/2018)**

*Art. 420. Serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido os investimentos da pessoa jurídica (Lei nº 6.404, de 1976, art. 248, caput):*

*I - em sociedades controladas;*

(...)

*§ 1º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou por meio de outras controladas, seja titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e poder de eleger a maioria dos administradores (Lei nº 6.404, de 1976, art. 243, § 2º).*

(...)

32.2. Portanto, na hipótese de não existir relação de controle societário entre o adquirente e o alienante da participação societária, de forma direta ou indireta, nos termos do § 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 1976, não há incidência do inciso II do art. 25 da Lei nº 12.973, de 2014.

33. Resta examinar os itens 5 e 6 da petição, os quais, em realidade, versam uma única questão, que consiste em estabelecer se “o pacto de penhor de cotas, o qual concedeu alguns direitos de anuência prévia à credora (XXX), assinado anteriormente à operação societária em que se originou o ágio por expectativa de rentabilidade futura”, implicaria a incidência do inciso V do art. 25 da Lei nº 12.973, de 2014.

34. Importa, neste ponto, resumir os fatos ocorridos até a incorporação da sociedade adquirida pela consulente:

a) no dia XXX a consulente firmou contrato de empréstimo com a sociedade posteriormente adquirida e incorporada (o desembolso do empréstimo ocorreu no dia XXX);

b) como garantia do referido contrato de empréstimo, os quotistas deram em penhor à credora (consulente) XXX% (XXX por cento) das quotas, mais uma, mediante Contrato de Penhor de Quotas e Outras Avenças (fls. XXX a XXX; fls. XXX a XXX); nesse contrato foi estipulada a exigência de anuência prévia da credora em relação à deliberação de determinadas matérias – a data de assinatura constante nesse contrato (fl. XXX) é XXX, embora em outros documentos seja citada a data de XXX;

c) na mesma data da assinatura do contrato de mútuo, XXX, a consulente celebrou com a devedora “**carta de intenções vinculativa**” (grifou-se), informação constante no “Instrumento Particular de Aquisição e Subscrição de Quotas, e Outras Avenças” (fl. XXX);

d) no dia **XXX**, por meio do “Instrumento Particular de Aquisição e Subscrição de Quotas, e Outras Avenças” (fls. **XXX** a **XXX**; fls. **XXX** a **XXX**), houve a aquisição da totalidade das quotas da sociedade à qual fora concedido o empréstimo, e aumento do capital “por meio da conversão total do Empréstimo, incluindo juros remuneratórios até a presente data”; deu-se também extinção do penhor sobre as quotas;

d) no dia **XXX** ocorreu incorporação pela consulente da sociedade adquirida em **XXX** (fls. **XXX** a **XXX**).

35. Diante das circunstâncias acima apresentadas, especialmente no que toca à exigência de anuência prévia para tomada de determinadas decisões e à “carta de intenções vinculativa” (cuja existência a consulente não mencionou em sua petição), não se pode descartar que a aquisição da participação societária realizada pela consulente configure uma relação de “dependência societária” entre ela e o alienante, hipótese em que a lei os consideraria “partes dependentes”. Entretanto, nos literais termos do art. 25, inciso V, da Lei nº 12.973, de 2014, para que se possa afirmar se a referida relação restou caracterizada, ou não, a “dependência societária” precisa ser “**comprovada**” (ou refutada) – trata-se, por conseguinte, de **matéria de prova**.

35.1. Todavia, a apreciação de provas é atividade incompatível com as normas do processo administrativo de consulta, o qual tem por escopo, tão somente, a interpretação de dispositivos da legislação tributária aplicáveis a **fato determinado** (art. 46, *caput*, do Decreto nº 70.235, de 1972; art. 88, *caput*, do Decreto nº 7.574, de 2011; arts. 1º, *caput*, e 3º, § 2º, incisos III e IV, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013). Ora, se a própria Lei nº 12.973, de 2014, no inciso V do seu art. 25, expressamente exige a **comprovação** da dependência societária para que relação entre adquirente e alienante implique considerá-los “partes dependentes”, claro está que a operação descrita pela consulente não se amolda à noção de fato determinado – tem-se, isso sim, apenas a narração de aspectos concernentes a fatos cuja determinação depende de comprovação, de análise e valoração de provas. Convém lembrar que a **apreciação de provas** constitui tarefa que, em regra, 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 (arts. 9º e 29 do Decreto nº 70.235, de 1972; art. 135 da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017), mas, como dito, é **incabível em processo de consulta**.

35.2. Ineficaz a consulta nesta parte, portanto, com base no art. 52, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, no art. 94, inciso I, do Decreto nº 7.574, de 2011, e no art. 18, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

## Conclusão

36. Ante o exposto, responde-se à consulente que:

a) consideram-se partes dependentes, com base no inciso II do art. 25 da Lei nº 12.973, de 2014 (quando “existir relação de controle entre o adquirente e o alienante”), quando existir relação de controle **societário** entre o adquirente e o alienante da participação societária, de forma direta ou indireta, nos termos do § 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 1976 (art. 384, § 2º, do RIR/1999; art. 420, § 1º, do RIR/2018 );

b) é ineficaz a consulta quanto aos questionamentos que versam sobre fato definido ou declarado em disposição literal de lei (art. 52, inciso VI, do Decreto nº 70.235, de 1972; art. 94, inciso VI, do Decreto nº 7.574, de 2011, e art. 18, inciso IX, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013) e aos questionamentos que não tratam de interpretação de dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado (arts. 46, *caput*, e 52, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972; arts. 88, *caput*, e 94, inciso I, do Decreto nº 7.574, de 2011; e arts. 1º, 3º, § 2º, incisos III e IV, e 18, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013).

Encaminhe-se à Chefe da SRRF10/Disit.

[assinado digitalmente]  
MARCELO ALEXANDRINO DE SOUZA  
Auditor-Fiscal da RFB

[assinado digitalmente]  
MARCOS VINICIUS GIACOMELLI  
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

[assinado digitalmente]  
IOLANDA MARIA BINS PERIN  
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da SRRF10/Disit

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

[assinado digitalmente]  
FABIO CEMBRANEL  
Auditor-Fiscal da RFB - 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 RFB - Coordenador-Geral da Cosit