



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11274.720296/2023-80
ACÓRDÃO	1101-001.403 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	HOSPITAL ESPERANCA SA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2019, 2020

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INCORPORAÇÃO SOCIETÁRIA. DEDUTIBILIDADE. COMPROVAÇÃO DA EFETIVA INCORPORAÇÃO.

A amortização fiscal do ágio é legítima quando comprovada a efetiva incorporação da empresa adquirida, nos termos da legislação societária e tributária vigente. A comprovação da incorporação pode ser demonstrada por meio de conjunto probatório que evidencie a unificação operacional, contábil e jurídica das empresas, incluindo a baixa do CNPJ da incorporada nos sistemas da Receita Federal com efeitos retroativos, escrituração unificada das receitas e despesas, emissão de alvarás de funcionamento em nome da incorporadora e demais documentos que demonstrem a efetiva integração das atividades.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do Relator.

Sala de Sessões, em 9 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga – Relator

Assinado Digitalmente

Efigenio de Freitas Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira e Efigenio de Freitas Junior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de **Recurso de Ofício** interposto contra decisão da DRJ que julgou procedente a impugnação apresentada pela contribuinte, exonerando o crédito tributário lançado referente ao IRPJ e CSLL.

A ciência do lançamento foi realizada em 06/06/23.

Do Relatório Fiscal

O lançamento tributário em relação aos ACs de 2019 e 2020 teve como objeto a tributação do IRPJ, CSLL e IOF. Ação fiscal iniciada em 03/01/2022.

2. Das Infrações Identificadas e Sua Tributação

2.1. Tributação do IRPJ e da CSLL

Amortização de Ágio Indevida:

O **Hospital Esperança** adquiriu a empresa UDI Hospital - Empreendimentos Médico Hospitalares do Maranhão Ltda. (**UDI Hospital**) em 07/02/2018. O **ágio reconhecido** na aquisição foi contabilizado na conta 120401001121 - AGIO - HOSPITAL UDI, no valor de **R\$ 335.882.752,38**.

Em síntese, expõe a Autoridade Fiscal:

A partir de janeiro de 2019, o Hospital Esperança passou a amortizar o ágio, excluindo o valor de R\$ 67.176.550,48 por ano da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Essa prática, no entanto, é **indevida** pois a lei veda a dedução da amortização de ágio para fins de IRPJ e CSLL.

O Hospital Esperança alegou que a UDI Hospital foi incorporada em janeiro de 2019, justificando a amortização do ágio. No entanto, a análise da documentação e das movimentações da UDI Hospital demonstram que a empresa **não foi de fato incorporada**.

A incorporação exige a extinção da empresa incorporada, tanto contabilmente quanto em sua totalidade.

O Hospital Esperança **não comprovou a extinção** da **UDI Hospital**, que permanece ativa na Junta Comercial do Maranhão e na Receita Federal do Brasil.

A empresa UDI Hospital também realizou diversas atividades incompatíveis com uma empresa incorporada, como a emissão de DCTFs e a realização de operações financeiras.

A Lei nº 6.404/76, que regulamenta as Sociedades Anônimas, exige que a incorporação seja concluída com o arquivamento e publicação dos atos da incorporação. O Hospital Esperança **não concluiu o processo de incorporação**.

O Hospital Esperança utilizou a amortização do ágio para reduzir indevidamente sua carga tributária, antecipando o benefício fiscal sem que as condições para tal estivessem satisfeitas.

A exclusão do ágio na base de cálculo do IRPJ e CSLL foi realizada no e-Lalur, nos registros N630 e N670.

O Contrato de Operação de Conta-Corrente apresentado pelo Hospital Esperança indica a disponibilização de recursos financeiros sem a definição do valor principal a ser utilizado, caracterizando a operação de mútuo.

Conclusão:

O Hospital Esperança S.A. cometeu as seguintes infrações:

Amortização indevida do ágio na aquisição da UDI Hospital, resultando em exclusão indevida na base de cálculo do IRPJ e CSLL;

Falta de recolhimento do IOF devido nas operações de crédito rotativo com empresas ligadas e controladas

Da Impugnação

A impugnação apresentada contra a autuação fiscal se estrutura em torno da **nulidade do lançamento tributário** e da **legalidade da amortização do ágio**.

III. Nulidade do Lançamento Tributário:

A impugnante argumenta que o lançamento tributário é nulo por ser ilícito e incerto. Esse argumento se baseia na alegação de que a autoridade fiscal, ao desconsiderar a incorporação da UDI Hospital, deveria ter **reapurado o lucro real** do Hospital Esperança, excluindo as receitas e despesas da UDI Hospital. A impugnante argumenta, ainda, que a autoridade fiscal não apresentou provas suficientes para **desconsiderar o negócio jurídico** da incorporação, caracterizando uma aplicação equivocada da "teoria da substância econômica".

A impugnante se baseia no **artigo 142 do CTN**, que define os elementos essenciais do lançamento tributário, incluindo a identificação do sujeito passivo e o cálculo do tributo devido. A falta de um desses elementos, no caso a identificação precisa do lucro tributável do Hospital Esperança após a desconsideração da incorporação, tornaria o lançamento nulo. A impugnante cita ainda a **doutrina de Manoel Antonio Gadelha Dias e dois acórdãos do CARF** (nº 2202-003.151 e nº 3102-002.398) para sustentar a necessidade de liquidez e certeza nos autos de infração.

IV. Legalidade da Amortização do Ágio:

A impugnante argumenta que a amortização do ágio foi realizada em conformidade com a legislação, uma vez que a incorporação da UDI Hospital foi **perfectibilizada** em 1º de janeiro de

2019. Para comprovar a incorporação, a impugnante apresenta uma série de argumentos, abaixo sintetizados.

IV.1. Dedutibilidade das despesas de amortização de ágio

Cumprimento dos Requisitos Legais: A impugnante aduz que foram cumpridos todos os requisitos legais para a incorporação, incluindo a aprovação da operação pelas assembleias gerais das empresas, a elaboração de um laudo de avaliação e o protocolo dos documentos nas Juntas Comerciais.

Baixa do CNPJ da UDI Hospital: A impugnante destaca que a Junta Comercial do Maranhão (JUCEMA) reconheceu a incorporação e baixou o CNPJ da UDI Hospital com data retroativa a 1º de janeiro de 2019, o que também foi registrado nos sistemas da RFB.

Escrituração Contábil Unificada: A impugnante argumenta que, a partir da data da incorporação, passou a escriturar as receitas e despesas da UDI Hospital em sua contabilidade, o que é corroborado por extratos bancários e pelo livro razão.

Alvarás de Funcionamento: A impugnante apresenta alvarás de funcionamento de 2019 e 2020 emitidos em nome do Hospital Esperança com a utilização do nome fantasia "UDI Hospital", corroborando a tese de incorporação.

Lançamentos Contábeis e Obrigações Acessórias: A impugnante justifica os lançamentos contábeis que geraram saldo credor na conta da UDI Hospital como um erro, e argumenta que a entrega de DCTFs posteriores à data da incorporação foi necessária por conta de demoras na atualização dos sistemas da RFB. A impugnante destaca ainda que as DCTFs foram entregues sem valores, e que a apuração dos tributos federais foi feita de forma unificada pelo Hospital Esperança.

Bens Imóveis e Movimentações Financeiras: A impugnante argumenta que a manutenção de bens imóveis em nome da UDI Hospital não invalida a incorporação, e que as movimentações financeiras realizadas no CNPJ da UDI Hospital foram devidamente registradas na contabilidade do Hospital Esperança.

A impugnante se baseia na **Lei nº 6.404/76**, que regulamenta as Sociedades Anônimas, para defender a validade da incorporação. Utiliza também o **artigo 22 da Lei nº 12.973/2014** para justificar a dedutibilidade das despesas de amortização do ágio após a incorporação. Cita ainda o **Pronunciamento Técnico CPC 15 (R1)** para argumentar sobre a adequação da amortização do ágio à luz das normas contábeis.

IV.2. Indevida Tentativa de Desconsideração de Negócio Jurídico Legítimo:

A impugnante argumenta que a autoridade fiscal, ao desconsiderar a incorporação, está, na prática, tentando desconsiderar um negócio jurídico legítimo sem apresentar provas suficientes de simulação, dolo ou fraude. A impugnante argumenta, ainda, que a operação de incorporação se configura como uma "**opção fiscal**" legítima, e que a autoridade fiscal não pode desconsiderar a autonomia da empresa em estruturar seus negócios de forma menos onerosa, desde que dentro da lei.

A impugnante se baseia no **artigo 116 do CTN**, que trata da desconsideração de atos e negócios jurídicos para fins tributários, argumentando que a desconsideração só pode ocorrer em casos de dolo, fraude ou simulação. Cita ainda a **ADI nº 2.446**, utilizando o voto da Ministra Cármen Lúcia para defender a impossibilidade de desconsideração de atos e negócios jurídicos com base em meras ilações. Utiliza também a **doutrina de Marco Aurélio Greco** para defender a

legalidade das "opções fiscais". Cita dois acórdãos do **CARF 1302-003.290**) e **1301-003.656** para defender o planejamento tributário lícito e a validade da formação do ágio, respectivamente.

IV.3. Verdadeiro Critério para Interpretação e Aplicação da Legislação Tributária neste caso: artigo 24 da LINDB:

A impugnante argumenta que a interpretação da legislação tributária neste caso deve levar em consideração o **artigo 24 da LINDB** e a **Lei da Liberdade Econômica**. Segundo a impugnante, como a incorporação da UDI Hospital foi realizada em conformidade com a legislação vigente à época, a autoridade fiscal não pode desconsiderar a operação com base em mudanças posteriores de interpretação .

A impugnante utiliza o **artigo 24 da LINDB**, que trata da segurança jurídica na aplicação do direito, para defender a validade da incorporação, uma vez que a operação foi realizada em conformidade com a legislação vigente à época . Cita, ainda, a **Lei da Liberdade Econômica** e a **Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 881/2019** para defender a presunção de boa-fé nos atos praticados no exercício da atividade econômica.

IV.4. Subsidiariamente: Descabimento da Multa Isolada (50%):

A impugnante argumenta, subsidiariamente, que a multa isolada de 50% é indevida por configurar *bis in idem*, uma vez que já foi aplicada a multa de ofício de 75% sobre os mesmos fatos geradores. A impugnante argumenta, ainda, que a multa isolada só poderia ser aplicada caso não houvesse valores de imposto principal a serem pagos, o que não é o caso.

Utiliza o **artigo 44 da Lei nº 9.430/96** para questionar a legalidade da aplicação concomitante de multa isolada e multa de ofício. Cita, ainda, a **Súmula CARF nº 82**, a **Súmula CSRF nº 105**, a doutrina de **Marco Aurélio Greco** e **jurisprudência do STJ e do CARF** para defender a impossibilidade de dupla penalização pelos mesmos fatos geradores.

Da Decisão de Primeira Instância

A DRJ julgou procedente a impugnação, exonerando o crédito tributário, interpondo o recurso de ofício.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Itamar Artur Magalhães Alves Ruga**, Relator

O Recurso de Ofício foi interposto tendo em vista a exoneração total do crédito tributário constituído pelo Colegiado de primeira instância.

Da Decisão da DRJ

A decisão da DRJ analisa a questão em dois capítulos principais: a alegação de nulidade do lançamento tributário e a procedência da amortização do ágio.

1. Nulidade do Lançamento Tributário:

A impugnante alegou nulidade do lançamento por ele ser ilíquido e incerto. Essa alegação se baseia em dois argumentos principais:

A tentativa da autoridade fiscal de desconsiderar o negócio jurídico sem provas suficientes de simulação, dolo ou fraude.

A não exclusão dos rendimentos da UDI Hospital na contabilidade da impugnante, mesmo após a desconsideração da incorporação.

O relator argumenta que a nulidade de um auto de infração só pode ser reconhecida em casos específicos, como quando emitido por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, incluindo a inobservância dos requisitos legais para sua lavratura.

No caso em análise, o relator expôs que o auto de infração atendeu aos requisitos do Artigo 10 do Decreto nº 70.235/72.

O relator também considerou que a discordância em relação à apuração do valor tributável, como no caso da inclusão dos rendimentos da UDI Hospital, deveria ser tratada na análise do mérito da impugnação, e não na preliminar de nulidade.

Entendeu que o auto de infração foi lavrado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) no pleno exercício de suas funções, estando presentes os requisitos de validade previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72. Concluiu que há plena consonância entre os fatos apontados, os enquadramentos legais e o lançamento aplicado, e que eventual erro na apuração do valor tributável deveria ser analisado no mérito.

Com efeito, correto o entendimento de modo a afastar a nulidade.

2. Amortização do Ágio:

O ponto central da disputa é a **data efetiva da incorporação** da UDI Hospital pelo Hospital Esperança e as implicações tributárias decorrentes. A fiscalização argumentou que a incorporação não se concretizou de fato e, portanto, o Hospital Esperança não teria direito à amortização do ágio.

- analisou as informações presentes nos sistemas da RFB e constatou que a empresa UDI Hospital foi baixada em 01/2019, com a informação de incorporação sendo incluída no sistema em 06/2023.

- análise da ECF de 2019 da UDI Hospital também corrobora a informação de incorporação em 01/01/2019.
- O relator considerou plausível a justificativa da impugnante em relação à entrega de DCTFs posteriores à data da incorporação. A empresa alegou que as entregas foram feitas por conta da demora na atualização dos sistemas da RFB.
- A documentação apresentada, como extratos bancários e livro razão, demonstra que o Hospital Esperança escriturava as receitas da UDI Hospital em sua contabilidade.
- Os alvarás de funcionamento de 2019 e 2020, emitidos em nome do Hospital Esperança com a utilização do nome fantasia "UDI Hospital", também corroboram a tese de incorporação.
- Com base nesses elementos, o relator concluiu que a incorporação da UDI Hospital ocorreu em 01/01/2019.
- Por consequência, reconhecendo o único argumento da Fazenda (a não incorporação) como improcedente, o relator decidiu pelo cancelamento do lançamento tributário.

Em suma, a decisão da DRJ se fundamentou no reconhecimento da incorporação da UDI Hospital pelo Hospital Esperança em 01/01/2019. A partir dessa conclusão, o relator considerou procedente a amortização do ágio e decidiu pelo cancelamento do lançamento tributário.

No próprio sistema da RFB está a situação incorporada com a data retroativa:

Da Baixa no CNPJ nos sistemas da RFB

Após consulta aos sistemas informatizados da RFB, verifica-se que a empresa UDI Hospital foi baixada, pelo motivo de incorporação, desde 01/2019. Tal situação foi alimentada no sistema em 06/2023:

___ CNPJ,CONSULTA,CNPJ (CONSULTA PELO CNPJ) _____
T34227WI DATA: 25/10/2023 PAG.: 1 / 1
CPF DO RESPONSÁVEL COM INSCRIÇÃO EM SITUAÇÃO REGULAR NA BASE CPF
CNPJ: 35.181.726/0001-52 (MATRIZ)
PREP.: NIRE: 21200253163
CPF RESP.: 100.424.887-37 QUALIF.: ADMINISTRADOR
N.E.: UDI HOSPITAL - EMPREENDIMENTOS MEDICO HOSPITALARES DO MARANHÃO LTDA.

NOME FANTASIA:
DT ABERTURA: 02/10/1990(12/1990) DT PRIM. ESTAB.: 02/10/1990
SIT.CAD.CNPJ: **BAIXADA** MOTIVO: INCORPORACAO
→ DATA DA SITUAÇÃO: **01/01/2019(06/2023)** PROC. INSCR. OFICIO:
DT PUBLIC: PROC: ATO:
END.: AV PROFESSOR CARLOS CUNHA 2000
BAIRRO/DISTRITO: JARACATI
MUNICIPIO: 0921 SAO LUIS UF: MA
CEP: 65076-820 ORGAO: 0320100 TELEFONE: FAX:
PF4 - DEMAIS INF. CADASTRAIS PF2 - OP. SUCESSAO PF10 - INFORM. FISCAIS
PF6 - QUADRO SOCIETARIO PF5 - MOVIMENTO PF11 - DECLARACOES IRPJ
PF9 - DADOS CADASTRAIS FILIAIS PF12 - HISTORICO

CNPJ PESQUISADO: 35.181.726/0001-52 SITUAÇÃO CADASTRAL : BAIXADA
N.E.: UDI HOSPITAL - EMPREENDIMENTOS MEDICO HOSPITALARES DO MARANHÃO LTDA.

(SUCEDIDA) (SUCESSORA)
DATA E DESCRIÇÃO DO EVENTO CNPJ DATA E DESCRIÇÃO DO EVENTO

Pelo exposto, mantenho a decisão de primeira instância pelos seus próprios fundamentos.

Conclusão

Desta forma, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício.

Assinado Digitalmente

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil