



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720085/2016-04
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1302-004.331 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de fevereiro de 2020
Recorrentes AMIL ASSISTENCIA MEDICA INTERNACIONAL S.A.
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não está inquinado de nulidade o auto de infração lavrado por autoridade competente, em consonância com a legislação de regência.

ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. FUNDAMENTO ECONÔMICO. HIPÓTESES LEGAIS. DEMONSTRATIVO. ADEQUAÇÃO.

O fundamento econômico do ágio não é de livre escolha do comprador, devendo estar enquadrado nas hipóteses previstas na legislação aplicável, e justificado em demonstrativo a ser arquivado com a escrituração contábil.

ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. FUNDAMENTO ECONÔMICO. ESFERAS CONTÁBIL E TRIBUTÁRIA.

O fundamento econômico do ágio pago na aquisição de participação societária, reconhecido contabilmente, não poder ser alterado, a critério do investidor, apenas para efeitos tributários.

AJUSTES DO REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO. RTT. NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA. ABRANGÊNCIA. RECEITAS. CUSTOS. DESPESAS.

A neutralidade tributária prevista no RTT diz respeito à mudança de critérios de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício contábil em razão da adoção das normas internacionais de contabilidade no Brasil.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da autuação e, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca (relator), Flávio Machado Vilhena Dias e Breno do Carmo Moreira Vieira, e, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca – Relator

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Breno do Carmo Moreira Vieira e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Cuida o feito de autos de infração lavrados para exigir da recorrente créditos tributários afeitos ao IRPJ e, reflexamente, à CSLL, nos valores, respectivos, de R\$ 12.129.315,47 e R\$ 4.390.115,89. Dentro destes valores foram computados, ainda, os juros legais e a multa de ofício que, frise-se, foi qualificada (nos termos dos artigos 44, §1º, da Lei 9.430/96 c/c arts. 71 a 73 da Lei 4.502/64). Como decorrência da autuação, fora, ainda, reduzidos os saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa no mesmo período.

Os lançamentos tem por causa a glosa de despesas incorridas com a amortização de ágio verificado quando da aquisição pela recorrente – Amil Assistência Médica Internacional S.A. – das empresas Medial Saúde S/A e Medial Participações S/A (controladora daquela última). Notem que inexistem críticas acerca da estruturação das operações realizadas, até porque o foram sem os malabarismos próprios de outras demandas que já passaram pelo crivo deste Colegiado.

O que importa saber, no caso vertente, é que a operação de compra das ações da Medial-Par se deram em 19/11/2009, tendo, nesta ocasião, se verificado um ágio no importe de R\$ 365.000.000,00, calcado em laudo avaliação de autoria da empresa Ernst & Young, que adotara o critério de mensuração do investimento pela “rentabilidade futura” (e-fls. 935/1.041). Pelo relato produzido pelo próprio recorrente, e não questionado nem pela Autoridade Lançadora, nem tampouco pela DRJ, a Medial-Par, não obstante controladora da Medial Saúde, não detinha a totalidade das ações desta última companhia, dividindo, pois, a titularidade desta com investidores diversos...

Assim, em 29/04/2010, a insurgente adquiriu a parte remanescente das ações da Medial Saúde, gerando um segundo ágio apurado no valor de R\$ 379.000.000,00, também segundo critério de rentabilidade futura destacado no laudo alhures referido.

Em 28/12/2010, após mudar o nome social de Medial Saúde para Amil Saúde, esta companhia promoveu uma cisão parcial de 30% (trinta por cento) de seu acervo patrimonial, o qual foi incorporado pela recorrente que, então, passou a amortizar *parte* do ágio anteriormente mencionado.

Em 28/09/2012 a Amil Saúde foi integralmente incorporada pela insurgente de sorte que o restante do ágio também passou a integrar a parcelas amortizadas.

Ou seja, até aqui, teríamos, *in casu*, uma operação “de manual” para aproveitamento fiscal do ágio na forma preconizada pelos preceitos do art. 7º da Lei 9.532/97. Qual seria, então, o *quid pro quo*?

À e-fls. 1.151/1.284 foi juntado um segundo laudo, também de autoria da Ernst & Young, mas cujo objeto, como alertado pela D. Autoridade Fiscal, era “*identificar e avaliar determinados ativos intangíveis e ativos fixos, adquiridos pela Amil, de acordo com o IFRS 3/CPC15*”. Este laudo, diga-se, foi datado de 07 de maio de 2010, mesma data constante documento mencionado alhures - e-fls. 935/1.041.

Como apontado pelo D. Agente Autuante, o citado trabalho dispunha em sua página 8 (PDF) que a “*Amil assumiu o controle da Medial em 1º de dezembro de 2009 pelo valor de aproximadamente R\$ 613 milhões (seiscentos e treze milhões de Reais)*”, assumindo, como premissa, todavia, que “*como resultado desta Transação, os administradores da Amil são requisitados a alocar o preço de aquisição pago pelos ativos adquiridos da Medial de acordo com o pronunciamento do IFRS 3/ CPC 15*”. E, nesta esteira, diferentemente do Laudo de e-fls. 935/1.041, a empresa de Auditoria, seguindo, pois, as instruções das normas contábeis retro, segregaram as demonstrações em duas partes:

- a) Ativos avaliados segundo a rentabilidade futura, no valor de R\$ 92 milhões;
- b) Marcas avaliadas de acordo com mais valia de acordo com os preceitos do CPC 15, na importância de R\$ 515 milhões (aproximadamente).

Este último laudo foi utilizado “para fins contábeis”, como se depreende da capa do trabalho juntada e-fl. 1.151 e, em razão disto, a recorrente abasteceu as suas demonstrações a partir das informações dele extraídas (e não do Laudo utilizado para fins fiscais, tendo em foco os preceitos dos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97).

Importantíssimo esclarecer aqui que, como os critérios de avaliação eram distintos, sendo o segundo lavrado com espeque em premissas da nova contabilidade, a empresa registrou o ágio, para fins fiscais, nos campos próprios para anotações dos ajustes para fins do RTT, aprovados pela Lei 11.638/07. E aí está outro problema apontado pela Fiscalização...

Como o laudo efetivamente utilizado para respaldar a contabilidade da empresa (erigido de acordo com as premissas fixadas no “*IFRS 3/ CPC 15*”) apontava a avaliação, pelo método de rentabilidade futura, apenas quanto parte dos ativos (mensurados em R\$ 92 milhões), ao passo que as marcas adquiridas pelos critérios definidos nas normas contábeis retro, a D. Autoridade Lançadora desqualificou o primeiro laudo da E&Y (e-fls. 935/1.041) e pautou a sua investigação, exclusivamente, no segundo laudo, justificando semelhante conduta no fato de que a empresa não poderia ser aproveitar de ágio apurado em documento que não refletia a realidade estampada em sua contabilidade. A sua acusação, neste passo, é mais facilmente visualizada a partir da seguinte passagem do TVF (página 48 – PDF), cujo teor, peço vênia, reproduzo a seguir:

78. Igualmente, é descabido invocar-se conceitos de regimes contábil e jurídico do ágio, provenientes do CPC 15, pois, como disse a própria fiscalizada, o CPC 15 em

nada alterou as normas tributárias vigentes. Deve o contribuinte, em todos os casos, comprovar o fundamento econômico por meio de demonstração consistente com os fatos efetivamente ocorridos. Portanto, a constatação de que o laudo apresentado para justificar a totalidade do ágio como expectativa de rentabilidade futura, quando confrontado com o laudo apresentado ao mercado, é inconsistente com os fatos ocorridos, é fundamento bastante para a glosa da despesa de amortização de parcela do ágio que não se fundamenta em expectativa de rentabilidade futura.

Em resumo, para o AFRB, apenas o laudo que reflete a realidade contábil da empresa poderia ser utilizado para os fins do art. 385, § 3º, do antigo Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo já revogado Decreto 3.000/99, mas vigente à época dos fatos aqui relatados. Nesta esteira, como o Laudo que deu azo ao registro contábil do valor do investimento detido pela Amil na Medial apontava avaliação de ativos pelo critério de rentabilidade futura em apenas R\$ 92 milhões (os R\$ 515 milhões restantes se refeririam à avaliação de marcas conforme, insista-se, disposições das normas contábeis contidas no CPC 15), glosou a diferença entre aquela última importância (R\$ 92 milhões) e as parcelas amortizadas pela empresa com fundamento no primeiro laudo apresentado para fins fiscais (R\$ 744 milhões), alocadas nas fichas 09A e 17, linha 2, de sua DIPJ (Ajuste do Regime Tributário de Transição – RTT).

Após refazer os cálculos das parcelas mensais amortizadas, a D. Autoridade lançadora concluiu, então, que “*a classificação do ágio encontrada no laudo apresentado ao mercado é divergente daquela classificação encontrada no laudo apresentado à RFB*” o que, a seu ver, seria suficiente para demonstrar que a fiscalizada, ora recorrente, teria agido “*com fraude, para reduzir o Lucro Real e a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro*”. E, complementado os motivos que o levaram a qualificar a multa de ofício, o Agente Fiscal asseverou, ainda, com base em conceitos extraíveis NBC T1 do Conselho Federal de Contabilidade, o que se segue:

103. Deste modo, também do ponto de vista contábil não é possível atribuir aos atos aqui narrados um outro adjetivo diferente de fraude, pois intencionalmente foram omitidas à RFB informações sobre os verdadeiros valores de ágio que foram fornecidos ao mercado, devido ao interesse comercial, manipulando tais informações, almejando com isso evadir-se da obrigação de pagar tributos. A Amil estava perfeitamente consciente da existência de informações lavradas em laudo que a obrigariam a se sujeitar a créditos tributários maiores, justificando-se plenamente a aplicação de multa qualificada.

Como apontado no início deste relatório, em decorrência da glosa em análise, além do crédito tributário constituído, foram promovidas, também, a redução de saldos de prejuízos fiscais e de base de cálculos negativas apurados nos períodos fiscalizados.

A recorrente foi regularmente intimada dos autos de infração, tendo oposto a sua impugnação para sustentar, primeiramente, em preliminar de nulidade, a ausência de apontamento de fundamentos de direito que legitimassem a glosa intentada em decorrência da disparidade entre os laudos constantes dos autos.

Quanto mérito, além de discorrer e sustentar os motivos que justificariam a existência dos dois laudos (afirmando, pois, que os critérios adotados por cada qual seriam distintos), afirmou que o primeiro laudo lavrado teria sido aproveitado para o registro contábil conforme as regras contidas na Lei 11.638/07; que os ajustes feitos para aproveitar fiscalmente o

ágio apurado teriam sido feitos, inclusive, com base na Lei 11.941/09 (que impunha, por seu art. 16, que a neutralidade, para fins fiscais, das novas regras contábeis) e que o primeiro laudo apresentado obedecera os estritos da lei 9.532/97. E então discorre longamente sobre o fato de, para fins de aproveitamento fiscal de ágio, a realidade contábil e a realidade tributária não se confundem, cravando, ao fim, a correção de seus procedimentos e a improcedência da autuação.

Sucessivamente, pediu, ainda, a procedência parcial da sua impugnação, caso superado o argumento central de sua peça de defesa, a fim se proceder ao recálculo das parcelas amortizáveis, considerando-se que a D. Fiscalização teria deixado de apropriar, em sua “reavaliação”, de valores relativos à alguns ativos que, acaso incluídos no cômputo do ágio, elevariam o montantes mensais passíveis de dedução.

Instada a se pronunciar sobre o caso, a DRJ do Rio de Janeiro houve por bem julgar parcialmente procedente a impugnação, ainda que, tão só, para afastar, por maioria de votos, a qualificação da multa de ofício. Os fundamentos desta decisão foram sumarizados na ementa abaixo transcrita:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não está inquinado de nulidade o auto de infração lavrado por autoridade competente, em consonância com a legislação de regência.

JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS. LAUDO TÉCNICO.

Os elementos de prova devem ser apresentados com a impugnação, precluindo o direito de o interessado fazê-lo em outro momento processual.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas por órgão colegiado, sem lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário.

MULTA DE OFÍCIO. DUPLICAÇÃO DO PERCENTUAL.

É indevida a duplicação do percentual da multa de ofício, se não caracterizado o evidente intuito de fraude.

ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. FUNDAMENTO ECONÔMICO. RESTRIÇÃO LEGAL.

O fundamento econômico do ágio não é de livre escolha do comprador, devendo estar enquadrado nas hipóteses previstas na legislação aplicável, e justificado em demonstrativo a ser arquivado com a escrituração contábil.

ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. FUNDAMENTO ECONÔMICO. ESFERAS CONTÁBIL E TRIBUTÁRIA.

O fundamento econômico do ágio deve ser coincidente nas áreas contábil e tributária.

AJUSTES DO REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO. RTT. NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA.

A neutralidade tributária prevista no RTT diz respeito à mudança de critérios de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício contábil em razão da adoção das normas internacionais de contabilidade no Brasil.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da relação de causa e efeito que os vincula.

Cientificada do resultado do julgamento supra em 03/07/2017 (Termo de Ciência de e-fl. 1.748), a empresa interpôs o seu recurso voluntário no dia 26 do mesmo mês e ano (termo de solicitação de juntada de e-fl. 1.751), por meio do qual, ainda que de forma um pouco mais completa (inclusive para tentar refutar, especificamente, os fundamentos do acórdão recorrido), reprisa os pedidos e argumentos contidos em sua peça impugnatória.

Este é o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de cabimento, pelo que, dele tomo conhecimento.

Quanto ao recurso de ofício, vale destacar que a importância exonerada ultrapassa o valor de R\$ 4.000.000,00 (a multa de ofício qualificada, *in casu*, alçara a monta de R\$ 8.3 milhões), motivo pelo qual, uma vez suplantado o valor de alçada previsto pela Portaria/MF de n.º 63/2017, impõe-se, também, o seu conhecimento.

I DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

I.1 Preliminar de nulidade por vício de fundamentação.

A preliminar em exame é uma reprodução, *ipsis litteris*, daquela deduzida nas razões de impugnação e, nesta senda, pode ser resumida a partir da seguinte passagem da defesa apresentada em primeira instância:

A não apresentação por parte da d. autoridade fiscal dos motivos jurídico-normativos que justifiquem o suposto ajuste indevido no âmbito do RTT pela Impugnante acarreta o cerceamento do direito de defesa da mesma, uma vez que não há compreensão de qual equívoco cometido e, por sua vez, o motivo sobre o qual se baseia o entendimento de que a existência de classificação e registro contábil do ágio em patamar distinto daquele considerado para fins fiscais, lastreado em laudo de avaliação, seria um erro, o que configura clara violação ao art. 59 c/c art. 10 do Decreto 70.235/72, fundado no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal/88.

Nas suas razões recursais a insurgente apenas tece críticas adicionais ao acórdão da DRJ, mormente quanto a generalidade com a qual apreciou a preliminar em exame... e, de fato, a turma *a quo*, foi, sim, genérica em suas considerações. Mas assim o foi porque, *permissa*

venia, é até difícil compreender o que, efetiva e concretamente, a recorrente entende ter faltado ao TVF e aos autos de infração lavrados...

Do próprio relatório que precede este voto, tem-se, de forma clara e intergiversável, os motivos de direito e de fato sobre os quais a D. Fiscalização apos as suas considerações e partir dos quais concluiu pela necessidade da glosa aqui examinada. E para que não restem dúvidas sobre a acuidade formal dos autos de infração em testilha, calha trazer a baila o seguinte trecho do TVF que bem resume o entendimento sustentado pelo acusação fiscal e os “*motivos jurídico-normativos*” que o embasaram:

84. De fato, o método do fluxo de caixa descontado pode ser utilizado para avaliação de quaisquer ativos, inclusive de marcas e fundos de comércio. Porém, quando esse método for aplicado para valorar fundos de comércio ou marcas e dessa valoração resultar o pagamento de um ágio, o fundamento do ágio pago será o art. 385, § 2º, III, do RIR/1999. Em outras palavras, se o ágio pago tiver por fundamento fundos de comércio ou marcas, o tratamento tributário pertinente é aquele previsto no art. 386, II, §§ 3º e 4º, do RIR/1999, ainda que a avaliação tenha se dado pelo método do fluxo de caixa descontado.

[...]

86. O fato de o art. 385, § 3º, do RIR/1999 exigir que o lançamento contábil do ágio fundado em expectativa de rentabilidade futura seja baseado “em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração” não significa que conteúdo dessa demonstração não possa ser questionado pela fiscalização, especialmente quando esta encontra outro laudo com informações que alteram completamente o tratamento tributário que deve ser aplicado ao caso.

O laudo utilizado para abastecer as informações contábeis, bem como as declarações contábeis (FCONT) e fiscais (DIPJ) seria, conforme a compreensão da D. Auditoria, explicitada no trecho acima, o único hábil a validar o ágio registrado pela recorrente, sendo certo, assim, que, particularmente quanto as marcas avaliadas pelo citado laudo, o fundamento econômico não seria “a rentabilidade futura”. Nesta esteira, os dispositivos considerados violados, como estampados alhures, seriam, precisamente, os artigos 385, § 2º, III e § 3º e, ainda, o próprio art. 386 (que franqueia o aproveitamento do ágio quando fundamentado na hipótese preconizada por seu inciso II., todos do antigo RIR, aprovado pelo Decreto 3.000/99.

Em resumo, os motivos de fato (a existência de dois laudos de avaliação com resultados e critérios distintos empregados para avaliar um mesmo evento) e de direito (as regras tributárias destinadas a regular o aproveitamento tributário do ágio) estão cristalinamente dispostas no TVF; se a qualificação dos fatos e a interpretação do direito realizada pela Autoridade Fiscal é incorreta ou não encontra guarida na “literatura” que trata do tema, isto será, por certo, objeto de análise enquanto mérito da querela.

E, diga-se, mesmo quanto a injuriosa acusação intentada pelo Agente da Receita (de que a empresa teria faltado com “*a ética*” e com a observância à “*responsabilidade social*”), ainda que passível de críticas até sob o prisma do princípio da impessoalidade, o que se tem, neste caso, é um juízo de valor emitido pela Autoridade Lançadora e não, propriamente, uma conclusão acerca dos fatos e fundamentos que a levaram a promover a autuação e, ainda, a qualificar a multa de ofício.

A toda evidência, contudo, como, ainda que genericamente, defendido pela DRJ, a autuação obedeceu a todos os requisitos preconizados pelo art.10 do Decreto 70.235/72 e, mais, permitiu ao contribuinte a elaboração de uma defesa ampla, lata e irrestrita de sua pretensão.

Diante disto, voto por afastar a preliminar em questão.

I.2 Mérito.

De antemão, e me permitindo incorrer no risco da repetição, vale cravar aqui que as operações que deram origem ao ágio glosado não foram, de qualquer forma, criticadas pela Fiscalização. Trata-se de uma operação quase acadêmica, passível de ser utilizada como exemplo de caso a demonstrar a forma mais “pura”, por assim dizer, da tipificação das hipóteses versadas pelo art. 7º da Lei 9.532/97.

Em outras palavras, não houve qualquer questionamento por parte do Agente Autuante quanto estrutura utilizada para efetuar a compra direta (e, portanto, sem interposição de empresas veículo), pela Amil, das empresas Medial Saúde e de sua controladora Medial Participação – empresas absolutamente independentes -, que, destaque-se, e a princípio (porque, como dito, não houve questionamentos sobre isso), se deu, inclusive, mediante pagamento em dinheiro.

O centro da discussão, aqui, perpassa pelo laudo descrito pelo art. 385, § 3º, do Decreto 3.000/99 e sua, alegada, imprestabilidade para justificar o valor pago pela recorrente no ato de aquisição das ações daquelas duas outras companhias, mormente a se considerar a existência de um segundo, lavrado (ambos de autoria da Ernst & Young), cujos critérios de mensuração divergiam daqueles adotados no primeiro, e que, ao fim e ao cabo, foi utilizado pela insurgente para abastecer as informações contábeis.

E o principal argumento divisável do TVF, e referendado pela DRJ, para justificar a desconsideração do primeiro laudo foi bem destacado no trecho do aludido relatório reproduzido no tópico I, acima, qual seja: o laudo que dera respaldo à escrituração contábil da contribuinte avaliou parte dos ativos da empresa adquirida segundo o método de fluxo de caixa descontado a fim de apurar o seu valor futuro (rentabilidade futura), destacando, contudo, os ativos intangíveis que, pelo que defende Fiscalização, foram quantificados a partir de outro critério. E como a escrituração contábil do contribuinte levou em consideração este segundo laudo, ele, e somente ele, poderia ser utilizado, insista-se, aos olhos da D. Auditoria, para justificar o ágio pago a fim de autorizar a sua amortização para fins tributários.

I.2.1 Prefacialmente.

Pois bem. Num passado recente, este Relator manteve autuações lavradas em processos cujo objeto era ágio apurado em laudos técnicos que adotaram o fundamento econômico da rentabilidade futura, justamente por entender, naqueles casos, haver irregularidades nos preditos laudos e que os tornavam imprestáveis.

Nos autos do PA de n.º 10830.721270/2014-42, cujo acórdão de n.º 1302-002.541 foi proferido na sessão que ocorreu em 19 de fevereiro de 2018, o ponto determinante para as conclusões que adotei foi a apresentação, pela empresa autuada, de dois laudos idênticos quanto

ao conteúdo, com datas de emissão distintas, sendo que o primeiro apresentado a fiscalização seria posterior às operações que deram causa ao ágio (e, portanto, extemporâneo).

Neste caso, entendi que a apresentação de um segundo laudo, já com data anterior ao das operações mencionadas alhures, retirava-lhe a necessária credibilidade, mormente porque trazido aos autos apenas quando a empresa tomara ciência de que o laudo então exibido era extemporâneo.

Já em outra ocasião, em autuação constante do PA de nº 15563.720356/2013-98 e cujo acórdão, também de minha lavra (numero 1302-002.694, julgado em 09/04/2018), entendi que o Laudo utilizado pelo contribuinte era válido; todavia, o valor atribuído aos ativos adquiridos pela empresa, antes da concretização da operação que dera causa à ágio então glosado, estavam subavaliados, resultando, pois, numa “mais valia” muito superior à que se verificaria, acaso tais ativos (intangíveis, diga-se) tivessem sido corretamente valorados.

Este último feito, diga-se, tem um ponto de congruência com o que aqui analisaremos: assim como as marcas, avaliadas segregadamente pelo Laudo da E&Y que fora utilizado pela recorrente para fazer os seus registros contábeis, aqueles ativos, mencionados no parágrafo anterior, também não precisavam, até o advento da Lei 11.638, ser mensurados pela entidade. Nada obstante, no caso paradigma, a autuada tinha, desde o início, conhecimento do efetivo valor deste ativos e, como disse, falseou, pelo que expus naquele julgado, a suas demonstrações contábeis.

No hipótese em exame, os dois laudos de autoria da E&Y, não obstante tratarem de um mesmo evento, adotaram critérios distintos e, portanto, alçaram a resultados díspares, não por conta de uma conveniência da recorrente, mas, objetivamente, e pelo que se demonstrará mais adiante, por força de uma contingência legal.

Outrossim, nenhum dos laudos merece críticas quanto a sua substância (os resultados distintos apurados em cada qual, insista-se, decorreram, exclusivamente, da adoção de métodos e objetivos diferentes).

Noutro giro, também não se vê, aqui, qualquer mácula na escrita contábil da empresa que pudesse ter criado, como ocorreu caso do PA de nº 15563.720356/2013-98, anteriormente citado, uma majoração da mais valia observada quando da aquisição da Medial Saúde e da MedialPar (não por outra razão, foram justamente as informações contábeis da empresa que permitiram à Fiscalização glosar parte das despesas incorridas com a amortização do ágio ora polemizado).

Semelhantes considerações são importantes para deixar claro que a situação observada no feito em exame não se assemelham, em absoluto, com outros casos já julgados por este Relator e, até onde saiba, por este Colegiado. Servem, talvez, e apenas, para afastar possíveis acusações de incoerência de minha parte.

Feitos estes apontamentos, passo a análise efetiva do direito e dos fatos próprios deste processo.

I.1.2 Das regras concernentes aos ativos intangíveis antes e após a Lei 11.638/07.

Primeiramente vale destacar, porque relevantíssimo para o deslinde da causa, a redação original do art. 178 da Lei das SA (Lei 6.404/76), cujo teor reproduzo abaixo, *verbis*:

Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

- a) ativo circulante;
- b) ativo realizável a longo prazo;
- c) ativo permanente, dividido em investimentos, ativo imobilizado e ativo diferido.

Como se deduz do preceptivo acima, os chamados intangíveis não eram reconhecidos pelas entidades em seus balanços e, por isso mesmo, não eram objeto de mensuração pelas companhias. Ainda que as marcas, direitos autorais, direitos afeitos à propriedade industrial e quejandos pudessem ser utilizados para avaliar o valor de mercado de uma determinada empresa, tais elementos não eram identificados nas respectivas contabilidades.

Esta realidade se modifica, apenas, com o advento da Lei 11.638/07 que por meio de seu art. 1º, modificou a redação da alínea “c” do art. 178 acima reproduzido para, ali, incluir, os intangíveis como parte integrante do grupo de ativos permanentes. A partir daí, e, somente a partir daí, as companhias se viram compelidas a contemplar em seu balanço a descrição de tais bens, os quais, em decorrência das novas regras contábeis, passaram, também, a ser avaliados conforme as regras contidas no art. 183, VII, da Lei 6.404/76.

Tais regras, é verdade, se referem ao balanço anual de uma companhia, sem tratar, especificamente, de possíveis eventos societários, como, por exemplo, uma eventual combinação de negócios. E esta situação que fez, no caso concreto, com que a recorrente mencionasse, vezes sem fim, a obrigação que lhe seria imposta pelo CPC 15 (também mencionado pelo parecer “contábil” da E&Y). E, as regras contidas neste pronunciamento são, realmente, importantes. Veja-se, neste sentido, o que reza o seu item 13:

13. A aplicação do princípio e as condições de reconhecimento pelo adquirente podem resultar no reconhecimento de alguns ativos e passivos que não tenham sido anteriormente reconhecidos como tais nas demonstrações contábeis da adquirida. Por exemplo, o adquirente deve reconhecer os ativos intangíveis identificáveis adquiridos, como uma marca ou uma patente ou um relacionamento com clientes, os quais não foram reconhecidos como ativos nas demonstrações contábeis da adquirida por terem sido desenvolvidos internamente e os respectivos custos terem sido registrados como despesa.

E dando seguimento à esta orientação, o item B31, do apêndice do pronunciamento, deixa extrema de dúvidas que não só os ativos devem ser reconhecidos numa operação de compra e venda de participações, como, em tais casos, compete à entidade “reconhecer, separadamente do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*), os ativos intangíveis identificáveis em uma combinação de negócios”.

Não é demais afirmar que o aludido CPC foi aprovado após a edição da Lei 11.638/07 e veio a encampar, portanto, as delimitações e inovações jurídicas inseridas por esta

na Lei das SA. Em outras palavras, as regras acima também inovaram o ordenamento (e usa-se a expressão ordenamento porque os aludidos pronunciamentos passaram a fazer parte do sistema jurídico com o advento da mencionada lei 11.638), de sorte que, até então, semelhantes previsões simplesmente não existiam.

É sabido e consabido que a Lei 11.638/07 introduziu no Brasil a previsão normativa – positivada, portanto - do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade (IFRS), como bem lembra Roberto Salles Lopes ao citar a doutrina de Alessandro Broedel Lopes¹. E trouxe, por isso mesmo, reflexos que poderiam provocar profundas alterações na forma de cálculo dos próprios tributos incidentes sobre a renda e o lucro. Por esta razão, e como condicionante à sua aprovação, propugnou-se, também, pela neutralidade de suas alterações a fim de que alguns axiomas (como a realização da renda, enquanto elemento temporal do núcleo típico tributário) não fossem impactados, resultando, neste passo, na inclusão do parágrafo 7º do art. 177 da Lei das SA:

§ 7º Os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis, nos termos do § 2º deste artigo, e as demonstrações e apurações com eles elaboradas não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários.

Fica, assim, sobejamente claro que todas as novas diretrizes contábeis trazidas no bojo da Lei 11.638 seriam neutras do ponto de vista tributário, e o ápice desta pretensão restou concretizado a partir da criação do Regime Tributário de Transição – RTT, por meio da Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, cujo art. 15 assim dispôs:

Art. 15. Fica instituído o Regime Tributário de Transição – RTT de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei 11.638, de 29 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei.

§ 1º O RTT vigorará até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.

[...]

§ 3º Observado o prazo estabelecido no § 1º deste artigo, o RTT será obrigatório a partir do ano-calendário de 2010, inclusive para a apuração do imposto sobre a renda com base no lucro presumido ou arbitrado, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Por sua vez, nos termos do art. 16 da citado diploma legal, as preditas alterações contempladas pela, por vezes mencionada, Lei 11.638 que modicassem “*o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas no lucro líquido*” não teria efeitos fiscais “*devendo ser considerados (...) os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007*”.

Ou seja, ao que nos interessa aqui, os intangíveis seriam reconhecidos e mensurados pela contabilidade das companhias, que, contudo, **para fins tributários**, ainda observariam as regras vigentes até 31 de dezembro de 2007, devendo, assim, nos termos do art.

¹ LOPES, Roberto Salles. Conceito de Renda para Fins Tributários e IFRS. 1ª ed., Rio de Janeiro: Lumen Iures, 2017, p. 271/272.

17, inciso II, da Lei 11.941, “realizar ajustes específicos ao lucro líquido do período (...) que revertam o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles da legislação tributária”.

Em linhas gerais, se o reconhecimento dos ativos intangíveis pela contabilidade da companhia (inclusive na hipótese de uma combinação de negócios, com apuração de ágio por rentabilidade futura) trouxesse qualquer impacto tributário, a luz das normas que considerassem os critérios vigentes antes da Lei 11.637, a companhia deveria adotar medidas, mediante ajustes, para anular tais efeitos.

Assim mesmo que o ativos intangíveis tenham passado a compor as contas do balanço que tratavam dos grupos de ativo imobilizado (transformados pela Lei 11.941 em “ativo não circulante”), e mesmo que se tenha imposto a segregação destes ativos em operações de combinação de negócios, não seriam observados, ao menos até a edição da Lei 12.973/13 (publicada para os fins do § 1º do art. 15 acima transcrito) quaisquer efeitos quanto ao cômputo ou cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS.

I.2.3 O caso concreto.

78. Igualmente, é descabido invocar-se conceitos de regimes contábil e jurídico do ágio, provenientes do CPC 15, pois, como disse a própria fiscalizada, o CPC 15 em nada alterou as normas tributárias vigentes.

O trecho acima consta do TVF à página 48 (PDF). O que se extrai desta assertiva, é que nem a Fiscalização, nem tampouco a DRJ, ocuparam-se do conteúdo, seja da Lei 11.638/07, seja do próprio CPC 15 e, mais grave, entenderam as consequências da nova contabilidade introduzida, “a par e passo”, no ordenamento jurídico nacional. Aliás, a passagem supra transcrita, deixa evidente que o Agente Fiscal e a turma *a quo* não entenderam, nem mesmo, os argumentos trazidos pela recorrente, seja no curso da própria instrução probatória realizada no feito, seja na impugnação então oposta.

De fato, a Lei 11.638 e o CPC 15 trouxeram novas regras “contábeis”, particularmente, ao que nos interessa aqui, quanto a necessidade, então inovadora, de se reconhecer, nos balanços, os ditos “ativos intangíveis” e, como consequência, a necessidade de segregar e mensurar, separadamente, tais bens, inclusive por ocasião de operações de combinação de negócios... os efeitos advindos desta nova sistemática, potencialmente, impactariam, sim, as formas de cálculo do IRPJ e da CSLL (e também das contribuições destinadas à seguridade social, como a COFINS e o PIS). E o caso vertente, diga-se, é exemplo claro do impacto dessas diretrizes.

Uma vez que submetida aos comandos contidos no CPC 15, mormente os itens 13 e B31 invocados acima (e esta imposição advem, precisamente, dos preceitos do art. 177, § 3º, da Lei das SA²), a recorrente tinha, necessariamente, que, quando da aquisição da Medial Saúde e da Medial Participações, reconhecer os bens intangíveis destas companhias “que não tenham sido anteriormente reconhecidos como tais nas demonstrações contábeis da adquirida” (item 13 do CPC 15) e, mais que isso, “reconhecer, separadamente do ágio por expectativa de

² Lembrando, mais, que as disposições do Pronunciamento 15 foram aprovados pela CVM, por meio da Instrução 665/11 (<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=46>), e também por outras agências reguladoras).

rentabilidade futura (goodwill), os ativos intangíveis identificáveis em uma combinação de negócios” (item B31).

Trata-se, como sustentado e reprisado inúmeras vezes pela insurgente em suas peças processuais, de **obrigação legal**. Mas estas regras, como reconhece a Autoridade Lançadora, são regras **contábeis** e, por isso mesmo, não podem, e não poderiam trazer quaisquer impactos para fins fiscais (a luz do § 7º do insistentemente citado art. 177 da Lei 6.404/76, com a redação dada pela Lei 11.638/07).

A regra contida particularmente no item B31 do CPC 15, tal como erigida e sem a realização dos ajustes preconizados pelos arts. 15, 16 e 17 da Lei 11.941/09, tinha o condão de reduzir, sobremaneira, o valor da mais-valia dos investimentos adquiridos numa operação de combinação de negócios; e de fato assim se observou na hipótese em análise... por isso, e não por outra razão, a recorrente contratou, junto à E&Y dois laudos distintos, com objetos, métodos e objetivos diferentes.

O primeiro laudo, cujo objeto era a identificação e avaliação de “*determinados ativos intangíveis e ativos fixos, adquiridos pela Amil, de acordo com o IRFS 3/CPC15*” fora lavrado, expressamente, como se depreende de sua capa (e-fl. 1.151), “para fins contábeis”. O segundo (e-fls. 935/1.041, que foi inicialmente apresentado à Fiscalização), tinha, por sua vez, como escopo declarado “*auxiliar a Amil Participações S.A. (doravante “Amil”) no atendimento à legislação fiscal art. 385 RIR (Regulamento do Imposto de Renda), Decreto 3.000/ 99, parágrafo II, inciso 2º, não devendo, desta forma, ser utilizada para nenhum outro fim, incluindo registro contábil em BR GAAP1*”.

O que fez, portanto, a empresa autuada, foi, para atender aos estritos das Leis anteriormente mencionadas, bem como aos preceitos do CPC 15 (de observância obrigatória, reprise-se), registrar contabilmente a avaliação da sua participação na Medial Saúde e na Medial Participação, realizada pelo primeiro laudo da E&Y, na forma preconizada pelo item B31 do mencionado pronunciamento. E, a fim de se valer dos ajustes preconizados pelos artigos 16 a 17 da Lei 11.941/09, lançou mão do segundo laudo erigido pela E&Y para registrar e amortizar o ágio verificado quando da aquisição daquelas duas companhias, fazendo-o, contudo, nas Fichas 9A e 17 de DIPL, linhas 2, a fim de deixar evidente que estes registros seguiam ao comando das normas próprias do RTT, tendentes à anular os efeitos das novas regras contidas, tanto na Lei 11.638, como na Lei 11.941.

Neste passo, as planilhas elaboradas pela própria fiscalização, quanto aos ajustes realizados pela empresa, dão conta da higidez do procedimento por ela adotado. Tome-se, por exemplo, a planilha relativa ao ano de 2011:

HISTÓRICO	Ficha 09A	VALOR (R\$)
Amortização de Ágio 1 na Medial Saúde	linha 02 (Ajuste do Regime Tributário de Transição - RTT)	138.371,15
Amortização de Ágio 2 na Medial Saúde	linha 02 (Ajuste do Regime Tributário de Transição - RTT)	3.024.453,05
Amortização de Ágio na Medial Par	linha 02 (Ajuste do Regime Tributário de Transição - RTT)	3.048.575,20
HISTÓRICO	Ficha 17	VALOR (R\$)
Amortização de Ágio 1 na Medial Saúde	linha 02 (Ajuste do Regime Tributário de Transição - RTT)	138.371,15
Amortização de Ágio 2 na Medial Saúde	linha 02 (Ajuste do Regime Tributário de Transição - RTT)	3.024.453,05
Amortização de Ágio na Medial Par	linha 02 (Ajuste do Regime Tributário de Transição - RTT)	3.048.575,20

Ou seja, recorrente fez o que a lei lhe determinava fazer... apurou o ágio, **para fins fiscais**, conforme critérios e métodos vigentes até 2007, e promoveu a dedução das parcelas afeitas à respectiva amortização, não na linha 15 (“Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL”), mas como dito, na linha 02, neutralizando, assim, o reconhecimento e mensuração, por meio de MEP, de sua participação na Medial Saúde e Medial Par, conforme regras contábeis preconizadas pela Lei 11.638.

A DRJ, vale dizer, a chega afirmar que as novas técnicas contábeis teriam se limitado a mudar a forma de reconhecimento de “*de receitas, custos e despesas computadas no lucro líquido*”, e não o fundamento econômico do ágio observado em operações de combinação de negócios. Veja-se:

88 Em síntese, os tratamentos contábil e fiscal do ágio podem ser diferentes, à luz de cada orientação normativa desses campos de atuação. Contudo, o seu fundamento econômico não pode ser um para a Ciência Contábil e outro para o Direito Tributário.

Como já apontado acima, trata-se de absoluta falácia, porque, inadvertidamente, o CPC 15, ao determinar a segregação dos ativos intangíveis, apartando-os do “*ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill)*” mudou o próprio fundamento econômico para mensuração daqueles bens que, por sua vez, seriam avaliados na forma do art.183, VII, da Lei 6.404/76 (cuja redação também foi estabelecida, como já apontado, pela Lei 11.638).

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

VII – os direitos classificados no intangível, pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização.

Isto é, pelas novas regras contábeis, os intangíveis são avaliados pelo custo **e não pela expectativa de rentabilidade futura**. Por isso que o segundo laudo, elaborado para fins fiscais não promoveu a segregação pretendida pela fiscalização na página 48 do TVF. Porque, inclusive a luz do RTT, se assim o procedesse, emprestaria às novas diretrizes contábeis efeitos tributários, eliminado a sua neutralidade preconizada pelo já mencionado art. 177, § 7º, da Lei das SA.

Demais a mais, a falácia incorrida pela turma *a quo* se evidencia no própria neutralidade referida acima... a realidade contábil, por força dos normas trazidas pela Lei 11.638, era, e é, distinta da realidade fiscal, ou, de outra sorte, § 7º do art. 177 acima tratado não teria qualquer função... e, diga-se, semelhante descasamento já era divisado no ordenamento jurídico, mesmo antes da edição da predita lei. Basta lembrar que o ágio amortizado contabilmente (por força de determinação regulatória – Instrução CVM de nº 247 -), não tinha efeitos fiscais; a dedução destas parcelas amortizáveis somente passou a ser contemplada a partir da edição da Lei 9.532/97 e, ainda assim, se e quando ocorrida a confusão patrimonial entre adquirente e adquirido. Até ai, com espeque nos preceitos do art. 391, “*as contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art 385*” não seriam “*computadas na determinação do lucro real*”, devendo ser controladas na parte B do LALUR para fins de determinação de ganho ou perda de capital por ocasião da liquidação do ativo (parágrafo único).

Ou seja, a legislação brasileira, no tocante ao ágio, sempre previu a existência de realidades distintas para o registro contábil e para o uso fiscal das parcelas de sua amortização.

Enfim, os vícios apontados pela Autoridade Lançadora, e encampados pelo acórdão recorrido não existem; as qualificações dos fatos propostas pelo Fisco e pela DRJ são resultado de erros na interpretação das disposições das Leis 11.638 e 11.941 e, particularmente, dos efeitos observáveis nas modificações introduzidas por estas duas normas.

Resultam, também, de uma, *venia concessa*, absoluta incompreensão acerca dos argumentos trazidos pela recorrente ao longo do feito, que deixou claro, desde o início, os motivos pelos quais contratou dois laudos junto a E&Y e porque, também, promovera o registro contábil da avaliação de sua participação, feita por meio de critérios distintos daqueles adotados para amortizar, tributariamente, as parcelas do ágio verificado em operações absolutamente regulares.

A conduta da insurgente, como já apontado acima, é hígida e insuscetível de críticas, pelo que, não vejo como manter a autuação em exame.

I.2.4 Do pedido sucessivo.

Quanto ao pedido sucessivo apresentado pelo recorrente, considero-o prejudicado ante o acolhimento da pretensão principal.

Nada obstante, e em princípio, mesmo que fosse levado a apreciá-lo, entendo absolutamente despropositado... A D. Fiscalização, para fins de consideração das parcelas amortizáveis, considerou o valor de R\$ 92 milhões **como apontado no laudo da E&Y**.

Se este laudo não descreveu, em sua fundamentação, os bens que a empresa diz não terem sido considerados, cabia a ela, insurgente, aponta-los de forma clara, deduzindo os seus respectivos valores e os impactos sobre a apuração do valor do empreendimento considerada a expectativa por rentabilidade futura. E isto, como apontado pela DRJ, não foi feito.

A par, disso, e como já dito, semelhante pretensão perdeu o objeto pelo acolhimento, na íntegra, do pedido principal.

II DO RECURSO DE OFÍCIO.

Como consequência lógica do que foi decidido em relação ao recurso voluntário, também há que se considerar prejudicada a matéria devolvida por meio do recurso de ofício.

Impende apenas observar, que, para além de dúvidas razoáveis, a imposição da multa qualificada não se justifica no caso vertente; a empresa nunca ocultou os registros concernentes à avaliação realizada na forma do art. 183, VII, da Lei 6.404/76 e do item 31B do CPC 15; não registrou, outrossim, o ágio surgido nas operações examinadas neste feito, na linha 15 de sua DIPJ, tendo-o feito na linha 2 da Ficha 9A a fim deixar cristalino, para o fisco e para quem mais assim o quisesse, que a dedução realizada foi feita mediante os ajustes preconizados pela Lei 11.941/09.

Outrossim, as operações societárias, propriamente, foram realizadas de forma absolutamente regular, não por outro motivo, não houve, quanto elas, quaisquer questionamentos ou críticas...

Os vícios apurados pela D. Auditoria, e afastados por este Relator quando da análise do recurso voluntário, decorreriam, acaso efetivamente existentes, de uma interpretação particular das normas afeitas ao RTT e não de uma intenção deliberada de ocultar elementos do fato gerador das exações e, muito menos, de sonegar tributos a partir de omissões deliberadas ou de falseamento de informações.

Assim, mesmo que superada a decisão quanto ao recurso voluntário, este relator já dirigiria o seu voto para negar provimento ao Recurso de Ofício.

III CONCLUSÕES

A luz do exposto, voto por afastar a preliminar de nulidade invocada no recurso voluntário e, no mérito, por lhe DAR PROVIMENTO. Outrossim, em quanto ao recurso de ofício, voto por NEGAR PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Voto Vencedor

Paulo Henrique Silva Figueiredo, redator designado.

Em que pese o bem fundamentado voto proferido pelo Relator, com o usual brilho que o caracteriza, entendo necessário dele divergir, apenas e tão somente, em relação ao mérito do Recurso Voluntário, pelas razões que passo a explicitar.

Como já exposto, o cerne da autuação fiscal sob exame diz respeito à constatação de que a Recorrente apresentou à Administração Tributária uma fundamentação do ágio pago por ocasião da incorporação da Amil Saúde (Medial Saúde) distinta daquela apresentada ao Mercado.

Como expresso no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 1.499/1.568:

15. Conforme demonstrado acima, **a classificação do ágio Medial apresentado ao mercado foi diferente da classificação informada à RFB**, que foi, em sua totalidade, ágio por expectativa de rentabilidade futura.

16. De acordo com a nota explicativa, **somente R\$ 92 milhões de ágio estariam classificados como rentabilidade futura e R\$ 515 milhões seriam classificados como mais valia de marca adquirida.**

Assim, tendo em vista que o art. 386 do RIR/99 somente permite a dedutibilidade fiscal do ágio quando tenha como fundamento econômico a expectativa de rentabilidade futura, a autoridade fiscal considerou sob tal fundamento apenas a parcela indicada na nota explicativa em questão (R\$ 92 milhões).

A tese sustentada pela Recorrente e acolhida pelo Relator é que as demonstrações que classificariam distintamente o fundamento do ágio pago atenderiam a critérios e objetivos distintos, bem como que os referidos critérios teriam sido introduzidos por ocasião da

convergência da contabilidade aos padrão internacional, pelo que não poderiam produzir efeitos fiscais.

O argumento não merece acolhida, porém.

Em primeiro lugar, examinemos os arts. 385 e 386 do RIR/99:

Art.385.O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

I-valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; 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 anterior.

§1ºO valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, §1º).

§2ºO lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, §2º):

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.

§3ºO lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, §3º).

Tratamento Tributário do Ágio ou Deságio nos Casos de Incorporação, Fusão ou Cisão

Art.386. 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 artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

I-deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do §2º do artigo anterior, 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 o inciso III do §2º do artigo anterior, 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 o inciso II do §2º do artigo anterior, 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;

IV-deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do §2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real,

levantados durante os cinco anos-calendário subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 7º, §1º).

§2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 7º, §2º):

I-o ágio em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

II-o deságio em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§3º O valor registrado na forma do inciso II (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 7º, §3º):

I-será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

II-poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§4º Na hipótese do inciso II do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos ou contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 7º, §4º).

§5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 7º, §5º).

§6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 8º):

I-o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor do patrimônio líquido;

II-a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

§7º Sem prejuízo do disposto nos incisos III e IV, a pessoa jurídica sucessora poderá classificar, no patrimônio líquido, alternativamente ao disposto no §2º deste artigo, a conta que registrar o ágio ou deságio nele mencionado (Lei n.º 9.718, de 1998, art. 11).

Observe-se que, conforme o art. 385, §2º, desde a redação original do dispositivo (na verdade, desde a edição do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977), já havia previsão para que o ágio pago na aquisição de participação tivesse o seu fundamento econômico distribuído entre (i) diferença entre o valor de mercado dos bens e o custo contábil; (ii) expectativa de rentabilidade futura; (iii) **fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas**.

É que, ao contrário do sustentado pelo Relator, os bens imateriais “*destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade*” (conforme redação original do art. 179, inciso IV, da Lei n.º 6.404, de 1976), mesmo antes das inovações na legislação contábil, já eram reconhecidos e mensurados contabilmente. A distinção está apenas no fato de que, antes, constavam do “*Ativo Imobilizado*”; após a Lei n.º 11.638, de

2007, passaram a constar de grupo específico, intitulado “Intangível” (inciso VI, na nova redação do mencionado dispositivo legal).

Deste modo, fica patente que, já no momento anterior à convergência da contabilidade, era possível se atribuir o fundamento do ágio pago, dentre outras hipóteses, a intangíveis.

Desde aquela época, então, a consequência de tal classificação é que apenas a parcela do ágio que possua como fundamento econômico a expectativa de rentabilidade futura poderá ser amortizada fiscalmente (conforme art. 386, inciso III, do RIR/99).

A grande distinção advinda com a nova legislação societária diz respeito ao denominado “escalonamento” do ágio pago.

É que, antes da convergência, o fundamento econômico do ágio não deveria, obrigatoriamente, seguir uma ordem predeterminada. Tal fato foi reconhecido, *em passant*, na Solução de Consulta Cosit n.º 3, de 2016, que pontua, ao mesmo tempo, que o contribuinte não está totalmente livre para, a seu bel prazer, escolher qual o fundamento a ser adotado:

63. A legislação não determina uma ordem a ser seguida, mas a interpretação literal do texto legal permite concluir que esses três fundamentos não são sobrepostos entre si, ao contrário, são excludentes entre si. Luis Eduardo Schoueri trata dessa questão, ao analisar os incisos do § 2º do art. 385 do RIR/1999:

Em síntese, enquanto nas hipóteses dos incisos I e III se procura avaliar, exclusivamente, o investimento por conta de seus ativos (contabilizados ou não),

o inciso II busca antecipar os lucros a serem gerados pelo empreendimento, remunerando o vendedor. Nos primeiros, o comprador paga o preço por algo que ele recebe, no ato; no último caso, o preço contempla algo que se espera venha a ser concretizado.

64. Desta forma, não cabe o entendimento da Consulente de que a fundamentação do ágio é de livre escolha do contribuinte. Ademais, a “alocação” dependerá do demonstrativo a que se refere o § 3º do art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, o qual deve apontar as verdadeiras razões que justificam o pagamento do ágio pelo Comprador.

Apenas com a edição da Lei n.º 12.973, de 2014, que conferiu nova redação ao art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, passou a exigir uma ordem a ser observada obrigatoriamente pelo investidor (§5º do citado dispositivo).

De todo o exposto, extraem-se as seguintes conclusões:

- (i) a legislação sempre previu o reconhecimento contábil dos bens intangíveis;
- (ii) a legislação sempre previu o reconhecimento dos intangíveis como fundamento econômico do ágio pago pela investidora;
- (iii) não havia uma ordem determinada para o reconhecimento do referido fundamento, mas a investidora não era totalmente livre para atribuir fundamentos inverídicos ao valor pago.

Dito isto, chega-se à situação sob análise, na qual a Recorrente possui um laudo que atesta que parte do fundamento econômico do ágio pago foi decorrente do valor de mais-valia de marca adquirida, mas procura, perante a Administração Tributária, atribuir, para todo o valor pago, o fundamento da expectativa da rentabilidade futura.

Obviamente, é impossível se admitir a ficção que a Recorrente busca construir. Se o fundamento econômico do ágio está perfeitamente identificado em documento válido, é este que deve dar suporte à amortização realizada pelo sujeito passivo.

A divergência de fundamentos atribuída pela Recorrente não se relaciona com o Regime Tributário de Transição (RTT), o qual se destina a neutralizar as alterações da legislação societária, em relação aos critérios “*de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício*” (a teor do art. 16 da Lei nº 11.941, de 2009). Como exposto, não há qualquer inovação relacionada ao caso.

O fundamento do ágio pago não muda em decorrência de inovação legislativa. O fundamento sempre foi a mais-valia dos bens intangíveis e esta sempre pôde ser reconhecida contabilmente. O fato de a Recorrente admitir que somente admitiu tal fundamento por imposição de nova legislação, não lhe confere o direito de se aproveitar de uma ficção para desprezar o laudo contábil e atribuir um fundamento diverso, meramente fiscal, ao valor pago.

Como bem afirmou a decisão recorrida:

88 Em síntese, os tratamentos contábil e fiscal do ágio podem ser diferentes, à luz de cada orientação normativa desses campos de atuação. Contudo, o seu fundamento econômico não pode ser um para a Ciência Contábil e outro para o Direito Tributário.

89 Vê-se, portanto, que a indicação do fundamento econômico disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, a seguir reproduzido na versão vigente na data da ocorrência do fato gerador, não é uma simples questão de escolha, como crê o interessado.

90 A Solução de Consulta Cosit nº 3, de 22 de janeiro de 2016, reforça esse entendimento ao esclarecer que “o fundamento econômico do ágio não é de livre escolha do comprador, devendo estar enquadrado nas hipóteses previstas na legislação aplicável, e justificado em demonstrativo a ser arquivado junto à escrituração contábil.”.

91 Na verdade, o que se requer é a identificação do real motivo pelo qual foi pago preço superior ao valor de patrimônio líquido por ocasião da aquisição da participação societária. E esse real motivo não pode divergir em razão da ótica sobre a qual se analisa, seja ela tributária ou contábil.

(...)

92 Assim, se a aquisição de participação societária se deu por valor superior ao de patrimônio líquido porque o valor de bens da investida estava subavaliado na contabilidade em relação ao seu valor de mercado, esse é o fundamento econômico que deve prevalecer para fins contábil e fiscal. O mesmo raciocínio se aplica ao valor da marca adquirida e a outros ativos que estavam subavaliados ou sequer reconhecidos na investida.

93 Nesse contexto, é salutar observar que a neutralidade tributária não está relacionada à escolha do fundamento econômico, cuja realidade fática que o sustenta não pode ser uma para a contabilidade vigente até 31.12.2007 e outra para a contabilidade que tem por base as normas internacionais.

O CPC 15, tão invocado pelo Relator, pode ter sido a motivação para que a Recorrente tenha admitido o real fundamento do ágio pago, mas este sempre foi, parcialmente, a mais-valia das marcas adquiridas. Tal fato não muda com o CPC 15. Daí porque, acertadamente, o TVF afirma que “o CPC 15 em nada alterou as normas tributárias vigentes”. Pode-se admitir que o referido Pronunciamento deixou expressa a obrigação do contribuinte reconhecer os valores pagos pelos bens intangíveis, mas não altera o fato que estes, desde sempre, foram o fundamento de parte do ágio pago. Não é o CPC 15 que cria a previsão de reconhecimento contábil da mais-valia paga pelos intangíveis como fundamento para o ágio. Ela já estava expressa no art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977.

Não era facultado à Recorrente se valer dos ajustes do RTT para ocultar tal fundamento.

Neste sentido, divergindo do Relator, considero acertada a autuação fiscal, pelo que voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo