



Receita Federal

---

# Legislação Tributária Aplicável às Novas Normas Contábeis

SÃO PAULO – SP  
DEZEMBRO DE 2014

**Operações de Combinações de Negócios e Ágio**

**Tema:** Operações de Combinações de Negócios e Ágio

(Participações em Coligadas e Controladas )

Fonte: IN RFB N° 1.515/14

## **Desdobramento do Custo de Aquisição com Base em Laudo**

Art. 92. O contribuinte que avaliar investimento 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 art. 93;

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; e

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.

## **Desdobramento do Custo de Aquisição com Base em Laudo**

Art. 92. O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

-----

§ 2º O valor de que trata o inciso II do caput deverá ser baseado em laudo elaborado por perito independente que deverá ser protocolado na Secretaria da Receita Federal do Brasil ou cujo sumário deverá ser registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos, até o último dia útil do 13º (décimo terceiro) mês subsequente ao da aquisição da participação.

-----

## **Desdobramento do Custo de Aquisição com Base em Laudo**

Art. 92. O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

§ 4º O protocolo do laudo na Secretaria da Receita Federal do Brasil ocorrerá com o envio do seu inteiro teor utilizando-se de processo eletrônico da Secretaria da Receita Federal do Brasil no prazo previsto no § 2º.

-----

§ 6º O atendimento ao previsto nos §§ 4º e 5º dispensa o registro do sumário em Cartório de Registro de Títulos e Documentos.

## **Desdobramento do Custo de Aquisição com Base em Laudo**

Art. 92. O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

§ 8º O desatendimento do disposto neste artigo implica:

I - no não aproveitamento da mais-valia, conforme disposto no inciso III do caput do art. 100;

II - em considerar a menos-valia como integrante do custo dos bens ou direitos que forem realizados em menor prazo, conforme disposto no inciso III do caput do art. 101;

III - no não aproveitamento do ágio por rentabilidade futura (goodwill), conforme disposto no caput do art. 102.

## **Desdobramento do Custo de Aquisição com Base em Laudo**

Art. 92. O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

§ 10. O ganho proveniente de compra vantajosa de que trata o § 9º, que corresponde ao excesso do valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da participação adquirida, em relação ao custo de aquisição do investimento, será computado na determinação do lucro real no período de apuração da alienação ou baixa do investimento.

## **Desdobramento do Custo de Aquisição com Base em Laudo**

Art. 92. O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

§ 12. A composição do custo de aquisição a que se refere o caput respeitará o disposto na legislação comercial, considerando inclusive contraprestações contingentes, sendo o seu tratamento tributário disciplinado no art. 110.

## **Redução da Mais-Valia ou Menos-Valia e do Goodwill**

Art. 96. A contrapartida da redução dos valores de que tratam os incisos II e III do caput do art. 92 registrada em conta de resultado não será computada na determinação do lucro real, observado o disposto no art. 98.

-----

## Resultado na Alienação do Investimento

Art. 98. O valor contábil, para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido de que trata o art. 92, será a soma algébrica dos seguintes valores:

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

II - de que tratam os incisos II e III do caput do art. 92, ainda que tenham sido realizados na escrituração comercial do contribuinte, conforme previsto no art. 96.

-----

## **Incorporação, Fusão e Cisão - Tratamento Fiscal da Mais-Valia e Menos-Valia e do Goodwill**

Art. 99. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida segundo o disposto no art. 92:

I - poderá considerar como integrante do custo do bem ou direito que lhe deu causa 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. 92, decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, para efeito de determinação de ganho ou perda de capital e do cômputo da depreciação, amortização ou exaustão;

## **Incorporação, Fusão e Cisão - Tratamento Fiscal da Mais-Valia e Menos-Valia e do Goodwill**

Art. 99. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida segundo o disposto no art. 92:

II - deverá considerar o saldo existente na contabilidade, na data da aquisição da participação societária, referente à menos-valia de que trata o inciso II do caput do art. 92, 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;

## **Incorporação, Fusão e Cisão - Tratamento Fiscal da Mais-Valia e Menos-Valia e do Goodwill**

Art. 99. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida segundo o disposto no art. 92:

III - poderá excluir para fins de apuração do lucro real 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. 92, 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;

## **Incorporação, Fusão e Cisão - Tratamento Fiscal da Mais-Valia e Menos-Valia e do Goodwill**

Art. 99. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida segundo o disposto no art. 92:

IV - o ganho proveniente de compra vantajosa, que corresponde ao excesso do valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da participação adquirida, em relação ao custo de aquisição da participação societária, deverá ser computado na determinação do lucro real dos períodos de apuração subsequentes à data do evento, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

-----

## **Incorporação, Fusão e Cisão - Mais-Valia**

Art. 100. Para efeitos do disposto no inciso I do art. 99:

I - a diferença entre o valor da mais-valia registrado contabilmente na data de aquisição da participação societária e o valor lançado em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa, em decorrência do evento de incorporação, fusão ou cisão, será excluída do lucro líquido para apuração do lucro real à medida que o bem ou direito for sendo realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa;

-----

## Incorporação, Fusão e Cisão - Mais-Valia

Art. 100. Para efeitos do disposto no inciso I do art. 99:

III - a pessoa jurídica não poderá considerar como integrante do custo do bem ou direito que lhe deu causa 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. 92, decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, quando:

- a) o laudo a que se refere o § 2º do art. 92, não for elaborado e tempestivamente protocolado ou registrado;
- b) os valores que compõem o saldo da mais-valia não puderem ser identificados em decorrência da não observância do disposto no § 3º do Art. 97 ou no § 1º do art. 105;
- c) o bem ou direito que deu causa a mais-valia já tenha sido alienado ou baixado à data do evento de incorporação, fusão ou cisão;

## **Incorporação, Fusão e Cisão - Mais-Valia**

Art. 100. Para efeitos do disposto no inciso I do art. 99:

§ 1º Nas hipóteses tratadas nos incisos I e II do caput, a pessoa jurídica deverá proceder aos ajustes ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real, no Lalur.

-----

§ 3º A vedação prevista na alínea “a” do inciso III do caput não se aplica às participações societárias adquiridas até a data da adoção inicial de que trata o art. 160.

§ 4º O valor da mais-valia registrado contabilmente na data de aquisição da participação societária não poderá ser excluído na apuração do lucro real caso o bem já tenha sido alienado ou baixado à data do evento de incorporação, fusão ou cisão.

## **Incorporação, Fusão e Cisão - Menos-Valia**

Art. 101. Para efeitos do disposto no inciso II do art. 99:

I - a diferença entre o valor da menos-valia registrado contabilmente na data de aquisição da participação societária e o valor lançado em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa, em decorrência do evento de incorporação, fusão ou cisão, será adicionada ao lucro líquido para apuração do lucro real à medida que o bem ou direito for sendo realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa;

-----

## **Incorporação, Fusão e Cisão - Menos-Valia**

Art. 101. Para efeitos do disposto no inciso II do art. 99:

III - a pessoa jurídica deverá considerar o saldo existente na contabilidade, na data da aquisição da participação societária, referente à menos-valia de que trata o inciso II do caput do art. 92, como integrante do custo dos bens ou direitos que forem realizados em menor prazo depois da data do evento, quando:

- a) o laudo a que se refere o § 2º do art. 92, não for elaborado e tempestivamente protocolado ou registrado; ou
- b) os valores que compõem o saldo da menos-valia não puderem ser identificados em decorrência da não observância do disposto no § 3º do art. 97 ou no § 1º do art. 105;

## Incorporação, Fusão e Cisão - Menos-Valia

Art. 101. Para efeitos do disposto no inciso II do art. 99:

-----

V - para efeitos de reconhecimento da menos-valia, é necessário que o bem ou direito que lhe deu causa ainda não tenha sido alienado ou baixado à data do evento de incorporação, fusão ou cisão.

§ 1º Nas hipóteses tratadas nos incisos I, II e III do caput, a pessoa jurídica deverá proceder aos ajustes ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real, no Lalur.

-----

## **Incorporação, Fusão e Cisão - Menos-Valia**

Art. 101. Para efeitos do disposto no inciso II do art. 99:

§ 3º A vedação prevista na alínea “a” do inciso III do caput não se aplica às participações societárias adquiridas até a data da adoção inicial de que trata o art. 160

§ 4º O valor da menos-valia registrado contabilmente na data de aquisição da participação societária não deverá ser adicionado na apuração do lucro real caso o bem já tenha sido alienado ou baixado à data do evento de incorporação, fusão ou cisão.

## Incorporação, Fusão e Cisão - Goodwill

Art. 102. O contribuinte não poderá utilizar o disposto no inciso III do art. 99, quando:

I - o laudo a que se refere o § 2º do art. 92, 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. 97 ou no § 1º do art. 105.

-----

§ 2º A vedação prevista no inciso I do caput não se aplica às participações societárias adquiridas até a data da adoção inicial de que trata o art. 160.

## **Incorporação, Fusão e Cisão ocorrida até 31 de dezembro de 2017**

Art. 106. As disposições contidas na Instrução Normativa SRF nº 11, de 10 de fevereiro de 1999, 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, não se aplicando as disposições contidas nos arts. 99 a 102.

§ 1º 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:

- I - até 31 de dezembro de 2017, se a aprovação ocorrer até 31 de dezembro de 2016; ou
- II - até 12 (doze) meses contados a partir da aprovação da aquisição pelo órgão regulador ou fiscalizador.

## **Incorporação, Fusão e Cisão ocorrida até 31 de dezembro de 2017**

Art. 106. As disposições contidas na Instrução Normativa SRF nº 11, de 10 de fevereiro de 1999, 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, não se aplicando as disposições contidas nos arts. 99 a 102.

§ 2º Na hipótese prevista no § 1º, o processo de aquisição deve ter sido iniciado até 31 de dezembro de 2014.

§ 3º Para efeitos do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deverá proceder, caso seja necessário, aos ajustes ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real, no Lalur.

## **Incorporação, Fusão e Cisão ocorrida até 31 de dezembro de 2017**

Art. 107. Na hipótese tratada no art. 106, a pessoa jurídica que detinha a participação societária deverá manter memória de cálculo relativa ao investimento considerando os métodos e critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007.

§ 1º Na memória de cálculo, o valor do investimento deverá ser desdobrado em:

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição; 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 inciso I.

## **Incorporação, Fusão e Cisão ocorrida até 31 de dezembro de 2017**

Art. 107. Na hipótese tratada no art. 106, a pessoa jurídica que detinha a participação societária deverá manter memória de cálculo relativa ao investimento considerando os métodos e critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007.

§ 2º A pessoa jurídica deverá indicar, dentre os seguintes, o fundamento econômico do ágio ou deságio:

I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º Os valores de que tratam os incisos I e II do § 2º deverão estar baseados em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

## **Incorporação, Fusão e Cisão ocorrida até 31 de dezembro de 2017**

Art. 107. Na hipótese tratada no art. 106, a pessoa jurídica que detinha a participação societária deverá manter memória de cálculo relativa ao investimento considerando os métodos e critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007.

§ 4º A memória de cálculo de que trata o caput, relacionada ao evento de incorporação, fusão ou cisão, será apresentada pela empresa resultante do evento na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) de que trata a Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013, devendo constar:

- I - valor da participação societária na data da aquisição do investimento;
- II - valores relacionados a ágio ou deságio, individualizados por fundamento econômico, na data de aquisição do investimento;
- III - evolução da amortização do ágio ou deságio, desde a data de aquisição da participação societária até a data do evento;

## **Incorporação, Fusão e Cisão ocorrida até 31 de dezembro de 2017**

Art. 107. Na hipótese tratada no art. 106, a pessoa jurídica que detinha a participação societária deverá manter memória de cálculo relativa ao investimento considerando os métodos e critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007.

§ 4º A memória de cálculo de que trata o caput, relacionada ao evento de incorporação, fusão ou cisão, será apresentada pela empresa resultante do evento na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) de que trata a Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013, devendo constar:

IV - código de inscrição da conta em que estava registrada no Controle Fiscal Contábil de Transição - FCONT de que tratam os arts. 7º e 8º da Instrução Normativa RFB nº 949, de 16 de junho de 2009, do último período em que a pessoa jurídica que detinha a participação societária esteve obrigada ao Regime Tributário de Transição - RTT de que trata a Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

## **Demais Disposições Relativas a Combinação de Negócios**

Art. 108. A contrapartida da redução do ágio por rentabilidade futura (goodwill), inclusive mediante redução ao valor recuperável, não será computada na determinação do lucro real.

Parágrafo único. Quando a redução se referir ao valor de que trata o inciso III do art. 92, deve ser observado o disposto no art. 96.

## **Demais Disposições Relativas a Combinação de Negócios**

Art. 109. O ganho decorrente do excesso do valor líquido dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos, mensurados pelos respectivos valores justos, em relação à contraprestação transferida, será computado na determinação do lucro real no período de apuração relativo à data do evento e posteriores, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

Parágrafo único. Quando o ganho proveniente de compra vantajosa se referir ao valor de que trata o inciso II do § 9º do art. 92, deverá ser observado, conforme o caso, o disposto no § 10 do mesmo artigo ou o disposto no inciso IV do art. 99.

## **Demais Disposições Relativas a Combinação de Negócios**

Art. 110. Os reflexos tributários decorrentes de obrigações contratuais em operação de combinação de negócios, subordinadas a evento futuro e incerto, inclusive nas operações que envolvam contraprestações contingentes, devem ser reconhecidos na apuração do lucro real nos termos do art. 117, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966:

I - sendo suspensiva a condição, a partir do seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

§ 1º O disposto neste artigo independe da denominação dada à operação ou da forma contábil adotada pelas partes envolvidas.

§ 2º Para efeitos do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deverá proceder aos ajustes ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real, no Lalur.



**OBRIGADO PELA ATENÇÃO!**